

UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE
FACULDADE DE DIREITO

LÍLIAN DE JESUS PENHA VIANA NOGUEIRA

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: VISÃO NO ESTADO DO
PARÁ

MARABÁ/PA
FEVEREIRO DE 2016

LÍLIAN DE JESUS PENHA VIANA NOGUEIRA

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: VISÃO NO ESTADO DO
PARÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará – UNIFESSPA, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Profº: Msc. Edieter Cecconello

**MARABÁ/PA
2016**

AGRADECIMENTOS

A Deus por me permitir estar aqui.

Aos meus pais, pela coragem em sair de seu “torrão” natal e me fazerem chegar onde cheguei.

Ao meu marido, filhas e enteados, por sempre me apoiarem, incentivarem e pela paciência nos momentos de ausência em razão à dedicação ao curso.

Aos meus irmãos Lília e Nilberto, pela força na reta final

À amiga e colega de curso Patrícia Zucatelli, por todos os momentos de amparo nesta jornada.

A meu orientador Edieter Luiz Ceconello.

“Se você quiser alguém em quem confiar
Confie em si mesmo
Quem acredita sempre alcança.”

(Renato Russo)

RESUMO

Processo Administrativo Tributário – PAT. Estruturação e funcionamento do contencioso administrativo do Estado do Pará. Análise de mapas de julgamentos do exercício de 2014. Princípios da eficiência e celeridade. Análises de processos Administrativos Tributários julgados em primeira instância, de contribuintes circunscritos na Coordenação Executiva Regional de Administração Tributária e Não-Tributária – CERAT Marabá do primeiro semestre de 2014, suas razões de defesa, contrarrazões da Fazenda Pública e decisão. Sugestões para alcance de níveis mais expressivos de excelência no desempenho da administração tributária, contemplando os princípios constitucionais, na promoção do bem comum.

Palavras-Chave: Contencioso: PAT; pesquisa; eficiência; bem comum

ABSTRACT

Administrative tax proceedings - ATP; structure, and operation of the administrative dispute in Pará State; analysis of the judgement maps of 2014 accounting period; principles of efficiency, and celerity; analysis of Administrative Tributary Processes judged in first instance of taxpayers circumscribed to the Regional Executive Coordination of Tributartian and Non-Tributarian Administration - RECTA, in Marabá, in the first term of 2014; its defense reasons, and counterreasonss of the State Public Treasury, and Decision; Advices for the range of more expressive levels of excellence in the performance of tributarian administration, envisaging the constitutional principles, in promoting public wealfare.

Keywords: Administrative dispute: ATP; research; efficiency; wealfare.

LISTA DE SIGLAS

PAT: Processo Administrativo Tributário

TARF: Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários

CERAT: Coordenação Executiva Regional de Arrecadação Tributária e Não-Tributária

CTN: Código Tributário Nacional

CF: Constituição Federal

LC: Lei Complementar

ITCMD: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

IPVA: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

ITR: Imposto Territorial Rural

IPU: Imposto Predial e Territorial Urbano

CPC: Código de Processo Civil

EC: Emenda Constitucional

UPF/PA: Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará

AINF: Auto de Infração e Notificação Fiscal

PGE: Procuradoria Geral do Estado

CPJ: Câmara permanente de Julgamento

DOE: Diário Oficial do Estado

SEFA: Secretaria Executiva da Fazenda do Pará

DIEF: Declaração de Informações Econômico-fiscais

DETRAN: Departamento de Trânsito do Pará

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:.....	50
Tabela 2:.....	51
Tabela 3:.....	52
Tabela 4:.....	53
Tabela 5:.....	54
Tabela 6:.....	56

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1:.....	54
-----------------	----

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1.CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	14
1.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO.....	14
1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS.....	17
1.3 PROCESSO E PROCEDIMENTO.....	19
1.4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	21
1.4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	21
1.4.2 PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.....	22
1.4.3 PRINCÍPIO DA MORALIDADE.....	23
1.4.4PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE.....	23
1.4.5 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.....	24
1.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS.....	25
1.6 IMPORTÂNCIA E FUNÇÃO DOS TRIBUTOS.....	27
2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DO PARÁ.....	30
2.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	30
2.2 CARACTERÍSTICAS DO PAT.....	35
2.2.1 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCEDIMENTO E AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	36
2.3 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DO PARÁ.....	43
2.3.1 JULGADORIA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.....	45
2.3.1.1 FASES DO PROCESSO.....	46
2.3.2 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FAZENDÁRIOS.....	47
2.3.2.1 MODALIDADES DE RECURSOS.....	47
3. ANÁLISE DOS JULGAMENTOS DO EXERCÍCIO DE 2014.....	49
3.1 JULGAMENTOS DA PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA.....	49
3.2 JULGAMENTOS DOS PROCESSOS DA CERAT MARABÁ.....	55
CONCLUSÃO.....	59
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61

ANEXO A – PROCEDIMENTOS PARA JULGAMENTOS DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.....	64
ANEXO B – COMO ACONTECE O JULGAMENTO DE UM RECURSO NO TARF	65

INTRODUÇÃO

O Processo Administrativo Tributário – PAT, é um instrumento valioso de restabelecimento da paz entre contribuinte e fisco. A nova ordem constitucional de 1988 garantiu a ele a ampla defesa e o contraditório, tendo status de direito fundamental e mesmas prerrogativas do processo judicial.

Pretende-se com essa pesquisa demonstrar se os órgãos que compõem o contencioso administrativo paraense desempenham suas funções primando pelos princípios administrativos da eficiência e da celeridade nos julgamentos, levando em conta todas as provas possíveis para alcançar a verdade material, que é fruto da lide, gerando, com as decisões, reflexos na sociedade.

O desenvolvimento desse tema se justifica por ser uma alternativa que o contribuinte e a Fazenda Pública têm para resolução dos litígios e na maioria das vezes sem necessidade da busca pelo Judiciário. Daí a importância de um Contencioso Administrativo Tributário que se destaque pela prestação de serviço de qualidade, revertido em justiça tributária célere e eficiente à disposição do cidadão.

A importância deste trabalho é em mostrar como está estruturado o contencioso administrativo no Estado do Pará, nas duas instâncias, como se dá o funcionamento dos órgãos, passando ainda pela análise dos mapas de julgamentos do exercício de 2014, assim como dos processos específicos dos contribuintes circunscritos na Coordenação Executiva Regional de Administração Tributária e Não-Tributária – CERAT – Marabá, referentes ao primeiro semestre de 2014.

O tema será desenvolvido em três capítulos, sendo o primeiro voltado para questões mais gerais como conceito de tributos, explanado de forma bem simples embora dentro do texto trazido pelo Código Tributário Nacional, assim como uma visão histórica da sua origem e evolução.

Sendo o Direito Público subsidiário do Direito Tributário, é indispensável que sejam vistos alguns princípios direcionadores das atividades públicas sem os quais a própria administração tributária não pode ser pensada. Nesse sentido também será feita distinção entre procedimento e processo, bem como a nova posição deste último na ordem jurídica constitucional ficando lado a lado com o processo judicial, assegurando aos litigantes a ampla defesa e o contraditório. Ainda nesse capítulo será esclarecido o que vem a ser a competência

tributária dos Estados e quais impostos a eles compete criar, assim como a importância e função dos mesmos.

Na sequência, no segundo capítulo, abordar-se-á o processo administrativo em si, demonstrando como ele se situa dentro do sistema maior que é a administração tributária, e quais os procedimentos necessários que culminarão no Processo Administrativo Tributário - PAT. Fala-se das formalidades legais necessárias do procedimento administrativo que poderá culminar com a imposição do lançamento do crédito tributário contra o contribuinte, e dos princípios que informam o processo.

Ainda nessa parte se mostrará como se formou o Contencioso Administrativo do Estado do Pará, que atualmente é composto pela Julgadoria de Primeira Instância e pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários, a estrutura e funcionamento, assim como a composição dos dois órgãos.

O terceiro capítulo está voltado para a apresentação de pesquisa estatística baseada em mapas de julgamentos do exercício de 2014, da instância singular bem como do Tribunal paritário, extraídos do site da própria Secretaria de Estado da Fazenda do Pará. E, finalmente à apresentação resumida da análise de Processos Administrativos Tributários de contribuintes circunscritos na Coordenação Executiva Regional de Administração Tributária e Não-Tributária – CERAT Marabá, onde serão postos os argumentos de defesa da impugnação, as razões da Fazenda Pública e o julgamento final em primeira instância.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ao pensar o direito tributário, costuma-se o considerar a partir de uma relação obrigacional cidadão versus Estado, legitimamente impositiva. Entretanto, no Estado Democrático de Direito não há espaço para uma visão exclusivamente arrecadatória, uma vez que a tributação se transforma em um instrumento essencial na execução dos princípios norteadores do federalismo brasileiro, ditados na carta magna a exemplo da redução de desigualdades sociais.

Os gestores da administração têm o Dever-poder, culminando este com o cuidado dos bens do povo, do patrimônio público, onde será aplicado o dinheiro arrecadado com os tributos, e na execução desse dever é que lhes são dados alguns poderes. É neste sentido que vemos o Processo Administrativo Tributário como direito do cidadão e dever dos entes federativos.

1.1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

O termo tributo, na acepção do direito tributário, tem origem no latim *tributum*, sugerindo algo que é concedido ou rendido por obrigação, necessidade ou hábito. Muito utilizado na Roma antiga, pago por um Estado a outro, quando vencido em guerra, como sinal de dependência ou derrota.

A cobrança de *tributos* se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltada ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos – o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominado Direito Fiscal¹.

Nas palavras de Josiane Minardi, “o tributo é uma prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, no uso de seu poder de império, com a finalidade de atender aos gastos públicos”

¹ SABBAG, 2014, p. 33

(MINARDI, 2014, P. 22). Convém registrar que anteriormente ao CTN, a Lei 4.320/1964, em seu art. 9º já havia dado uma definição de tributo. Observe-se:

Art. 9ª. Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

O Código Tributário Nacional, que originalmente é uma lei ordinária do ponto e vista formal, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, foi recepcionado pela Constituição de 1967 como lei complementar, dada a exigência da Carta Magna de que as normas gerais em matéria tributária fossem previstas como tal, e que a referida lei não conflitava com o novo texto, traz em seu artigo 3º a definição de tributo.

Mesmo que não seja função da lei emitir conceitos, o CTN, visando afastar qualquer divergência doutrinária, definiu o que vinha a ser tributo. Conforme o art. 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL,1966)

Para fins de esclarecimento da definição, far-se-á um breve exame dos elementos que a compõem. Prestação pecuniária – aquela expressa em moeda, dinheiro. Exclui prestações *in natura*- exigíveis em serviços - a exemplo de serviço militar, trabalho no tribunal do júri, serviço eleitoral; excetua-se, aqui, o caso do art. 156, XI do CTN, que trata da dação de bem imóvel. É compulsória – obrigatória. Independe da vontade do sujeito passivo. Citando Yamashita:

O art. 3º do CTN prossegue definindo tributo como toda prestação pecuniária compulsória [...], característica tão marcante dos tributos que inspirou Benjamin Franklin a dizer que “nada é mais certo neste mundo do que a morte e os tributos”. Nesse sentido, Campos Sales também já disse certa vez que “não posso obrigar ninguém a ser patriota, mas posso obrigar a pagar imposto”. Também já se disse certa vez que “as declarações de tributos deveriam ser impressas em papel tipo Kleenex, pois muitos de nós pagam tributos chorando.

[...]

Essa ênfase da natureza pecuniária e da compulsoriedade das modernas exações tributárias são compreensíveis do ponto de vista histórico, pois na antiguidade presentes eram voluntariamente trazidos “em tributo”, i. e., em homenagem a reis e autoridades, a exemplo do ouro, especiarias e pedras preciosas trazidos pela Rainha de Sábá ao Rei Salomão (século X a.C) ou

dos tesouros trazidos pelos três reis magos do oriente a Jesus. (YAMASHITA, 2014, p. 229-230)

Outro elemento do conceito é que o tributo não constitua sanção de ato ilícito – esta parte da definição deixa bem claro que o tributo decorre de atos lícitos. Jamais alguém pagará tributo por desrespeitar uma lei, mas ao contrário, por praticar algo nela definido como hipótese de incidência do mesmo. O legislador, aqui, deixou claro a distinção entre tributo e penalidades, estas sim são pagas em decorrência de infrações à lei. Nas palavras de Josiane Minardi:

Jamais, o legislador poderá eleger como hipóteses de incidência tributária algo ilícito, como, por exemplo, tributar a venda e circulação de drogas pelo ICMS. Embora a hipótese da incidência tributária não se refira a ações ilícitas, os frutos de uma atividade ilícita podem ser objeto de tributação. (2014, p. 24)

Ressalta-se que o tributo não possui um caráter repressivo, ou seja, ele não pode ser visto como um castigo. Daí a importância de se ter em mente que o tributo seria um reflexo da ocorrência de um fato descrito em lei, que uma vez praticado ficará sujeito à incidência tributária, nascendo assim a obrigação de pagar. No mesmo sentido Carvalho (2007, p.24) aduz que a “prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese”.

Por outro lado, há de se falar no princípio “pecúnia non olet”, que significa dizer “dinheiro não tem cheiro”, que se aplica à tributação do Imposto de Renda sobre o fruto de ações ilícitas, uma vez que ocorra o fato gerador “auferir renda”. A ilicitude torna-se irrelevante para fins tributários, aplicando-se o artigo 118, I do CTN. A jurisprudência do STF tem sido pacífica no sentido da tributação de atividades ilícitas:

“Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: ‘non olet’. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: **irrelevância da origem ilícita**, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. **A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética**” (HC 77530, relator (a): Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 25/8/1998, *DJ*, 18/9/1998). (2014, p. 233)

Destaca-se que o tributo é instituído em lei. Neste ponto fica expresso o princípio da legalidade, dando absoluta segurança de que somente a lei pode criar tributos. É o que assegura o art. 150, I da CF e art. 97 do CTN, e ainda por instrumento normativo com força de lei, que são as Medidas Provisórias, com previsão trazida no art. 62, § 2º, da CF. Ressalte-se que os tributos têm previsão na Constituição Federal, lei maior, entretanto sua criação ou modificação se dá por leis infraconstitucionais, em regra leis ordinárias.

Por fim, observa-se que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Desse modo, o tributo somente poderá ser cobrado pelo Poder Público, sem margens para discricionariedades. Não poderá haver aqui a análise de conveniência e oportunidade e sim a observância legal estrita, visto que a autoridade administrativa possui o poder, mas também o dever de cobrar sempre que ocorra a situação descrita em lei como hipótese de incidência dos mesmos.

1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS

A origem do Estado e do Direito confunde-se com o surgimento do tributo. No período da pré-história o homem tinha uma vida solitária, sendo apenas mais uma espécie entre os outros animais. Sobreviver significava fazer valer sua força na luta contra todas as adversidades, tais como o frio, a fome, a ação de predadores. Nesse contexto, e tendo inteligência aguçada, passou a usar instrumentos confeccionados de pedras e ossos para caçar e se proteger. São os primeiros registros que se tem da formação de sociedade. Esses instintos aliados a outros fatores levaram o homem a constituir grupos que os mantinham unidos na luta contra inimigos, e que resultava na posse das terras mais férteis para plantio. Com isso, a terra passou a ser motivo de disputa e cobiça, gerando guerras para sua conquista e manutenção.

