

# O processo administrativo tributário e o contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará

## *The tax administrative procedure and the tax administrative litigation in the state of Ceará*

**Daniel Quintas dos Santos Colares**

*Graduação em Direito pela Universidade Federal do Ceará – UFC, Especialização em Educação, Professor de Direito Tributário da UNIFOR e Procurador do Estado do Ceará.*

**Daniele Cunha Vasconcelos**

*Bacharela em Direito – UNIFOR*

### Resumo

*O presente artigo tem por finalidade o estudo do processo administrativo tributário e do Contencioso Administrativo Tributário do estado do Ceará. O processo administrativo tributário da União encontra-se bastante debatido na doutrina pelos estudiosos do direito administrativo e tributário, já o desenvolvido pela Fazenda Pública do nosso Estado apresenta-se como um campo pouco explorado, o que pode justificar a falta de credibilidade que a ele ainda é atribuída por parte dos contribuintes. Diante dessa dificuldade encontrada pelos interessados em conhecer o processo administrativo do estado do Ceará e o órgão que o realiza, buscamos explicar de uma forma simples e clara as peculiaridades desse processo e seu trâmite pelo Contencioso Administrativo Tributário, bem como cada uma das células que compõem esse órgão julgador, com foco na Lei e nos Decretos que regem essa matéria.*

**Palavras-chave:** *Processo Administrativo Tributário. Contencioso. Ceará.*

### Abstract

*The article herein has, as its purpose, the study of the administrative and tax procedure and of the Administrative and Tax Pending Lawsuits of the State of Ceará. The Union's Administrative and Tax Procedure has already been well discussed, in the doctrine, by administrative and Tax Law scholars. On the other hand, the one developed by the Public Treasury in our State is still a poorly researched area, and that can justify the lack of credibility the taxpayers see in it. In face of this difficulty, found by the people interested in learning about the Administrative Procedure of the State of Ceará and the office that is in charge of it, we seek to explain, in a simple and plain way, the peculiarities of such a procedure and its channels by the Administrative and Tax Pending Lawsuits Office, as well as each one of the cells that form this court, focusing the Law and the Decrees that rule on that subject.*

**Keywords:** *Administrative and Tax Procedure. Pending Lawsuits Office. Ceará.*

### Introdução

O Contencioso Administrativo Tributário nasceu na França, por ocasião da Revolução Francesa de 1790, onde é adotado até hoje o sistema de jurisdição dupla, ou seja, aquele em que os atos da administração não poderão ser apreciados pelo Poder Judiciário. No Brasil, no entanto, adotou-se o sistema de

jurisdição única, podendo o judiciário rever as decisões proferidas pela administração.

Adotou-se o processo administrativo tributário como uma forma alternativa de resolução de conflitos existentes entre a administração pública e seus administrados. Tal processo em nosso Estado segue o procedimento adotado pela Lei 12.732, de 24 de

setembro de 1997, posteriormente regulada pelo Decreto 25.468, de 31 de maio de 1999, e pelo Decreto 25.711, de 21 de dezembro de 1999, segundo os quais o procedimento deve ser gratuito, apresentando um trâmite claro e lógico.

A atual Constituição Federal enumera no *caput* de seu artigo 37 os seguintes princípios do processo administrativo: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficácia. Para o processo administrativo tributário, enumeramos como mais importantes os princípios do devido processo legal, da legalidade objetiva, da publicidade, da oficialidade, do informalismo, da verdade material e do juiz natural.

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará é órgão central integrante da Secretaria da Fazenda, encontrando-se, no entanto, fora da hierarquia da Fazenda Pública, exercendo um relevante papel de controle dos atos praticados pelos agentes administrativos. Constitucionalmente regulado, nosso Contencioso Administrativo compõe-se das seguintes células: conselho de recursos tributários, formado pelo conselho pleno e pelas câmaras de julgamento; célula de julgamento em primeira instância; célula de perícia e diligência; célula de consultoria e planejamento; célula de suporte ao processo administrativo tributário; e célula de apoio logístico.

É questionada, acerca desse tema, a legitimidade do Contencioso para proferir esses julgamentos, uma vez que em tais processos o Estado figura como parte e julgador no litígio; e, também, se a atividade desse órgão vem sendo desenvolvida de forma eficiente, ajudando a desafogar o Judiciário da enxurrada de processos postos a sua apreciação.

Faremos aqui uma análise do processo administrativo desenvolvido pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, com o objetivo de verificar de que forma a legislação estadual dispõe sobre o assunto e se a resolução dos litígios tributários tem sido oferecida de forma imparcial e eficaz. A metodologia utilizada neste trabalho é caracterizada como um estudo descritivo e analítico, desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Com intuito de melhor atingir seus objetivos, esta pesquisa apresentar-se de forma descritiva e exploratória, com abordagem eminentemente qualitativa.

## 1 Aspectos Históricos do Contencioso Administrativo

Dando início ao nosso trabalho sobre o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará faz-se necessária uma primeira definição acerca da expressão Contencioso Administrativo.

Contencioso, palavra originária do latim (*contentiosus*), nos conduz aos litígios, às questões incertas e duvidosas. Assim, segundo enfatiza Hely Lopes<sup>3</sup>, entende Trotabas que o Contencioso Administrativo é “o conjunto de litígios que podem resultar da atividade da administração”. Sobre o assunto, esclarece Moreira Neto<sup>4</sup>:

A expressão Contencioso Administrativo é empregada em duas acepções e, por isso, é necessário termos sempre em mente que, em sentido lato, é tomada como contenda, controvérsia, litígio, envolvendo matéria administrativa, isto é, concernente a relações jurídicas administrativas 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.

Aqui o conflito a ser dirimido não se origina da relação entre indivíduos, e sim da relação contenciosa existente entre o indivíduo e o Estado.

Na busca da solução das controvérsias de caráter administrativo, encontramos a aplicação de dois sistemas distintos, quais sejam, o sistema francês, que prevê a dupla jurisdição na medida em que distingue a jurisdição do Poder Judiciário da jurisdição da administração, e o sistema inglês, também chamado de sistema unitário, que encara a jurisdição como prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

O sistema de jurisdição única (sistema inglês) é aquele em que todos os conflitos entre os particulares, destes com a administração ou entre os vários órgãos administrativos são resolvidos no Judiciário. Esse sistema unitário nasceu da separação do Poder Judiciário do poder do monarca havido na Inglaterra por ocasião da insatisfação e insegurança com relação a seus direitos, expressados pelo povo inglês.

Não se pode negar, no entanto, que, atualmente, em virtude da eficiência de seus julgamentos, o Contencioso Administrativo francês é considerado

<sup>3</sup> MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo*, p. 47.

<sup>4</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*, p. 2.

como um dos mais perfeitos, servindo de inspiração para outros países europeus que o adotaram com modificações.

### 1.1 Contencioso Administrativo no Brasil

No texto constitucional de 1934, surgiu no âmbito do processo judicial tributário o Mandado de Segurança que, segundo ensinamento de Celso Bonilha, tendo a finalidade de defender os direitos individuais, líquidos e certos, passou a figurar como um importante instrumento de contenção de abusos praticados pelas autoridades administrativas. No entanto, a limitação dos privilégios de que gozava a Fazenda Pública se fez de forma lenta.

Dando-se início a uma nova fase no processo administrativo tributário, foi criado o Conselho de Contribuintes, constituído por funcionários da Fazenda e contribuintes, que tinham por finalidade o julgamento de recursos até então interpostos ao Ministro da Fazenda.

Por meio da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, foi prevista a criação por lei ordinária do Contencioso Administrativo, o qual não chegou a ser efetivamente criado, uma vez que não se via como conciliar a criação desse órgão com o disposto no art. 111 da Constituição Federal, que estatua a inafastabilidade do Poder Judiciário, que corresponde ao atual art. 5º, inciso XXV.

