

**LILIANA ORIBKA BECKER
SILVERIO BECKER**

**ESTUDO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UM ENFOQUE AOS
PROCEDIMENTOS DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS NO
ESTADO DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe.

**CASCADEL
2003**

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus, pelo conhecimento adquirido com a realização deste trabalho que tanto somou para a reciclagem dos conceitos científicos que enobrecem nossa profissão.

Aos colegas de curso que direta e indiretamente contribuíram para nosso crescimento pessoal e em conhecimentos.

Agradecemos todos os professores, que de uma maneira ou de outra, contribuíram para o aprimoramento dos conhecimentos, incitando nossa curiosidade de buscar, nas pesquisas científicas, as respostas para as mais variadas dúvidas nos âmbitos, teórico e prático.

Agradecemos ao nosso orientador, Professor Blênio César Severo Peixe, que não mediu esforços para nos conduzir, ajudar e orientar para a realização e montagem do trabalho, desde o processo de pesquisa de bibliográfica, seleção dos artigos e elaboração da estrutura final.

DEDICATÓRIA

*À nossa querida colega Andréia Cristina Pinguello (in memorian) que ficou e sempre
ficará em nossos corações.*

LISTA DE SIGLAS

IPTU	- Imposto Predial e Territorial Urbano
ITR	- Imposto Territorial Rural
CF	- Constituição Federal
CTN	- Código Tributário Nacional
TIT	- Tribunal de Impostos e Taxas
ICMS	- Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	- Imposto sobre Importação
IE	- Imposto sobre Exportação
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
STN	- Sistema Tributário Nacional
ORTN	- Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
OTN	- Obrigações do Tesouro Nacional
BTN	- Bônus do Tesouro Nacional
UFIR	- Unidade Fiscal de Referência

RESUMO

BECKER, L. O. e BECKER, S.. **ESTUDO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UM ENFOQUE AOS PROCEDIMENTOS DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS NO ESTADO DO PARANÁ.** Este trabalho discorre sobre o Processo Administrativo Tributário o qual tem como instrumento de atuação de direito natural e alternativo em matéria tributária, devendo atender aos princípios e ordenamento jurídicos. A obrigação tributária resume condições peculiares em relação a outras obrigações de natureza civis o que exige sistematização do processo tributário sendo preciso que haja conectores entre o Processo Administrativo Tributário e o judicial, resultando em regras que evitem repetições nas fases administrativa e judicial, visando à agilização, mantendo-se as garantias. Para desenvolver o objeto de estudo, foram abordados em um primeiro momento os objetivos, e a metodologia aplicada. No segundo momento analisou-se os temas históricos dos processos, conceitos do Processo Administrativo Tributário, princípios da legalidade, classificação jurídica dos tributos e princípio da publicidade, e por fim, as considerações finais sendo que os objetivos foram alcançados. Buscou-se levar o conhecimento desta modalidade de processo tributário, bem como encontrar as justificativas coerentes que impliquem na adequada utilização do poder tributário e seus reflexos nos casos concretos trazidos a conhecimento do Processo Administrativo Tributário.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário, Legalidade, Fiscalização Tributária, ICMS.

E-mail: <liliana@pr.gov.br> ; <silverio@pr.gov.br>

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	II
DEDICATÓRIA	III
LISTA DE SIGLAS	IV
RESUMO	V
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	4
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	5
3.1. PROCESSO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	5
3.1.1. Conceito de processo administrativo tributário	5
3.1.2. Conceito de procedimento administrativo tributário	10
3.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO OU FISCAL.....	12
3.2.1. Procedimento administrativo tributário.....	13
3.2.2. Processo judicial tributário	14
3.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	15
3.3.1. Princípio da legalidade e do devido processo legal	18
3.3.2. Princípios da ampla defesa e do contraditório	21
3.4. ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA.....	23
3.4.1. Conceito.....	24
3.4.2. Conteúdo monetário e caráter instrumental.....	25
3.4.3. Tributação.....	25
3.5. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS.....	27

3.5.1. Conceito de tributo.....	30
3.5.2. Impostos	32
3.5.3. Taxas	34
3.5.4. Empréstimos compulsórios.....	36
3.5.5. Contribuições sociais ou contribuição de melhoria.....	38
3.6. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: INSTRUMENTO DE MODERNIZAÇÃO	40
3.7. PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	44
3.7.1. Princípio da publicidade.....	44
3.7.2. Fiscalização tributária	47
3.8. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA.....	48
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56
6. ANEXOS.....	58
Anexo - I - Fluxograma	59
Anexo - II - Norma de Procedimento Fiscal nº 016/93.....	61
Anexo - III - Lei nº 11.580/2003	81
Anexo - IV - Regulamento do ICMS Aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001.....	87

1. INTRODUÇÃO

O Processo Administrativo Tributário é uma sucessão encadeada e documentada de atos administrativos que tendem a um resultado final e conclusivo. Observa os requisitos de legalidade do ato administrativo e garante o respeito aos direitos do cidadão, conferindo agilidade, idoneidade e transparência à atuação processual.

Com a atualização e modernização da estrutura normativa da administração tributária, tornou-se evidente a necessidade de instrumentos eficazes para lançar de ofício e cobrar tributos de competência do Estado, todavia, sem esquecer-se os direitos do administrado de somente pagar o quanto efetivamente é devido e, se indevido, impugnar e acionar a justiça administrativa por meio de um processo ágil e que atenda aos princípios de ordem jurídica.

O processo administrativo tributário atua como instrumento de atuação de direito natural e alternativo em matéria tributária, devendo atender aos princípios de ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do judiciário em que o contribuinte tem um espaço de exercício de cidadania e que viabiliza a justiça fiscal.

A opção pela via administrativa é pertinente constitucionalmente e desejável pela vantagem de ser atrativa pela gratuidade, agilizando a solução de conflitos entre a administração e os contribuintes e reduzindo os efeitos tributários no judiciário.

Sendo um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa, permitindo à administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela

administração e o direito subjetivo atingido por essa atuação. Sabe-se que, o estado de direito exige que os atos da administração pública sejam exercidos em restrita obediência às normas legais e com uma disciplina indispensável à estabilidade desses atos, bem como, ao respeito pelos interesses jurídicos da administração e do cidadão.

Assim, o processo administrativo fiscal tem a finalidade de garantir a segurança jurídica e a justiça fiscal, eliminando conflitos com o fisco. Salienta-se que os órgãos julgadores administrativos fiscais possuem melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação, objetivo do conflito.

Desta forma, o acatamento dessas decisões administrativas fiscais por parte dos contribuintes é proveniente de uma aceitação voluntária, porém influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, comprovando aos contribuintes as mesmas possibilidades de êxito e idênticas garantias de imparcialidade que no âmbito judicial.

No entanto, pela sistemática constitucional o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário que é a instância superior aos órgãos administrativos fiscais, podendo cassar ou anular o ato administrativo.

Nesse contexto, vemos a necessidade de normas que tratem de modo uniforme os princípios e garantias processuais e, fazendo com que os órgãos de julgamento administrativos sejam melhor estruturados, dotados de autonomia e como órgãos especializados, em que a Segunda Instância Administrativa seja integrada por representantes do fisco e dos contribuintes e sejam pessoas com formação jurídica, comprovadamente conhecedores do assunto, aptos a funcionar

livres de injunções de qualquer natureza.

Esse trabalho tem a finalidade de demonstrar que o processo administrativo tributário reduz as incertezas derivadas da complexidade e da heterogeneidade das obrigações tributárias, cujo aprimoramento é indispensável para harmonizar as relações entre o fisco e o contribuinte, na medida em que reforça a transparência, a segurança jurídica e a justiça fiscal, que são objetivos a serem alcançados na modernização da administração tributária, da seguinte forma:

- analisar a transparência do processo administrativo tributário dentro do sistema jurídico;
- verificar a aplicação da legislação, conforme suas normas de procedimento fiscal;
- demonstrar se a justiça fiscal está amparada em procedimentos devidamente embasados nos trâmites legais pertinentes.

2. METODOLOGIA

A metodologia utilizada será descritiva documental, tendo em vista que os dados e informações a respeito do tema estão restritos aos órgãos responsáveis pelos tributos do Estado do Paraná.

Inicialmente pretende-se realizar um levantamento bibliográfico do processo administrativo tributário.

Os objetivos específicos serão abordados através da análise das leis dentro dos órgãos responsáveis do Estado do Paraná, conhecendo seus procedimentos e procurando relatar sua transparência, segurança jurídica e a justiça fiscal.

A Transparência do Processo Administrativo Tributário será analisada através da legislação tributária e pesquisa bibliográfica e documental pertinente ao assunto.

A Segurança Jurídica terá como fonte de estudo a legislação tributária.

E a Justiça Fiscal, amparada em procedimentos devidamente embasados nos trâmites legais, será revisto na legislação tributária.

3. DESENVOLVIMENTO

A seguir, serão apresentados alguns conceitos que será trabalhado no decorrer do presente estudo, que serão essenciais para a sua compreensão. Inicialmente serão conceituados o processo ou procedimento administrativo tributário, seus conceitos, processo tributário ou fiscal, considerações sobre a aplicabilidade dos princípios e os princípios da legalidade e o devido processo legal, bem como o princípio da ampla defesa e do contraditório. O Estado e sua atividade financeira, os conceitos de tributo e as classificações jurídicas serão também objeto de análise, e ainda quanto aos processos, modernização e princípio da publicidade. Após serem conceituados, serão apresentados como anexos o regulamento do ICMS sua Lei Orgânica, Manual e fluxograma.

3.1. PROCESSO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A doutrina não é uniforme quanto à terminologia da expressão processo administrativo-tributário. O único vocábulo em que não há controvérsias é administrativo – afinal o processo se opera perante a autoridade administrativa. Alguns autores preferem utilizar o vocábulo procedimento no lugar de processo e/ou fiscal em detrimento a tributário.

Não obstante as diversas terminologias atribuídas à expressão, preferimos processo administrativo-tributário, todas as vezes em que houver litígio, pelos motivos expostos a seguir.

3.1.1. Conceito de Processo Administrativo Tributário

Parece-nos pertinente um rápido e superficial discernimento a respeito de

processo e procedimento. “Processo advém, pela etimologia, do latim *processus*, de *procedere*: ação de proceder, de prosseguir. Procedimento também é derivado do latim *procedere* (andar para frente, ir para adiante, prosseguir)”. O dicionário jurídico de PLÁCIDO E SILVA (1978, p. 427), explica que embora a derivação de ambos se apresente em sentido equivalente, na linguagem jurídica há distinção entre processo e procedimento.

Procedimento nos revela a ação de ir por diante, a ação de prosseguir, ou a atuação, já o processo nos fornece a ordem de coisas, que se seguem uma às outras, dá-nos a direção dessa sucessão de coisas, para o exato cumprimento do que se tem em mira. Assim, processo mostra-se a reunião de todos os feitos ou atos, que se indicam necessários e assinalados em lei, para que se investigue, para que se esclareça a controvérsia, e afinal, para que se solucione a pendência.

Segundo CRETELLA JÚNIOR,

Processo designa entidade que, em natureza, ontologicamente, nada difere da que se designa por procedimento, podendo-se, quando muito, quantitativamente, empregar o primeiro termo para mostrar o conjunto de todos os atos e procedimento para designar cada um desses atos: processo é o todo, procedimento as diferentes operações que integram esse todo, (CRETELLA JÚNIOR, 1992, p. 358).

O processo administrativo tributário representa um instrumento de atuação do direito material, como própria construção do título executivo necessário para que a administração pública possa vir a pleitear junto ao judiciário, a execução do crédito tributário que constitui seu direito subjetivo.

Segundo o jurista MEIRELLES,

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes

tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de *controle* (processos de lançamento e de consulta), de *outorga* (processos de isenção) e de *punição* (processos por infração fiscal), sem se falar nos processos impróprios, que são as simples *autuações de expediente* que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do fisco, (MEIRELLES, 2002, p. 665-666).

De acordo com VELASCO,

Processo administrativo tributário vem na condição de que o Estado de Direito que as normas que delimitam as faculdades e deveres da administração com os particulares e as destes com o Estado desde que sejam respeitadas com as garantias de um procedimento para ajustar os atos da administração com os recursos e uma jurisdição encarregados de decidir, julgar e falar sobre as questões que geram a interpretação ou aplicação daquelas normas, (VELASCO, 1996, p. 521).

Como afirma CRETELLA JÚNIOR (1993, p. 332), “o prestígio da administração é assegurado sempre que há possibilidade de resolver-se o litígio entre o administrado e o Estado, na própria esfera administrativa, dada a mínima repercussão dos procedimentos internos”.