Essa nova forma de sociedade, organizada em grupos, faz surgir o tributo, originado do latim *tributum*, que significa “repartir entre as tribos”. Tributos eram ofertados como presentes pela bravura como os chefes se destacavam nas lutas, destinados a líderes, guerreiros, faraós, reis ou Estado, e em alguns casos, aos Deuses.

Assim se dava a prestação de tributo, como oferendas. Entretanto, num momento posterior, passou a ser exigido dos súditos, para fazer face às necessidades da coletividade e

em muitos casos, para satisfazer os caprichos próprios do chefe. Aqui eram prestações in labora, in natura ou in pecúnia², cobradas pela força e pela arbitrariedade.

A queda do império Romano, marca o início da idade média e também do feudalismo, período em que se observa nitidamente a existência de dois grupos: senhores feudais e servos. Os primeiros exerciam o poder absoluto em seus domínios no que se referia à legislação, administração da justiça, concessão de privilégios, declaração de guerra e restabelecimento da paz. Neste período o trabalho era fundado na servidão e os tributos pagos aos senhores feudais com a transferência de parte da colheita. A grande influência da igreja nesse período deu início às Cruzadas, objetivando o avanço do catolicismo, mas buscando, também, incrementar o comércio. Em 1215, na Inglaterra a assinatura da Carta Magna veio defender os indivíduos do exercício do poder absoluto dos monarcas da Inglaterra, destacadamente os do Rei João. Nas lições de Saulo Medeiros da Costa e Silva:

Neste contexto histórico em que o comércio estava ressurgindo, a Igreja estava promovendo expedições cristianizadoras chamadas cruzadas, que duraram dois séculos, objetivando não apenas o avanço do catolicismo como também o maior impulso ao comércio. Quanto às cruzadas, é de bom alvitre enfatizar que foi nesse período que ocorreu o fato mais importante da história dos tributos: a assinatura da Carta Magna se João Sem Terra. A Magna Carta, cujo nome completo é *Libertatum seu Concordiam inter regem johannen et barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*, cuja tradução significa ‘Grande Carta das Liberdades ou Concórdia entre o Rei João e os Barões para a outorga das liberdades da Igreja e do reino inglês’, é um documento histórico que, além de ser o prenúncio das atuais constituições, traz preceitos importantíssimos de defesa dos direitos dos indivíduos em oposição ao Estado. Estão esses preceitos na origem do que se chama hoje de direitos humanos de primeira geração, ou seja os direitos individuais, civis e políticos. (SILVA, 2012, 24-25)

Na idade Moderna as monarquias absolutistas tinham como característica a alta carga tributária imposta ao setor mercantil e agrícola, ao passo que a nobreza e o clero eram beneficiados com concessões e imunidades. Do mesmo modo, no Estado francês, nobreza, clero e militares não pagavam a contribuição (*taille*), motivo pelo qual eram taxados de classes sociais parasitárias. Além disto, os tributos eram cobrados sem considerar a capacidade contributiva dos indivíduos.

Esse estado de exploração levou ao aparecimento de movimentos sociais tendentes a limitar o poder de tributar, tendo seu ponto alta a Revolução Francesa, pautada nos ideais iluministas, que foi um movimento de renovação intelectual e filosófica, com fundamento e

2 Significa dizer que as prestações poderiam ser feitas através de trabalho, produtos ou dinheiro.

crença inabalável na razão. Esses ideais contribuíram para o fim do colonialismo, do absolutismo e do liberalismo econômico, assim como para a expansão da liberdade religiosa.

No Brasil observa-se o reflexo desses ideais nas contradições de interesses refletidos em algumas tentativas de ruptura com a coroa portuguesa, a exemplo da Inconfidência Mineira (1789), a Conjuração Fluminense (1794), a Revolta dos Alfaiates na Bahia (1798) e a Revolução Pernambucana (1817).

Na idade contemporânea, o amadurecimento das ideias iluministas propagadas pela Revolução Francesa e outros instrumentos jurídicos tais como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1791) dão embasamento aos Estados constitucionais na elaboração de leis mais justas, onde se considere a capacidade contributiva.

1.3 PROCESSO E PROCEDIMENTO

No âmbito da administração tributária, alguns conceitos são fundamentais, como por exemplo: processo e procedimento. Para um melhor entendimento, durante este trabalho, no uso desses termos, necessário se faz tecer uma breve conceituação dos mesmos e demonstrar sua aplicação. É sabido que o Estado tem a incumbência de editar normas estabelecendo os direitos de cada indivíduo, ao passo que detém o dever de zelar pela paz social quando surgem conflitos. A lide perturba a vida em sociedade e visando restabelecer a paz, o direito se manifesta, a partir da solução dos conflitos de interesses baseado na ordem jurídica reinante.

Segundo Deonísio Koch (2012, p.17), “dentro do processo há uma atividade estatal que o impulsiona ao resultado final. Esta atividade é um procedimento praticado pelo agente competente. Procedimento, portanto, é o modo de praticar o ato dentro de um contexto maior que é o processo”.

Na mesma linha de pensamento, Hely Lopes Meireles (2011, p.734) aduz que o “processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre controvérsia no âmbito judicial ou administrativo; procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual”. Impossível será confundir procedimento e processo, visto que este último é o meio ou instrumento de composição da lide.

A atuação do poder do Estado é pautada na unilateralidade, coercitividade, impondo ao administrado a vontade da lei. Nesse diapasão, se faz necessário a processualização dos atos administrativos que interfiram nos interesses privados, de forma que garanta ao administrado

sua participação no processo de decisão, dando-lhe direito a contestar atos que afrontem a ordem legal estabelecida. Neste sentido, o processo é um meio que afasta a atuação arbitrária e concede ao ato administrativo transparência no exercício do Estado Democrático de Direito. Voltando às palavras de Deonísio Koch:

No que tange ao Direito Tributário, ramo do Direito informado pela estrita legalidade, visto a força com que o poder de tributar interfere na liberdade do cidadão, impondo-lhe controles em suas atividades econômicas e exigindo-lhe a transferência de parte de sua riqueza para o erário, os atos dos agentes administrativos atuantes na fiscalização, lançamento e cobrança do crédito tributário devem receber o crivo do controle da legalidade de forma preventiva, evitando procedimentos ilegais, como também de modo saneador, oferecendo ao contribuinte os meios necessários para o direito de defesa.

[...] O exercício do direito ao contraditório e ampla defesa em matéria tributária, na esfera administrativa, é praticado no âmbito dos tribunais administrativos, ou órgãos de julgamento [...] Para o exercício deste direito ao contraditório, o instrumento é o processo administrativo tributário, [...]”.
(KOCH, 2012, p.15)

Outrora o termo processo tinha uma conotação de exclusividade do Poder Judiciário, destinando-se o termo procedimento aos demais poderes. Entretanto essa associação tornou-se ultrapassada pela atual ordem jurídica do país, sendo admitida pela comunidade jurídica, pela doutrina e pela jurisprudência que o processo habite todos os Poderes da República. Assim, tem-se o processo judicial, que tramita no Poder Judiciário e o administrativo nos três poderes, ressaltando-se que no Judiciário presta-se apenas às questões administrativas internas.

Consolidando a afirmação do parágrafo anterior, o legislador originário de 1988 colocou lado a lado os processos administrativo e judicial (art. 5º, LV), assegurando aos litigantes e acusados em geral a ampla defesa e o contraditório.

Uma vez definidos processo e procedimento, passar-se-á a análise de como esses se inserem no Direito tributário.

A fase procedimental da ação do fisco se dá na realização de procedimentos investigatórios de fiscalização, visando o cumprimento do art. 142 do CTN, podendo resultar na lavratura ou não de um lançamento tributário.

Havendo o lançamento e apurado o crédito tributário, poderá ser iniciada a fase processual, caso o administrado decida pela impugnação, momento que dá início ao processo administrativo tributário propriamente dito. Essa nova fase será regida pelo Direito Processual, com a formação do processo e a garantia da ampla defesa e do contraditório

(CF/1988, art. 5º, LV) e todas as exigências atinentes ao devido processo legal (CF/1988, art. 5º, LIV).

Tratando este trabalho de estudo no âmbito da administração pública, torna-se necessário tecer alguns comentários acerca dos princípios que regem esse setor. Não serão todos enumerados aqui, restando algumas considerações sobre os principais, existentes no regime jurídico administrativo, pois adiante serão vistos os aplicados mais especificamente ao procedimento e processo administrativo.

1.4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Fernanda Marinela (2013, p. 26) aduz que: “**Princípios** são proposições básicas fundamentais, típicas, que condicionam Todas as estruturas e institutos subsequentes de uma disciplina. São os alicerces, os fundamentos da ciência e surgem como parâmetro para a interpretação das demais normas jurídicas”. No mesmo sentido, Carvalho Filho (2012, p. 18) destaca que “princípios administrativos são os postulados fundamentais que inspiram todo o modo de agir da administração pública. Representam cânones pré-normativos, norteando a conduta do Estado quando do exercício da atividade administrativa”.

O art. 37 da CF/88, alterado pela Emenda Constitucional nº 19/98 enumera expressamente os cinco princípios básicos da administração pública, vulgarmente conhecidos como LIMPE, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, devendo toda a conduta administrativa, para ser validada, atender aos preceitos neles contidos.

1.4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Reza o princípio da Legalidade, que toda e qualquer conduta dos agentes da Administração Pública deve estar autorizada em lei, pois caso não o seja, resta a atividade como ilícita. Este princípio é a diretriz básica da função administrativa, indicando que deve haver total subordinação à lei. Daí pode-se concluir que enquanto no campo privado tudo que não houver vedação legal poderá ser realizado, no público o administrador atuará no estrito cumprimento da legislação.

Observa-se que esse princípio é basilar para o Estado Democrático de Direito, garantindo a resolução de conflitos ao atendimento estrito da lei. Essa regra está irradiada em toda a Constituição Federal/88 e claramente descrita em seu art. 5º, II quando infere que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Por outro lado, deve-se ter o entendimento de que embora o administrador seja compelido a manter-se no estrito cumprimento da lei, poderá, por vezes, atuar com discricionariedade, avaliando a conveniência e oportunidade, visto que é impossível a previsão da totalidade de casos aos quais deverá valer-se desse expediente de modo que possa atender a finalidade legal e assim satisfazer o princípio da legalidade.

1.4.2 PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE

Quanto ao princípio da Impessoalidade, pode considerar-se impessoal aquilo que não se refere ou não se dirige a uma pessoa em particular, mas às pessoas em geral. No sentido estrito, é exatamente isso que este princípio pretende significar, ou seja: a atuação do agente público deve sempre estar norteadada na ausência de subjetividade, não podendo considerar quaisquer inclinações de interesses pessoais, próprios ou de terceiros.

Essa impessoalidade tem como alvo a igualdade de tratamento que a Administração deve dispensar aos administrados em idêntica situação jurídica. Tem-se aqui um certo sentido do princípio da isonomia. Assim pensa Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 114) sobre tal princípio:

Traduz a ideia de que a Administração tem de tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimntosas. Nem favoritismo, nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa.

Destaca Carvalho Filho (2012, p. 20):

Por outro lado, para que haja verdadeira impessoalidade, deve a Administração voltar-se exclusivamente para o interesse público, e não para o privado, vedando-se, em consequência, sejam favorecidos alguns indivíduos em detrimento de outros e prejudicados alguns para favorecimento de outros.

1.4.3 PRINCÍPIO DA MORALIDADE

O princípio da Moralidade foi novidade consagrada na Constituição Federal de 1988 em seu art. 37 caput. Este princípio exige que agentes públicos atuem em direta consonância com os princípios éticos aceitos na sociedade. Tem como finalidade direta proteger a coletividade dos desmandos de maus administradores que por vezes buscam somente interesses próprios, abandonando os preceitos morais, agindo com improbidade. Percebe-se claramente que o constituinte pretendeu coibir a imoralidade no seio da Administração.

É fácil observar, desse modo, que não faltam instrumentos de combate a condutas e atos ofensivos ao princípio da moralidade administrativa. Cumpre, isso sim, aos órgãos competentes e aos cidadãos em geral diligenciar para que se invalidem esses atos e se apliquem aos responsáveis severas punições, isso, é óbvio, enquanto o futuro não demonstrar que os administradores públicos e as pessoas em geral estejam realmente mais apegados aos valores morais que devem inspirar uma sociedade justa e equânime. (CARVALHO FILHO, 2012, p. 23)

Percebe-se assim, que com a inserção do princípio, o legislador determinou a responsabilização do administrador público amoral ou imoral. Assim sendo, estabeleceu diversos mecanismos de combate aos atos de imoralidade, a exemplo das regras sobre improbidade administrativa contidas no art. 37, § 4º, da CF e na Lei 8.429/92; os crimes de responsabilidade do Presidente da República e outros agentes políticos, art. 85, V, da CF; os remédios constitucionais, tais como a ação popular, contida no art.5º, LXXIII da CF; a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), dentre outros.

1.4.4 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE

No que tange a este princípio, também previsto no caput do art. 37 da CF/88, refere-se à necessidade de divulgação expressiva dos atos da administração pública, uma vez que o agente desempenha suas funções em nome e interesse do povo, portanto justo é que o titular desse interesse tenha conhecimento de tais atos que envolvem seus direitos.

Para Marinela (2013,p.41):

A publicidade, como princípio da Administração Pública, abrange toda a atuação estatal, não só sob o aspecto de divulgação oficial de seus atos, como também de propiciação de conhecimento da conduta interna de seus agentes e como garantia de informação.

Essa publicidade tem várias conotações: representa condição de eficácia para os atos administrativos, sendo marco no início de produção de seus efeitos externos; representa termo inicial de contagem de prazos; viabiliza o controle e a fiscalização dos atos praticados pelo Poder Público, aos quais podem ser aplicados remédios constitucionais a exemplo do mandado de segurança, ação popular, habeas data, etc.; tem efeito inibitório, no sentido de inibir prática de irregularidades em virtude de possível repressão das ilicitudes e desvios.

1.4.5 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Esse princípio já existia, embora de forma implícita, no art. 6º da Lei nº 8.987/95, ao dispor sobre a concessão e permissão de serviços públicos e definir o serviço público adequado. Entretanto, passou a figurar expressamente no ordenamento com a Emenda Constitucional nº 19/98, que deu nova redação ao caput do art. 37 da CF/88.

O objetivo primeiro desta norma é proporcionar meios de defesa aos usuários dos serviços públicos prestados pela Administração ou por seus delegados e estabelecer obrigações efetivas aos prestadores. Deriva do sentimento de impotência da sociedade na luta contra a deficiência na prestação dos serviços públicos que resultavam em incontáveis prejuízos para os usuários que não dispunham de meios reais para garantir seus direitos. Carvalho Filho (2012, p. 29) entende que:

O núcleo do princípio é a procura de produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público, o que impõe a execução dos serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional. [...] Incluído em mandamento constitucional, o princípio pelo menos prevê para o futuro maior oportunidade para os indivíduos exercerem sua real cidadania contra tantas falhas e omissões do Estado. Trata-se, na verdade, de dever constitucional da Administração, que não poderá desrespeitá-lo, sob pena de serem responsabilizados os agentes que derem causa à violação.