Visando a possibilitar a criação desse órgão administrativo, a Emenda Constitucional nº 7, de 13 de abril de 1977, alterou o art. 111 da Carta Magna vigente, condicionando o ingresso em juízo ao exaurimento das vias administrativas, desde que não se exigisse garantia de instância, nem se ultrapassasse o prazo de 180 dias para o proferimento da decisão administrativa.

Nossa atual Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, não reproduziu o dispositivo que permitia a criação do Contencioso Administrativo, entretanto, permitiu, por via indireta, a existência do mesmo, tendo em vista que consta em seu art. 5º, inciso LV: “Aos litigantes em processo administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

### 1.2 Contencioso Administrativo no Estado do Ceará

Seguindo os demais estados da federação, o Ceará criou, pela Lei 7.006, de 31 de dezembro de 1963, o Conselho de Contribuintes, que era órgão integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, responsável pelo julgamento em segunda instância dos recursos interpostos pelos julgadores monocráticos e pelos contribuintes.

Com o advento da Lei 10.546, de 28 de novembro de 1980, o Conselho de Contribuintes passou a se chamar Contencioso Administrativo Fiscal. De órgão unicameral, transformou-se em um organismo mais complexo, constituído por três câmaras e uma auditoria, que agora era o responsável pelo julgamento em primeira instância. Foi, ainda, extinta a função de advogado defensor do fisco, atribuindo-se a defesa dos interesses do Estado à Procuradoria do Estado. As normas acerca do processo administrativo tributário passaram a ser disciplinadas em legislação própria, portanto, separadas das leis e regulamentos que regiam os tributos estaduais.

Por meio da Lei 11.359, de 16 de outubro de 1987, o Contencioso Administrativo Fiscal passou a se denominar Contencioso Administrativo Tributário, reduzindo-se para dois o número de câmaras. Criou-se o recurso extraordinário para substituir o antigo pedido de reconsideração. O Conselho de Recursos Fiscais foi extinto, sendo substituído pelo Conselho de Recursos Tributários. Foi acrescida, ainda, a esse órgão a competência para apreciar os pedidos de restituição de tributos pagos indevidamente pelos contribuintes, que veio a ser restringida pela Lei 12.145/93 ao ICMS, assim como editar provimentos acerca de matéria tributária e processual.

Em 17 de julho de 1996, foi editada a Lei 12.607, que dispunha da estrutura, da organização, da competência e do trâmite processual do Contencioso. Atualmente, o Contencioso Administrativo Tributário é regido pela Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, um dos objetos do nosso estudo.

## 2 Processo Administrativo - Processo e Procedimento

Após o breve histórico sobre o Contencioso Administrativo, reportar-nos-emos agora ao estudo do processo administrativo como meio pelo qual o Contencioso desenvolve suas atividades. O termo processo, em seu sentido mais amplo, comporta três classificações distintas, quais sejam: o processo legislativo, por meio do qual o Estado elabora as leis, e os processos judicial e administrativo, por meio dos quais o Estado aplica as leis. Neste trabalho vamos nos ater ao estudo do processo administrativo.

Não se deve, no entanto, confundir processo com procedimento. Processo é o conjunto, a soma dos atos os quais se realizam para a composição do litígio, caracterizando-se por sua finalidade de exercício do poder. É indispensável à jurisdição, uma vez que é o instrumento por meio do qual ela se opera.

Por sua vez, o procedimento consubstancia-se de atos ordenados e progressivos que formam o processo. É a seqüência ordenada de atos em um

determinado processo. O processo, portanto, poderá compor-se por diferentes procedimentos, que deverão ser definidos de acordo com a natureza da questão a ser decidida e os objetivos de tal decisão.

Assim, o processo administrativo tributário aqui estudado pode ser definido como uma sucessão de atos que consolidam o lançamento tributário, tendo como objeto constituir o crédito tributário. Portanto, dotado de procedimento próprio. Essa matéria, no entanto, não é ponto pacífico entre os estudiosos de direito tributário, tendo em vista que alguns deles acreditam tratar-se de um procedimento e não de um processo administrativo tributário, com o que não concordamos.

### **3 Princípios Norteadores do Processo Administrativo Tributário**

Apesar de termos adotado o sistema inglês de jurisdição única, é essencial para a credibilidade das decisões proferidas pelos órgãos administrativos judicantes que seu processo siga um trâmite claro e lógico, visando à transparência e à justiça fiscal. Assim, impende ao processo administrativo tributário a observância de um processo ágil e que atenda aos princípios constitucionais, administrativos e tributários basilares, gerais e específicos. Segundo o art. 30 do Decreto 25.468/99 (2004, on line), “além dos princípios elencados no art. 37 da Constituição Federal, o processo administrativo tributário pauta-se, também, pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório e ampla defesa”.

#### **3.1 Devido processo legal**

Segundo esse princípio, todas as formalidades devem ser observadas, a fim de se chegar ao que podemos chamar de justo processo. Aqui encontram destaque o contraditório e a ampla defesa, assegurados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios de prova a ela inerentes”.

O instituto do contraditório tem como essência o tratamento igualitário entre as partes litigantes na garantia da discussão dialética dos fatos acerca do litígio. Não devemos, no entanto, confundir-lo com o simples exercício de defesa, e sim observá-lo como a oportunidade dada às partes de equivalentemente influenciarem no processo, pela obtenção de informações necessárias e de participação eventual, de acordo com seu interesse particular.

Já o instituto da ampla defesa deve ser observado com os meios e recursos a ela inerentes. Apresenta-se como um alargamento do princípio do

contraditório, uma vez que segundo aquele nenhum ato administrativo de caráter definitivo poderá ser tomado sem que se possibilite às partes a oportunidade de apresentar sua defesa. Desta forma, garante a Constituição a contínua participação das partes ao longo do processo administrativo, questionando lançamentos, trazendo novas provas, contribuindo, assim, para a realização do convencimento das instâncias julgadoras.

#### **3.2 Legalidade objetiva**

Seguindo o pensamento do legislador de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, podemos dizer que o constituinte nega à administração o poder de impor ao administrado qualquer obrigação ou dever, os quais não estejam previstos em lei, ou seja, à administração pública, diferentemente do que ocorre na esfera particular, cabe apenas praticar atos que contenham prévia e expressa permissão legal.

Apesar de aplicar a lei de forma desinteressada, sem a incidência de sua vontade subjetiva, os atos da administração pública não se limitam a uma mera reprodução mecânica de atos previamente previstos em lei, já que ela dispõe de uma pequena zona de liberdade chamada de poder discricionário, segundo o qual o administrador tem o poder de optar entre as várias possibilidades apontadas qual a de melhor aplicação no caso concreto. Entretanto devemos lembrar que a atividade administrativa está sempre ligada ao fim a que se destina.

#### **3.3 Publicidade**

O processo administrativo fiscal segue o princípio da publicidade especial, segundo o qual o processo é aberto apenas às partes e a seus procuradores. Não é permitido o acesso ao processo por parte de terceiros, como estabelece o princípio da publicidade geral, uma vez que dele resultaria a possibilidade de conhecimento público sobre a real situação econômica ou financeira do contribuinte fiscalizado, já que o agente administrativo tem acesso à documentação fiscal e comercial do contribuinte, as quais irão compor o processo.

É importante salientarmos que, apesar de respeitar o princípio da publicidade especial, o julgamento no processo administrativo tributário será público, tendo seu acesso restringido apenas nos processos que correm em segredo. Portanto, coexistem em harmonia o instituto do sigilo fiscal, relacionado às informações obtidas visando à formação do crédito tributário, e o princípio da publicidade.