Essa é a razão pela qual, na maioria dos países, se criam órgãos e sistemas administrativos que reduzem as causas instauradas perante o judiciário, cuja legislação criadora impõe o objetivo de alcançar o interesse público sem lesar os interesses legítimos dos contribuintes. Essas regras tendem à simplicidade e celeridade, sem afetar os princípios essenciais da legalidade na revisão do ato tributário no lançamento, mediante apreciação das provas apresentadas pelo contribuinte e dos documentos oficiais de que dispõe a Fazenda Pública e na aplicação da lei com a máxima objetividade e imparcialidade, de forma a obter-se uma decisão legal.

Na expressão de BUJANDA,

A defesa da conveniência das soluções das lides jurídicas tributárias no âmbito administrativo e por via de órgãos colegiados, que ele chama de quase-jurisditionais, com preparação específica e que ofereçam garantias similares às do processo judicial, fazem idôneo o processo administrativo tributário para a realização de seus precípuos fins, (BUJANDA, 1989, p. 362-363).

Para MEDAUAR,

O processo administrativo tributário funciona como um filtro nas controvérsias e reduz o número de ações perante o Judiciário, já muito sobrecarregado, ao mesmo tempo que distribui justiça fiscal na esfera administrativa, atendendo, nesse âmbito, a um dos objetivos da administração, que é a justiça, visto não ser esta exclusivamente do Poder Judiciário. Para a autora, além do julgamento de recursos, os Conselhos de Contribuintes discutindo sobre matérias e normas tributárias, possibilitam o constante aprimoramento e desenvolvimento das normas tributárias (MEDAUAR, 1995, p. 34).

Como afirma ROCHA,

O processo administrativo não é um legitimador de qualquer ato da administração, mas, antes, o processo administrativo visa a conferir a justiça positiva, com o que não atende a pretensão interesse nem da administração nem do administrado e, sim, o interesse público que é o do Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos individuais, a segurança, o bem estar, a transparência, o desenvolvimento, a justiça, etc, como valores supremos da sociedade brasileira (tudo conforme o preâmbulo da Constituição), (ROCHA, 1996, p. 141).

Alguns autores preferem caracterizar o processo administrativo tributário como simples procedimento, por não revestir as características de definitividade na composição do litígio, tendo em vista ser a Administração simultaneamente juiz e parte interessada. Há certo exagero formalista na tese e a legislação e a jurisprudência brasileira vem utilizando a expressão “processo administrativo tributário”, fundadas na consideração de que a Administração pratica atos materialmente jurisdicionais.

Outro argumento utilizado por parte da doutrina para admitir apenas procedimento é a assertiva: é privilégio do Poder Judiciário exercer a jurisdição. No

nosso entendimento, a jurisdição plena, capaz de executar decisões, é aquela exercida pelos membros do Poder Judiciário, porém, a jurisdição administrativa – apesar de não produzir coisa julgada – não pode ser totalmente desconsiderada. Essa confere à autoridade administrativa o poder de decidir uma controvérsia sujeita à sua apreciação. Apesar de a autoridade julgadora administrativa não possuir o poder de *imperium*, após o julgamento final da lide tributária, o crédito tributário é inscrito na repartição competente, sendo expedido um título executório líquido e certo.

Ademais, a Carta Magna em vigor reconheceu expressamente no seu art. 5º, LV, a possibilidade de processo no âmbito administrativo quando assegurou “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os recursos e meios a ela inerentes”.

Destarte, se o sujeito passivo concorda com o lançamento e efetua o pagamento ou simplesmente formula uma consulta, estamos diante de um procedimento administrativo, pois, nesses casos, não houve litígio. Por exemplo: lavratura de termo de apreensão, auto de infração e notificação de débito sem que haja a respectiva impugnação. Nessas hipóteses, não se configuram controvérsias, portanto, constatam-se procedimentos.

De outro modo, a partir do momento em que existe lide, por exemplo, impugnação a lançamento ou contra a negativa de pedido de restituição, estabelecer-se-á um processo administrativo tributário.

3.1.2. Conceito de Procedimento Administrativo Tributário

Alguns autores definem o processo ou procedimento administrativo-tributário como sendo instrumento de revisão do lançamento, iniciando-se com a impugnação do mesmo.

Ensina TORRES (1998, p. 368), “o processo ou procedimento administrativo tributário participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas”.

Uma vez que o lançamento e sua respectiva impugnação são apenas a espécie principal dentro do gênero que representa o processo administrativo tributário. Existem outras espécies, por exemplo: a impugnação efetuada pelo sujeito passivo, quando indeferido o seu pedido de restituição, inicia um processo administrativo tributário.

A definição de MACHADO, que utiliza a terminologia processo administrativo fiscal, parece-nos mais completa, pois retrata tanto a espécie como o gênero a que nos referimos,

Processo administrativo fiscal pode ser usada no sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido restrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário, (MACHADO, 1998, p. 298).

Das lições de MELLO (1998, p. 387) “que utiliza a expressão procedimento administrativo-tributário”, verifica-se a conceituação do instituto como sendo uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um

resultado final e conclusivo. Portanto, todos os atos devem ser válidos e sem vícios que possam comprometer o resultado final do processo.

Na aplicação das normas que integram o chamado Direito Material, pela autoridade da Administração Tributária, alguns atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância de certas formalidades. Isto é necessário para garantir que tal aplicação ocorra da forma mais adequada possível e sejam respeitados os direitos do contribuinte.

Com isso, o processo administrativo fiscal, destina-se a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acertamento da relação tributária.

A atividade que se desenvolve no âmbito do processo administrativo fiscal é, do ponto de vista formal ou orgânico, de natureza administrativa, embora o seu conteúdo seja, em alguns casos, de natureza jurisdicional.

Segundo TORRES (2001, p. 305) “o processo administrativo tributário participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas”.

O processo judicial tributário, que se desenvolve perante os órgãos do Poder Judiciário, tem por objeto dirimir as controvérsias entre o Fisco e o contribuinte. Participa do controle jurisdicional dos atos da Administração, plenamente compatível com o sistema de separação de poderes que adotamos.

Diante do exposto, o processo administrativo tributário, *lato sensu*, é o conjunto de atos e procedimentos formais tendentes a disciplinar o exercício da atividade da Administração Pública concernente ao controle da relação jurídica fisco-contribuinte,

sob a égide dos princípios constitucionais e demais regras normativas aplicáveis nessa relação jurídica.

3.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO OU FISCAL

Após o breve esclarecimento sobre o emprego de processo ou procedimento, resta-nos uma discussão bem mais tênue: utiliza-se a nomenclatura fiscal ou tributário. A doutrina vem utilizando-se das duas palavras em campo plácido. O ilustre jurista BORGES (1998, p. 279), considera que “as expressões Direito Tributário e Direito Fiscal são empregadas geralmente como sinônimos”. Adota nesse mesmo entendimento BALEEIRO (1958, p. 255) que destaca “a terminologia tributário, não só por ser mais inerente a tributo, mas porque o Direito Fiscal rememora uma concepção do fisco como estrutura organizacional”.

Um dos autores do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Souza, enfatiza a sua preferência pelo termo tributário em detrimento a fiscal,

Preliminarmente surge uma questão terminológica: deve-se dizer direito tributário ou direito fiscal? Na prática, as duas expressões são usadas como sinônimas pela jurisprudência e mesmo pela doutrina, sendo, aliás, a segunda muito mais comum entre nós. Consideramos, entretanto, preferível a expressão direito tributário, não só porque dá desde logo idéia de conteúdo da disciplina (direito relativo aos tributos), como também porque permite reservar a expressão direito fiscal para a parte do direito administrativo que trata da organização, poderes, funções, etc., das autoridades administrativas encarregadas de controlar (fiscalizar) e arrecadar os tributos. A expressão “direito tributário” fica assim apropriadamente reservada para tudo quanto se refira à regulamentação jurídica da atuação das autoridades fiscais no exercício de sua atividade de controle e arrecadação dos tributos, (SOUZA, 1954, p. 233).

Pode-se dizer que, processo tributário consiste no conjunto de atos administrativos e judiciais superpostamente ordenados, com o objetivo de apurar a

obrigação tributária ou descumprimento desta, tendentes a dirimir controvérsias entre fisco e contribuintes.

O procedimento administrativo tributário também é processo, uma vez que realizado em contraditório. Portanto, em face de nossa Carta Magna, o procedimento administrativo também é processo.

O processo tributário pode ser dividido em duas espécies: procedimento administrativo tributário e processo judicial tributário.

3.2.1. Procedimento administrativo tributário

BASTOS (1997, p. 226) relata que “cada Estado, através de suas legislações ordinárias, pode instituir impostos, bem como estabelecer as regras atinentes a esses tributos”.

Segundo BASTOS (1997, p. 228), no que se refere aos recursos de segunda instância, “o Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, tem jurisdição em todo o território do Estado, sendo um órgão formado por juízes representantes da Fazenda e por juízes representantes dos contribuintes”.

Perante o Tribunal de Impostos e Taxas, são facultados os seguintes recursos:

Ordinário: interposto pelo autuado quando a decisão de primeira instância lhe tiver sido desfavorável, no prazo de trinta dias, contados a partir da intimação da decisão. A competência para apreciação deste recurso é das Câmaras Julgadoras.

Pedido de reconsideração: interposto pela parte vencida nas decisões não-unânicas proferidas pelas Câmaras Julgadoras, no prazo de quinze dias, perante a mesma Câmara Julgadora, cifrando-se o pedido ao objeto da divergência. Sem embargo, se o pedido tiver sido formulado pela Fazenda Pública do Estado, a parte adversa terá o prazo de dez dias para contra arrazoar, contados do momento em que vier a ser notificada.

Pedido de revisão: interposto por uma das seguintes pessoas: contribuintes, representantes fiscais junto ao TIT, chefes de repartições fiscais, delegados regionais

tributários e Secretaria do TIT (mediante representação), das decisões proferidas pelas Câmaras que divergirem do julgamento de outras, no prazo de quinze dias, tendo a parte recorrida dez dias para contra-arrazoar, e sendo dirigido às Câmaras reunidas, (BASTOS, 1997, p. 228).

3.2.2. Processo judicial tributário

BASTOS (1997, p. 231) comenta que “a fase judicial de cobrança de débito tributário começa quando da sua inscrição regular, tendo em vista que, a partir desse instante, a dívida passa a gozar da presunção de liquidez e certeza. A certidão dessa dívida é elencada pelo Código de Processo Civil entre os títulos extrajudiciais (art. 585, VI)”.

Dentro desse contexto, a execução fiscal surge como o processo de cobrança dos créditos da Fazenda Pública, inscritos na forma da lei.

Conforme relata BASTOS,

Tem a natureza de ação, como disposto no art. 578 do Código de Processo Civil, que dita também regras quanto à sua proposição:

Art. 578. A execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.

Parágrafo único. Na execução fiscal, a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar, (BASTOS, 1997, p.231-232).

Outro fato que merece destaque segundo BASTOS (1997, p. 232) “é com relação a propositura de ação anulatória de débito fiscal com a execução deste mesmo débito, isto porque, em um primeiro momento poderia prosperar a tese de que aquela viria prejudicar o andamento deste processo”.

3.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A constituição é formada por princípios e normas. Os princípios estabelecem os verdadeiros contornos da Carta, são pilares de todo o ordenamento jurídico. Na precisa e sempre lembrada lição de MELLO,

Entende-se por princípio a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que informa o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva. Vale dizer: mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe outorga sentido harmônico, (MELLO, 1996, p. 531).

Segundo BORGES,

Os princípios são inconfundíveis com as normas jurídicas, pois, embora integrem o ordenamento jurídico, não têm em si um valor normativo. Bem observados, trata-se de proposições gerais que expressam as razões determinantes dos enunciados normativos (v. g., princípio da submissão do Estado à ordem jurídica, que explica, em última análise, o princípio da legalidade). (...) Os princípios, portanto, integram o conhecimento jurídico como proposições supranormativas, verdadeira *ratio essendi* das normas e dos institutos jurídicos. No plano hierárquico, são superiores às normas jurídicas, pois lhes determinam o alcance e o sentido. Em decorrência, as normas que contrariam os princípios incorrem em inconstitucionalidade, se a sede principiológica for constitucional, ou em ilegalidade, se a sede for infraconstitucional, (BORGES, 1998, p. 657).

Segundo BORGES (1998, p. 657), considera-se que os princípios constitucionais são espécies do gênero normas jurídicas. No entanto, as normas jurídicas se dividem em: princípios (norma-princípio) e regras (norma-regra). Essas se encontram em um nível hierárquico inferior aos dos princípios, destarte, as regras devem obediência aos princípios.