Cumpra esclarecer que esse princípio não contempla apenas os serviços públicos prestados diretamente aos cidadãos, mas se refere ainda ao aporte de tecnologias e métodos modernos na administração interna, no sentido de alcançar qualidade satisfatória na execução das atividades, significando uma nova visão administrativa, inclusive novos organogramas.

1.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS

Quando se fala em competência, imediatamente se imagina tratar de quem tem poderes para fazer algo. Então, competência tributária é o poder de legislar sobre a criação de tributos e é nesse sentido mesmo que no próximo tópico se abordará a competência tributária dos Estados.

A Constituição Federal em seu art. 24, inciso I determina que a competência para legislar em matéria tributária é concorrente, cabendo à União limitar-se a estabelecer normas gerais em direito tributário, sem excluir a competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal, tampouco a dos Municípios em legislar sobre assuntos de interesse local.

Por outro lado, para maior esclarecimento, pode-se dizer que a competência tributária se caracteriza pelo poder atribuído pela Constituição Federal para a instituição de tributos mediante lei. Do que se conclui que apenas pessoas jurídicas com capacidade de legislar serão titulares de competência tributária, sendo neste caso os entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Necessário se faz observar que a competência tributária é indelegável. Entretanto, admite-se a delegação a outra pessoa de direito público, as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, o que se denomina capacidade tributária ativa (CTN, art. 7º).

Josiane Minardi (2014, p.40) aduz que:

A base do federalismo é a autonomia dos Entes Federativos, por esse motivo há a repartição do Poder de Tributar entre eles. Quando a Constituição outorga o poder para os Entes Federativos, ela estabelece exatamente quais serão os tributos de competência de cada um, na qual a competência tributária é **indelegável**, ou seja, **intransferível**. (Grifo nosso)

Há de ser dito que esse exercício de competência tributária é facultativo, o que significa afirmar que o ente federado não tem obrigação de instituir todos os tributos previstos na Carta Magna. Exemplo disto é o imposto sobre grandes fortunas, de competência da União e que até o momento não foi criado.

Importante ressaltar que esse direito concedido ao ente federativo poderá ser exercido a qualquer tempo, ou seja, não caduca. Também não poderá a competência ser alterada por lei infraconstitucional, somente por Emenda Constitucional. Outra característica da competência é a irrenunciabilidade, em vista do que se pode entender que jamais um Ente Federativo poderá renunciar sua competência em favor de outro Ente, podendo apenas deixar de exercê-la. Assim, pode-se afirmar que a competência tributária é indelegável, facultativa, incaducável, inalterável e irrenunciável.

Tendo feito essas considerações, passa-se verificar qual a competência tributária concedida pela Constituição Federal de 1988 aos Estados da Federação.

O artigo 155 da Constituição Federal estabelece:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I – transmissão *causa mortis e doação* de quaisquer bens ou direitos;
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior;
 III – propriedade de veículos automotores.

Com a leitura do artigo 155 da CF/88, surge, neste estudo, um termo ainda não comentado que carece de esclarecimento, qual seja: o imposto, o qual é uma espécie do gênero tributos. De forma mais clara, todos os impostos são uma espécie de tributo, sendo a principal forma de financiamento do Estado.

Dito de outro modo, impostos são receitas que ingressam com regularidade e de forma permanente nos cofres do Estado para o custeio das necessidades públicas (saúde, saneamento, educação, segurança, obras públicas, etc.). Essas receitas são chamadas de derivadas, por passarem do patrimônio pessoal de pessoas físicas e jurídicas para o Estado. O Professor Eduardo Sabbag (2014, p.38) assim as define;

[...] o Estado, de modo vinculado (art. 5º, CF), e valendo-se do seu poder de império, na execução de atividades que lhe são típicas, fará “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição. Tais entradas intitulam-se “receitas derivadas” ou de “economia pública”, indicativas de receitas ordinárias obtidas à luz de imposição coativa ou de seu constrangimento, direcionados à invasão patrimonial dos particulares.

O CTN, em seu artigo 16, define: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. No mesmo sentido preceitua Hugo de Brito Machado (2015, p.303):

[..] A obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever de pagar impostos é uma situação da vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

Tratando-se de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha, ou não, prestado algum serviço, executado alguma obra ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.

Aliomar Balieiro (2003, p. 197) assim define imposto:

A definição do art.16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

A partir das definições acima, conclui-se que impostos são uma espécie de tributo, cobrada pelo Estado valendo-se do seu poder de império, que não é contraprestacional, em outras palavras, que não se vincula a qualquer atuação estatal específica a quem o pagou e que são utilizados para financiar os serviços a serem prestados para a coletividade. Sabe-se, então, o que são tributos, que impostos são uma espécie de tributo e que aos Estados a Constituição Federal de 1988 deu competência para instituir os seguintes impostos: ITCMD, ICMS e IPVA.

1.6 IMPORTÂNCIA E FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

Quando da definição de imposto, alegou-se que estes são destinados a carrear recursos financeiros para o Estado. Entretanto, no mundo contemporâneo não é somente arrecadatória

a função dos tributos, uma vez que são largamente utilizados como fator de intervenção econômica, podendo ser usado para estimular atividades, setores econômicos, também como desestímulo ao consumo de bens específicos.

A doutrina aponta o princípio do benefício, como aquele em que se evidencia que o contribuinte concede ao Estado uma parcela de sua riqueza individual em troca dos serviços prestados de forma geral, pelo Estado, que contribuem para o bem-estar do particular.

Ainda no século XIX, Adolph Wagner, percebeu que havia a necessidade da inserção, na atividade financeira do Estado, preocupações de natureza social, dando um novo olhar para a função da tributação que não fosse simplesmente arrecadatória, mas como uma possibilidade de redistribuição de riquezas. Com essas ideias o tributo passaria a ter uma segunda função, que seria a função social. A visão de Adolph Wagner ressurgiu com maior ênfase, com Keynes, defendendo que a política fiscal deveria ser utilizada como interventora na economia, a fim de promover a redistribuição de riquezas e o pleno emprego.

Na atualidade, o Estado utiliza o tributo não apenas como obtenção de receitas para abastecimento dos cofres públicos, mas também como meio regulatório no campo econômico e social. Melhor dizendo, essa segunda função do tributo, aduz Josiane Minardi: “consiste em estimular ou desestimular condutas do particular consoante os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado, exercendo, assim, uma função extrafiscal do tributo”.

Pelo que já foi dito, verifica-se que o tributo tem a função fiscal, arrecadatória e a extrafiscal ou regulatória. No desempenho de sua função fiscal, nas palavras de Josiane Minardi (2104, p. 29):

O tributo é um instrumento de soberania estatal, legal e social, composto pela receita oriunda dos particulares, para que o Estado possa desenvolver suas atividades e necessidades, por meio desses recursos financeiros, como decorrência direta da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

[...]

Será um tributo fiscal aquele que visa tão somente o abastecimento dos cofres públicos, sem quaisquer outros interesses. Sua pretensão é puramente de **obtenção de receitas** para a realização de despesas em torno do interesse público.

Ato contínuo, Minardi (2104, p. 29) pondera quanto à extrafiscalidade:

Diferentemente dos tributos fiscais, cuja finalidade é tão somente o abastecimento dos cofres públicos, para financiar o bem-estar comum, o tributo extrafiscal constitui um instrumento para estimular ou desestimular condutas, na busca de objetivos econômicos, sociais e políticos do Estado.

[...] O tributo extrafiscal é aquele que visa induzir comportamentos, sendo que a arrecadação não lhes interessa, ainda que ela produza efeitos extrafiscais. (MINARDI, 2014, p.30)

Embora a extrafiscalidade não venha prevista expressamente na Constituição Federal, afim de tornar mais compreensível, pode-se dar exemplos que se encontram implícitos na mesma, como é o caso do art. 151, I que admite à União a “[...] concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do País”. Da mesma forma, o art. 153, § 4º, da CF/88 determina alíquotas progressivas do Imposto Territorial Rural (ITR), objetivando o desestímulo de propriedades improdutivas. Destaca-se, ainda, no mesmo sentido o art. 182, §4º, II, ao referir-se às alíquotas progressivas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), garantindo a função social da propriedade.

2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DO PARÁ

Neste capítulo aborda-se o Processo Administrativo Tributário, também conhecido pela sigla PAT, com todas as suas peculiaridades. Entretanto, para um melhor entendimento do tema proposto, faz-se necessário situar esse instrumento administrativo democrático, dentro do sistema maior que é a Administração Tributária.

Neste estudo será verificada especificamente a estrutura e funcionamento da Administração Tributária do Estado do Pará, tendo como foco principal a do Contencioso Administrativo.

2.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

A Administração Tributária, tem previsão no Código Tributário Nacional (CTN), mais especificamente no Título IV, Capítulo I e se reverte em um conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, voltadas para a fiscalização e arrecadação tributária.

Kiyoshi Harada (2011, p.552) assim a define:

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

A administração tributária é regida pela legislação, conforme previsão do artigo 96 do CTN, compreendendo todas as espécies de leis tributárias que compõem o ordenamento jurídico do país, tendo a mais alta relevância para a Fazenda Pública, uma vez que a receita tributária importa na maior fonte regular de receita pública. As normas instituidoras dos tributos, em regra, estabelecem, de forma genérica, as normas de competência, assim como os poderes dos agentes públicos nas suas atividades fiscalizadoras, a estrutura e funcionamento dos órgãos. Ainda falando em Administração tributária, é mister que seja demonstrado toda a parte procedimental, quanto à fiscalização dos tributos, que poderá culminar no PAT. Nesse sentido, o art. 194 do CTN determina:

Art.194. A legislação tributária, observando o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais e jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

É importante frisar que o CTN também assegurou, em seu artigo 195 a inexistência de limitações aos poderes de investigação do fisco quanto ao exame de mercadorias, livros, documentos, arquivos, papéis ou quaisquer outros, assim como da obrigação de exibição dos mesmos por parte dos contribuintes. E havendo negatória na apresentação, a Administração Tributária pode pleitear em juízo a sua exibição, ainda que não exista suspeita de irregularidade. O artigo 1.193 do Código Civil de 2002 reforça esse entendimento, quando enuncia que as restrições obstativas do exame da escrituração, parciais ou não, devem ser evitadas diante da fiscalização fazendária. Neste sentido, o STJ se pronuncia:

ACÇÃO CAUTELAR. EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. LEGITIMIDADE. FAZENDA MUNICIPAL. 1. Noticiam os autos tratar-se de medida cautelar de exibição de documentos, movida pela Fazenda Municipal, com o fim de obter acesso aos livros e documentos fiscais, a que se negou o contribuinte a apresentar, por solicitação em procedimento administrativo. 2. Tem interesse de agir para requerer medida cautelar de exibição de documentos àquele que pretende questionar, em ação principal a ser ajuizada, as relações jurídicas decorrentes de tais documentos. 3. A fazenda municipal possui interesse, seja pela própria competência constitucional a ela atribuída, seja pela disposição contida no art. 195 do CTN, que veda expressamente a conduta do contribuinte em eximir-se da obrigação legal de apresentar livros e documentos. (STJ, AgRg no REsp 1098641, 2009).

Da mesma forma, é igualmente obrigado o fisco documentar suas diligências fiscais, sejam auditorias, inspeções, ou assemelhados, por meio de termo de início, que geralmente se chama Termo de Início de Fiscalização, fixando ainda o prazo máximo para conclusão. Tal exigência encontra-se no art. 196 do CTN.

Partindo das normas do CTN já se pode observar algumas ações a serem tomadas no início do procedimento inquisitório ou investigativo. No caso específico do Estado do Pará, que será objeto do estudo em andamento, será seguida também a legislação ordinária, neste caso, a Lei 6.182 de 30 de dezembro de 1998, que regula o Procedimento Administrativo Tributário. Os artigos da Lei 6.182/98, abaixo transcritos normatizam o início do Procedimento Administrativo Tributário, e a formalização do lançamento:

Art. 11. O procedimento administrativo tendente à imposição tributária tem início, cientificado o sujeito passivo ou seu preposto, com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, inclusive o relativo à apreensão de mercadoria, documento ou livro, ressalvado o disposto no § 2º.

Art. 12. A exigência do crédito tributário será formalizada em Auto de Infração e Notificação Fiscal, distinto para cada tributo, por servidor a quem compete a fiscalização do tributo, exceto quanto ao montante do tributo declarado periodicamente pelo sujeito passivo, nos termos da legislação específica, hipótese em que o respectivo crédito tributário, inclusive os acréscimos decorrentes da mora, será inscrito na Dívida Ativa, nos termos previstos nos arts. 52 e 53.

Verifica-se nos dois artigos o marco demarcatório do início do procedimento administrativo tributário, a questão de que deve ser praticado por servidor competente para tal e define também qual o documento a ser emitido caso seja detectada infração à legislação tributária, que será o Auto de Infração e Notificação Fiscal, além de outras questões.

A competência para investigar, identificar fatos geradores não cumpridos, assim como apurar o descumprimento de obrigações principais e acessórias é do Auditor Fiscal de Receitas Estaduais, que caso conclua pela ocorrência do fato gerador sem a contrapartida do recolhimento do tributo devido, no cumprimento do dever de ofício, por ato vinculado, efetuará o lançamento de forma a exigir o tributo devido e aplicará a penalidade cabível, conforme a legislação.

A lei de regência do fato gerador é a do exato momento da ocorrência do mesmo, estabelecendo o vínculo relacional da obrigação tributária entre o sujeito ativo e sujeito passivo e sua tipificação tributária, base de cálculo, e alíquotas aplicáveis. Lavrado o Auto de Infração e Notificação Fiscal, diz-se que aconteceu o procedimento de lançamento, que na definição de Roberval Rocha (2014, p. 366) é:

Em suma, pode-se definir o lançamento como ato administrativo vinculado, obrigatório e privativo, com presunção de legitimidade relativa – que pode ser rechaçada no contencioso administrativo ou processo judicial –, cuja função é declarar, qualificar, quantificar e tornar exigível a obrigação tributária, pela constituição do respectivo crédito tributário.

O CTN dispõe sobre a constituição do crédito tributário em seu art. 142:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante do

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Esclarecido o que vem a ser o procedimento administrativo tributário por meio do qual é realizado o lançamento do crédito tributário, chega-se a um momento bem esperado do trabalho que é entender o que vem a ser o Processo Administrativo Tributário – PAT. James Marins (APUD, Deonísio Koch, 2012, p.31), deixa bem clara a distinção entre o fim do procedimento e o início do processo administrativo tributário.

As etapas procedimentais e processuais da atividade lançadora praticada pela Administração Pública, no entanto, não podem ser confundidas [...] A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesse, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo **no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo** com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental. (Grifo nosso)

O que se pretende deixar claro é que o Processo Administrativo Tributário surge no exato momento em que o contribuinte, devidamente notificado do crédito tributário lançado contra si, revela sua não concordância, sua inconformidade com a pretensão do Estado por entender ser indevido, procedendo a sua impugnação. Neste momento se instala o contraditório.