#### **3.4 Oficialidade**

Impende à administração pública impulsionar o processo até o final, ou seja, o andamento do

processo é feito de ofício pela própria administração, sem que a parte precise se preocupar em impulsioná-lo. Antônio Silva Cabral<sup>5</sup> cita o seguinte entendimento de Hely Lopes Meirelles:

O princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final. Se a administração retarda, ou dele se desinteressa, infringe o *princípio da oficialidade*, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Outra consequência desse princípio é a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelece.

É interessante lembrarmos que para que possa haver a responsabilização da administração pelo andamento do processo se faz necessário provar sua negligência ou má-fé, já que a estagnação do processo, por um período relevante de tempo, muitas vezes se dá pelo acúmulo de serviço para um restrito número de funcionários.

### 3.5 Informalismo

No processo administrativo tributário, questões de menor importância, como a inobservância de formalidades que não sejam consideradas essenciais para o seu andamento, devem ser relevadas, evitando-se que ele seja levado ao império do juízo de admissibilidade do protocolo. É importante frisarmos, no entanto, que na busca da verdade material, objeto maior do processo, a inobservância das formalidades necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança processual pode levar à sua anulação. Como exemplo podemos citar a indicação equivocada do artigo relativo à penalidade aplicável, erro o qual poderá ser suprido pela clareza na descrição da infração.

A aplicação mais curiosa desse princípio é a faculdade que tem o contribuinte de ser ou não representado por advogado.

### 3.6 Verdade material

O processo administrativo fiscal tem como objeto a busca da verdade material, o que proporciona uma maior liberdade para o julgador, na medida em que ele não é obrigado a se manter neutro na busca da verdade dos fatos. Para a formação de seu livre conhecimento, o julgador analisará tanto as provas juntadas pelas partes, o que poderá ocorrer em qualquer fase do processo, como poderá ainda

produzi-las ele mesmo por meio da realização de diligências e de perícias, segundo estabelece o art. 61 do Decreto 25.468. Deverá o julgador, no entanto, indicar os motivos de seu convencimento, não podendo, portanto, decidir de forma alheia ao processo.

Mesmo as provas não alegadas ou declaradas pelo contribuinte deverão ser aproveitadas em favor do interessado. Exemplo disso é a declaração de nulidade do auto de infração feita de ofício pela administração, quando ele apresenta-se eivado de vícios formais, dando fim ao processo.

### 3.7 Juiz natural

Visa o legislador a garantir que o julgamento se realize por órgãos previamente constituídos, dotados de competência preexistente, e formados por juízes independentes e imparciais. Ao processo administrativo fiscal também devem ser atribuídas essas garantias. Seus julgadores devem manter-se imparciais, proferindo julgamentos independentes.

Cumprindo esse princípio, encontra-se o processo administrativo tributário fora da hierarquia da Fazenda Pública, ou seja, diante do litígio existente entre o particular, que busca a solução do conflito, e a administração pública, com interesse na arrecadação do tributo, não se submete o julgador a essa função ativa arrecadadora da administração, buscando a verdade dos fatos, por meio de um julgamento imparcial.

## 4 Estrutura do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

Tendo sua organização, sua estrutura e sua competência definidas na Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, posteriormente reguladas pelo Decreto 25.468, de 31 de maio de 1999, e 25.711, de 21 de dezembro de 1999, é o Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) um órgão central integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda, diretamente vinculado ao titular da pasta. Expressa-se aqui a independência da atividade desenvolvida pelo Contencioso da atividade arrecadadora da administração, competindo a representação dos interesses do Estado à Procuradoria Geral do Estado.

Tendo em vista que todo o processo administrativo terá sua tramitação controlada pelo CONAT, por meio de suas células, desde o recebimento até a decisão final, a Lei 12.732/97 enumera em seu art. 5º as células que compõem esse órgão. Para um melhor entendimento do caminho

<sup>5</sup> CABRAL, Antonio Silva. *Processo Administrativo Fiscal*, p. 70.

percorrido pelo processo pelas diversas células do CONAT, as explicaremos de forma contrária à enumeração da lei.

#### **4.1 Célula de apoio logístico**

É por meio da célula de apoio logístico (CEAPL) que entram e saem todos os processos no Contencioso Administrativo Tributário. Os documentos e processos vindos dos diversos núcleos de execução da administração tributária (NEXAT), assim como os processos propostos pelos contribuintes, devem ser recebidos, protocolizados e cadastrados no sistema informatizado disponível na CEAPL, a fim de que ela possa estabelecer controle sobre sua tramitação.

Não possui a CEAPL juízo de admissibilidade, ou seja, não é responsável pela verificação da existência das formalidades necessárias ao processo administrativo tributário, no entanto, por funcionar também como protocolo, deverá ser verificado por seus servidores o cumprimento dos prazos estabelecidos em lei.

Atualmente, o CONAT tem adotado uma postura bastante branda com relação ao cumprimento desses prazos, por parte dos contribuintes, uma vez que, mesmo quando intempestivo, o documento é juntado aos autos, com a aposição de um carimbo de intempestivo, e, apesar de não ser obrigatória sua apreciação por parte do órgão julgador, essa peça intempestiva pode influenciar no seu livre convencimento.

Como podemos notar, a CEAPL é uma célula que desenvolve várias funções, tanto no andamento do processo, como na organização e bom funcionamento do próprio órgão que compõe.

#### **4.2 Célula de suporte ao processo administrativo-tributário**

Vital para o desenvolvimento das atividades do Contencioso, a célula de suporte ao processo administrativo tributário (CEPAT) deve fazer o saneamento dos processos, declarar a revelia, contar os prazos, lavrar os despachos e termos pertinentes.

A CEPAT deverá fazer o saneamento do processo, tanto na primeira como na segunda instância, uma vez que, atualmente, além de seus membros, que fazem o saneamento do processo até seu envio para julgamento em primeira instância, trabalham junto a essa célula um secretário para cada câmara de julgamento.

Havendo recurso, após o julgamento em primeira instância e feito o parecer da célula de consultoria e planejamento, que será analisada posteriormente, esta remeterá os processos novamente à CEPAT, os quais serão encaminhados aleatoriamente para

a primeira ou segunda câmara de julgamento. Proferido o julgamento em segunda instância, os autos são novamente remetidos à CEPAT para que, se for o caso, seja preparado o edital de convocação, para o conselho pleno.

Transitada em julgado a decisão, e não sendo pago pelo contribuinte, o valor devido procederá a CEPAT sua inscrição no Cadastro de Devedores Inadimplentes do Estado de Ceará (CADIN), encaminhando os processos para a Procuradoria Geral do Estado, que representando os interesses do Estado no âmbito judicial deverá promover a Ação de Execução Fiscal.

#### **4.3 Célula de julgamento de primeira instância**

Após ser protocolizado e saneado o processo, sendo o autuado revel ou não, este parte para o julgamento em primeira instância que será realizado por julgadores, os quais devem ser integrantes do grupo ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF), graduados em nível superior, no entanto não necessariamente em direito, mas de reconhecida experiência em assuntos tributários, sendo designados pelo Secretário da Fazenda.

Serão os julgadores responsáveis por conhecer e decidir sobre processos que versem acerca a exigibilidade de créditos tributários e de pedidos de restituição de tributos estaduais recolhidos a mais ou indevidamente; por recorrer de ofício das decisões contrárias no todo ou em parte à Fazenda Pública, salvo se o valor exigido no auto de infração for inferior a cinco mil Unidades Fiscais de Referência (UFRs), ou outro índice oficial que a substitua e nos casos de extinção pelo pagamento do valor exigido no auto; e por converter o julgamento em diligência quando entender necessário. Aqui o que ocorrerá não é precisamente uma conversão, pois o julgador irá proferir sua sentença, entretanto antes que o faça, solicitará diligência, com o intuito de esclarecer alguma dúvida.