Um princípio constitucional, para citar o CARRAZZA (1998, p. 467), "não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional".

Faz-se lembrar que o Direito Tributário (subespécie do Direito Financeiro) é um ramo especializado do Direito Administrativo que ganhou autonomia. Daí, os princípios constitucionais inerentes ao Direito Administrativo, inclusive os expressamente previstos no art. 37 da Carta Magna, aplicam-se necessariamente ao Direito Tributário.

Os estudiosos do Direito Tributário aprofundaram esse segmento do Direito Administrativo a ponto de deixá-lo academicamente autônomo. Não obstante, um estudo mais qualificado do Direito Tributário exige um corte epistemológico, ou seja, um estudo crítico dos princípios das ciências já constituídas. Daí a importância do Direito Administrativo no estudo do Tributário. Um está intimamente ligado ao outro. Ambos apresentam interesses predominantemente públicos e o Estado é invariavelmente sujeito com presença obrigatória nas relações jurídicas reguladas pelas normas administrativas e tributárias.

Sobre a pouca importância que a maioria da doutrina dá ao estudo do Direito Administrativo, BORGES preconiza,

A doutrina do direito tributário reconhece que o lançamento é categoria de direito administrativo tributário. Mas, voltando as costas para a origem do direito tributário, que historicamente brotou do velho tronco do direito administrativo, ignora que este último é constituído, quase todo, pelos procedimentos administrativos (BORGES, 1998, p. 660).

Portanto, faz-se necessário respeito aos princípios do Direito Administrativo. No art. 37 da Constituição Federal de 1988 estão inseridos os princípios que regem a

Administração Pública. Neles estão elencados expressamente os princípios da legalidade, da publicidade, da impessoalidade, da eficiência (inserido através da Emenda Complementar nº 19/98) e da moralidade. Ressalte-se que não é dada à administração pública a faculdade de observar esses princípios. Eles deverão obrigatoriamente ser respeitado em todos os atos praticados pela administração pública e, conseqüentemente, pela administração tributária.

Além dos princípios expressos no art. 37 da CF que regem toda a Administração Pública, a Lei das Leis alberga princípios fundamentais especificamente aplicáveis ao processo tributário, seja ele administrativo ou judicial. São os princípios do amplo direito à defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Segundo BORGES,

O corolário desses princípios é a assegurar ao contribuinte de todos os meios de prova hábeis à comprovação de fatos ou acontecimentos relacionados a qualquer aspecto da obrigação tributária que lhe diga respeito, assegurando-se a ampla defesa, com acesso a todos os recursos a ela inerentes. Como exemplo, a fim de realizar os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV da CF/88), a Administração Tributária tem obrigação de facultar ao sujeito passivo, durante o prazo de apresentação de defesa, o direito de vista ao processo na repartição fazendária existente em seu domicílio tributário, (BORGES, 1998, p. 668).

Embora o processo judicial tenha enorme diferença em relação ao processo administrativo no que tange à eficácia da decisão e do órgão que a profere, em relação a outros aspectos se aproximam. Mesmo sem se revestir das formalidades processuais exigidas no processo judiciário, o processo administrativo tributário vem procurando adotar as mesmas garantias presentes no processo judicial.

O processo administrativo aproxima-se do judicial no que pertine às garantias constitucionais, posto que se asseguram aos contribuintes o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Por conseguinte, muitos dos princípios processuais utilizados no âmbito judicial também devem ser respeitados na esfera administrativa. Faz-se necessário lembrar que princípios processuais constituem-se num conjunto de postulados que orientam o desenvolvimento e a conformação dos processos. Como alguns exemplos de princípios processuais têm: princípio da verdade material, do livre convencimento do julgador, da economia processual e da bilateralidade da audiência.

Ressalte-se que qualquer garantia não tem sustentáculo se banida do texto constitucional a legalidade isônoma (art. 5º, caput, incisos I e II da CF/88). Além dos princípios citados, muitos outros poderiam ser acrescentados, mas como tal análise exige um estudo prolongado, o estudo ora proposto irá analisar, a seguir, aqueles que considera-se os principais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário: legalidade, devido processo legal, defesa e contraditório.

3.3.1. Princípio da legalidade e do devido processo legal

Como bem assevera a melhor doutrina, o princípio da legalidade não é um princípio próprio e peculiar do sistema tributário, ao contrário, ele abraça todo o ordenamento, projetando seu conteúdo sobre todo o direito. O princípio da legalidade vem previsto na Constituição Federal em caráter geral (art. 5º, II) que assim o prescreve: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e em caráter restrito (art. 150, I): “é vedado a União,

Estados, Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da legalidade, tal como exteriorizado nos arts. 5º, II, e 150, I ambos da CF, contém implícita a vedação à retroação legal. Assim como, em matéria penal, o princípio da legalidade veio a consubstanciar-se na regra do ouro *nullum crimen nulla poena sine praevia lege*¹, ele acabou forjando, em matéria tributária, a análoga sentença *nullum vectigfal sine praevia lege*² (CARRAZZA, 2002, p.312).

Esse é individualmente um dos princípios mais importantes dentre todos os previstos em nossa Carta Magna. Por ele fica claro que a obrigação tributária depende de estipulação expressa e anterior de lei e em respeito a ele o poder público está proibido de aumentar ou exigir qualquer tributo sem que lei anterior o estabeleça (exceção constitucionalmente prevista apenas para os impostos que desempenham papel extrafiscal (II – Imposto sobre Importação, IE – Imposto sobre Exportação, IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados; e IOF – Imposto sobre Operações Financeiras)).

Como já foi visto, o princípio da legalidade é obrigatório para todos os atos da administração pública (art. 37 e 97 respectivamente da CF/88). É importante lembrar a lição do Mestre MEIRELLES (1994, P. 758): “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

¹ O direito sancionador do Estado (*ius puniendi*), que, de algum modo, investe contra a liberdade e a propriedade das pessoas, depende, para ser validamente exercitado, da prévia manifestação do Poder Legislativo. O que estamos querendo significar, em última análise, é que a lei penal deve ser anterior ao fato típico, e nunca o fato típico anterior à lei penal. Como já constava da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, “ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada” (art. 8º).

² A Constituição brasileira garante a irretroatividade das leis penais e, implicitamente, das leis desfavoráveis ou restritas de direitos individuais.

Não nos esqueçamos de que a defesa da legalidade é algo a ser perseguido em todas as sociedades democráticas. Outro princípio importantíssimo é o devido processo legal. Consideramo-lo como o princípio mais amplo aplicável ao processo administrativo tributário.

Segundo CRETELLA JUNIOR (1992, p. 531), “é aquele em que todas as formalidades são observadas, em que a autoridade competente ouve o réu e lhe permite a ampla defesa, incluindo-se o contraditório e a produção de todo tipo de prova – desde que obtida por meio lícito”.

A atual Constituição Nacional em seu art. 5º, LV, consagrou como direito fundamental quando expressamente preceitua:

Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” A expressão devido processo legal é versão da expressão inglesa *due process of law*, que compreende todo um conjunto de direitos que podem ser desdobrados, com ênfase especial para o direito a ser ouvido e o de oferecer e produzir prova adequada à defesa de suas pretensões. Direito de defesa e contraditório são por sua vez, manifestações do princípio mais amplo do “devido processo legal”, (*due process of law*) consagrado no XIV aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América, cuja seção 1a 2ª frase assegura que ninguém pode ser “privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem um processo justo e disciplinado por lei.

De todo o exposto, pode-se assegurar que o devido processo legal é o princípio por excelência, a ser observado nos processos administrativos. Ele se configura em um dos maiores instrumentos de controle dos atos administrativos, uma vez que veda a instituições de desigualdade entre administrados e administração durante o processo na esfera administrativa.

Consoante estabelece o art. 5º da Constituição Federal, incisos XXII e XXIV, é direito fundamental do cidadão a propriedade salvo o caso de desapropriação ou utilidade pública ou por interesse social mediante prévia e justa indenização em

dinheiro. Evidentemente tal preocupação do contribuinte recai igualmente sobre a área tributária, uma vez que o impacto tributário por vezes pode caracterizar-se como grande e real ameaça àquele direito. Eis a razão pela qual o princípio do devido processo legal também deve ser rigorosamente observado ainda que apenas por ocasião do procedimento administrativo-tributário.

O *due process of law*³ funciona como um instrumento de 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 autuado sem que lhe seja propiciado oferecer todos os motivos que justifiquem ou, ao menos, expliquem seu comportamento.

3.3.2. Princípios da ampla defesa e do contraditório

Os princípios da ampla defesa e do contraditório encontram-se consagrados no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que estabelece:

Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ensina o jurista XAVIER (1998, p. 136) que o artigo 5º da Constituição Federal estabelece no seu artigo 153, § 15º, que, “a lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes”, acrescentando logo após que “não haverá foro privilegiado nem tribunais de exceção”. Verifica-se, assim, que o novo texto

³ *Due Process of law* - compreende todo um conjunto de direitos que podem ser desdobrados, com ênfase especial para o direito a ser ouvido e o de oferecer e produzir prova adequada à defesa de suas pretensões.

constitucional concedeu expressamente o direito de ampla defesa, não apenas aos “acusados em geral”, mas também aos “litigantes”, seja em processo judicial, seja em processo administrativo, Por sua vez, arvorou o “contraditório” em princípio autônomo do de ampla defesa.

Continuando o seu raciocínio, assegura,

Direito de ampla defesa reveste, hoje, a natureza de um direito de audiência, nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir conseqüências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a esse tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses. (...) O caráter “amplo” do direito de defesa traduz-se na existência de que seja assegurado na máxima extensão possível, no que se refere à oportunidade do seu exercício e às alegações e provas a serem produzidas, (XAVIER, 1998, p. 141).

Pelo princípio da ampla defesa é assegurado ao sujeito passivo o conhecimento de todos os elementos que integram o processo tributário, iniciando-se pela ciência do lançamento e dos documentos que embasam a cobrança do crédito tributário levantado pela autoridade administrativa.

De acordo com XAVIER,

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão (...), de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra, (XAVIER, 1998, p.143).

É imperioso que o procedimento administrativo tributário evidencie a existência de contraditório numa situação de equilíbrio. Assim, a cada ato da Fazenda Pública caberá um por iniciativa do particular de modo a marcharmos para o fim ensejado,

qual seja, o da edição de um ato conclusivo justo. Ressalte-se que para o princípio de contradição coexistir com o princípio constitucional da igualdade faz-se mister que as argumentações se verifiquem num ambiente de rigoroso equilíbrio e igualdade, opondo-se eqüitativamente as razões de ambas as partes.

3.4. ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o Direito. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário.

Segundo MACHADO,

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, como o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania, (MACHADO, 2001, p. 32).

A tributação, é sem dúvida, o instrumento que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

O Estado é entidade soberana. Segundo MACHADO (2001, p. 32), “no plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu

território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior”.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

3.4.1. Conceito

Segundo CASTRO,

Entende-se por atividade financeira do Estado o conjunto de atos voltados para a obtenção, gestão e aplicação de recursos pecuniários nos fins perseguidos pelo Poder Público. Podemos arrolar, entre outras, as seguintes responsabilidades estatais cujo atendimento demanda recursos pecuniários: manutenção da ordem, solução de litígios, prestação de serviços públicos, fiscalização de atividades e realização de ações sociais nos campos da saúde e educação.⁴

CASTRO (2003), comenta que os fins a serem alcançados pelo Poder Público estão indicados ou institucionalizados em inúmeros diplomas legais ou instrumentos jurídicos. Podemos encontrá-los já na Constituição e em incontáveis leis infraconstitucionais. Neste campo, a lei orçamentária assume papel de extremo relevo. Afinal, a chamada "lei de meios" cumpre a missão básica de definir com razoável nível de precisão em quais atividades os recursos públicos serão aplicados a cada ano.

⁴ CASTRO, Aldemario Araújo. **Direito Tributário.** Disponível em: <<http://www.direitotributario.hpg.ig.com.br/texto1.htm>> , acesso em: 16.10.2003.

3.4.2. Conteúdo monetário e caráter instrumental

Entre as várias características da atividade financeira do Estado destacamos duas: o conteúdo monetário e o caráter instrumental.

CASTRO (2003) diz que “com efeito, a atividade financeira do Estado envolve recursos monetários, movimenta ou manipula dinheiro. Não interessa ao Poder Público, ao menos neste campo, obter, gerir e aplicar bens (e serviços) de uma forma geral”.