O Código Tributário Nacional (Lei.5.172/1966), em seu art. 151, III já se referia ao PAT como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Contudo, por ser Lei Complementar, destinando-se apenas a legislar sobre normas gerais, remeteu a matéria para lei ordinária de competência de cada ente federativo.

A Constituição Federal de 1988, colocou o PAT dentre os direitos e garantias fundamentais elencados no art. 5º, LV. Observa-se aqui que o constituinte pretendeu demonstrar que quem tem poder em algum momento poderá dele abusar. Para tanto optou por proteger os cidadãos garantindo-lhes o direito de litigância dentro da esfera administrativa valendo-se dos princípios do processo judicial. A inclusão do processo administrativo em posição de igualdade com os judiciais foi um marco na história do contencioso administrativo.

Embora não exista consenso doutrinário, Deonísio Koch é partidário da corrente que defende a posição de que a Administração no Brasil assume funções judicantes, principalmente quanto aos controles da legalidade de seus próprios atos, trazendo efetividade

à norma constitucional quando da previsão de instauração do processo administrativo que garante aos litigantes e aos acusados o direito à ampla defesa e contraditório. Koch (2012, p. 42), assevera:

Se na origem do contencioso tributário a intenção era apenas agilizar a cobrança do crédito tributário, tentando afastar as discussões fiscais do Poder Judiciário, que certamente protelariam o ingresso do crédito ao erário, hoje a situação se inverteu e o Estado, no seu sentido lato (União, Distrito Federal, Estados e Municípios), é obrigado a oferecer ao contribuinte a oportunidade de discutir a exigência tributária, ouvindo as razões de defesa. Cabe à lei ordinária local criar a estrutura adequada para dar efetividade ao direito constitucional do contribuinte.

Desta leitura entende-se que todos os entes federativos, e aqui chama-se atenção principalmente para Municípios, devem ter uma estrutura, embora mínima, mas em duplo grau de jurisdição, para oferecer aos contribuintes o direito de contestar os lançamentos de ofício, cujo procedimento é unilateralmente praticado pelo Poder Público. É requisito para inscrição na dívida ativa que o lançamento tenha liquidez e certeza, logo deverá, caso deseje o contribuinte, passar pela apreciação do julgamento administrativo, dando plena oportunidade ao mesmo de discuti-lo utilizando o seu direito de contraditório e ampla defesa no devido processo legal.

Sobre essa questão aduz Deonísio Koch (2012, p. 49):

O crédito tributário municipal não pode ser inscrito em dívida ativa, formando o título executivo extrajudicial, com presunção de certeza e liquidez, sem que ao contribuinte tenha sido dada a oportunidade de se defender da exação fiscal, com a instauração do devido processo legal. **Portanto, crédito tributário constituído unilateralmente pela Administração Pública, sem a necessária discussão em sede de processo administrativo, é inexecutável.** (Grifo nosso)

Também o art. 5º, LIV da CF/88 vem corroborar a necessidade do PAT quando diz que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Já foi dito em momento oportuno que tributar seria transferir parte da riqueza do administrado para o erário, o que se traduz em privar o indivíduo de parte do seu patrimônio. Caberá, portanto ao contribuinte o direito à instauração do devido processo legal, conforme reza o preceito constitucional.

A partir da compreensão do que vem a ser o PAT, e da sua necessidade primordial no Estado Democrático de Direito, é importante ressaltar que no Brasil, em virtude de seguir o

modelo inglês de jurisdição para restabelecer a paz jurídica entre as partes conflitantes, é adotado a jurisdição una. Indica dizer que todos os litígios, quer sejam de natureza privada ou que se originem dos atos administrativos, serão solucionados, em última instância, no Poder Judiciário, que detém a última palavra.

O modelo inglês é contrário do sistema francês. Neste, o Poder Judiciário não intervém nos atos do Poder Executivo no exercício de sua administração. Ou seja, a justiça comum não julga atos administrativos, estes são julgados em seus próprios tribunais, com decisão definitiva transitada em julgado. As lides tributárias, por exemplo, são julgadas por tribunais administrativos com função jurisdicional.

De forma mais clara, segundo o sistema de jurisdição una, adotado no Brasil, todo e qualquer conflito só terá decisão final quando for apreciado pelo Poder Judiciário. Em outras palavras, em se tratando do PAT, pode o contribuinte litigar na esfera administrativa e, desde que desfavorável em segunda instância, poderá, ainda, ajuizar ação no Poder Judiciário, pois o julgamento administrativo não faz coisa julgada.

2.2 CARACTERÍSTICAS DO PAT

O Processo Administrativo Tributário guarda algumas características que devem sempre ser contempladas nas legislações que o disciplinam, tais como as descritas por José Jayme de Macêdo Oliveira (2012, p. 07):

- (a) é regrado pelo direito público, logo tem impulso oficial;
- (b) inicia-se com a impugnação formalizada pelo sujeito passivo;
- (c) a impugnação e o recurso produzem efeitos devolutivo e suspensivo;
- (d) o sujeito passivo pode defender-se a si próprio sem a necessária intervenção de advogado;
- (e) os prazos são contínuos e não findam ou começam em dia não-útil;
- (f) o julgamento realiza-se em duas instâncias, singular e coletiva, sendo esta última exercida por órgãos de constituição paritária (funcionários fazendários e representantes dos contribuintes);
- (g) cabem todos os meios de prova admitidos em direito;
- (h) as decisões devem conter relatório, fundamentação, conclusões e determinação para intimação do sujeito passivo;
- (i) são nulas as decisões proferidas por autoridade incompetente ou que impliquem preterição de direito de defesa;
- (j) admite julgamento *extra petita* de forma a ajustar o lançamento à norma legal, sempre observando o princípio que veda *reformatio in pejus*;
- (k) é gratuito, sem sucumbência e de formalismo moderado.

2.2.1 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO PROCEDIMENTO E AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Além dos princípios que norteiam a Administração Pública, já abordados no primeiro capítulo deste trabalho, há que se destacar os princípios que mais propriamente se aplicam ao procedimento e ao PAT. Serão conceituados de forma prática, reforçando as ideias de vigas mestras, de alicerces os quais devem servir de estrutura em todas as fases. Trata-se inicialmente sobre os princípios comuns ao procedimento e ao processo e em seguida àqueles aplicáveis de forma específica apenas ao PAT. Certamente não serão exauridos e listados todos os princípios, mas os mais usuais. Afirma-se como princípios comuns, dentre outros: da Legalidade Objetiva; da verdade material; Oficialidade; Informalismo ou Formalismo Moderado e Eficiência.

O princípio da Legalidade Objetiva alcança não só o sistema tributário, mas todo o ordenamento jurídico. Por ele “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Daí deriva também o princípio da legalidade tributária, reiterada pelo legislador, reforçando seu teor no art. 150 da CF/88, *in verbis*:

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

As autoridades administrativas devem primar por este princípio, sem interesses subjetivos e sim como instrumentos no desempenho de suas funções, atendendo aos preceitos constitucionais. A legalidade tem o condão de prevenir práticas arbitrárias e tratamentos desiguais, por vezes motivados por interesses escusos, vindo a favorecer pessoas, grupos ou setores. É garantia de igualdade entre os iguais e segurança jurídica. Especificamente no processo, esse princípio deve primar pela estrita legalidade dos atos administrativos, visto que o agente público não age com discricionariedade, não tem vontade própria.

O princípio da Verdade Material indica que quando se fala em verdade material devemos ter em mente tratar-se da verdade real, nua e crua, sem artifícios. O exercício deste princípio permite que a autoridade administrativa busque fatos novos, provas outras que tragam maior clareza e convencimento ao julgador, visto que não é interesse da Fazenda Pública exigir crédito tributário indevido. Aqui se observa uma grande diferença em relação

ao processo civil, cuja verdade vigente é a formal, deixando o juiz “preso” às provas carreadas ao processo, sendo defeso conhecer de questões não suscitadas (CPC, art. 128).

Para Marcelo Viana Salomão, (2014, p. 356) “O objetivo maior deste princípio no âmbito do processo administrativo tributário é permitir que o julgador tenha o maior acesso possível aos fatos efetivamente realizados no mundo fenomênico”, concepção também defendida por José Jayme de Macêdo Oliveira (2012, p.13):

Este princípio recomenda que, no desenvolver do processo administrativo tributário, o órgão judicante tem o dever de considerar todos os dados, registros, documentos e informes de que tenha conhecimento, mesmo que não levados aos autos pela parte no momento certo ou até produzidos por iniciativa da Administração em favor do administrado. Em suma, segundo este preceito a autoridade judicante está autorizada a conhecer novos eventos, novas provas carreadas ao processo até a decisão final e a buscar elementos, ainda nele não acostados, para formação de seu juízo, diligenciando de ofício na busca de esclarecer fatos, circunstâncias, tudo para melhor fundar sua decisão; enfim, pode extravasar a instrução do processo pelas partes.

No que diz respeito ao princípio da Oficialidade, já é sabido, de acordo com os apontamentos deste estudo, que o PAT nasce da vontade do descontentamento do administrado, também chamado sujeito passivo. Entretanto o Procedimento Administrativo Tributário é de interesse público, o que requer se afirme que a sequência de atos encadeados e que levarão a uma decisão final devem ter impulso oficial em sua tramitação e finalizando em prazo razoável e compatível com o grau de dificuldade que o litígio apresenta. Alexandre Barros Castro (2008, p.136) afirma sobre o princípio da Oficialidade, que:

[...]. Indica apenas que cabe primordialmente à Administração Pública zelar pelo regular curso do procedimento, evitando que o mesmo fique paralisado por inércia do contribuinte, ou que venha a ter sua regular marcha afetada por atos protelatórios por parte do particular. É princípio de grande destaque em matéria tributária, pois tem por escopo propiciar à Administração o controle da legalidade dos atos praticados durante todo o procedimento administrativo, decorrência lógica, portanto, do princípio da legalidade objetiva.

Na denominação do princípio do Informalismo ou Formalismo Moderado, observa-se que tanto o procedimento quanto o PAT não guardarão rigor máximo quanto a requisitos formais, entendendo-se como a ausência de formas rígidas, de modelos exclusivos. Ao contrário disso, deve haver a aceitação ampla e vasta de direitos e prerrogativas na apuração da verdade material, visto ser este o objetivo macro de ambas as partes. Este princípio prima

pela simplicidade e acessibilidade dos interessados ao processo, proporcionando a certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados. O que não quer dizer que esse informalismo tolerará a inobservância, pela Administração, das formalidades prescritas em lei. Uma vez constatadas tais omissões, podem resultar em vício de nulidade processual. Nas lições de Deonísio Koch (2012, p.56):

No processo administrativo dispensam-se as solenidades, os ritos e as formas rígidas na condução e tramitação, os quais são tão bem observados na prestação jurisdicional do Judiciário. Aliás, no mundo moderno, com a mentalidade menos contaminada por dogmas, afastado cada vez mais o conservadorismo em todos os campos de atuação do indivíduo, não se justificam mais certos padrões de conduta, certas solenidades inúteis ou formalismo exacerbados no aparelho Judiciário, que somente servem para travar a tão importante função do controle da legalidade no mundo democrático. Excesso de formalismo representa obscurantismo e desvio de finalidade, sendo uma das causas da morosidade da justiça.

Embora o Princípio da Eficiência já tenha sido abordado, como um daqueles aos quais a Administração Pública se vincula, retorna-se a ele neste momento direcionado especificamente para os procedimentos administrativos tributários e para o devido processo legal relacionado ao PAT. Todo e qualquer cidadão, caso necessite recorrer ao Poder Judiciário já tem plena certeza que deverá estar preparado para o exercício da paciência, dada a morosidade reinante. Isto causa insegurança nos administrados, pois de que adianta ter garantias constitucionais como ampla defesa, contraditório, legalidade, dentre outros, se o processo não é finalizado em prazo razoável?

A Eficiência traz benefícios às partes litigantes. Ao contribuinte que quer a solução da lide, assim como ao erário que tem interesse no recebimento do crédito que acredite possuir. E como os tributos são a principal fonte de receitas, o quanto mais rápido entrar nos cofres públicos, mais rapidamente será revertido em prol do bem-comum. A Emenda Constitucional nº 45, de 08 de dezembro de 2004, inseriu o inciso LXXVIII ao art. 5º, dispondo: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Tal princípio passou a se constituir um direito com sede constitucional, no rol dos direitos e garantias fundamentais. Para Hely Lopes Meirelles, (2009, p. 98) esse princípio é visto como sendo um dos deveres da Administração Pública, que “exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional”. Alexandre de Moraes (2003, p.317) assim entende a amplitude deste princípio:

[...] aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário o *princípio da eficiência* dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.

Além dos princípios destacados anteriormente, que norteiam a Administração Pública, apresentam-se na sequência os princípios que se referem mais especificamente ao Processo Administrativo Tributário, a saber: Devido Processo Legal; Contraditório e Ampla Defesa; Duplo Grau de Jurisdição e Celeridade.

O princípio do Devido Processo Legal tem sua origem na tradição inglesa, iniciada com a Magna Carta que já concebia limitações do poder real e assegurava a inviolabilidade de direitos relativos à vida, liberdade e propriedade, sendo mais tarde suprimida pela lei da terra que posteriormente foi substituída pela expressão *due process of law* (devido processo legal), traduzindo-se na garantia de um processo ordenado. Essa expressão, com o passar do tempo, ganhou novas dimensões e significados, abarcando também o requisito da prévia citação para a demanda, assim como a oportunidade de defesa.

O devido processo legal, no Brasil, é decorrente das garantias constitucionais contidas na CF/88 e assegura às partes exercerem as faculdades e poderes processuais, assim como o exercício da jurisdição. Converte-se em direito aos litigantes e uma obrigação aos que devem conduzir o processo, os Entes Tributantes, quando se trata do Processo Administrativo Tributário.

Consagrado no art. 5º, LIV da CF/88 ao estabelecer que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e tendo sido reservado ao processo administrativo as mesmas condições do judicial quando assegura no inciso LV o contraditório e a ampla defesa aos acusados em geral, nenhuma dúvida resta quanto à aplicação do devido processo legal na seara administrativa. Voltamos a citar Deonísio Koch (2012, p.61) referindo-se a esse princípio:

Portanto, é de extrema pertinência a associação do *due process of law* no processo administrativo tributário, no qual figura como objeto da lide a

transferência compulsória de parte da riqueza do contribuinte para o erário, transferência está legitimada por meio de exação tributária, mas nem por isso isenta de qualquer resistência do contribuinte. A exigência tributária feita de ofício, bem como os atos da administração tributária que venham a colidir com os interesses do contribuinte são matérias suscetíveis à instalação do devido processo legal.

No mesmo sentido manifesta-se Alexandre Barros Castro (2008, p. 142):

O *due process of law* funciona como um instrumento exclusivo para preservar direitos e assegurar garantias que possibilitem a manifestação final da Fazenda Pública, em questões tributárias. Razão pela qual não se admite nos dias atuais que o contribuinte venha a ser apenado sem que lhe seja propiciado oferecer todos os motivos. Claro está que o preceito constitucional, reiteramos, seja extensivo aos administrados que tenham seu patrimônio e sua liberdade, por força de imposições tributárias, uma vez que tais direitos, como é cediço na doutrina contemporânea, constituem-se verdadeiras prerrogativas fundamentais ao ser humano.