Deve o julgador proferir um julgamento claro e preciso, procurando evitar utilizar-se de termos jurídicos que possam dificultar o entendimento pela parte, mesmo porque o contribuinte não é obrigado a constituir advogado, sendo muito freqüente ele mesmo formular sua defesa. Vale lembrar que ao julgador aplica-se os dispositivos dos artigos 134, 135 e 136 do CPC, que tratam dos impedimentos e das suspensões, garantindo, assim, a imparcialidade de julgamento e o tratamento isonômico entre as partes.

#### **4.4 Célula de perícia e diligência**

Os pedidos de diligências e perícias podem ser formulados pelos julgadores e pelo Procurador

Geral do Estado à célula de perícia e diligência (CEPED). Ao contribuinte também é dada essa oportunidade, entretanto o CONAT não é obrigado a realizar a perícia, uma vez que ele não foi citado na redação do artigo 21, I, do Decreto 25.468/99. Apesar de não se encontrar na enumeração do artigo o consultor tributário também poderá dispor do trabalho da CEPED via Procurador do Estado.

Os peritos que compõem a célula de perícia e diligência do CONAT, bem como o orientador da célula, deverão ser servidores integrantes do TAF, graduados necessariamente em Ciências Contábeis e inscritos no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), sendo, portanto, profissionais legalmente habilitados.

#### 4.5 Célula de consultoria e planejamento

Após o julgamento em primeira instância, tendo havido recurso voluntário ou de ofício, o processo irá necessariamente ser analisado pela célula de consultoria e planejamento (CECOP), onde os consultores irão emitir parecer acerca do caso concreto. Essa é uma célula de assessoramento às demais integrantes do CONAT, à Procuradoria Geral do Estado, prestando, ainda, informações de natureza processual-tributária ao público externo.

Como veremos mais adiante, junto ao CONAT encontramos dois procuradores, um para cada câmara de julgamento. Para realizar sua função de zelar pelos interesses do Estado, eles deverão emitir um parecer para cada processo, que será julgado na câmara para a qual foi designado. A Lei Complementar n.º2, de 24 de maio de 1994, que dispõe sobre a organização, competência e estrutura da Procuradoria Geral do Estado estabelece, em seu artigo 5º, inciso XVII, a emissão do parecer do procurador no processo administrativo tributário.

A lei que rege a organização, a estrutura e a competência do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará deixa claro que o parecer emitido pelo Procurador não se confunde com a posição adotada pelo consultor, entretanto pode ocorrer de o procurador, quando concordar com a posição adotada pelo consultor, em um dado caso concreto, tão-somente expressar seu concorde.

Não concordando com a posição do consultor, fará o procurador um parecer, apontando seu entendimento. Poderíamos imaginar que por dar assistência à Procuradoria Geral do Estado, representante dos interesses do Estado, portanto, parte no processo, estaria a consultoria se contrapondo à imparcialidade do órgão julgador (CONAT). Isso não afeta, entretanto, a imparcialidade desse órgão, que se encontra fora da hierarquia da Secretaria da Fazenda, uma vez que o consultor tributário emite apenas um parecer técnico, sendo

o julgamento proferido pela célula de julgamento em primeira instância e pelo conselho de recursos tributário, compostos por julgadores e conselheiros imparciais. Além disso, como já vimos, também é função da consultoria prestar informações de natureza processual-tributária ao público externo.

Vale lembrar ainda que o procurador do Estado, apesar de ser representante dos interesses do Estado não funciona como advogado do fisco, e sim como fiscal da lei, devendo, portanto, observar a legalidade dos atos da administração pública, ou seja, verificando o procurador que o sujeito passivo possui sua pretensão protegida por lei, deverá manifestar-se pela procedência do pedido do autor. A Lei Complementar 2, de 24 de maio de 1994, prevê a observância da legalidade pelo procurador em seu artigo 2º, § 2º, inciso XI.

#### 4.6 Conselho de recursos tributários

O conselho de recursos tributários é órgão de deliberação coletiva de instância superior do CONAT, ou seja, havendo recurso do julgamento de primeira instância e depois de analisado pelos consultores tributários, o processo chega a esse órgão. Segundo o art. 3º do Decreto 25.711 de dezembro de 1999, que aprova o regimento interno do conselho de recursos tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, esse conselho terá em sua estrutura orgânica: as duas câmaras de julgamento, o conselho pleno, o representante da Procuradoria Geral do Estado e o secretário, sendo presidido pelo presidente do CONAT.

##### 4.6.1 Câmaras de julgamento

São duas as câmaras de julgamento do CONAT. A primeira câmara será presidida pelo primeiro vice-presidente do CONAT e a segunda pelo segundo vice-presidente, os quais serão escolhidos pelo chefe do Poder Executivo entre os integrantes do TAF, com mandato igual ao do presidente do CONAT - com a duração de dois anos, prorrogável por mais dois.

Cada uma das câmaras deverá contar com oito conselheiros titulares e oito suplentes, dos quais metade será representante dos contribuintes indicados pelas federações do comércio, da indústria e da agricultura e das micro e pequenas empresas do Estado do Ceará e a outra metade por representantes da Fazenda Estadual, todos indicados por lista triplíce pelas federações e pela Fazenda, escolhidos e nomeados pelo chefe do Poder Executivo, obedecendo-se em ambos os casos o disposto no art. 6º e 10º do Decreto 25.468/99.

Nas sessões das câmaras de julgamento, que deverão ser públicas, salvo se faça necessário o

sigilo, e se iniciar às oito horas, estarão presentes: o presidente da câmara, que terá à sua direita o representante da Procuradoria Geral do Estado e os conselheiros representantes da Fazenda e à sua esquerda o secretário e os conselheiros representantes dos contribuintes. Serão realizadas até vinte sessões ordinárias por mês e extraordinariamente quando necessário.

A sessão, que deverá observar a ordem de inclusão dos processos estabelecida na pauta, iniciará com o relatório do processo, feito pelo conselheiro relator, dando-se em seguida a palavra ao procurador do Estado para que se manifeste sobre o processo, podendo limitar-se apenas à leitura do parecer. Desde que previamente solicitado, será facultada a palavra ao contribuinte, ao responsável, ao requerente ou ao advogado legalmente constituído para a realização de sustentação oral do recurso, que terá limite máximo de duração de vinte minutos, prorrogável por mais vinte, a critério do presidente.

Após a sustentação oral, caso haja, será facultado a qualquer conselheiro presente na sessão se manifestar sobre o processo, pedir esclarecimentos ou examinar documentos. Essa oportunidade também será dada as partes quando se tratar de procedimento especial de restituição.

#### 4.6.2 Conselho pleno

O conselho de recursos tributário se reunirá em sessão plenária para conhecer e decidir os recursos especial e extraordinário interpostos; editar provimentos acerca de matéria processual; discutir e aprovar sugestões de modificação da legislação tributária material e processual; deliberar sobre matéria administrativa de interesse do órgão; propor alterações ou reforma do regimento do conselho de recursos tributários; e, semestralmente, sumular a jurisprudência resultante de suas reiteradas decisões, a qual será submetida à homologação do chefe do Poder Executivo, entrando em vigor a partir de sua publicação no Diário Oficial do Estado. É importante salientarmos que essas súmulas não são vinculantes, ou seja, não é obrigatória a adoção do entendimento nelas expressados, no entanto é bastante freqüente sua adoção pelos julgadores e conselheiros do CONAT.