CASTRO⁵ salienta ainda que, “a atividade financeira, por outro lado, não está incluída entre os fins do Estado. Trata-se de atividade-meio, de instrumento ou ponte para o cumprimento dos objetivos públicos. Afinal, sem dinheiro, sem recursos financeiros, não seria possível movimentar a máquina administrativa em direção ao atendimento das necessidades públicas”.

3.4.3. Tributação

Para CASTRO,

A sociedade humana contemporânea exige de todos os seus partícipes a realização de atividade financeira, vale dizer, o manuseio de recursos pecuniários. O fluxo de ingressos e dispêndios, aspectos capitais do fenômeno financeiro, são traços comuns aos vários componentes das sociedades organizadas. Tal situação decorre da utilização da moeda como viabilizador das relações interpessoais de conteúdo econômico, como medida de valor e, portanto, instrumento de troca por excelência.⁶

⁵ CASTRO, Aldemario Araújo. *Direito Tributário*. Disponível em: <<http://www.direitotributario.hpg.ig.com.br/texto1.htm>>, acesso em: 16.10.2003.

⁶ Id Ibidem, 2003.

CASTRO (2003), comenta que só o Estado, entretanto, dentre os entes participantes da sociedade, pode, nos marcos da legalidade, exigir recursos de terceiros para financiar sua existência e a consecução de seus objetivos. Os demais entes - pessoas físicas e jurídicas - somente podem obter recursos financeiros lícitos de terceiros por intermédio de obrigações, onde a marca essencial é a participação voluntária destes terceiros, ao menos no momento da adesão ao vínculo obrigacional formado entre as partes.

Na visão de CASTRO a tributação,

Esta atividade, tipicamente estatal, de compulsoriamente transferir parte do patrimônio particular para os domínios públicos denomina-se, em suas múltiplas facetas, de tributação. Justamente por constituir, do ponto de vista ontológico, exceção ao direito de propriedade e ao direito de livremente se obrigar, a imposição tributária encontra minudente disciplina legal. Toda atividade estatal de exigência e arrecadação dos tributos deve ser pautada estritamente na lei. Trata-se de garantia do contribuinte contra os excessos e desvios do Fisco.⁷

CASTRO salienta ainda que,

Não é possível perder de vista, entretanto, que se temos objetivos a serem alcançados (erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos - nos termos do art. 3º. da Constituição), reclamando ações do Poder Público e de segmentos da sociedade, inúmeras delas materializadas em prestações de serviços e benefícios, devem ser admitidos como necessários à sua consecução a instituição das respectivas fontes de financiamento. Nesta linha, os valores jurídicos da propriedade e da liberdade devem conviver com os valores da igualdade e da solidariedade social postos na Constituição. Assim, o fenômeno da tributação, notadamente num Estado Democrático de Direito, com objetivos fundamentais a serem viabilizados, não pode encontrar freios absolutos nos valores da liberdade e da propriedade, desprezando ou anulando os valores da igualdade e da solidariedade.⁸

⁷ CASTRO, Aldemario Araújo. **Direito Tributário.** Disponível em: <<http://www.direitotributario.hpg.ig.com.br/texto1.htm>> , acesso em: 16.10.2003.

⁸ Id. Ibidem, 2003.

No mundo moderno, as receitas decorrentes da tributação representam a maioria esmagadora dos ingressos ou entradas nos cofres públicos, ressalvados casos particulares e situações transitórias.

3.5. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS

De acordo com CARRAZZA (2002. p. 157), só se justifica num Estado como o nosso, em que a aptidão para instituir tributos é partilhada, pela Carta Magna, entre várias pessoas, a saber: entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. O trabalho no entanto, de dividir os tributos em espécies e subespécies seria, provavelmente, inócuo, já que a função de criá-los pertenceria a um único órgão Central.

Segundo BASTOS, antes de examinar a classificação dos nossos tributos, é necessário primeiro examinar o que seja, em si, o ato classificatório. Para o autor, classificar significa,

Reunir coisas em grupos em razão de uniformidades que apresentem. A rigor, portanto, há uma ilimitação de critérios em função dos quais as coisas podem ser classificadas em: grandes, pequenas, pesadas, leves, valiosas ou sem valor. As classificações não são certas ou erradas, mas sim convenientes ou inconvenientes. As inconvenientes são aquelas que, sem deixar de ser corretas, não apresentam qualquer utilidade prática. O critério último, pois, da validade das classificações é a sua utilidade. Em direito, essa utilidade existe na medida em que às categorias criadas corresponderem regimes jurídicos próprios, como, por exemplo: é útil classificar os bens em móveis e imóveis, mas não há qualquer utilidade em dividi-los em função da cor ou do preço, já que, nesse caso, todos estarão submetidos a um mesmo regime jurídico, (BASTOS, 1997, p.140).

Segundo BASTOS,

A própria constituição enuncia quais são as categorias de tributos em nosso sistema. A classificação dos tributos no Direito brasileiro ganha importância suplementar. É que

só por essa maneira pode-se assegurar uma competência tributária mínima a cada uma das pessoas políticas. O art. 145 faz referência a impostos, taxas e contribuição de melhoria. Isso não impede no entanto que a Constituição, em outros passos, alude a duas outras modalidades, quais sejam as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios, (BASTOS, 1997, p. 140).

Para TORRES,

A exigência de instituição (ou criação) do tributo por lei, como destaca a definição presente no art. 3º do Certificado do Tesouro Nacional (CTN), implica em que os elementos componentes do instituto devem estar presentes na norma em questão. Tradicionalmente, são identificados como elementos indispensáveis a criação do tributo: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo (contribuinte *latu sensu*). Neste sentido, inclusive, o art. 97, incisos III e IV do CTN. Por fato gerador (abstrato) ou hipótese de incidência entende-se a situação necessária e suficiente à ocorrência da obrigação. A base de cálculo consiste na grandeza contida no critério quantitativo utilizada para mensurar ou medir o fato gerador. Já alíquota é uma porcentagem ou fator a ser aplicado sobre a base de cálculo para determinar precisamente o valor da prestação tributária. Sujeito passivo (ou contribuinte *latu sensu*) é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Se existe o obrigado ao pagamento como sujeito passivo, existe, também, aquele beneficiário do adimplemento chamado de sujeito ativo (TORRES, 1998, p. 293).

Para TORRES (1998, p. 294) “os elementos componentes do tributo quando organizados abstrata e logicamente dão lugar a norma jurídico-tributária ou regra-matriz de incidência”. A norma tributária, assim como as normas jurídicas de uma forma geral, apresenta uma hipótese (previsão de um fato) e uma conseqüência (previsão de relação jurídica, a obrigação tributária) que vai se instalar, onde e quando acontecer o evento cogitado na hipótese. Exemplo (IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano): se alguém for (verbo) proprietário de bem imóvel (complemento) no perímetro urbano (critério espacial) no 1º dia do ano (critério temporal) então o proprietário (sujeito passivo) deve pagar ao Município (sujeito ativo) uma determinada quantia composta pela multiplicação do valor venal do imóvel (base de cálculo) por 1% (alíquota).

Para BASTOS (1997, p.141), “do estrito ponto de vista do Direito Constitucional, no art. 15º prevê os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria dando de entender que seriam os únicos, posto que não enumera os demais. Entretanto, os arts. 148 e 149 consideraram, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de interferência no domínio econômico e de interesse das categorias”. Os tributos seriam, portanto, apenas dois:

Os vinculados e os não-vinculados. Estes últimos teriam sua expressão acabada nos impostos. Com efeito, não há negar-se que a instituição de um imposto não faz depender o surgimento ou a ocorrência do fato gerador de qualquer comportamento estatal. São atos e fatos alheios a qualquer intervenção ou participação do Estado que dão lugar à configuração das hipóteses de incidência dos impostos. Nos tributos vinculados tal procedimento torna-se inviável. O Estado pode instituir taxas, apenas e tão-somente em estreita correlação com a prática de certos atos da sua alçada, que no Direito brasileiro podem ser atos de poder de polícia ou prestação de serviços públicos, (BASTOS, 1997, p. 141).

BASTOS (1997, p. 141), “Vinculados refere-se a cobrança do tributo depende de uma atuação ou atividade do Estado em relação ao contribuinte. São as taxas e as contribuições de melhoria. Não-vinculados - a cobrança do tributo independe de uma atuação estatal em relação ao contribuinte. São os impostos”.

BASTOS (1997, p. 142) comenta ainda que, “a teoria dos tributos (ou fatos geradores) vinculados e não-vinculados constitui a viga-mestra da construção do Sistema Tributário Nacional (STN)”. Por meio dela temos a competência tributária privativa no campo dos impostos (cada ente da Federação possui um rol de impostos que pode instituir) e a competência tributária comum no campo das taxas e contribuições de melhoria (desde que realize o serviço, obra ou exercite o poder de polícia qualquer dos entes estatais pode criar e cobrar taxas ou contribuições de melhoria).

TORRES (1998, p. 294) “a natureza jurídica ou característica fundamental do tributo, numa de suas acepções mais comuns, é ser o objeto da relação jurídica obrigacional de dar decorrente de lei (ou *ex lege*)”. Ao contrário das obrigações privadas (civis e comerciais), onde predomina a manifestação de vontade e o acordo entre as partes, a obrigação tributária, como vimos a partir do próprio conceito de tributo, nasce ou surge a partir de uma situação estabelecida em lei onde a vontade é irrelevante.

3.5.1. Conceito de tributo

A idéia de tributo, da qual se desenvolve o Direito Tributário, possui, enquanto instituto jurídico, definição legal. Segundo TORRES (2001, p. 333), “o art. 145 da CF autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir os tributos”.

De acordo com BASTOS (1997, p. 139) comenta que a Constituição em seu art. 3º não define o tributo. O Código Tributário Nacional é que oferece a seguinte definição “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”. Ainda BASTOS relata separadamente alguns dos trechos que dá a definição de Tributo como:

Prestação pecuniária compulsória”, quer-se dizer que só são tributos aquelas obrigações de pagar, em dinheiro, impostas pela lei, independentemente da vontade do contribuinte;

Em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir”, hoje em dia o tributo assume normalmente a forma de moeda, como já indicado pelo termo “pecuniário” constante do primeiro segmento da definição; esta, contudo, abre uma brecha para que certos bens possam ser entregues como se moeda fossem, desde que passíveis de uma correspondência com esta, em termos de valor;

Que não constitua sanção de ato ilícito”, na verdade, o Estado por vezes exige o pagamento de quantias em dinheiro, mas por foca de haver alguém praticado um ato ilícito; a título de exemplo, o mais freqüente talvez seja a multa de trânsito. O próprio não-cumprimento de deveres tributários também pode gerar o dever de pagar multa, mas esta não se confunde com o tributo, que pressupõe, sempre, a licitude do ato que o gerou;

“Instituída em lei”, o fundamento do dever de pagar o tributo há de ser sempre uma lei ou ato que possua a mesma força; ficam excluídas, pois, as obrigações que derivam do contrato ou da vontade unilateral das partes; esses atos são também informados pela lei, que, contudo, limita-se a emprestar força ao pactuado pelas partes, e não a instituir o tributo;

E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, a atividade tributária não costuma deixar margens ao exercício da apreciação subjetiva do agente fiscal; a lei já fornece todos os elementos para que se edite o ato próprio denominado “lançamento”, e ficam excluídos, assim, os atos que têm discricionário, de ampla utilização em outros campos do Direito (BASTOS, 1997, p. 139).

Podemos nestes termos, decompor a definição em seis traços ou características inafastáveis⁹,

- a) Prestação pecuniária: O tributo é pago em unidades de moeda. Não há tributo *in natura* (pago em espécie ou em bens) ou *in labore* (pago em trabalho ou prestação de serviços);
- b) Compulsória: É obrigatória. Independe da vontade do contribuinte;
- c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: Pode ser expresso em moeda (Exemplo: reais) ou através de indexadores (Exemplos: ORTN, OTN, BTN, UFIR);
- d) Que não constitua sanção de ato ilícito: As penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo. Significa dizer que o pagamento do tributo não decorre da infração de determinada lei. Pelo contrário, se algo é pago por descumprimento da lei não se trata de tributo. Exemplo desta afirmação é o pagamento de multa pela não utilização de cinto de segurança;
- e) Instituída em lei: Só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer esta obrigação. São exemplos de normas jurídicas com força de lei: lei complementar, lei ordinária e medida provisória. Assim, um decreto (expedido pelo Presidente da República) ou uma portaria (expedida pelo Ministro da Fazenda ou pelo Secretário da Receita Federal) não podem criar ou instituir tributo e
- f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: Neste tipo de atividade, a autoridade não goza de liberdade para apreciar a conveniência ou oportunidade de agir. A lei já estabelece minudentemente os caminhos a serem seguidos. Portanto, a autoridade fiscal age segundo previsão legal expressa. (CLEMENTINO, 2003).