Fernanda Marinela (2013, p. 1.095) se manifesta:

Por tais razões, tendo em vista a ligação substancial entre o devido processo legal e o Estado Democrático de Direito, eis que um Estado não pode ser de direito e muito menos democrático se não confere ao cidadão os instrumentos necessários ao exercício dos mais diversos direitos, sejam eles coletivos ou individuais, que a Lei Fundamental consagra. É evidente que o Estado, entendido na sua mais abrangente acepção, está adstrito à observância dos preceitos inerentes ao devido processo legal, pois este não constitui uma mera faculdade, mas sim um dever, uma regra imperativa.

Audiatur et altera pars ou “a parte contrária deve ser ouvida”, é o principal fundamento deste princípio. Visto como corolário do devido processo legal, está igualmente regulado pelo art. 5º, LV da CF/88 e assegura o direito de que as partes tenham a possibilidade de ser cientificadas e poderem se manifestar quanto às decisões da Administração Pública, dando aos cidadãos um curso processual com base na melhor justiça.

No campo específico do PAT, esse direito nasce com a cientificação ao administrado do crédito tributário lançado contra si, equivalendo, então, a uma acusação fiscal, estabelecendo-se a partir daí a dialética processual, oportunizando a manifestação ao acusado, instituindo-se a lide. Restou evidente que o contraditório se inicia com a ciência dos fatos imputados ao contribuinte, vindo em sequência o direito à ampla defesa.

Esse princípio tem o poder de abolir os resquícios de autoritarismo no desempenho da arrecadação tributária. Visa o julgamento da lide por tribunais administrativos capazes, imparciais, e justos no cumprimento dos ditames constitucionais imprimindo eficácia efetiva e

plena à ampla defesa e contraditório. É oportuno dizer que a garantia da ampla defesa implica na dispensa de defesa técnica (advogado), podendo o próprio contribuinte oferecer defesas (autodefesa), recursos, participando do processo de forma abrangente, inclusive podendo utilizar todos os meios de prova.

É importante ressaltar que toda e qualquer forma de cerceamento do direito à ampla defesa pode acarretar nulidade do PAT, repercutindo ainda na validade da inscrição em dívida ativa e consequente formação do título executivo que goza de presunção de certeza e liquidez.

Assim pensa Fernanda Marinela (2013, p. 1097):

Reconhece-se que o contraditório é a democracia no processo, que consiste no direito à participação, o que se opera com a realização de tal regra. Esse princípio deve ser visto como manifestação do exercício democrático de um poder. Significa dizer que o processo exige que seus sujeitos tomem conhecimento de todos os fatos que venham a ocorrer durante seu curso, podendo ainda se manifestar sobre tais acontecimentos. [...] Para aplicação verdadeira desse princípio, é, portanto, indispensável, a possibilidade de interferir no convencimento do julgador, a certeza da paridade inicial entre as partes, evitando que a igualdade de direitos se transforme em desigualdade de fato por causa da inferioridade de cultura ou de meios econômicos entre os participantes. Com isso torna-se fundamental: a notificação dos atos processuais à parte interessada; a possibilidade de exame das provas constantes do processo; o direito de participar da construção da prova, além de apresentar defesa escrita, aspectos que também estão presentes no princípio da ampla defesa, considerando que esses princípios estão sempre interligados.

Quanto ao princípio do Duplo Grau de Jurisdição, embora ainda subsista alguma controvérsia acerca do duplo grau de jurisdição no PAT, fica evidente nos preceitos constitucionais, de forma explícita que aos cidadãos brasileiros, quer em sede Judiciária ou Administrativa, está assegurada a ampla defesa e contraditório, utilizando-se dos “meios e recursos a ela inerentes”. O legislador constitucional ao referir-se ao vocábulo recursos, o fez obviamente com o sentido de apelação contra sentença, visto que esta seria o ato final do processo.

Ora, sabe-se que o recurso significa, na ciência jurídica, um instrumento indispensável do exercício democrático, consistindo no direito da parte em levar (devolver) todos os seus argumentos e provas para uma instância superior para ser julgado, obrigatoriamente, por um órgão colegiado. Objetiva a reforma da decisão impugnada, ou substituição por outra, a invalidação ou anulação da decisão ou ainda o esclarecimento de obscuridade, omissão ou contradição.

Injusto seria o processo Administrativo Tributário, de forma ditatorial, não disponibilizar esse direito aos seus administrados. Afirmar-se que CF/88 não só determinou a segunda instância, além disso, obriga os Entes Tributantes a criar sua estrutura, possibilitando ao cidadão meios de defesa visando à segurança jurídica. Aliás, o Ente que não possuir esse formato produzirá decisões nulas, uma vez que não derivarão de um processo administrativo regular, implicando, como já foi dito, em nulidade de inscrição em dívida ativa. Para Marinela, “Essa garantia viabiliza a revisão de uma decisão, buscando a correção de qualquer injustiça ou abuso praticado pela autoridade julgadora”. Da mesma forma José Jayme de Macêdo Oliveira (2012, p. 14) exprime seu entendimento:

Segundo esse preceito, que se pode designar princípio da revisibilidade, a legislação do processo administrativo tributário deve prever a possibilidade de reexame de toda decisão de instância inaugural, mediante recurso voluntário ou de ofício. Essa conclusão, embora não pacífica, inere ao contraditório e à ampla defesa, por inseparável do princípio do devido processo legal, sem contar que tal revisão é fundamental no sentido do aprimoramento e da uniformização das decisões, apanágio basilar do direito.

O princípio inserido no art. 5º, inciso LXXVIII, introduzido pela EC nº 45/2004, denominada “Reforma do Poder Judiciário”, define que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. O constituinte pretendeu imprimir rapidez no andamento e conclusão dos processos. Entretanto para que essa norma se efetive necessário é que os Entes Federativos criem legislação e principalmente estruturas administrativas que viabilizem a sua eficácia.

Outro entrave no alcance dessa regra é a subjetividade da expressão “prazo razoável”, sobretudo quando se verifica a carência de estruturas públicas na prestação de serviços aos administrados. À legislação cabe o encargo de definir e determinar quais seriam esses prazos, sob pena de tornar o princípio inócuo. Tratando-se do PAT, essa demora na conclusão do processo traz uma carga de negatividade a ambas as partes (Fazenda Pública e Contribuintes). Ao erário por impedi-lo da obtenção da receita para fazer face às suas despesas assim como em revertê-la em favor da sociedade, promovendo o bem-comum, e ao contribuinte pela insegurança em relação à possível disponibilidade do seu patrimônio.

Para Marcelo Viana Salomão, “Um processo administrativo de verdade é extremamente útil em qualquer Estado Democrático de Direito, pois assegura decisões

proferidas por especialistas, com maior celeridade e sem sobrecarregar o Poder Judiciário”. Por fim, Fernanda Marinela (2013, p. 1.107) conclui:

A celeridade do processo administrativo é fundamental para a obediência a todos os princípios aqui elencados. Não é possível imaginar devido processo legal, efetivo contraditório, verdade real, legalidade e finalidade da lei se as coisas não acontecem. A lentidão processual é incompatível com a proteção do interesse público e jamais permitirá o exercício da verdadeira ampla defesa.

Importante ressaltar aqui, que os princípios anteriormente discutidos não são os únicos que tratam da atividade pública e do processo administrativo tributário. Desta feita possível seria discorrer ainda sobre gratuidade, que determina que não haverá custas e nem ônus de sucumbência; caráter escrito, possibilitando a ampla defesa e controle da atividade administrativa; motivação, devendo as decisões serem compostas com suas razões e fundamentos; livre convencimento do julgador, na busca de suas convicções e apreciações de provas, dentre outros.

2.3 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NO ESTADO DO PARÁ

A Lei nº 1.776 de 1959, regulamentada pelo Decreto 4650/65 criou o Conselho de Contribuintes do Estado, órgão colegiado, para julgar recursos administrativos em matéria tributária. Já previa duas instâncias para solução da lide, sendo que na instância singular as decisões eram proferidas pelos Diretores de Departamentos da Secretaria de Estado de Finanças e a instância coletiva de competência do Conselho. O Decreto nº 58 de 22 de agosto de 1969 mudou a denominação para Conselho de Recursos Fiscais.

A composição do Conselho era de apenas cinco membros, sendo presidido pelo Secretário de Finanças que só teria direito ao voto de desempate, dois representantes do comércio e dois representantes do Estado, todos nomeados pelo Governador pelo prazo de dois anos, permitida a recondução, reunindo-se no máximo em cinco sessões mensais. Em 14 de setembro de 1965 foi aprovada a lei 3.326, inserindo no Conselho um Procurador Fiscal do Estado a quem competiria, dentre outras atribuições, emitir parecer obrigatório, sobre a matéria discutida no processo antes do julgamento.

Através da Lei nº 4.574 de 1975, foi alterado o art. 1º do Decreto Lei nº 58, mudando a presidência do Conselho, passando a ser exercida por um bacharel em direito, nomeado pelo Governador. Em 1981, é aprovada nova lei do ICM, de nº 4.965, que teve seu art. 80 regulamentado pelo Decreto nº 1.797/81, definindo a estrutura e funcionamento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado, que permanecia composto por cinco membros.

Em 1984, a Lei nº 5.204/84, trouxe alterações à 4.965/81, modificando a composição do colegiado, passando a nove membros: oito Conselheiros, com suplentes, e o Presidente, nomeados pelo Governador tendo este último o direito apenas ao voto de Minerva. Os escolhidos deveriam ser pessoas de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários. A partir da Lei nº 5.204/84 já não havia mais a exigência de que o Presidente fosse bacharel em direito, e passou a ter a figura do vice-presidente, sendo em número de dois, escolhidos dentre os oito conselheiros.

Quanto à estrutura, o Conselho era composto por duas Câmaras Permanentes com quatro membros cada, presididas por um dos Vice-Presidentes que tinham direito ao voto de Conselheiro e ao voto de qualidade em caso de empate na votação. Havia ainda a Câmara formada por todos os Conselheiros sob a direção do Presidente.

Em 1989, já sob nova ordem constitucional, e exercitando a competência por ela estabelecida, foi sancionada a Lei 5.530/89, em 13 de janeiro, passando a vigorar em 1º de março, disciplinando o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Esta lei não trouxe nenhuma inovação em relação aos recursos, ficando vigentes todas as regras anteriores do Decreto 1.798/81 até 28.02.1999, quando passou a produzir efeitos a Lei 6.182/98, sancionada em 30/12/1998. Esta lei é a que ainda hoje rege o Procedimento Administrativo Tributário no Estado do Pará.

As modificações advindas da Lei 6.182/98, foram de suma importância no sentido das garantias aos contribuintes enquanto atores inseridos na nova ordem constitucional do Estado Democrático de Direito. Para tanto, ocorreram mudanças significativas no sentido da garantia de um processo que denote maior respeito por seus administrados, imprimindo novos valores carreados pelos princípios constitucionais sobre os quais se assentam a CF/88, principalmente o devido processo legal, executado com direito à ampla defesa e contraditório, com julgadores imparciais, na busca pela verdade material.

A referida lei deslocou o julgamento de instância inicial, que ainda era de competência dos então Delegados da Fazenda, para um órgão julgador de primeira instância, designada Julgadoria de Primeira Instância, que passou a ser composta, por designação do Secretário da

Fazenda, pelos então Fiscais de Tributos Estaduais, denominação alterada para Auditores Fiscais de Receitas Estaduais em 2007 pela Lei 7.078.

A Lei 6.182/98 promoveu alterações também no colegiado, criando o Tribunal Administrativo de Recursos Tributários – TART, sendo a segunda e última instância administrativa, igualmente composto por Auditores Fiscais de Receitas Estaduais. Atualmente, por força da Lei nº 6.710/2005, passou a chamar-se Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF. Ambos os órgãos têm sede em Belém e jurisdição em todo o território do Estado e onde se reconheça a extraterritorialidade às leis paraenses.

2.3.1 JULGADORIA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Instituída pela Lei 6.182/98, a Julgadoria de Primeira Instância tem por finalidade decidir e julgar, os litígios de natureza tributária e não tributária suscitados entre a Fazenda Pública Estadual e seus sujeitos passivos. Está vinculada, em caráter administrativo, ao Secretário de Estado da Fazenda. Seus membros são designados pelo Secretário de Estado da Fazenda, escolhido dentre Auditores Fiscais de Receitas Estaduais, preferencialmente com graduação em nível superior em cursos de Ciências Jurídicas e Sociais. A Coordenação cabe a um dos Auditores do próprio órgão julgador, nomeado pelo Governador do Estado.

Sua estrutura organizacional envolve: Diretoria, Pareceristas/Julgadores e Secretaria Geral. A Instrução Normativa nº 019 de 05 de junho de 2008, veio disciplinar o art. 74, da Lei 6.182/98, quanto a organização estrutural da Julgadoria, definição de competências e atribuições. Compõe-se atualmente de Diretoria, Vice-diretoria, e 09 julgadores, além dos servidores designados para funções na Secretaria.

Convém observar, que a partir de sua criação, todas as impugnações, antes julgadas na própria sede onde se circunscrevia o contribuinte convergiram para um mesmo órgão, o que passou a exigir procedimentos especiais de tramitação para alguns casos específicos, sendo essa questão disciplinada na Instrução Normativa nº 29/2007, dando prioridade, em ordem de preferência, a circunstâncias indiciárias de crime contra ordem tributária, seguido da relevância do valor do crédito tributário, sendo dado esse tratamento aos de importância superior a 1.200.000 (um milhão e duzentas mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA, e por fim, a regra geral, a data de registro de entrada no órgão.

Embora os julgamentos de primeira instância ocorram na sede localizada na Capital do Estado, o início da fase litigiosa, entendendo-se como o momento em que o administrado discorda do crédito lançado e decide por impugná-lo, que faz nascer o PAT, deve se dar na repartição fazendária que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo, como forma de facilitar o acesso à justiça, dever do Estado. A tramitação da impugnação feita pelo contribuinte obedece a uma sequência, tomando-se como base a constituição do crédito tributário pela lavratura do Auto de Infração e Notificação Fiscal.

2.3.1.1 FASES DO PROCESSO

Iniciada a fase litigiosa do Processo Administrativo Tributário com a apresentação, no prazo de trinta dias contados da notificação ao sujeito passivo, de impugnação ao auto de infração, formalizada por escrito e instruída com os documentos que a fundamentam, surgem várias fases que poderão vir a ser vividas no curso da duração processual.

Proferida a decisão de primeira instância ela poderá vir a ter dois resultados:

- a) Se contrária à Fazenda Pública, e cujo valor em discussão exceda 8.801 (oito mil oitocentos e uma) UPF-PA, o que corresponderá, em valores atuais, em R\$-26.623,02 (vinte e seis mil seiscentos e vinte e três reais e dois centavos), a autoridade julgadora de primeira instância recorrerá de ofício, com efeito suspensivo, ao Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários –TARF, sem a necessária intimação ao sujeito passivo, exceto se também couber recurso voluntário. O recurso voluntário terá efeito devolutivo quanto à parte recorrida;
- b) Caso a decisão proferida seja contrária ao sujeito passivo no todo ou em parte, cabe recurso voluntário, também com efeito suspensivo, da mesma forma apresentado no prazo de trinta dias da intimação do julgamento; se interposto fora do prazo, será recebido, porém sem efeito suspensivo e encaminhado ao TARF.