A sessão plenária se realizará de forma semelhante às sessões das câmaras de julgamento, com as seguintes diferenças. Antes de iniciar o relatório, o conselheiro relator deverá fazer a leitura do recurso e do despacho de admissibilidade emitido pelo presidente, concedendo a palavra para o

Procurador do Estado se manifestar sobre a admissibilidade do recurso. Haverá a votação pelo conselho pleno acerca da admissibilidade do recurso. Sendo admitido o recurso, prosseguirá o conselheiro relator com seu relatório. O prazo para sustentação oral do recurso será dilatado para trinta minutos, sem prorrogação, sendo permitido ainda ao procurador fazer a réplica e a parte interessada treplicar, dispondo cada um de dez minutos para falar. Vale lembrar que os vice-presidentes, que são os presidentes da primeira e segunda câmara de julgamento, participarão da sessão, mas não terão direito a voto.

No processo administrativo tributário verificamos a existência de um julgamento em primeira instância, realizado pela CEJUL, um em segunda instância, realizado pelas câmaras de julgamento e outro em instância especial, realizada pelo pleno. No entanto, nos dois últimos não mais haverá uma revisão acerca da matéria, como veremos quando estudarmos os recursos especial e extraordinário.

## 5 O Processo Administrativo Tributário

Como já vimos, o artigo 2º da Lei 12.732/97 disciplina as questões a serem apreciadas administrativamente pelo CONAT, as quais poderão seguir dois tipos de rito: ordinário ou sumário. Entende-se por rito a seqüência de fases de um processo, seu andamento, é o próprio procedimento.

Nos processos que versem sobre a exigibilidade de crédito tributário, de forma geral, será adotado o rito ordinário. Nos originados em atraso de recolhimento de tributos estaduais, retenção de mercadorias encontradas em situação fiscal irregular e obrigações acessórias, deverá ser aplicado o procedimento sumário, que é um procedimento mais simplificado, proporcionando maior celeridade ao processo.

### 5.1 Auto de infração

A competência do CONAT se restringe às situações oriundas de auto de infração, que configura a formalização da exigência do crédito tributário, a fim de que se possa proceder a cobrança do respectivo tributo. Hugo de Brito<sup>6</sup> define auto de infração da seguinte forma:

O próprio nome do documento, vale dizer, a expressão "auto de infração", está a dizer que é da essência deste a descrição do fato tido como infringente da lei, porque *auto* quer dizer descrição, e auto de infração, portanto, é *descrição de infração*, que é a descrição do fato contrário à lei.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 428.



Na emissão desse documento, o fiscal autuante deve atentar para os elementos exigidos por lei. O artigo 33 do Decreto 25.468/99 enumera todos esses elementos. Dentre eles, destacamos que cada auto deverá conter a descrição clara e precisa do fato que o originou, bem como a perfeita identificação do autuado, que deverá expressar ciência da autuação por meio da aposição de sua assinatura, juntamente com o fiscal. O agente do fisco deverá informar, ainda, o valor total do crédito tributário, discriminando o valor do tributo e da multa, com indicação da base de cálculo e os meses e exercícios a que se refere. A ausência da indicação dos dispositivos legais infringidos pelo contribuinte e respectivas penalidades pecuniárias é causa de nulidade do auto, a não ser que a descrição do fato tenha sido feita de forma a não deixar dúvidas sobre as condições da autuação.

Vale lembrar que na recusa ou impossibilidade do autuado em assinar o auto de infração, será o mesmo cientificado por meio de intimação. Esta cientificação poderá se dar também por qualquer outro meio idôneo. A falta de cientificação do autuado, no entanto, não ensejará a nulidade do auto, podendo os prazos suprimidos serem reabertos em qualquer fase que se encontre o processo.

O auto de infração deverá ser lavrado em três vias, sendo a primeira destinada ao processo, a segunda ao sujeito passivo e a terceira ao órgão emitente. Para garantir a regularidade da ação fiscal, prevê-se a emissão de outros documentos. O primeiro deles é o formulário denominado Informações Complementares ao Auto de Infração, onde constarão maiores esclarecimentos sobre a ação fiscal, sendo mencionado todos os documentos, os papéis, os livros e os arquivos que não tenham sido indicados no auto. Em seguida, devemos encontrar o Ato Designatório, documento obrigatório, salvo nos casos de fiscalização procedida no trânsito de mercadorias, que é a identificação funcional do agente e que credencia a prática dos atos administrativos.

Comumente, a fase não contenciosa ou unilateral do processo administrativo, que é a ação fiscal, terá início com a lavratura do Termo de Início e terá fim com o Termo de Conclusão de Fiscalização. Essa fase, no entanto, também poderá ter início com a realização de outros atos. Com o início da fiscalização, afasta-se a possibilidade da exclusão de responsabilidade por denúncia espontânea, de acordo com o artigo 138 do Código Tributário Nacional. Quando indicada no auto atividade fiscal com retenção de mercadoria, encontraremos o Certificado de Guarda, no qual o fiscal descreverá a mercadoria efetivamente encontrada. Completando o

procedimento fiscal, serão juntados os demais documentos que irão subsidiar o auto de infração, tais como as notas fiscais.

Com o término de todo o procedimento fiscal, o respectivo auto de infração permanecerá no órgão fazendário pelo prazo previsto, de acordo com o rito adotado, aguardando o pagamento ou sua impugnação. Não havendo o pagamento do auto, tais documentos deverão seguir para o Contencioso Administrativo Tributário para instauração do processo pela impugnação ou pela revelia, devendo o fiscal enviar também ao autuado as cópias de todos os documentos que resultaram da autuação, evitando-se, assim, cerceamento de defesa.

Segundo a Constituição Federal, artigo 155, são três os impostos estaduais – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte e Telecomunicação Interestadual ou Intermunicipal (ICMS), Imposto sobre Transmissão de Causa Morte e Doação (ITCMD) e Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) –, não se limitando o processo administrativo tributário, aqui estudado, ao ICMS. Ocorre que, o IPVA é lançado de ofício e o ITCMD por declaração, sendo ambos dificilmente alvo de fiscalização. Tendo em vista que a competência do CONAT se restringe à situação decorrente do auto de infração, não é costumeiro que se encontre processo administrativo tributário referentes a esses dois tributos, no entanto, ocorrendo a lavratura do auto, o processo deverá seguir para o CONAT.

O imposto estadual denominado ICMS utiliza-se do lançamento por homologação, no qual o contribuinte deve pagar antecipadamente o tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, sem a participação da administração. A natureza jurídica do auto de infração ainda é um tema controvertido na doutrina. A questão principal é saber se o auto é uma mera notificação ou se pode ser considerado como um lançamento. Entendem alguns autores que o auto de infração limita-se, tão-somente, à narração circunstanciada de qualquer ato que venha a infringir o disposto na legislação tributária, ou seja, apresenta-se como uma mera notificação fiscal. Outros atribuem ao auto de infração natureza jurídica de lançamento, acreditando ser o lançamento um ato administrativo e não um procedimento como estabelece o Código Tributário Nacional em seu artigo 142.

Atribui-se ao lançamento a característica de ato administrativo por ele apresentar os elementos tradicionalmente necessários à excelência do ato administrativo. Dejalma Campos<sup>7</sup>, enumera estes

<sup>7</sup> CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*, p. 104.

elementos, fazendo a seguinte correspondência com a atividade fiscal de lavratura do auto de infração:

Temos, 5 elementos no lançamento:

- a) MOTIVO: ocorrência do fato imponible;
- b) AGENTE COMPETENTE: é o previsto em cada legislação específica ( IR, IPI, ICMS etc.) – sempre um funcionário para celebrar esse ato;
- c) FORMA: também é a prescrita na legislação específica;
- d) CONTEÚDO: o lançamento formaliza a obrigação tributária declarando quem é o sujeito passivo, quando e em que condições ele deve recolher essa dívida; e
- e) FINALIDADE: é tornar possível o exercício pelo Estado de exercer o seu direito subjetivo à percepção do gravame.