⁹ CLEMENTINO, O Tributo e suas Espécies. Disponível em: <www.resumosconcursos.hpg.ig.com.br/recebidos/Clementino_recebidas/Tributo_nocoos.htm>, acesso em: 20.09.2003.

Entretanto, observa CLEMENTINO (2003), o fato gerador de um tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, embora ele em si não seja um ilícito. Exemplos: quando uma pessoa auferir rendimentos da exploração da prostituição ou do tráfico de entorpecentes o tributo é devido. Não será realizada uma pesquisa da forma, ou do caminho utilizado, para percepção dos rendimentos, apenas que existe a disponibilidade econômica, ou seja, o fato gerador do imposto.

3.5.2. Impostos

Segundo BASTOS (1997, p. 142), imposto é: “aquela prestação pecuniária exigida dos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com o fim de cobrir as obrigações públicas”. Ficando no entanto, os seguintes elementos:

- a) caráter obrigatório do imposto;
- b) ausência de qualquer relação de correspondência entre a exação tributária e qualquer sorte de compensação do Estado ao contribuinte;
- c) o imposto exigido não é acompanhado de qualquer promessa de reembolso, o que lhe confere a qualidade de definitivo.

Para AYALA citado por BASTOS (1997, p. 142), com relação ao caráter obrigatório do imposto, observa que “é uma idéia doutrinal geralmente admitida desde os tempos de Adam Smith que o imposto é um ingresso público diretamente derivado da soberania do Estado, caracterizado pela sua essência obrigatória”.

Segundo BASTOS (1997, p. 143-144), pode-se dizer que o imposto será “aquela prestação pecuniária requerida aos particulares por via de autoridade e que

ademais não esteja condicionada nem determinada por uma prestação administrativa particular e concreta, mas pelo contrário, ingressa sempre a título definitivo com o fim de atender às necessidades públicas gerais”.

No dizer de CARRAZZA (2002, p. 454), “o imposto encontra seu fundamento de validade apenas e tão-somente no poder de império estatal, não havendo necessidade, para que ele seja instituído, que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica”. No entanto, a definição de imposto, no Direito Tributário, sofreu, por largo tempo, marcantes influências da Ciência das Finanças¹⁰, que, como se sabe, estuda as exações sob a perspectiva econômica.

BASTOS (1997, p.145) “preconiza que os impostos costumam ser classificados de um lado em pessoais e reais, e de outro em diretos e indiretos”. A doutrina no entanto, tem feito críticas à divisão dos impostos em pessoais e reais, argumentando que nada teria de jurídica, já que do ponto de vista do Direito, o crédito tributário é decorrente de uma obrigação jurídica e, como se sabe, a obrigação é sempre pessoal. De outro lado, os impostos diretos e indiretos. O imposto direto é aquele que toma em linha de conta a situação patrimonial do contribuinte. A sua principal vantagem é, de poder graduar a imposição tributária segundo a capacidade contributiva da pessoa colhida por esta exação. Já o imposto indireto não desfruta da possibilidade de averiguar a capacidade econômica do contribuinte, uma vez que

¹⁰ A Ciência das Finanças destaca que os impostos são os tributos economicamente mais importantes. De fato, as quantias em jogo na tributação por meio desta espécie tributária são, de regra, muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de taxas ou contribuição de melhoria. Juridicamente falando, porém, todos os tipos de tributo têm a mesma importância.

o seu fato gerador é constituído por um evento jurídico material desprendido da condição patrimonial de quem o pratica.

BASTOS observa que,

O imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Somente de modo teórico e genérico poderá graduar a tributação por meio do sistema *ad valorem* e em razão de índices de capacidade econômica. Já a personalização ou adequação pessoal da carga tributária em cada caso específico não se pode obter por meio do imposto indireto. Exemplo de impostos indiretos são: IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o imposto de importação, etc., (BASTOS, 1997, p. 145).

Para BASTOS,

Diretos - São aqueles em que o contribuinte não tem possibilidade de transferir o ônus econômico da carga fiscal. Exemplo: imposto de renda pessoa física. Indiretos - são aqueles em que o contribuinte de direito transfere para outros (contribuintes de fato) o ônus econômico da carga tributária. Exemplos: imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, (BASTOS, 1997, p. 144).

Ainda BASTOS comenta,

Fiscais - São aqueles cujo principal objetivo é a arrecadação e recursos. Exemplo: imposto de renda. Extrafiscais - são aqueles cujo principal objetivo é a interferência no domínio econômico. Exemplo: imposto de importação. Parafiscais - são aqueles cujo objetivo é a arrecadação de recursos para custeio de atividades específicas realizadas paralelamente às funções próprias do Estado, como a fiscalização do exercício de profissões, a Seguridade Social, etc. Exemplo: contribuições para a Seguridade Social, (BASTOS, 1997, p. 144).

3.5.3. Taxas

Segundo BASTOS, taxa é:

A modalidade escolhida pelo Constituinte para permitir a cobrança, pelo Estado, de valores por ele dispendidos em função de uma atividade sua. Essas despesas podem ser de duas ordens: ou ocorridas em razão da prestação de um serviço público, ou com a prestação do poder de polícia. De fato, não há outras modalidades de taxas no nosso sistema, embora, em tese, possam ser concebidas e, de fato, existam em outros Estados. (BASTOS, 1997, p.145).

A Constituição no seu art 145 estatui:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

A matéria é retomada pelo art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN), que reza:

Art. 77. As taxas cobras pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas. (Parágrafo único com redação determinada pelo Ato Complementar n. 34, de 30 de janeiro de 1967), (BASTOS, 1997, p.145-146).

Segundo CARRAZZA (2002, p. 462), a taxa é o tipo de tributo que mais existem divergências suscita entre os estudiosos, tanto procede que não há consenso quanto à sua definição, nem seu exato enquadramento entre as espécies tributárias.

Para CARRAZZA,

A hipótese de incidência das taxas só pode consistir num destes dois fatos, regidos pelo Direito Público: I – a prestação de serviço público; e II – o exercício do poder de polícia. Portanto, a lei da pessoa política tributante deve colocar na hipótese de incidência de taxas ou a prestação de um dado serviço público ou a prática de um ato de polícia, (CARRAZZA, 2002, p. 462).

Para BASTOS (1997, p.146), “as taxas de serviço público prestado deve ser específico e divisível”. Específicos os serviços que podem ser destacados em

unidades autônomas de intervenção, de utilização ou de necessidades públicas, e divisíveis, quando passíveis de utilização separadamente por parte de cada um dos usuários. Já pelo poder de polícia, é toda atividade, preventiva ou repressiva, exercida pela Administração com o propósito de disciplina o exercício dos direitos individuais, de molde a compatibilizá-lo com o exercício de outros direitos dessa natureza, ou até mesmo igual direito de outras pessoas; embora vise o bem comum, a Administração, toda vez que se vir compelida a atuar através de medidas concretas, como por exemplo, concedendo alvarás, fiscalizando certas atividades, poderá impor ao administrado uma taxa pelo exercício do poder de polícia.

De acordo com CARRAZZA (2002, p. 462), “a taxa de serviço é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma prestação de serviço público diretamente referida a alguém”. Ressaltamos que não é qualquer serviço público que possibilita a tributação por via de taxa de serviço, mas tão-somente o serviço público específico e divisível, conforme preceitua a segunda parte do inc. II do art. 145 da CF.

3.5.4. Empréstimos compulsórios

No dizer de CARRAZZA (2002, p. 493), “empréstimo compulsório é tributo e deve obedecer ao regime jurídico tributário. [...] O empréstimo compulsório não passa de um tributo restituível. Um tributo restituível, mas sempre um tributo, como tal devendo ser tratado”.

Os empréstimos compulsórios vêm atualmente sendo tratada no art. 148, I e II, da CF:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, 'b', (CARRAZZA, 2002, p.493-494).

De acordo com CARRAZZA,

Percebendo que só a União, mediante lei complementar, pode criar empréstimos compulsórios ou aumentar os já existentes, ou seja, as medidas provisórias não podem criar ou aumentar empréstimos compulsórios. Só à lei complementar é dado fazê-lo. No Brasil é dado a duas modalidades de empréstimos compulsórios: 1) os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e 2) os empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, (CARRAZZA, 2002, p. 495).

CARRAZZA (2002, p. 493), comenta que o empréstimo compulsório corresponde seja à noção genérica de tributo, contida na Constituição – relação jurídica que se estabelece entre o Poder Público e o contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer, seja à definição de tributo que o art. 3º do CTN nos oferece. Portanto, “o empréstimo compulsório é uma prestação em dinheiro que, nos termos da lei complementar, a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. Posto sob o regime jurídico tributário, o empréstimo compulsório é um tributo”.

Para BASTOS,

A criação de empréstimos compulsórios é privativa da União. Não é tributo do qual possam valer-se Estados e Municípios. Além do mais, é indispensável a utilização da lei complementar. Só por esta via pode ser instituído o empréstimo compulsório. Constata-se que, embora mantida, essa figura tributária sofreu limitações na Constituição de 1988, que vão desde à redução das hipóteses de seu cabimento, é dizer, das ocorrências em função das quais se viabiliza a sua cobrança, até a escolha de uma espécie normativa de mais difícil aprovação, como é a lei complementar, para a sua instituição. Não se deve confundir esta, que, em dada circunstância, cria um específico empréstimo compulsório, com a lei complementar referida pelo art. 146 da

Lei Fundamental, que tem uma função normativa de maior abstratividade, voltada a aspectos genéricos da atividade tributária. [...] “o empréstimo compulsório, como para os impostos, mister se faz, além da definição em lei complementar, que já existe na parte recepcionada do art. 15 do Código Tributário Nacional, também a discriminação do seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte (*Comentários à Constituição do Brasil*, cit. v. 6, t. 1, p. 112)”, (BASTOS, 1997, p. 153).

CARRAZZA (2002, p. 493) observa ainda com relação ao empréstimo compulsório que a respeito da restituição da quantia arrecadada, o art. 15, parágrafo único do CTN prescreve: “A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei”.

Se a lei que instituir o empréstimo compulsório não prever a devolução integral do produto de sua arrecadação, será inconstitucional, por ensejar um *confisco*, vedado pelo art. 150, IV, do Texto Supremo. Por muito maior razão será inconstitucional a interpretação da lei que instituiu o empréstimo compulsório que levar, direta ou indiretamente, à sua não-restituição. Por outro lado, a devolução do empréstimo compulsório é mera providência administrativa, que deve ser tomada após o pagamento do tributo. Com o pagamento, desaparece a relação jurídica tributária, surgindo, em seu lugar, uma nova relação jurídica, esta de índole administrativa, que só vai extinguir-se com a restituição da quantia paga, nos termos previamente estipulados na lei, (CARRAZZA, 2002, p. 499-500).

CARRAZZA (2002, p. 500), “é princípio geral do Direito Tributário que a destinação do produto da arrecadação do tributo não lhe altera a natureza jurídica”. Desse modo, uma vez pago o empréstimo compulsório, o tributo desaparece. Sua devolução no entanto, é mera providência administrativa, que não pode repercutir em algo que já não existe – a relação jurídica tributária.

3.5.5. Contribuições sociais ou contribuição de melhoria

De acordo com CARRAZZA (2002, p. 485), a contribuição de melhoria ou

contribuição social “é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte”.

CARRAZZA expõe que,

Esta atuação estatal, porque assim o exige o art. 145, III, da Constituição da República, só pode constituir numa obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações. Já que estamos percebendo, pois, que a contribuição de melhoria, embora decorra da obra pública, depende, para nascer, de um fator intermediário: a valorização do imóvel do contribuinte, em razão desta atuação estatal. É por isso que é considerada um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal, que, no caso, é a obra pública, (CARRAZZA, 2002, p. 485).

Segundo BASTOS,

Além da contribuição de melhoria, a Constituição prevê outras contribuições em seu art. 149. Segundo este, a União pode instituir:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social, (BASTOS, 1997, p.155).

BASTOS salienta ainda que,

As contribuições sociais do art. 149 chamam logo a atenção pelo fato de não terem as suas matrizes esboçadas na Lei Maior, isto é: a Constituição não cuidou de descrever, ainda que vagamente, quais são aqueles fatos que ensejam a cobrança das ditas contribuições. O que se pode ter por certo é que elas integram o sistema tributário e, conseqüentemente, estão submetidas aos princípios que o regem, (BASTOS, 1997, p.155).