Buscando atender ao princípio do livre convencimento, o julgador, na fase de apreciação das provas, entendendo que sejam insuficientes para decisão, poderá baixar os autos em diligência para que se complemente a preparação. Da mesma forma que, caso a autoridade julgadora constatare inexatidão no Auto de Infração, poderá fazer a revisão de ofício do crédito tributário, se resultar em redução do mesmo.

2.3.2 TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FAZENDÁRIOS

Como dito em momento anterior, este órgão colegiado paritário teve sua criação em data bem anterior ao atual órgão julgador de primeira instância, tendo sofrido alterações em sua estrutura e composição, assim como na denominação, apresentando atualmente a seguinte conformação: Presidência, Vice-Presidência, Pleno, Câmaras de Julgamento e Secretaria Geral. Composto por um Conselheiro Presidente, oito Conselheiros Relatores e dezesseis Suplentes, sendo pessoas graduadas em nível superior, preferencialmente em Ciências Jurídicas e Sociais, que tenham experiência tributária. Quatro Conselheiros representam a Fazenda Estadual e os outros quatro representam os contribuintes. Todos têm mandato de dois anos, podendo ser reconduzidos.

Funciona em Plenário ou dividido em Câmaras. Atualmente está dividido em duas câmaras permanentes, cada uma delas sendo integrada por 4 Conselheiros em representação paritária (dois da Secretaria da Fazenda e dois dos contribuintes). Em Plenário, reúnem-se os membros das Câmaras Permanentes. Em cada Câmara, assim como o Pleno, atuam um Procurador do Estado. Em decorrência do princípio da publicidade, os julgamentos são abertos ao público, qualquer cidadão poderá assisti-los.

Após a recepção do recurso no TARF, é feita a distribuição ao Procurador, para manifestar-se, emitindo parecer em defesa dos interesses da Fazenda Estadual. Caso julgue necessário, poderá solicitar manifestação escrita da Fiscalização de Tributos Estaduais, dando preferência ao autor do auto de infração, retornando ao Procurador que fará a devolução à Secretaria do Tribunal com parecer ou pedido de diligência. Cumprida a diligência, deve ser dado vistas ao Procurador para parecer e posterior distribuição ao relator.

2.3.2.1 MODALIDADES DE RECURSOS

Salienta-se que há diversas modalidades de recursos no processo administrativo tributário, a saber: Recurso de Ofício; Recurso de Reconsideração; Recurso Voluntário e Recurso de Revisão. O Recurso de Ofício é de competência exclusiva do julgador de primeira instância, terá cabimento sempre que forem proferidas decisões contrárias à Fazenda Pública,

no todo ou em parte. É causa de suspensão do crédito tributário até que o Tribunal aponte a decisão final do litígio. Nesta modalidade de recurso é desnecessária a participação do contribuinte, entretanto deverá ser cientificado da decisão que encerra o processo, que poderá ser de confirmação da decisão de primeira instância ou de reforma da mesma. Caso seja reformada a decisão singular, caberá ao contribuinte o recurso de reconsideração.

Havendo provimento do recurso de ofício, o que significa dizer que o crédito tributário fora restabelecido em favor do fisco, caberá ao contribuinte o recurso de Reconsideração ao Pleno, em 30 dias, a contar da ciência do julgamento. Neste momento também terá efeito suspensivo, ou seja, o crédito não poderá ser executado. Nesta fase, é vedada a distribuição do recurso ao mesmo Conselheiro que redigiu o acórdão da decisão recorrida.

Das decisões de instância inicial que forem contrárias aos contribuintes, poderão estes apresentar Recurso Voluntário na tentativa de modificar tal decisão. Terão igualmente nos casos anteriores, 30 dias contados da ciência daquele julgamento.

O Recurso de Revisão é interposto pelo Procurador do Estado ou pelo sujeito passivo ao Pleno quando das decisões das Câmaras do TARF existirem interpretações divergentes em relação à legislação. Deverá conter, de forma clara, a matéria de direito objeto da divergência e as decisões que a configurem, sob pena de inadmissão. Tem esta espécie de recurso o condão de uniformizar as decisões do TARF.

Além do recurso de revisão, que é uma oportunidade de discussão sobre interpretação legislativa, compete, ainda ao TARF a aprovação, modificação ou cancelamento de Resoluções Interpretativas, que são manifestações de entendimento do órgão acerca da interpretação e aplicação das leis estaduais em matéria tributária, que produzirão efeitos após publicação no Diário Oficial do Estado. Contudo, as resoluções não poderão contrariar solução de consulta, exceto se reformada. A provocação da discussão poderá ser de iniciativa de qualquer integrante do Tribunal ou por proposição do órgão julgador singular.

Convém ressaltar que o Tribunal pode, no âmbito de competência das Câmaras e do Pleno, proceder à Revisão de Ofício, sempre que for constatada inexatidão no Auto de Infração e Notificação Fiscal que venha refletir em redução do crédito tributário exigido, nos termos do artigo 39-A do Dec. 3.578/1999.

3. ANÁLISE DOS JULGAMENTOS DO EXERCÍCIO DE 2014

3.1 JULGAMENTOS DA PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA

Utilizando mapas divulgados no site da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará, em páginas específicas da Julgadoria de Primeira Instância e do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, foram realizadas análises diversas, dos resultados dos trabalhos desses órgãos no exercício de atividade atípica do Poder Executivo.

Para que se tenha uma noção mais ampla do andamento dos trabalhos dos órgãos julgadores de primeira e segunda instância, serão apresentados os mapas de produtividade e de resultados do exercício de 2014. O que se pretende com isso, é demonstrar qual a estrutura desses órgãos e se estão atendendo a contento aos princípios da eficiência, da celeridade e da razoável duração do processo que norteiam a administração pública e especificamente o PAT.

Nesse sentido, é conveniente citar aqui o preâmbulo da Instrução Normativa 08/2005, que veio definir mais detalhadamente a estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará, prevista no Decreto 1.604/05 e na Lei 6.625/04:

Considerando a necessidade de tornar a Organização Fazendária mais ágil e compatível com as necessidades e interesses da coletividade; Considerando a necessidade de definir a missão, as competências e atribuições das unidades administrativas da SEFA; Considerando, finalmente, a necessidade do esforço contínuo de adequação de modelos estruturais às políticas e estratégias que visam a busca da eficiência e eficácia da Administração Tributária do Estado do Pará, com foco na maximização dos resultados e satisfação da sociedade, resolve:

O mesmo diploma legal, logo adiante, no art. 3º, definindo as atribuições da Secretaria de Estado da Fazenda, ressalta no parágrafo único:

Constitui, ainda, atribuição da Secretaria Executiva de Estado da Fazenda contribuir com estratégias e procedimentos necessários à otimização dos recursos públicos, de forma a alcançar níveis mais elevados de eficiência e eficácia para o cumprimento de sua missão e para melhoria dos serviços postos à disposição da sociedade.

Percebe-se aqui que o órgão além de sua função principal que é captar recursos, para fazer face aos gastos públicos, tem o dever de fazê-lo de forma eficiente e eficaz visando

prestar serviços cada vez mais satisfatórios à sociedade. Seguindo a ordem dos julgamentos, será visto inicialmente o mapa anual de produtividade da Julgadoria de Primeira Instância, (figura 1), que apresenta diversas informações, tais como a discriminação mensal do número de julgadores, número de processos julgados, número de processos baixados em diligência, coeficientes de processos julgados, dentre outros.

Tabela 1 – Mapa de Produtividade Anual da Julgadoria de Primeira Instância – Exercício 2014

Mês	Nº Julgadores	Nº Processos Julgados	Nº Processos Entrantes	Coeficiente: Proc. Julgados/ Proc. Entrantes	Nº Processos baixados em Diligência	Total Processos Analisados	Coeficiente: Proc. analisados/ Proc. Entrantes	Prazo
Janeiro	9	158	348	0,45	28	186	0,53	393
Fevereiro	10	130	251	0,52	129	259	10,03	377
Março	10	174	193	0,9	39	213	1,1	195
Abril	7	118	191	0,62	107	225	1,18	473
Mai	7	155	305	0,51	19	174	0,57	426
Junho	9	174	201	0,87	32	206	1,02	304
Julho	9	208	381	0,55	22	230	0,6	448
Agosto	8	260	317	0,82	4	264	0,83	341
Setembro	14	706	124	5,69	55	761	6,14	267
Outubro	13	352	338	1,04	106	458	1,36	463
Novembro	13	297	208	1,43	66	363	1,75	494
Dezembro	12	160	331	0,48	23	183	0,55	773
TOTAL		2892	3188	0,91	630	3522	1,1	4954

Fonte: Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/julgatoria/produtividade/Produtividade-Julgatoria_2014.pdf> Acesso em 25 de Jan. de 2016.

Iniciando a análise dos mapas da Julgadoria, órgão que recebe toda a demanda de processos administrativos tributários do Estado para decisão singular, se tem um demonstrativo mensal da produtividade dos trabalhos ali realizados no ano de 2014, percebe-se, quanto ao número de julgadores, que este dado considerado em relação ao número de processos analisados mensalmente e levando em conta uma distribuição igualitária, apresenta uma carga excessiva do número per capita de processos, o que se pode concluir que o referido órgão deveria ter em sua composição um número bem mais expressivo de servidores ocupantes dessa função, visando uma distribuição mais equitativa dos trabalhos, que pode ter reflexos em julgamentos mais bem alicerçados e cautelosos.

O prazo médio para o julgamento de processos no exercício de 2014, chegou a 413 dias (um ano, um mês e quinze dias); a análise aqui remete aos princípios da celeridade e da duração razoável do processo. Há uma lacuna legal em relação à regulamentação do que viria a ser esse prazo razoável. Enquanto essa falta não for preenchida, a efetividade do princípio da celeridade será mitigado.

Para esse fato há justificativa da própria julgadoria alegando que quando da criação do órgão em 1999, recebeu das então Delegacias Regionais um estoque de aproximadamente dois mil processos, o que consequentemente prejudica a avaliação do quesito eficiência.

Ainda em relação ao mapa de produtividade de 2014, observa-se que em setembro houve um aumento no número de julgadores na ordem de 75% (setenta e cinco por cento) considerando a composição anterior. Esse fator foi resultante da lotação de novos servidores e da distribuição de processos de menor complexidade ou de autuações repetitivas, elevando o percentual de julgamentos naquele período em 272% (duzentos e setenta e dois por cento) se comparado com o mês de agosto do mesmo exercício, que era o melhor desempenho até então. Entretanto esse quadro volta a declinar no trimestre seguinte. Esse apontamento vem corroborar a ideia anterior da quantidade insuficiente de julgadores.

Quando se analisa o quesito “número de processos baixados em diligência” em relação ao total de processos analisados, constata-se que há um percentual significativo, aproximadamente 18% (dezoito por cento). Como já foi dito oportunamente, sempre que o julgador não reúna elementos suficientes para formar o seu convencimento acerca da concretude da ocorrência do fato gerador não contemplado pelo contribuinte, poderá solicitar diligência para complementar a preparação do expediente para o julgamento. Esse percentual relevante de processos devolvidos à origem para um novo exame relativo a obscuridades nos levantamentos para lançamento, é uma das causas que contribuem para o alargamento do prazo de julgamento.

Tabela 2 – Mapa Anual de Resultados dos Julgamentos em Primeira Instância - Exercício 2014

Mês	PROCEDENTES	IMPROCEDENTES	NULOS	SAM	TOTAL
Janeiro	10.055.305,06	466.905.621,25	225.341,69	222.496,44	477.408.764,44
Fevereiro	11.218.205,60	170.313,87	348.252,31	17.987,07	11.754.758,85
Março	341.432.409,54	664.082,60	38.538.982,81	6.833.155,63	387.468.630,58
Abril	35.842.615,54	349.717,33	5.007.497,12	14.079,03	41.213.909,02
Maio	8.959.513,71	39.912.646,55	144.369,19	153.725,01	49.170.254,46
Junho	18.116.124,86	1.629.374,81	642.848,49	3.863.262,65	24.251.610,81
Julho	20.825.433,44	209.364,80	825.785,97	5.664,62	21.866.248,83
Agosto	15.270.544,16	357.619,51	20.510.234,99	1.606.030,95	37.744.429,61
Setembro	65.461.322,31	1.661.543,76	1.230.029,00	3.408.907,90	71.761.802,97
Outubro	47.312.324,15	3.920.463,99	40.688.030,22	8.109.125,31	100.029.943,67
Novembro	19.998.784,55	1.522.615,67	1.536.407,79	205.292,12	23.263.100,13
Dezembro	7.695.521,74	766.894,92	322.536,95	254.246,08	9.039.199,69
TOTAL	602.188.104,66	518.070.259,06	110.020.316,53	24.693.972,81	1.254.972.653,06
%	47,98	41,28	8,76	1,96	100

Fonte: Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/idex.php/contencioso/julgatoria/3096-resultado-processos.pdf>> Acesso em 25 de Jan. de 2016.

Olhando o mapa anual de resultados dos julgamentos em primeira instância, (figura 2), em que se verifica também o volume financeiro que envolve o desempenho dessa função, percebe-se que se somados os percentuais de processos improcedentes aos nulos, têm-se 50% (cinquenta por cento) nesse exercício, percentual superior aos resultados procedentes que foi de aproximadamente 48% (quarenta e oito por cento). Neste período, especificamente, esse elevado percentual de improcedências se deu em razão de apenas dois AINFs julgados em janeiro e maio, totalizando 499 milhões. Nos demais períodos de 2014 não se verifica um índice de improcedência tão elevado.

É importante analisar esse dado, do ponto de vista do princípio da eficiência na administração pública, buscando entender que fatores estão contribuindo para que o lançamento esteja sendo efetuado de forma incorreta. Sabe-se que o servidor deve desempenhar suas funções de modo a prestar um serviço de forma que não resulte em prejuízos à máquina pública e aos administrados. É sabido que o sujeito passivo pode atuar em causa própria no caso das impugnações e recursos administrativos, contudo é igualmente visível que nem todos reúnem condições técnicas para tanto, optando na maioria das vezes por contratar advogados tributaristas, que resulta em custos para os administrados, que, no caso dos processos julgados improcedentes, significa dizer que o fisco produziu levantamentos incabíveis, e que se fossem observados com maior zelo não teriam sido lançados contra o sujeito passivo, não tendo este que arcar com os ônus da impugnação.

Tabela 3 – Mapa Produtividade do TARF – Exercício 2014

Mês	Nº Julgadores	Nº Processos Julgados	Nº Processos Entrantes	Coefficiente: Proc. Julgados/ Proc. Entrantes (%)
Janeiro	9	126	121	104,13
Fevereiro	9	92	246	37,4
Março	9	84	329	26,53
Abril	9	120	94	127,66
Maio	9	99	135	73,33
Junho	9	160	154	103,89
Julho	9	197	214	92,05
Agosto	9	202	60	336,66
Setembro	9	133	179	74,3
Outubro	9	146	191	76,44
Novembro	9	126	287	43,9
Dezembro	9	218	427	51,05
TOTAL	-	1703	2437	69,88

Fonte: Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/produktividade_tarf/transparencia_2014_produtividade.pdf
> Acesso em 25 de Jan. de 2016.