Considerando o auto como lançamento e tendo em vista que sua lavratura depende tão-somente da iniciativa da autoridade fiscal, ele deve ser visto como um lançamento de ofício, que é atividade administrativa vinculada e obrigatória. É importante ressaltarmos que os servidores fazendários competentes pelo exercício da fiscalização dos tributos estaduais serão lotados nos núcleos de execução da administração tributária (NEXATs).

## 5.2 Impugnação

O auto de infração apresenta-se como um ato declaratório, ou seja, que declara a existência da relação jurídica entre o Estado e o particular. Como ocorre com os demais atos administrativos, ele também é dotado de executoriedade devido a sua presunção de validade e certeza.

Uma das formas, adotadas pelo artigo 145 do Código Tributário Nacional, para se alterar o lançamento regularmente notificado, portanto já tendo sido formalizada a exigência do crédito tributário, é sua impugnação pelo sujeito passivo. Com relação a esse assunto, ensina A. A. Contreiras de Carvalho<sup>8</sup>:

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.

No caso de adoção do rito sumário, o fiscal autuante deverá apontar o prazo de dez dias para

o pagamento ou apresentação de impugnação à exigibilidade formulada, já no rito ordinário o prazo deverá ser de vinte dias, ambos contados da ciência do autuado. O contribuinte poderá apresentar sua defesa no núcleo de execução responsável pela autuação ou no órgão do Contencioso Administrativo Tributário, entretanto, a apresentação de impugnação ou recurso a órgão fazendário incompetente não prejudicará o direito da parte de se defender, devendo ser os documentos remetidos de ofício ao órgão competente, desde que essa apresentação tenha sido feita dentro do prazo estabelecido. Isso se dá pelo fato do processo administrativo tributário se revestir do princípio do informalismo e perseguir a verdade material dos fatos, ou seja, pouco importa que o sujeito passivo ou interessado tenha apresentado sua defesa a órgão incompetente, o mais importante para o CONAT é a busca da verdade dos fatos.

Tal impugnação deverá conter os seguintes elementos: indicação da autoridade julgadora a que é dirigida (julgador singular de primeira instância); qualificação do autuado (nome ou razão social, endereço completo, e de acordo com o caso os números de inscrição no Cadastro Geral da Fazenda - CGF, Cadastro Geral de Contribuinte - CGC e CPF); razões de fato e de direito em que se fundamenta; documentação probante de suas alegações e indicações das provas pretendidas, em caso de prova pericial deverá constar a formulação dos quesitos e a qualificação do assistente técnico, devendo o impugnante juntar ainda todos os documentos que julgue importante a sua fundamentação.

Na prática, freqüentemente os contribuintes se valem do estabelecido no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, a fim de obter a liberação de mercadorias apreendidas pelo fisco. Esse artigo limita o poder de tributar, na medida em que proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de utilizarem os tributos com efeito de confisco, ou seja, a apreensão ou expropriação do patrimônio privado pelo poder público, não podendo, portanto, a carga tributária incidente inviabilizar a atividade desenvolvida pelo contribuinte. Esse argumento é bastante utilizado também na impetração de Mandados de Segurança com o mesmo fim.

Vale lembrar que apesar de se considerar que ao dar entrada na esfera judicial o contribuinte está automaticamente dispensando o julgamento administrativo, o Mandado de Segurança aqui mencionado não dá fim à atividade administrativa, uma vez que esse instrumento questiona apenas a ilegalidade do ato fiscal de apreender a mercadoria,

<sup>8</sup> CARVALHO, A.A. Contreiras de. *Processo Administrativo Tributário*, p. 111.

assim o processo administrativo seguirá seu curso, tendo o Judiciário determinado ou não a liberação da mercadoria.

A Lei 12.732/97 dispõe que ao CONAT compete a apreciação de questões decorrentes da relação entre o estado do Ceará e o sujeito passivo da obrigação tributária, que poderá dar início à fase contenciosa, apresentando impugnação ao auto. Segundo o Código Tributário Nacional, entende-se por sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. Responsável é aquele que, apesar de não se revestir da condição de contribuinte, possui obrigação decorrente de lei, ou seja, é a pessoa que a lei escolhe para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato. A Lei do ICMS do estado do Ceará (Lei 24.569/97) no seu artigo 21, da seção III, cuida dos sujeitos passivos que considera como responsáveis.

Ciente da autuação fiscal, pode o sujeito passivo da obrigação tributária apresentar o pedido de parcelamento do débito. Esse pedido importa no reconhecimento do respectivo débito, assim não se admite a apresentação de impugnação, mesmo que o sujeito passivo ingresse com requerimento de desistência de parcelamento, tendo em vista que ele já confessou a dívida.

### 5.3 Revelia

A fase contenciosa também poderá se iniciar pela revelia. Revel é aquele que deixa de impugnar a pretensão da parte contrária no curso do processo, tendo sido regularmente intimado. Assim, diferentemente do que ocorre na esfera federal, em que havendo a revelia o processo segue para inscrição do crédito na dívida ativa, no processo administrativo tributário do Estado do Ceará, sempre se observará o julgamento em primeira instância, havendo ou não impugnação por parte do sujeito passivo.

Essa iniciativa de ofício da autoridade administrativa demonstra a preocupação do CONAT com a busca da verdade material e com a legalidade dos atos administrativos, dando, ainda, mais uma oportunidade para que o sujeito passivo da obrigação tributária instaure o contraditório, vejamos, não havendo o julgamento do processo à revelia, não existirá a fase contenciosa, e sim apenas a fase oficiosa do procedimento fiscal, da qual participa somente o agente do fisco, inexistindo o contraditório.

### 5.4 Julgamento em primeira instância

Já tendo sido iniciada a fase contenciosa pela impugnação ou revelia do sujeito passivo, o processo

é saneado e segue para julgamento em primeira instância. O julgador singular poderá decidir pela procedência, improcedência ou parcial procedência do auto.

Julgado procedente o auto e recorrendo voluntariamente o contribuinte, haverá o julgamento em segunda instância. Decidindo pela improcedência deverá o julgador monocrático recorrer de ofício, uma vez que tal decisão é contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, o que também ocorrerá na parcial procedência. O recurso de ofício deverá ser utilizado, ainda, quando por decisão fundamentada o julgador decretar nulidade processual insanável ou extinção do processo.

Sendo revel o autuado e decidindo o julgador pela improcedência ou parcial procedência do auto, haverá recurso de ofício para apreciação por uma das câmaras de julgamento de segunda instância. Entretanto, quando o autuado é revel e tiver sido considerado procedente o auto em primeira instância, o autuado será novamente intimado, agora do conteúdo da decisão. Permanecendo revel, o processo parte para inscrição na dívida ativa. Tem sido freqüente o autuado abrir mão da impugnação fazendo sua defesa somente por meio de recurso, a fim de não ter seus argumentos sucessivamente apreciados.

Não devemos confundir as duas últimas formas de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, dispostos no artigo 145 do Código Tributário Nacional, quais sejam: o recurso de ofício e a iniciativa de ofício. O recurso de ofício é o recurso do qual se vale o julgador singular de primeira instância, quando proferir decisão contrária no todo ou em parte aos interesses da Fazenda – improcedência e parcial procedência. O artigo 44 da Lei 12.732/97 limita as situações em que poderá ser interposto recurso de ofício.

Ocorrerá a iniciativa de ofício quando, verificado erro no lançamento, o julgador promover a correção do auto de infração de ofício, sem que a parte tenha questionado. Assim, mesmo que o autuado permaneça revel, não impugnando o auto, poderá o julgador, decidindo pela parcial procedência, alterar o lançamento feito pelo fiscal autuante por meio do auto de infração. Corrigindo por exemplo o valor da multa ou do tributo exigido.