CARRAZZA (2002, p. 487) observa que “na medida em que a Constituição autorizou a União, Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a criarem impostos, taxas e contribuição de melhoria, segue-se logicamente, que contribuição

de melhoria não é nem imposto, nem taxa. É tributo diferente de imposto. Deve, em consequente, ter hipótese de incidência e base de cálculos diversos das do imposto”.

Observando ainda CARRAZZA (2002, p. 487) que “a contribuição de melhoria não pode se confundir com nenhum imposto; nem mesmo com o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) ou com o ITR (Imposto Territorial Rural). Deve sim, levar em conta a mais-valia do imóvel, causada pela obra pública”.

CARRAZZA (2002, p. 493), a “contribuição de melhoria tem por hipótese de incidência não apenas a realização da obra pública, mas um fator intermediário, que dela deriva, ou seja, a valorização do imóvel de uma pessoa”. Vale ressaltar que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

3.6. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: INSTRUMENTO DE MODERNIZAÇÃO

Segundo RIBAS,

Os *órgãos judicantes* administrativos, embora com autonomia em relação à *Administração ativa* e com representantes do fisco e da sociedade, não de ser fortalecidos, para agilizar a solução dos conflitos entre a Administração e os contribuintes, mantendo as garantias e reduzindo os feitos tributários no Judiciário, ainda que a escolha do *fórum* perante o qual deseja postular seus direitos fique a critério exclusivo do contribuinte. A opção pela via administrativa é pertinente constitucionalmente e desejável pela vantagem de ser atrativa pela gratuidade, dar efeito suspensivo dos recursos e com a certeza das garantias constitucionais, (RIBAS, 2000, 392).

RIBAS (2000, p. 393) refere-se que a “obrigação tributária resume condições peculiares em relação a outras obrigações de natureza civil o que exige

sistematização do processo tributário sendo preciso que haja conectores entre o processo administrativo tributário e o judicial, resultando em regras que evitem repetições nas fases administrativa e judicial, visando à agilização, mantendo-se as garantias”.

As peculiaridades que apresenta o processo administrativo tributário exigem interdisciplinariedade, e o *iter jurídico* das soluções das lides entre o fisco e o contribuinte não se ajusta perfeita e exclusivamente na órbita das soluções das lides existentes seja no campo do Direito Público, seja no do Direito Privado.

Para MARINS,

A construção do processo administrativo tributário tem caráter de exceção do regime geral do processo e está alicerçado em dois pólos. De um lado, o Estado precisa de meios para combater a evasão tributária e a lide tributária em si, instituindo para tal, órgãos administrativos que identifiquem a obrigação, promovam a cobrança administrativa e decidam os conflitos daí resultantes. Do outro lado, o contribuinte que deve dispor de normas jurídicas e possibilidade desses órgãos administrativos e do judiciário protegê-lo contra os desbordos do Estado, (MARINS, 1998, p. 121).

Conforme afirma VELASCO,

é condição do Estado de Direito que as normas que delimitam as faculdades e deveres da Administração com os particulares e as destes com o Estado sejam respeitadas com a garantia de um procedimento em que devam se ajustar os atos da Administração com os recursos e uma jurisdição encarregados de decidir, julgar e falar sobre as questões que suscitam a interpretação ou aplicação daquelas normas, (VELASCO, 1996, p. 521).

Depois, como pontifica CRETELLA JÚNIOR (1993, p. 332), “o prestígio da Administração é assegurado sempre que há possibilidade de resolver-se o litígio entre o administrado e o Estado, na própria esfera administrativa, dada a mínima repercussão dos procedimentos internos”. Verifica-se que a razão pela qual, na maioria dos países, se criam órgãos e sistemas administrativos que reduzem as

causas instauradas perante o Judiciário, cuja legislação criadora impõe o objetivo de alcançar o interesse público sem lesar os interesses legítimos dos contribuintes. Essas regras tendem à simplicidade e celeridade, sem afetar os princípios essenciais da legalidade na revisão do ato tributário do lançamento, mediante apreciação das provas apresentadas pelo contribuinte e dos documentos oficiais de que dispõe a Fazenda Pública e na aplicação da lei com a máxima objetividade e imparcialidade, de forma a obter-se uma decisão legal.

Segundo RIBAS,

O parâmetro metodológico antes realçado no poder e na autoridade administrativa, cada vez mais vem cedendo lugar à preocupação com as relações entre fisco e contribuintes e por isso preocupando-se com o lado do administrado, facilitando-lhe o acesso a documentos, obrigando-se a Administração a motivar as decisões, que confirmam a sua transparência, e possibilitando-se decisões mais equilibradas, em função de maior independência dos órgãos julgadores e composição paritária, (RIBAS, 2000, p. 259).

Recentemente MARINS,

Volta a defender a necessidade de regras processuais tributárias “que informem a atuação do Estado na solução das lides tributárias, seja em seu campo administrativo ou judicial e no inter-relacionamento entre estes dois momentos.” Essas regras específicas, dada a unidade fundamental do sistema jurídico, apóiam-se no caráter supletivo das demais leis processuais, (MARINS, 1998, p. 15).

Se todas as questões entre o fisco e o contribuinte fossem submetidas ao Judiciário, o acúmulo de processos dificultaria mais ainda as soluções dos litígios pela demora, o que resulta na utilização do contencioso administrativo como meio adequado para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário, de modo ligeiro e eficaz quando esses organismos atuam no processo administrativo tributário, como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para controle do poder e efetivação da justiça.

De acordo com BUJANDA,

Apresenta defesa da conveniência das soluções das lides jurídicas tributárias no âmbito administrativo e por via de órgãos colegiados, que ele chama de quase-jurisdicionais, com preparação específica e que ofereçam garantias similares às do processo judicial. Essas garantias é que fazem idôneo o processo administrativo tributário para a realização de seus precípuos fins, (BUJANDA, 1989, p. 362-363).

Desafiando argumentos à utilização do processo administrativo tributário como solução de conflitos entre o fisco e os contribuintes no âmbito administrativo pode-se dizer que não constitui limitação às garantias democráticas fundamentais e não fere o princípio da irredutibilidade do Poder Judiciário. O exame dessas controvérsias pelo poder jurisdicional deve ser exceção e não regra, para não sobrecarregá-lo com soluções de questões que podem ter seu desate no âmbito administrativo, uma vez que o excesso de causas é exatamente um dos principais motivos da morosidade da máquina judiciária. Assim, o processo administrativo tributário funciona como mecanismo redutor do volume de feitos no Judiciário.

Para MEDAUAR (1995, p. 34) “o processo administrativo tributário funciona como um filtro nas controvérsias e reduz o número de ações perante o Judiciário, já muito sobrecarregado, ao mesmo tempo que distribui “justiça fiscal na esfera administrativa, atendendo, nesse âmbito, a um dos objetivos da Administração, que é a justiça, visto não ser esta exclusivamente do Poder Judiciário”.

MEDAUAR (1995, p. 34), observa que além do julgamento de recursos, os Conselhos de Contribuintes discutindo sobre matérias e normas tributárias, possibilitam o constante aprimoramento e desenvolvimento das normas tributárias.

O aumento das questões de Direito Público e o congestionamento do Judiciário, que agrega à solução a qualidade de definitividade e que conduz à

realização da justiça tributária, justifica uma regulamentação harmônica e sistemática do processo administrativo tributário e do processo judicial, como já defendia SOUSA *apud* RIBAS (2000, p. 23), refletindo sobre a Justiça Fiscal. Essa justiça, no âmbito do processo tributário, é o elemento propulsor da aproximação e harmonização entre a fase administrativa e a judicial, para alcançar os fins últimos do Direito – consecução e manutenção da paz jurídica e a realização da justiça.

3.7. PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Segundo MEIRELLES (1996, p. 653), um dos princípios da Administração Pública é o da publicidade, contido no caput do art. 37 da Carta Magna, abaixo transcrito. "Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade".

3.7.1. Princípio da publicidade

A Constituição, em seu art. 5º, inc. LX, a seguir transcrito, estabelece que os atos processuais são públicos, salvo quando a lei restringir a sua publicidade.

Nas palavras de MEIRELLES,

A publicidade, como princípio de administração pública (CF, art. 37, caput), abrange toda 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. Essa publicidade atinge, assim, os atos concluídos e em formação, os processos em andamento, os pareceres dos órgãos técnicos e jurídicos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamentos das licitações e os contratos com quaisquer

interessados, bem como os comprovantes de despesas e as prestações de contas submetidas aos órgãos competentes. Tudo isto é papel ou documento público que pode ser examinado na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais, (MEIRELLES, 1996, p.654).

MEIRELLES (1996, p. 654), "LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem". Este dispositivo apresenta-se como contrapartida ao princípio da publicidade para a administração. Enquanto a Administração é obrigada a dar publicidade a todos os seus atos, aos cidadãos é garantido o acesso aos documentos relativos a atos praticados por aquela.

Segundo NOUR,

Somente a lei federal pode restringir a publicidade dos atos processuais, e não em qualquer situação, mas somente quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem. Relativamente ao processo administrativo tributário, inexistente lei restringindo a publicidade do mesmo, conseqüentemente, está enquadrado este na situação estabelecida no art. 5º, LX, da Carta Magna de 88, (NOUR, 1998, p. 467).

Comprova-se a publicidade do processo administrativo tributário quando se constata que o seu julgamento é público. Em processos que correm em segredo, o acesso ao seu julgamento é permitido somente às partes interessadas.

NOUR (1998, p. 473) é possível, em uma análise primária, entender-se ser o processo administrativo tributário um processo de natureza sigilosa, em razão do disposto no art. 198 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, a seguir transcrito. "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de qualquer informação obtida em razão do ofício sobre a situação

econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades".

Segundo MEIRELLES, do processo administrativo tributário, depois de julgado e inscrito em Dívida Ativa, é extraída Certidão que fundamenta a execução fiscal, processo judicial este sobre o qual não pairam dúvidas sobre a sua publicidade; contudo, quando solicitado pelo juiz, pelas partes ou pelo Ministério Público, cópias daquele são apresentadas e apensadas aos autos da execução, conforme art. 41 da Lei de Execuções Fiscais, Lei n.º 6.830, de 22/09/1980, que dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências, *in litteris*:

Art. 41. O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo único. Mediante requisição do juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido, na sede do juízo, pelo funcionário pra esse fim designado, lavrando o serventuário termo de ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas, (MEIRELLES, 1998, p.663).

MEIRELLES (1998, p. 663) observa que, caso fosse o processo administrativo tributário um processo que corresse em segredo estaríamos, neste momento, diante de uma excrescência jurídica¹¹, visto que "quando copiado e vinculando aos autos de execução fiscal receberia caráter de público, estando, conseqüentemente, quebrado o pretenso 'sigilo fiscal' alegado para negar a publicidade do processo administrativo".

¹¹ Segundo dicionário Aurélio, Excrescência jurídica significa: em demasia, exagerado, excessivo, descometido.

Segundo MEIRELLES (1998, p. 664) “para que não se estabeleça confusão, é importante distinguir a publicidade do processo administrativo tributário do sigilo em relação às informações sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte, visto que as duas normas coexistem e não se apresentam incoerentes entre si”.

3.7.2. Fiscalização tributária

BASTOS, observa que a fiscalização tributária, conforme disposto no art. 195 do CTN, tem poderes para examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

"Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação deste em exhibi-los", (BASTOS, 1997, p. 156).

Em um procedimento fiscalizatório, o agente da Administração tem acesso a toda a documentação fiscal/comercial do contribuinte fiscalizado, o que possibilita conhecimento sobre a real situação econômica ou financeira do mesmo, todavia, essas informações obtidas devem ficar restritas ao âmbito de divulgação estabelecido pela lei.

Sobre o assunto, leciona o doutrinador NOUR (1998, p. 502), “em última análise, embora muitas vezes utilizado no mesmo sentido, o sigilo de que trata o dispositivo é funcional e não fiscal, ou seja, o agente deve manter sigilo sobre as informações que objete para atingir seu fim (que é apurar o tributo devido), e não manter sigilo sobre o próprio tributo apurado”.

NOUR (1998, p. 502), “coexistem harmonicamente os institutos do sigilo fiscal e da publicidade do processo administrativo tributário, pois o sigilo fiscal é direcionado às informações obtidas pelo agente público para poder determinar o crédito tributário, enquanto a publicidade é relacionada ao próprio crédito tributário, bem como ao processo administrativo a este relativo”.

Quando analisada a natureza do processo administrativo tributário, fica clara a impossibilidade de entendimento diverso, pois, ao apurar-se débito do contribuinte, apura-se crédito da Fazenda Pública, revestindo-se conseqüentemente de natureza pública o respectivo processo, dado o próprio interesse coletivo envolvido.