Passar-se-á à análise dos mapas dos julgamentos em segunda instância, também referentes ao exercício de 2014. De pronto, olhando para o mapa de produtividade anual, já se identifica que a demanda do Tribunal é bem menor. Quando se analisa o item “número de processos entrantes” no mesmo período, em relação aos da Julgadoria, conclui-se que os do Tribunal correspondem a 76% (setenta e seis por cento) dos daquela. Isso se justifica por que muitos processos têm seu fim no próprio julgamento de primeira instância, conforme o resultado e opção dos sujeitos passivos, no caso de aceitarem o julgamento em que tenha saído vencido e decidir por recolher o crédito lançado, causando a extinção do crédito, ou em muitos casos simplesmente não recorrem ao Tribunal e são inscritos em dívida ativa, dentre outras resultantes.

Ainda comparando os Mapas das duas instâncias, percebe-se que o TARF não disponibiliza o prazo médio de seus julgamentos. Dessa feita, perdeu-se um dado objeto de análise. Entretanto quando se fala em percentual de processos julgados o Tribunal aponta 70% (setenta por cento) no período e a Julgadoria 90% (noventa por cento).

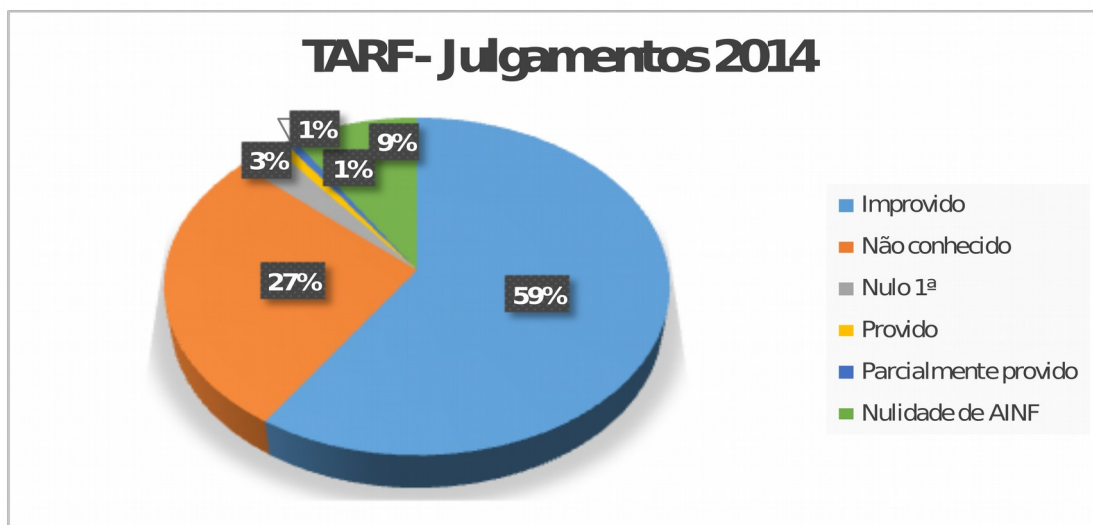
Tabela 4 – Resultado³ anual dos Julgamentos – Exercício 2014

Mês	Improvisto	Provido	Parcial Provido	Não Conhecido	Nulidade AINF	Nulidade 1ª Instância	Total
Janeiro	83	1	0	31	1	10	126
Fevereiro	41	2	0	41	4	4	92
Março	59	2	0	16	1	6	84
Abril	72	1	1	36	0	14	124
Maio	80	1	1	17	0	0	99
Junho	51	0	0	41	68	0	160
Julho	34	0	3	86	71	3	197
Agosto	175	2	0	25	0	0	202
Setembro	97	1	0	30	2	3	133
Outubro	105	1	6	31	2	1	146
Novembro	98	1	0	22	0	5	126
Dezembro	118	3	1	90	3	3	218
TOTAL	1013	15	12	466	152	49	1707
%	59,34	0,88	0,70	27,30	8,90	2,87	100

Fonte: Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso/tarf/3114-resultado-processos-tarf.pdf>>
> Acesso em 25 de Jan. de 2016.

³ Por quantidade de processos.

Gráfico 1 – Resultado anual dos Julgamentos – Exercício 2014



No que se refere aos resultados dos julgamentos, se favoráveis ao contribuinte ou ao fisco, ou mesmo em relação a nulidades, constata-se que há um percentual de 59% (cinquenta e nove por cento) improvidos e menos de 1% (um por cento) provido. A leitura desses dados reflete que a maioria dos Autos de Infração e Notificação Fiscal lavrados estavam, segundo o TARF, guardando conformidade com a legislação. Há, ainda, 27% (vinte e sete por cento) de processos não conhecidos, aproximadamente 9% (nove por cento) e 3% (três por cento) de nulidades de AINF e nulidade de primeira instância, respectivamente.

Tabela 5 – Mapa Anual de Resultados dos Julgamentos em Segunda Instância - Exercício 2014

Mês	Favorável ao Contrib.	Favorável à Faz. Públ.	Nulidade AINF	Nulidade 1ª Instância	Total
Janeiro	4.532.709,41	41.094.610,38	11.062,39	1.434.391,72	47.072.773,90
Fevereiro	1.204.023,61	34.345.057,08	57.720,55	6.971.462,59	42.578.263,83
Março	330.271,97	34.222.131,13	2.001,19	833.074,01	35.387.478,30
Abril	1.835.449,94	309.170.921,96	0,00	503.694,39	311.510.066,29
Maio	779.703,45	14.131.105,72	0,00	0,00	14.910.809,17
Junho	134.088,33	19.626.532,27	8.596.749,77	0,00	28.357.370,37
Julho	58.314,47	20.865.102,74	9.459.665,57	16.255.744,55	46.638.827,33
Agosto	542.480,20	8.712.452,86	0,00	0,00	9.254.933,06
Setembro	123.594.389,30	16.914.519,37	248.766,61	158.123,05	140.915.798,33
Outubro	1.707.636,57	259.284.117,12	66.271,06	2.069,67	261.060.094,42
Novembro	1.740.303,50	15.448.580,11	0,00	34.303,97	17.223.187,58
Dezembro	836.620,10	16.966.311,68	311.117,59	155.398,89	18.269.448,26
Total	137.295.990,85	790.781.442,42	18.753.354,73	26.348.262,84	973.179.050,84
%	14,11	81,26	1,93	2,7	100

Fonte: Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso/tarf/3114-resultado-processos-tarf.pdf>>
> Acesso em 25 de Jan. de 2016.

Esta tabela reflete, em valores monetários, os resultados dos julgamentos em segunda instância. Verifica-se, de pronto, que mais de 80 % (oitenta por cento) deles foram favoráveis à Fazenda Pública e apenas 14% (quatorze por cento) favoráveis aos contribuintes. Dessa informação, pode-se concluir que a grande maioria dos autos de infração lavrados e já julgados em primeira instância têm a confirmação do lançamento, mostrando, assim, coerência na constituição do crédito tributário.

3.2 JULGAMENTOS DOS PROCESSOS DA CERAT MARABÁ

A questão específica estudada no presente capítulo voltou-se à verificação das infrações à legislação tributária cometidas pelos contribuintes, que culminaram em lançamentos tributários e que foram posteriormente impugnados, dando início ao Processo Administrativo Tributário – PAT. O universo a ser analisado se limitou aos processos julgados em primeira instância, no primeiro semestre de 2014, relativos a contribuintes circunscritos na CERAT MARABÁ, órgão que faz parte da estrutura organizacional da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará – SEFA. Convém justificar que a análise se limitou a apenas um semestre em virtude da facilidade de alcance dos dados constantes nos processos físicos, uma vez que todos estavam à disposição no órgão em Marabá. Outrossim, o objetivo seria apenas demonstrar, embora de forma diminuta, as alegações das partes e o julgamento prolatado na primeira instância.

A estrutura atual da Secretaria da Fazenda definida pela Lei 6.625/04, regulamentada pelo Decreto 1.604/05 e Instrução Normativa 08/2005, divide o Estado em várias circunscrições denominadas de Coordenações Executivas de Administração Tributária e Não Tributária-CERAT, que antes eram chamadas de Delegacias Regionais. Essas Unidades agregam vários Municípios, a exemplo da CERAT Marabá que é composta por dezessete.

Em capítulo anterior fez-se menção à lavratura do Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF, momento em que o Auditor Fiscal, de forma vinculada, no exercício legítimo de sua função, na fase inquisitória do procedimento de fiscalização, conclui que tenha ocorrido fato gerador sem que o recolhimento devido do imposto tenha se operado, ou ainda que tenha detectado descumprimento de obrigações acessórias. Abaixo será apresentado quadro-resumo dos processos julgados de janeiro a junho de 2014, contendo as infrações

cometidas, os argumentos de defesa, também os argumentos da Fazenda Pública, chegando por fim na conclusão a que chegou o órgão julgador singular.

ID. Processo	Infração	Argumentos do Sujeito Passivo	Argumentos do Sujeito Ativo	Resultado do Julgamento	Valor Antes	Valor Após
Processo nº 01	Omissão de Informações – DIEF	Não há, nessa filial, nenhum registro de despesas, tudo se concentra na Matriz	Confirmada a omissão - que é obrigação do contribuinte utilizado para cálculo do Valor Adicionado p/obter índices do Fundo de Participação dos Municípios.	PROCEDENTE	8.951,26	8.951,26
Processo nº 02	Omissão de Informações – DIEF	Que não omitiu, apenas posteriormente complementou as informações em tempo hábil	Em diligência, o Auditor se manifestou dizendo haver constatado que as substitutivas ocorreram em tempo hábil	IMPROCEDENTE	58.141,95	0
Processo nº 03	Omissão de Informações – DIEF	Ausência de requisitos formais na lavratura do AINF, falta de identificação do destinatário das mercadorias na Planilha apresentada pelo fisco	Não identificou vícios que importem em Nulidade do AINF - Não há prejuízo ao contraditório e ampla defesa. A planilha informa a chave de acesso de cada NF Eletrônica que contém todas as informações, inclusive do destinatário das mercadorias - acesso internet.	PROCEDENTE	59.834,39	59.834,39
Processo nº 04	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2007 a 2011	Veículo Alienado em 2010 Fez comunicado e apresentou doc. de Transferência no DETRAN	Procedência dos atos referentes à venda e transferência, retificação do crédito: Exerc. 2007 a 2009, procedentes.	PARCIALMENTE PROCEDENTE Exerc. 2010 e 2011 - Novo Propriet.	475,97	342,86
Processo nº 05	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2008 a 2012	Veículo Alienado em 2008 Não efetivação da Transferência até então	Falta de comunicação da venda e Procedimentos de transferência junto ao DETRAN	PROCEDENTE	737,89	737,89
Processo nº 06	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2008 a 2012	Veículo Alienado em 2006 Fez comunicação de venda e apres. Doc. Transferência no DETRAN	Acatadas as alegações do Impugnante Após consulta ao DETRAN	NULO A cobrança caberia Ao novo proprietário.	348,79	0
Processo nº 07	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2007 a 2011	Fez comunicação de venda ao DE	Impugnação Intempestiva não Apresentou documentos probantes	Sem apreciação do Mérito - SAM	299,49	299,49
Processo nº 08	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2008 a 2012	Veículo Alienado em 2010 Fez comunicação de venda e apres. Doc. Transferência no DETRAN	Procedência dos atos referentes à venda e transferência, Retificação do crédito: Exerc. 2008 e 2009, procedentes.	PARCIALMENTE PROCEDENTE Exerc. 2010-2012 Novo Propriet.	339,27	173,07
Processo nº 09	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2008 a 2012	Veículo Alienado em 2008 Fez comunicação de venda e apres. Doc. Transferência no DETRAN	Procedência dos atos referentes à venda e Transferência. Comunicação ao DETRAN após vencimento exerc. 2008. Retificação do Crédito: Exerc. 2008, procedente	PARCIALMENTE PROCEDENTE EXERC. 2009-2012 Novo Propriet.	365,73	106,31
Processo nº 10	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2007 a 2011	Veículo Alienado em 2006 Fez Comunicação de alienação	Impugnação Intempestiva. Não apresentou documentos probantes	Sem apreciação do Mérito - SAM	412,72	412,72
Processo nº 11	Falta de recolhimento de IPVA Exerc. 2008 a 2010	Veículo Alienado em 2010 Fez comunicação de venda e apres. Doc. Transferência no DETRAN	Constatada a alienação e a comunicação, entretanto o AINF lavrado refere-se a exercícios já vencidos à época dos fatos.	PROCEDENTE	254,79	254,79
Processo nº 12	Informações Incorretas - DIEF	Falta formalidade na lavratura, não há provas quanto o destinatário da mercadoria	Não identificou vícios. Documentos com Chave de acesso que identifica o Destinatário.	PROCEDENTE	15.436,94	15.436,94
Processo nº 13	Informações Incorretas - DIEF	Falta formalidade na lavratura, não há provas quanto o destinatário da mercadoria	Não identificou vícios. Documentos com Chave de acesso que identifica o Destinatário.	PROCEDENTE	24.755,52	24.755,52
Processo nº 14	Omissão Informações - DIEF	Operações com C. Crédito Influenciaram a DIEF.	Comprovada a omissão de informações	PROCEDENTE	58.168,78	58.168,78
Processo nº 15	Omissão Informações - DIEF	Nulidade da AINF. Incorreção na Base da Multa. Lavratura em duplicidade.	Aceitas as razões do contribuinte.	IMPROCEDENTE	23.020,00	0,00
Processo nº 16	Suprimento Indevido de Caixa	A fiscalização não considerou no levantamento, aportes financeiros efetuados pela matriz.	Comprovado, em diligência, envio de recursos Financeiros da matriz.	IMPROCEDENTE	493.017,49	0,00
Processo nº 17	Omissão Informações – DIEF	Dep./conexão com o proc. nº 16	Dependência/conexão com o proc. nº 16	IMPROCEDENTE	14.516,41	0,00
Processo nº 18	IPVA	Os IPVAs já cobrados e Devidamente quitados.	Revisão de ofício. Extinção do crédito.	PROCEDENTE	847,19	847,19
TOTAIS					759.924,58	170.321,21

Como se pode observar, no estudo realizado foram julgados 18 (dezoito) processos em que os contribuintes (sujeitos passivos), inconformados com o lançamento do crédito tributário, se insurgem contra a autoridade administrativa (sujeito ativo), exercitando seu direito constitucional ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Curiosamente, neste período os julgamentos realizados dizem respeito a apenas quatro tipos de Infrações, a saber: cinco processos de omissão de informações em Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF); três processos de informações Incorretas prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF); nove de falta de recolhimento de IPVA e, um de suprimento indevido de caixa.