É importante frisarmos que os processos administrativos tributários que versem sobre fatos que figurem crimes contra a ordem tributária, deverão ser julgados prioritariamente. A Lei 8.137, de dezembro de 1990, que cuida dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra outras relações de consumo, estabelece que praticam estes crimes o particular que suprimir ou reduzir tributos e qualquer acessório.

## 5.5 Intimação

A administração pública se utiliza, de forma geral, da intimação para dar ciência às partes dos atos e termos do processo, a qual conterà ordem dada pela autoridade pública a alguém para que faça ou deixe de fazer alguma coisa.

Para que seja válida a intimação no processo administrativo tributário, se faz necessário que ela contenha as seguintes informações: a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária ou do requerente, quando se trate de Processo Especial de Restituição, bem como a do advogado, se tiver sido constituído; a indicação do prazo para impugnação ou recurso e da autoridade a quem devem ser dirigidos; o endereço do Contencioso Administrativo Tributário; e, quando for o caso, o resultado do julgamento e a exigência tributária.

Assinado o termo de fiança, a intimação deverá ser feita na pessoa do contribuinte ou responsável e do fiador. Esse termo será lavrado quando o interessado na mercadoria apreendida pretender a sua liberação antes do término do processo administrativo tributário. Ao fiador não é dado o benefício de ordem, como estabelece o artigo 124 do Código Tributário Nacional, além do que, aqui, a responsabilidade do fiador é solidária, fato que por si só já excluiria o benefício de ordem.

A intimação também poderá ser feita na pessoa do sócio, do mandatário, do preposto ou do advogado regularmente constituído, das seguintes formas. A primeira delas é por meio de servidor fazendário, comprovando-se a intimação pela aposição da assinatura do intimado na via destinada ao órgão fazendário. Na recusa do intimado em assinar o documento o servidor da fazenda deverá declarar essa circunstância e colher a assinatura de duas testemunhas, identificando-as com nome completo, endereço e o número da identidade. Nesse caso, considera-se feita a intimação na data da juntada desse documento aos autos do processo.

A forma de intimação mais utilizada pelo CONAT é por meio de carta com aviso de recebimento – A.R. Comprova-se a intimação pela assinatura do intimado no respectivo aviso de recebimento ou pela declaração de recusa firmada por servidor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, considerando-se realizada a partir da juntada do A.R aos autos.

A terceira forma é por meio de edital, que ocorrerá quando o intimado encontra-se em lugar incerto e não sabido ou quando não se conseguir realizar pelas formas anteriores. Na capital, o edital deverá ser publicado no Diário Oficial do Estado - DOE e no interior se realizará por meio de sua afixação

em local acessível ao público, costumeiramente é afixado no prédio onde funciona o órgão intimador.

## 5.6 Provas

No processo administrativo tributário, todos os meios legais são hábeis para se provar a verdade dos fatos em questão. A prova é o meio utilizado pela parte para dar ao julgador conhecimento dos fatos ocorridos.

Apesar de o lançamento poder ser encarado como prova pré-constituída, incorporada em atos que gozam de presunção de legalidade, atualmente não se admite a limitação do ônus da prova da Fazenda à fase procedimental do lançamento. Sabendo-se que a pretensão da Fazenda fundamenta-se na ocorrência do fato gerador e ocorrendo dúvida acerca da verdade dos fatos, em virtude de impugnação, não está a administração exonerada de provar os fatos que alega, pois de forma contrária se atribuiria uma maior carga probatória para o contribuinte. Sobre esse assunto, conclui Celso Bonilha<sup>9</sup>:

Se é verdade que a conformação peculiar do processo administrativo tributário exige do contribuinte impugnante, no início, a prova dos fatos que afirma, isso não significa, como vimos, no decurso do processo, seja de sua incumbência toda a carga probatória. Tampouco a presunção de legalidade do ato de lançamento dispensa a Administração o ônus de provar os fatos de seu interesse e que fundamentam a pretensão do crédito tributário, sob pena de anulação do ato.

As provas podem ser testemunhal, documental ou material. É inquestionável que no processo administrativo tributário observamos a predominância das provas documental e material sob a testemunhal.

A prova documental é sem dúvida a de maior importância, o que resulta do caráter essencialmente escrito do processo, que apresenta um restrito campo de oralidade. Podem ser públicas ou privadas, conforme emanem do exercício de atividade pública ou privada, exemplos disso são os autos de infração e as notas fiscais, respectivamente. Dentre as provas materiais as mais utilizadas são perícia e diligência, tendo em vista que nem sempre as provas documentais trazidas ao processo são suficientes para a elucidação do fato, fazendo-se necessária a sua realização.

Quanto à prova testemunhal é importante, lembramos que, por ser indisponível o crédito tributário, não poderá o funcionário fazendário confessar os fatos alegados pelo impugnante, salvo na hipótese de expressa disposição legal. É permitida a utilização de provas emprestadas, ou seja, a translação e

<sup>9</sup> BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*, p. 77.

aproveitamento da prova de outro processo, por meio de certidão, desde que guardem pertinência com os fatos que se queira provar. Na prática, esse meio de prova tem sido pouco utilizado.

Na busca da verdade material, o CONAT poderá ordenar que a parte ou terceiros exibam documentos, livros ou coisas que estejam ou devam estar sob sua guarda presumindo-se verdadeiros os fatos no caso de recusa injustificada, podendo, ainda, ouvir outras pessoas para o seu esclarecimento.

Vale frisar que os atos não impugnados e os notórios dispensam provas. O artigo 36 da Lei 12.732/97 estabelece:

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

Apesar de a lei estabelecer que, em regra, só poderá ser feita a produção de provas, assim como o pedido de perícia e diligência, por ocasião de impugnação ou recurso, o CONAT vem permitindo sua realização em outros momentos do processo sem a necessidade de se observar as exceções trazidas pelo artigo. Esse dispositivo da lei, quando trata de tais exceções, conta com pouca clareza. Vejamos, força maior seria a impossibilidade do interessado fazer a juntada das provas no momento devido - impugnação ou recurso - por um fato que lhe foge à vontade, consequência de um fenômeno da natureza. Exemplo disto seria a impossibilidade de juntada de prova por ocasião de uma enchente que tenha alagado o estabelecimento onde a mesma se encontrava. Mas o que dizer por prova em contrário? Toda prova que se produz é em contrário aos fatos que deram causa a lavratura do auto. Esta com certeza não foi a intenção da lei, no entanto a compreensão do verdadeiro objetivo do dispositivo torna-se uma tarefa difícil, tendo em vista sua falta de objetividade. Talvez não se tenha dado a devida importância à clareza desse artigo pelo fato de, na prática, como já foi dito, se aceitar a produção de provas e pedidos de perícia e diligência em diversos momentos do processo.

## 5.7 Recursos

São quatro os recursos admitidos no processo administrativo tributário, quais sejam: voluntário, de ofício, extraordinário e especial. Os recursos voluntário e de ofício são os cabíveis em face do julgamento em primeira instância, sendo o voluntário interposto pelo sujeito passivo ou interessado, quando insatisfeito com a sentença proferida pelo julgador singular, e o recurso de ofício interposto pelo próprio julgador quando a decisão apresenta-se contrária no todo ou em parte aos interesses da Fazenda Pública.

Caberá recurso extraordinário quando a decisão proferida por uma das câmaras de julgamento for contrária no todo à decisão de primeira instância, desde que a decisão da câmara não tenha sido unânime e que ela tenha deixado de apreciar matéria de fato ou de direito que tenha sido analisada pelo julgador monocrático.