3.8. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA

Preliminarmente, no que se refere ao Processo Administrativo fiscal no Estado do Paraná, devemos fazer menção a Norma de Procedimento Fiscal nº 016/93, com alterações previstas na Norma de Procedimento Fiscal nº 098/93 que aprova o Manual do Processo Administrativo Fiscal. Esta Norma disciplina a tramitação e os procedimentos relativos ao Processo Administrativo Fiscal, a emissão de Auto de Infração por sistema eletrônico de dados e adota o formulário de Auto de Infração utilizado em postos de fiscalização de mercadorias em trânsito.

Trata ainda nesta Norma da tramitação do Processo Administrativo Fiscal, prevendo todas as suas etapas, desde a lavratura do Auto de Infração até o arquivamento deste processo.

A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas no artigo 56, dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, os procedimentos e disposições citados no artigo da Lei 11580/96.

O procedimento fiscal poderá ser motivado pela representação - lavrada por funcionário fiscal de repartição fazendária; pela denúncia, que poderá ser: escrita ou verbal.

A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária.

É admissível a apreensão de mercadorias e demais bens, livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito.

Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias, a contar da data em que se considera feita a intimação.

Apresentada a reclamação, o processo será encaminhado, em quarenta e oito horas, ao autor do procedimento, seu substituto ou funcionário designado, para se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre as razões oferecidas pelo autuado.

O Chefe da repartição, a requerimento do reclamante ou de ofício, poderá determinar a realização de diligências ou requisitar documentos ou informações que forem consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo.

Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até quinze dias do recebimento, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida.

Se, após a lavratura do auto de infração e antes da decisão de 1ª Instância, for verificado erro na capitulação da pena, existência de sujeito passivo solidário ou falta que resulte em agravamento da exigência, será lavrado auto de infração revisional, do qual será intimado o autuado e o solidário, se for o caso, abrindo-se prazo de trinta dias para apresentação de reclamação.

O julgamento do processo, em primeira instância, compete ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, que poderá delegá-la, sendo que antes de proferir a decisão a autoridade administrativa poderá solicitar a audiência de órgão jurídico da Coordenação da Receita ou da Procuradoria Fiscal do Estado. As razões do recurso serão juntadas ao respectivo processo, para ulterior encaminhamento ao órgão de segunda instância.

Em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao autuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado, lavrando o servidor termo com indicação das peças fornecidas.

As decisões são finais e irreformáveis, na esfera administrativa, quando delas não caiba mais recurso ou se esgotarem os prazos para tal procedimento.

Se o contribuinte concordar apenas parcialmente com o auto de infração ou com a decisão de primeira instância, poderá, respectivamente, oferecer reclamação

ou interpor recurso ordinário apenas em relação à parcela do crédito tributário contestado, desde que efetue, previamente, o pagamento da parte não contestada.

Após o julgamento em 2ª Instância, proferido pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, caberá ainda o Recurso de Reconsideração. Esgotada esta possibilidade a decisão, é final e irreformável na esfera administrativa. Neste contexto, quando o Processo Administrativo Fiscal é julgado favorável ao sujeito passivo é arquivado, quando favorável ao sujeito ativo (Estado), inscrito em dívida ativa, sendo que, se esta não for paga ou parcelada pelo contribuinte será cobrada por via judicial.

A Lei nº 11.580/96, art. 56, combinada com o art. 604 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 5141/2001 dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal de instrução contraditória.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim, temos que considerar que, o Estado de Direito exige que os atos da Administração Pública sejam exercidos em restrita obediência às normas legais e com uma disciplina indispensável à estabilidade desses atos bem como ao respeito dos interesses jurídicos da Administração e do cidadão. O processo administrativo fiscal tem de garantir a segurança jurídica e a justiça, eliminando conflitos com o fisco.

O processo administrativo tributário objeto de nosso estudo, é um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa – ação dos particulares, detentores do direito de exigir que a Administração atue sempre na via do direito – permite à Administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela Administração e o direito subjetivo atingido por essa atuação.

O dever de cumprir com o interesse público de acordo com a lei obriga a Administração a realizar controle da legalidade de seus atos e se alinha como reforço da garantia dos contribuintes, permitindo a transparência nas atividades públicas.

Desta forma, o Processo Administrativo Tributário como instrumento desse contexto passa por simplificação e racionalização de procedimentos, além de justiça acessível e participativa, na medida em que, tendo um caráter de massa, justifica a adoção de métodos decisórios acessíveis, que simultaneamente têm de salvaguardar a justeza da decisão e o seu caráter rápido para a maioria dos casos concretos. Sua condução é feita também pela atividade dos representantes dos

contribuintes, que traduz uma espécie de participação ativa na atuação do Estado.

Os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e possuem melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do conflito.

Consideramos ainda que, o acatamento dessas decisões administrativas fiscais por parte dos contribuintes é fruto de uma aceitação voluntária, mas influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, por meio dos quais os contribuintes têm comprovado as mesmas possibilidades de êxito e idênticas garantias de imparcialidade que no âmbito judicial, para a configuração da justiça.

Colocado à disposição dos contribuintes, com as garantias e princípios constitucionais, o processo administrativo tributário não pode continuar dissociado do processo judicial tributário. Se o âmbito administrativo é realçado pelo efeito de *filtro* que o sistema possui, principalmente em virtude da relativa autonomia em que está concebido, não se justifica que nessa dualidade de vias de acesso, com todos os inconvenientes burocráticos, de incômodo para o particular e delongas desnecessárias, repitam-se determinadas atividades processuais nas esferas administrativa e judicial. Por princípio de economia processual não se justifica repetir certas atividades processuais para atingir um único objetivo – a justiça.

Salientamos que a reformulação dos julgamentos administrativos fiscais e a potencialização de suas atividades depende de revisão e atualização da legislação processual e do cometimento de maior autonomia e independência no julgamento, visando conceder-lhe maior utilidade como instrumento de aplicação da justiça tributária.

A legislação vigente não assinala com clareza nem regula de modo uniforme os momentos capitais de cada uma das fases dos processos administrativos tributários. A diversidade continua sendo a regra, o que gera insegurança e desorientação nas atividades das partes junto aos atos processuais, querendo dizer que também nesse particular, como nas situações levantadas, o campo se apresenta largamente aberto à reforma dessa legislação.

As constantes investidas em matéria de reforma fiscal não têm trazido acoplada nenhuma manifestação de importância técnica e jurídica da uniformização processual que a acompanhe. Qualquer reforma tributária há de contemplar o processo tributário em toda a sua extensão – do administrativo ao judicial, sob pena de ficar inacabada e de não operacionalizar a devida aplicação dos direitos e garantias na tutela adequada.

A natureza da lide no processo administrativo tributário, que versa sobre questão ligada a interesse público, escapa aos raios de ação do processo civil e exige uma teoria geral do processo moldada em uma relação entre os princípios processuais envolvendo o processo civil, o processo penal e o processo fiscal. Não se trata exatamente de extrair conceituação da justaposição de noções opostas, mas da impossibilidade da transposição pura e simples de conceitos de direito privado para o direito público.

A aceitação da especialização e da celeridade como características da existência de órgãos judicantes administrativos com os meios necessários ao cumprimento de suas funções é defendida desde que com as mesmas possibilidades de êxito e idênticas garantias de imparcialidade que no âmbito judicial.

A estrutura dos órgãos judicantes administrativos tributários tem demonstrado no decorrer de sua existência ter consolidado seu prestígio junto aos administrados pela harmonização dos interesses das partes nos conflitos. Essa solidez e credibilidade justifica plenamente sua consolidação como solução à necessidade de que os problemas originados entre a Administração e os contribuintes tenham decisões que se caracterizem pela especialização, como etapa prévia à ação Judicial e garantidoras da transparência e da justiça.

As autoridades administrativas têm meios de investigação que a lei coloca a seu dispor, sendo melhor que o Estado, mediante o exercício de jurisdição, só intervenha, quando tais órgãos não tiverem surtido efeitos.

É de se considerar, diante do exposto que, o processo administrativo tributário reduz as incertezas derivadas da complexidade e da heterogeneidade das obrigações tributárias, cujo aprimoramento é indispensável para harmonizar as relações fisco/contribuinte, na medida em que reforça a transparência, a certeza e a segurança jurídica, além da justiça fiscal, que são finalidades a serem alcançadas na modernização da administração tributária.

No concernente ao processo administrativo fiscal no Estado do Paraná, a Lei nº 11.580/96, o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 5.141/2001 dispõe de forma clara e inequívoca sobre as fases do referenciado processo.

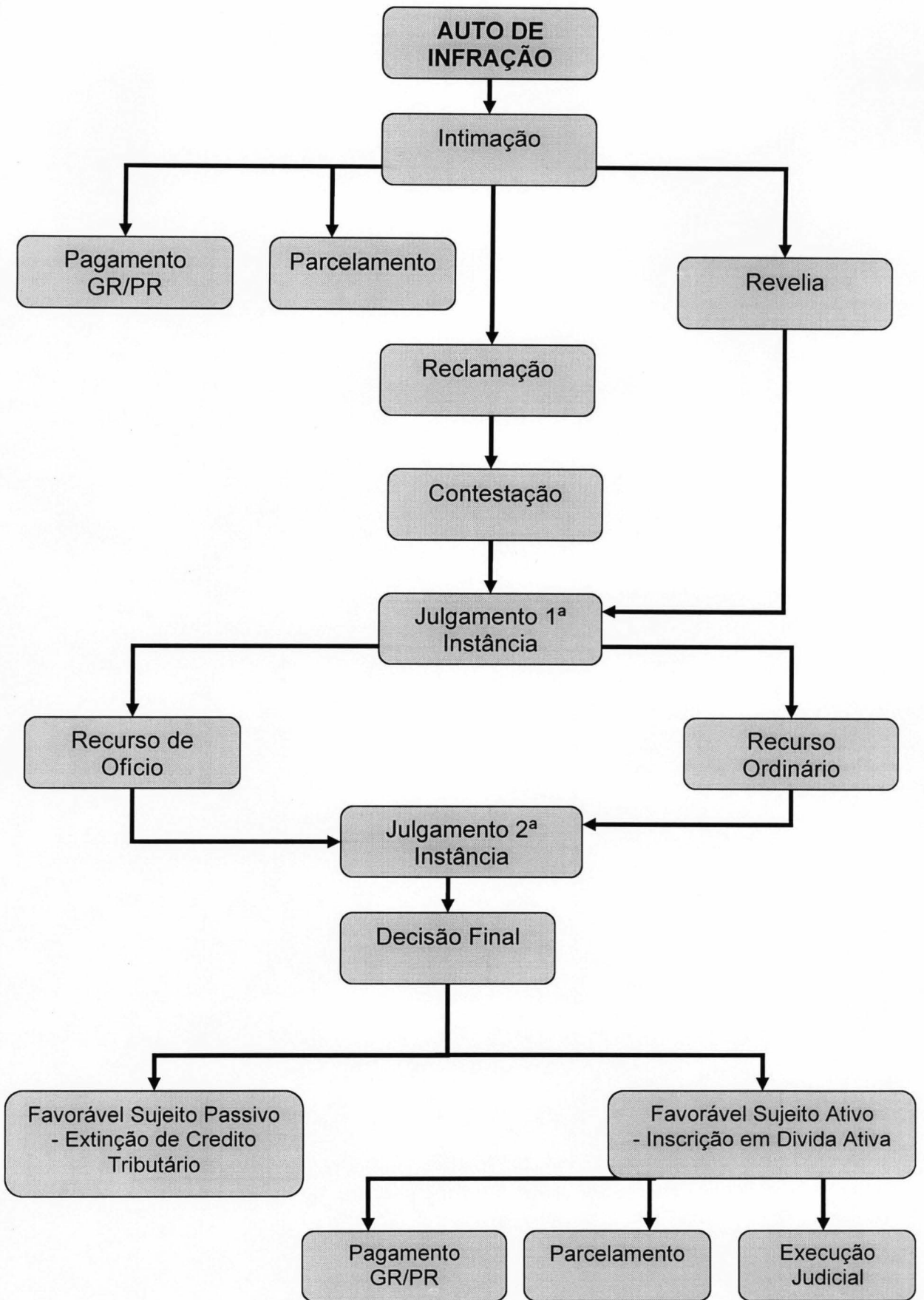
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEIRO, A.. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1958. v. I.
- BASTOS, C. R.. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BORGES, J. S. M.. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BUJANDA, F. S. de. **Lecciones de Derecho Financiero**. 7 ed. Madri: Universidad Complutense, 1989.
- CASTRO, A. A.. **Direito Tributário**. Disponível em: <<http://www.direitotributario.hpg.ig.com.br/texto1.htm>> , acesso em: 16.10.2003.
- CARRAZZA, R. A.. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2002.
- CARRAZZA, R. A.. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, P. de B.. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CLEMENTINO, O **Tributo e suas Espécies**. Disponível em: <www.resumosconcursos.hpg.ig.com.br/recebidos/Clementino_recebidas/Tributo_no_coes.htm> , acesso em: 20.09.2003.
- CRETELLA JR., J.. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.
- CRETELLA JR. J.. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- FIGUEIREDO, L. do V.. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MACHADO, H. de B.. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo; Malheiros, 2001.
- MACHADO, H. de B.. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARINS, J.. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MEDAUAR, O.. **Conselho de Contribuintes**. IOB- Repertório de Jurisprudência. São Paulo, 1995.
- MEIRELLES, H. L.. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27 ed. São Paulo: Melhoramentos, 2002.
- MEIRELLES, H. L.. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1994.
- MEIRELLES, H. L.. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.
- MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- NOUR, R. A.. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.
- RIBAS, L. M. L. R.. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000 in: SOUSA, R. G. de. *Idéias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal*, RDA 34/14-33.
- ROCHA, V. de O.. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996.
- SILVA, De P. e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. III.