A Declaração de Informações Econômico-fiscais (DIEF), trata-se de declaração mensal apresentada pelos contribuintes inscritos, excetuados alguns casos, que tem por finalidade permitir que a administração tributária do Estado do Pará conheça as operações e prestações ocorridas no período, embora isentas, não tributadas ou imunes, de forma que permita a formação da balança comercial do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Outras finalidades da DIEF são a coleta de dados necessários para a apuração do valor adicionado, que serve de base de cálculo para o índice de participação dos municípios no produto da arrecadação desse tributo, e ainda, servir de instrumento de formalização do crédito tributário, conforme art. 15 da Lei 6.182/98. As faltas decorrentes de omissões e incorreções na apresentação da DIEF dizem respeito a infrações cometidas em relação ao descumprimento de obrigações acessórias, que segundo Hugo de Brito Machado (2015), “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Tem-se como exemplo: inscrever-se no cadastro de contribuintes aquele que pretender instalar um estabelecimento comercial; apresentar declarações, dentre outras.

Verifica-se que dos Autos de Infração e Notificação Fiscal que tiveram infrações relativas à omissão ou incorreção de informações prestadas na DIEF, 62,5% (sessenta e dois virgula cinco por cento) foram julgados procedentes, embora os sujeitos passivos tenham feito alegações de que não houve omissão, e que o AINF não atendia aos requisitos formais na lavratura. Em réplica o fisco reafirma o resultado levantado pelo Auditor, e declara não identificar vícios que importassem em nulidade do Auto. Dentre os AINFs julgados improcedentes, em um deles o próprio Auditor, em diligência, reconheceu a improcedência.

Os AINFs lavrados sobre infrações referentes à falta de recolhimento de Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotores – IPVA, 89% (oitenta e nove por cento) têm como argumento de defesa o procedimento de alienação do veículo e a devida comunicação

do fato ao DETRAN/PA. Dos nove processos julgados, dois não foram apreciados por terem sido impugnados intempestivamente. Três tiveram julgamento parcialmente procedente, visto que parte dos exercícios lançados já não eram cabíveis ao autuado por conta da comunicação de venda efetuada junto ao órgão competente. Três tiveram julgamento procedentes, sendo um por falta de comunicação ao DETRAN, outro que embora tenha sido alienado e feita a comunicação devida, o exercício ainda era de responsabilidade do sujeito passivo contra quem foi lançado o crédito tributário, e o último não foi possível verificar o processo. Houve ainda um julgamento pela nulidade do AINF, uma vez que o veículo, além de já estar alienado, o autuado havia tomado as providências de comunicação ao DETRAN em tempo hábil, fato não observado pela fiscalização.

Quanto ao Auto cuja infração ocorreu devido a suprimento indevido de caixa levantado pela auditoria, a alegação do contribuinte referiu-se à falta de consideração, no levantamento, de aportes financeiros transferidos da matriz para a filial autuada. Em diligência houve a comprovação do envio de recursos e o julgamento decidiu pela improcedência do crédito lançado.

Observa-se que dos AINFs julgados 59% (cinquenta e nove por cento) foram improvidos, o que significa dizer que foram julgados a favor do fisco, exceto se houver algum recurso de ofício também improvido, e menos de 1% (um por cento) provido, demonstrando que a constituição do crédito tributário pelo lançamento guarda conformidade com a legislação tributária e que na maioria das ocasiões, confirma o julgamento de primeira instância.

CONCLUSÃO

No contexto do trabalho aqui apresentado entende-se que os resultados obtidos na pesquisa foram de grande relevância, sendo que se pôde ter noção de como o contencioso administrativo tributário do Estado do Pará está estruturado e de que forma conduz seus trabalhos com o objetivo de dizer o direito nos tribunais administrativos e restabelecer a paz jurídica entre as partes, embora se saiba que o PAT não tem a propriedade de dar definitividade à lide, pois os administrados, à sua vontade, podem recorrer ao Judiciário, dado ao sistema de jurisdição una reinante em nosso país.

Ainda que tenha havido limitações na pesquisa em relação a alguns dados já demonstrados, não gerou grande prejuízo à análise, permitindo o avanço dos trabalhos, com resultados que atendem à proposição inicial. Tendo em vista os aspectos observados no estudo, cumpre serem feitas algumas possíveis sugestões a fim de se alcançar níveis mais aceitáveis de excelência no desempenho da Administração Tributária, contemplando com maior responsabilidade os princípios da eficiência e celeridade, exercendo com eficácia a cobrança e aplicação dos tributos na consecução de um objetivo maior do Estado que é a promoção do bem comum da população.

No tocante à Julgadoria de Primeira Instância, entende-se que o aumento do número de servidores na função de julgador/parecerista, possibilitará uma distribuição da carga de processos mais equitativa, visando elevar o volume de processos julgados em menor período, reduzindo assim o prazo médio dos julgamentos.

O investimento em treinamentos e atualizações dos Auditores assim como a padronização de procedimentos na fase de auditoria, seria medida importante para o alcance da redução das solicitações de diligências, por consequência, resultando em maior celeridade nos julgamentos, tanto na instância singular quanto no Tribunal, refletindo na redução de prazo médio de conclusão dos julgamentos.

Verificou-se com base nos dados analisados que 44% (quarenta e quatro por cento) dos julgamentos do período, referem-se a autos lavrados em decorrência de descumprimento de obrigação acessória. Com o objetivo de reduzir tais incidências, poderia a administração pública, neste caso a Secretaria de Estado da Fazenda, lançar programas educativos direcionados aos contribuintes e contadores, minimizando esse percentual, pois sabe-se que a função da administração tributária não se resume a fiscalizar e proceder a lançamentos de

créditos tributários contra os contribuintes, não apenas exercer a parte repressiva em relação aos ilícitos fiscais, se funda também na função de orientar.

Analisando os Autos provenientes de falta de recolhimento de IPVA se constata que 4 (quatro) tiveram julgamento parcialmente procedente, e 1 (um) nulo, visto que o fisco efetuou lançamento que não era mais cabível fazer ao autuado, que já havia comunicado a transferência do veículo. Esses lançamentos, assim como o próprio processo administrativo poderiam ser evitados caso houvesse um sistema de informação integrado entre DETRAN e SEFA, o qual faria gerar o lançamento aos reais contribuintes, deixando de causar prejuízos à administração pública e ao administrado.

Levando-se em conta o que foi mencionado, é necessário dizer que esse estudo é apenas um ensaio do que poderão vir a ser futuras pesquisas relacionadas ao tema tratado, em maior profundidade e na busca de novas questões que venham a ser suscitadas pela comunidade acadêmica.

É imprescindível que os órgãos julgadores das instâncias administrativas conscientizem-se do poder-dever pelo qual são responsáveis, não se constituindo em faculdade, mas em obrigação de agir, na gestão de bens em que a comunidade é o maior interessado. Têm os administradores públicos o dever de agir, com eficiência e qualidade administrativa na busca dos interesses coletivos no exercício do princípio basilar da administração pública que é a supremacia do interesse público.

Desta forma, verifica-se que os princípios eficiência e celeridade não estão sendo efetivados, isso porque há algumas circunstâncias que os impossibilita, dentre os quais pode-se destaca o número reduzido de julgadores frente ao número de processos. Assim, conclui-se que esses princípios suportam um maior aporte, podendo ser praticados com mais presteza, perfeição e rendimento funcional, de forma que a receita dos tributos possam derivar mais brevemente para os cofres públicos e serem revestidos em prol da comunidade – em forma de bem comum – assim como proporcionar ao contribuinte ampla segurança jurídica, solucionando os conflitos em um menor tempo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Vade Mecum acadêmico de direito Rideel. 20ª Edição. São Paulo: Rideel, 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Vade Mecum acadêmico de direito Rideel. 20ª Edição. São Paulo: Rideel, 2015.

_____. **Decreto nº 3.578, de 26 de Julho de 1999**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf> Acesso em 18 de Fev. de 2016.

_____. **Lei nº 1.776, de 02 de Setembro de 1959**. Cria o Conselho de Contribuintes do Estado. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1959_01776.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 3.326, de 14 de Setembro de 1965**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1965_03326.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 4.574, de 04 de Julho de 1975**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1975_04574.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 4.965, de 28 de Maio de 1991**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1981_04965.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 5.204, de 14 de Dezembro de 1984**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1984_05204.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 5.530, de 13 de Janeiro de 1989**. Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf> Acesso em 27 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Vade Mecum acadêmico de Direito Rideel. 20ª edição. São Paulo: Rideel, 2015.

_____. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998**. Procedimentos administrativo tributários do Estado do Pará. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf>. Acesso em 27 de jan. de 2016.

_____. **Lei nº 6.710, de 14 de Janeiro de 2005.** Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2005_06710.pdf> Acesso em 28 de Jan. de 2016.

_____. **Lei nº 8.429, de 02 de julho de 1997. Improbidade Administrativa.** Vade Mecum acadêmico de Direito Rideel. 20ª edição. São Paulo: Rideel, 2015.

_____. **Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Concessão e permissão de serviços públicos.** Vade Mecum acadêmico de Direito Rideel. 20ª edição. São Paulo: Rideel, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2014.

_____, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19ª Edição. Rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito tributário.** 25ª Edição, rev. e atual. Até a Lei nº 12.587, de 3-1-2012. São Paulo: Atlas, 2012.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria E. Teixeira. **Processo Tributário: teoria e prática.** 13ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário: teoria e prática.** São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Alcides Jorge et al. **Grandes questões atuais do direito tributário.** Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. 17ª Volume. São Paulo: Dialética, 2013.

GRINOVER, Ada Pellegrini et al. **Estudos tributários.** Organizador Eduardo Sabbag. São Paulo: Saraiva, 2014.

HAMAGUCHI, Carolina et al. **Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza.** Coordenadores Fernanda Drummod Parisi, Heleno Taveira Tôrres e José Eduardo Soares de Melo. São Paulo: Malheiros, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 20ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento.** 2ª Edição atualizada de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36ª edição. Rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo.** 7ª Edição. Niterói: Impetus, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro,** 37ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELO, José Eduardo de. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. Salvador: JusPodivm, 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 317

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Processo administrativo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

Revista da Escola Paulista de Direito. **Direito Tributário Questões Atuais**. v. 7, ano V. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

ROCHA, Roberval. **Código Tributário Nacional para concursos**. 2ª Edição. Rev. ampliada e atual. Salvador: JusPodivm, 2014.

_____, Roberval. **Direito Tributário**. Coleção para exame da Ordem. 3º Volume. 2ª Edição. Salvador: JusPodivm, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____, Eduardo. **Prática Tributária**. Coordenação João Aguirre, Nestor Távora. 6ª Edição. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2014.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopse de direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Edijur, 2012.

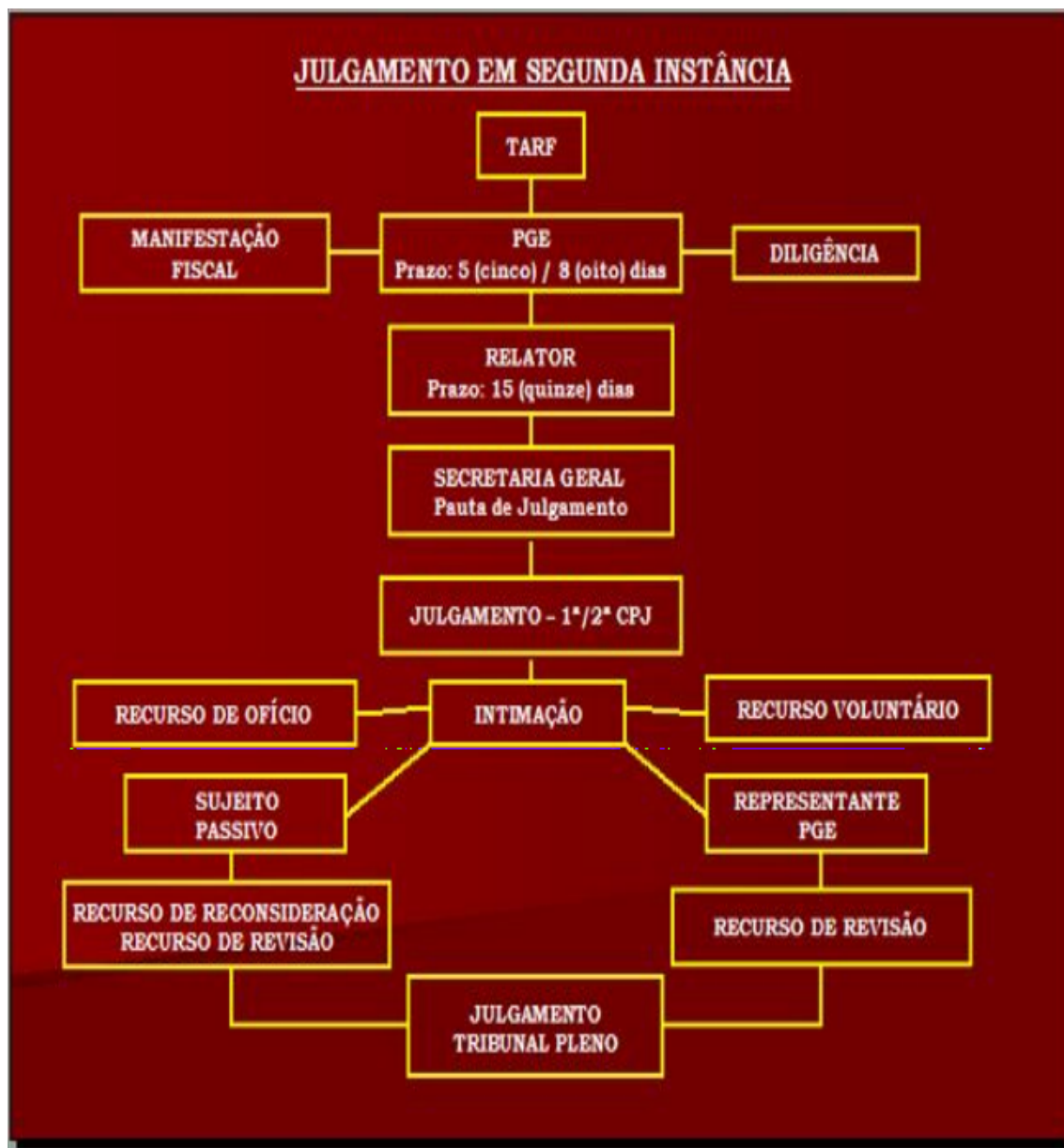
SCHITINI, José Antônio. **ICMS: O Novo Contencioso Administrativo Fiscal do ICMS Paulista**. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2003.

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014.

ANEXO A – Procedimentos para julgamentos de primeira instância.

Fonte:Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso/julgatoria/3097-procedimentos-julgamento>> Acesso em: 27/01/16

ANEXO B – Como acontece o julgamento de um recurso no TARF



Logo que chega ao TARF o recurso é encaminhado à Procuradoria Geral do Estado e recebe parecer sobre a matéria, no prazo de 5 (cinco) dias. Após, o recurso é distribuído a um Conselheiro Relator de uma das Câmaras Permanentes de Julgamento – CPJ ou do Pleno, conforme o caso, que fará relatório do processo, em 15 (quinze) dias. Findo este prazo, o processo é incluído em pauta de julgamento publicada no Diário Oficial do Estado – DOE com antecedência mínima de 3 (três) dias da data da respectiva sessão. Na data prevista, o julgamento é realizado. Participam, ainda, o representante da Procuradoria Geral do Estado e o representante do contribuinte, se o desejar. Qualquer pessoa pode assistir aos julgamentos⁴.

⁴Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/TARF_apresentacao.pdf> Acesso em 27/01/16.