O recurso especial deverá ser dirigido ao presidente do conselho de recursos tributários, a fim de que ele decida por meio de despacho fundamentado quanto a sua admissibilidade, só na hipótese positiva é que haverá o julgamento do recurso, que se dará em sessão plenária. Para se interpor esse recurso, é necessário que haja divergência entre a decisão recorrida e outra de matéria semelhante, que tenha sido julgada por qualquer das câmaras ou pelo conselho pleno. Nesse caso, o recorrente deverá anexar ao recurso a cópia da decisão divergente ou indicação de publicação idônea, definida como tal no regimento, bem como explicar o nexo de identidade por ele encontrado entre as duas decisões.

O extraordinário é um recurso de segunda instância, enquanto o especial, diferentemente do que se pode pensar, não é recurso de terceira instância, e sim de instância especial. Em ambos, não se vai mais discutir a existência do fato, e sim o entendimento do órgão julgador acerca dele.

Como já vimos, o Brasil adotou o sistema de jurisdição única, em que a definitividade só se dá nas decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Como nenhuma lesão ou ameaça de direito pode ser excluído da apreciação desse poder (art. 5º, inciso XXXV, da Carta Magna), as decisões proferidas em julgamentos administrativos poderão ser modificadas quando sobre apreciação da esfera judiciária. Assim podemos concluir que a decisão administrativa não faz coisa julgada, entretanto a administração pública não pode agir de forma contrária ao entendimento por ela emanado, ou seja, da decisão administrativa contrária ao interesse do contribuinte pode ele pedir a tutela do Poder Judiciário. No entanto, sendo ela favorável ao contribuinte e desfavorável ao fisco, não poderá este pedir a tutela judicial, pois estaria contrapondo-se a seu próprio entendimento administrativo, formando-se, assim, a coisa julgada administrativa.

## 5.8 Nulidade, suspensão e extinção

Nulo é o ato a que faltam elementos considerados essenciais a sua composição. No processo administrativo aqui estudado, podemos encontrar nulidades absolutas ou relativas. Serão 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 do CONAT. No entanto, se do ato participarem uma autoridade incompetente ou impedida e outra com competência plena e no efetivo exercício de suas atribuições, o ato praticado não dará causa a nulidade.

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 dela dependam ou sejam conseqüência.

Apenas em duas hipóteses ocorrerá a suspensão do processo administrativo tributário, quais sejam, 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. Decretada a suspensão, será o sucessor intimado a integrar o processo. Durante o período de suspensão, não poderá a autoridade fazendária realizar qualquer ato processual, salvo os de natureza urgente, que tenham por finalidade evitar danos irreparáveis.

O processo administrativo tributário pode ter sua extinção declarada com ou sem julgamento de mérito. São seis as hipóteses de extinção sem julgamento de mérito:

a) a primeira e mais simples ocorre com a extinção do crédito pelo pagamento, uma vez que efetuado o pagamento do montante devido o processo perde o objeto;

b) com a remissão que é o perdão da dívida, ou seja, a dispensa total ou parcial do pagamento do crédito tributário, podendo não se estender, no entanto, as penalidades oriundas da falta do pagamento quando ainda era devido. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 172, elenca as hipóteses em que a autoridade administrativa poderá concedê-la;

c) com a anistia que é o benefício que se dá ao contribuinte de não ter de pagar as penalidades pecuniárias decorrentes da irregularidade no pagamento da obrigação, assim, o tributo continua sendo devido, havendo apenas a exclusão do pagamento da penalidade;

d) acolhendo a autoridade julgadora a alegação de coisa julgada, acerca de matéria que já tenha sido apreciado pelo judiciário.

e) com a decadência, que é a perda do direito do fisco de efetuar o lançamento pela inobservância do prazo determinado, qual seja cinco anos.

f) e por fim com a ausência de possibilidade jurídica do pedido. É juridicamente impossível tudo aquilo que é proibido no ordenamento jurídico.

A Lei 12.732/97 enumera duas hipóteses de extinção sem julgamento de mérito: quando observada decisão absolutória, ou seja, quando declarada a improcedência do auto, confirmada em última instância por meio de recurso de ofício; e havendo o pagamento do crédito tributário devido quando confirmada em última instância a decisão parcialmente condenatória (parcial procedência), proferida em primeira instância, por meio de recurso de ofício. Vale lembrar que proferindo o julgador de primeira instância decisão parcialmente condenatória o pagamento do crédito não acarretará a extinção do processo, uma vez que esta decisão será objeto de recurso de ofício, por isso a lei exige a confirmação em última instância desta decisão.

## 5.9 Prazos

Prazo é o lapso temporal que deve ser observado pela parte, pelo julgador ou pelo terceiro para que pratiquem determinados atos. A Lei 12.732/97 estabelece nos incisos de I a VI do seu artigo 27 os prazos a serem verificados no processo administrativo tributário. Esses prazos variam de 3, 5, 10, 15, 20, 30 ou 60 dias.

Tendo em vista a relevância ou complexidade da matéria, o prazo previsto para a realização de julgamento em primeira instância e emissão de parecer técnico pela CECOP pode ser prorrogado por igual período. Poderão ainda sofrer dilação os prazos para impugnação, recurso ou manifestação de laudo pericial, a requerimento da parte interessada, por meio de despacho de autoridade competente. Quando não tiver sido estabelecido prazo para a realização de dado ato processual, ele deverá ser realizado em cinco dias.

## Conclusão

Com fulcro no estudo aqui realizado, podemos constatar que o processo administrativo tributário é uma forma alternativa e eficaz na solução dos conflitos entre a administração e seus administrados, tendo de fato esse órgão judicante ajudado o Poder Judiciário na solução dos conflitos de ordem tributária.

O fato de o Estado figurar como parte e julgador do processo não compromete a imparcialidade de suas decisões, uma vez que o CONAT não se reveste da função arrecadadora da administração. Além disso, suas decisões deverão ser precedidas de um devido

processo legal, seguindo a legalidade objetiva, buscando a verdade material, adotando uma publicidade especial e exigindo um juiz natural.

Vale salientar, a fim de que não se diminua a credibilidade atribuída a decisões administrativas, que, quando o Poder Judiciário aprecia uma demanda em que o Estado figure como parte, também teremos o Estado figurando como julgador, tendo em vista que aquele é um dos poderes que compõem o Estado - Executivo, Legislativo e Judiciário. Caso o sujeito passivo não se conforme com a decisão administrativa proferida pelo Contencioso poderá, a qualquer momento, socorrer-se da tutela do Judiciário. Hodiernamente, observamos que de todos os processos julgados no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, apenas uma insignificante porcentagem deles tem suas decisões revistas pelo Poder Judiciário, o que caracteriza uma maior credibilidade dada a essas decisões administrativas.

No sistema de jurisdição unitária que adotamos, o ideal seria que os conflitos tivessem pronta solução logo que postos à apreciação do Judiciário. Como isso não é possível, o contribuinte poderá se valer do processo administrativo gratuito, que dispõe de maior celeridade, de julgadores imparciais e de reconhecida experiência em assuntos tributários.

Pode-se dizer que o Contencioso Administrativo Tributário do estado do Ceará é um dos órgãos mais organizados do país, servindo, inclusive, de exemplo para os demais Estados-membros da Federação.

## Referências

BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CEARÁ. Decreto n.º 25.468, de 31 de maio de 1999. Regulamenta a lei nº 12.732, de 24 de setembro de 1997, que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), sobre o respectivo processo e dá outras providências. Disponível em: <[http://200.253.176.76/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=15612298&hitsperheading=on&i](http://200.253.176.76/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=15612298&hitsperheading=on&i)>. Acesso em: 31 maio 2004.

CEARÁ. Lei n.º 12.732, de 24 de setembro de 1997. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências. Disponível em: <[http://200.253.176.76/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=15612232&hitsperheading=on&i](http://200.253.176.76/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=15612232&hitsperheading=on&i)>. Acesso em: 22 ago. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueredo. *Contencioso administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.