- SOUSA, R. G. de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- TORRES, R. L.. **Curso de Direito Administrativo Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TORRES, R. L.. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- VELASCO, J. A.. **Procedimentos Tributários**. 6 ed. Madri: Marcial Pons, 1996.
- XAVIER, A.. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

6. ANEXOS

ANEXO – I – Fluxograma



ANEXO – II – Norma de Procedimento Fiscal nº 016/93



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

NORMA DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 016/93

O DIRETOR DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, no uso das atribuições que lhe confere o disposto nos artigos 11, 16 e 17 da Lei 8933/89, de 26 de janeiro de 1989, resolve expedir a seguinte Norma de Procedimento Fiscal:

SÚMULA: IMPOSTOS ESTADUAIS - Aprova Manual do Processo Administrativo Fiscal.

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Fica aprovado o Manual de Processo Administrativo Fiscal que disciplina a tramitação e os procedimentos relativos ao Processo Administrativo Fiscal, a emissão de Auto de Infração por sistema eletrônico de dados e adota o formulário de Auto de Infração por sistema eletrônico de dados e adota o formulário de Auto de Infração a ser utilizado em Postos Fiscais e em fiscalização de mercadorias em trânsito.

MANUAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

SÚMARIO

Auto de Infração utilizando formulário pré-impresso	1.
Disposições preliminares	1.1
Suprimento e controle: Competência	1.2 a 1.4
Utilização e preenchimento	1.5
Transcrição do Auto de Infração no Sistema PAF	1.6
Auto de Infração utilizando sistema eletrônico de processamento de dados (Sistema PAF)	2.
Disposições preliminares	2.1
Utilização e preenchimento	2.2 a 2.3
Formulários de Auto de Infração inutilizados	3.



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

Destinação	3.1 e 3.2
Procedimentos	4
Intimação	4.1
Reclamação	4.2
Contestação	4.3
Aditamento ou Retificação	4.4
Decisão em 1ª Instância	4.5
Recursos para 2ª Instância	4.6
Termo de Arquivamento	5
Competência e apresentação	5.1 a 5.4
Capa de Processo Administrativo Fiscal	6
Etiqueta, apresentação e competência	6.1 a 6.6

MANUAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

1. EMISSÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO UTILIZANDO FORMULÁRIO PRÉ-IMPRESSO

1.1 O formulário de Auto de Infração implementado pela NPF nº 1274/92, se constitui de jogos em três vias numerado tipograficamente, com a seguinte destinação:

1ª via - (cor branca), peça inicial do Processo Administrativo Fiscal (PAF);

2ª via - (cor verde-claro), para o processamento de dados e posterior arquivamento na IRF;

3ª via - (cor rosa), destina-se ao autuado, ser-lhe-á entregue quando a intimação for pessoal ou por via postal com Aviso de Recolhimento (A.R.) juntamente com cópia fiel a documentação que deu motivo ao procedimento fiscal. Tratando-se de Intimação por edital a terceira via ficará anexa à primeira via do Auto de Infração.

1.2. Compete a IGT o suprimento e o controle dos formulários de Auto de Infração às Delegacias.

1.3. Compete ao AAA a distribuição dos formulários de Auto de Infração às Delegacias.

1.4. Compete às Delegacias o suprimento e controle da utilização dos formulários às Agências de Rendas, a Postos Fiscais e à Inspeção Regional de Fiscalização de sua



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

Jurisdição.

1.5. UTILIZAÇÃO E PREENCHIMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

1.5.1. O Auto de Infração será utilizado por funcionário da Secretária de Estado da Fazenda, no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificado infração à legislação tributária concernente a impostos da competência estadual.

1.5.2. O preenchimento dos campos do Auto de Infração deve obedecer as seguintes observações:

D.R.R. e NÚMERO

01. DRR 02. NÚMERO
| | | |

01.DRR - Indicar o código da DRR correspondente ao local de lavratura do auto.

02.NÚMERO - Campo destinado ao número do formulário do Auto de Infração.

Impresso tipograficamente.

MICROFILME

03. MICROFILME
| | | | |

Deverá permanecer em branco, será utilizado pelo processamento de dados.

DADOS DO LOCAL DA LAVRATURA

04. LOCAL DA LAVRATURA
| | | | |

Indicar o local onde foi lavrado o Auto de Infração (do estabelecimento do contribuinte, da sede da A.R., da estrada onde ocorrer apreensão de mercadorias, ou outro lugar qualquer onde se fizer o procedimento de lavratura do PAF).

DATA
| | | |

Data da lavratura, na seqüência dia/mês/ano e no formato:



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

DD/MM/AA onde: DD = Dia
MM = Mês
AA = Ano

HORA
| |

Hora da lavratura, na seqüência horas/minutos e no formato:

HH/MM, onde: HH = Hora da Lavratura
MM = Minutos da lavratura

REPARTIÇÃO FISCAL
|

Deverá ser indicado o nome da Agência de Rendas do local onde se verificou o ilícito fiscal.

CÓDIGO DA AR/PF
|

Destinado à indicação do código numérico da Agência de Rendas ou de Posto Fiscal.

DADOS DO SUJEITO PASSIVO

05. SUJEITO PASSIVO (NOME OU RAZÃO SOCIAL)
|

Indicar o nome ou razão social do sujeito passivo.

INSCRIÇÃO ESTADUAL
|

Indicar o nº de inscrição no cadastro estadual do contribuinte, se houver. Quando o contribuinte não estiver inscrito, ou quando o contribuinte for de outro Estado, deixar em branco.



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

CGC/CPF _____

Indicar o nº de inscrição no CGC (Cadastro Geral de Contribuintes), ou CPF (Cadastro de Pessoas Físicas) do Ministério da Fazenda, do contribuinte, se houver.

ENDEREÇO

LOGRADOURO, NÚMERO E COMPLEMENTO _____

BAIRRO/DISTRITO _____	CIDADE _____	UF _____	CEP _____
-----------------------	--------------	----------	-----------

Preencher o endereço completo do sujeito passivo, observando:

LOGRADOURO - Indicar o nome do local onde se encontra o estabelecimento, abreviando os nomes intermediários ou os qualificativos que precedem os nomes.

BAIRRO/DISTRITO - Indicar o nome do bairro ou distrito do estabelecimento do contribuinte.

CIDADE - Indicar o nome do município do domicílio do sujeito passivo.

ESTADO - Indicar a sigla do Estado do domicílio do sujeito passivo.

CEP - Indicar o código de endereçamento postal correspondente ao endereço do sujeito passivo.

DADOS DO SUJEITO PASSIVO - (RESPONSÁVEL)

06.SUJEITO PASSIVO (NOME OU RAZÃO SOCIAL) _____

Indicar o nome ou razão social do sujeito passivo na qualidade de responsável.

INSCRIÇÃO ESTADUAL _____

Indicar o nº de inscrição no cadastro estadual do contribuinte (na qualidade de responsável), se houver. Quando o contribuinte não estiver inscrito, ou quando o contribuinte for de outro Estado, deixar o espaço em branco.

CGC/CPF _____



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

Descrever de forma precisa e clara, a infração averiguada, sem conter rasuras, entrelinhas ou emendas, e indicar, se for o caso, a base de cálculo do imposto, a alíquota aplicada, o período correspondente e os documentos anexados.

OBS.: Se for feita, neste campo, alusão a levantamento ou demonstrativo, realizado para fundamentar a infração, tais levantamentos e demais documentos devem constar em anexo a 1ª via e, por cópia, à 3ª via do Auto de Infração.

VALOR ORIGINAL DO IMPOSTO

| 08. VALOR ORIGINAL DO IMPOSTO EM ___/___: |
|_____|

Indicar, se for o caso, a data da Infração e o valor original do imposto.

BASE DE CÁLCULO ATUALIZADA DA MULTA

| 09. BASE DE CÁLCULO ATUALIZADA DA MULTA |
|_____|

Indicar, se for o caso, o valor atualizado da base de cálculo da multa.

TERMO INICIAL PARA CÁLCULO DE JUROS

| 10. TERMO INICIAL PARA CÁLCULO DE JUROS: MÊS/ANO: |
|_____|

Indicar, se for o caso, o mês e o ano do termo inicial para cálculo dos juros, na sequência mês/ano e no formato:

MM/AA onde:

MM = Mês

AA = Ano

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATUALIZADO



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

11. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATUALIZADO ATÉ A DATA DA LAVRATURA
IMPOSTO
MULTA
JUROS
TOTAL

Indicar os valores do imposto, da multa, dos juros e do total destes, atualizados até a data da lavratura do Auto de Infração.

INFRINGÊNCIA

12. INFRINGÊNCIA

Complementar a indicação da legislação infringida ou em se tratando de outro imposto que não o ICMS, indicar o embasamento legal.

PENALIDADE

13. PENALIDADE				
LEI:	ARTIGO:	PARÁGRAFO:	INCISO:	ALÍNEA:



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

Indicar a penalidade proposta ao sujeito passivo.

AUTUANTES

14. AUTUANTE	RG
NOME/CARGO/ASS:	
AUTUANTE	RG
NOME/CARGO/ASS	
AUTUANTE	RG
NOME/CARGO/ASS	

Indicar o nome, cargo e número do Registro Geral do fiscal autuante e sua assinatura.

INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

15. DECLARO-ME CIENTE DESTA AUTO DE INFRAÇÃO E DE SEUS ANEXOS, DOS QUAIS RECEBI CÓPIA.

SUJEITO PASSIVO	R.G.	DATA
NOME/ASS:	FUNÇÃO:	___/___/___
SUJEITO PASSIVO	RG.	DATA
NOME/ASS.:	FUNÇÃO:	___/___/___

INTIMAÇÃO: FICA O SUJEITO PASSIVO INTIMADO A RECOLHER NO PRAZO DE 30 DIAS, CONTADOS DA CIÊNCIA DESTA INTIMAÇÃO, O CRÉDITO TRIBUÁRIO DESCRITO NO CAMPO 11, O QUAL SERÁ CALCULADO NA DATA DO PAGAMENTO, CONFORME LEGISLAÇÃO APLICÁVEL OU, A BEM DE SEUS INTERESSES, APRESENTAR RECLAMAÇÃO, OBEDECIDO O MESMO PRAZO. TRATANDO-SE DE ICM OU ICMS O VALOR DA MULTA SERÁ REDUZIDO EM 50% SE PAGO ATÉ O TRIGÉSIMO DIA DA DATA DA INTIMAÇÃO, DESDE QUE O IMPOSTO E DEMAIS ACRÉSCIMOS SEJAM PAGOS OU PARCELADOS NA MESMA DATA.

INTIMAÇÃO POR A.R. Nº DE / / EDITAL Nº DOE Nº DE / /

Indicar o nome, a data e a assinatura do sujeito passivo.

Exigir recibo datado e assinado no original da peça básica, bem como nos levantamentos e outros documentos que deram origem ao Auto de Infração.

Quando a intimação ocorrer por via postal, a IRF/DRR deverá anotar, no campo



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

próprio da primeira via do Auto de Infração, o número do Aviso de Recebimento (AR).

Quando a intimação ocorrer por edital, a IRF/DRR deverá anotar, no campo próprio da primeira via do Auto de Infração, o número desse edital, bem como o do Diário Oficial que o publicou, sua data e número da página.

TRANSCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO NO SISTEMA PAF

2.1.1 Compete ao funcionário que lavrou o Auto de Infração, proceder, no prazo de 48 horas da data da lavratura, a transcrição do mesmo para o sistema PAF.

2.1.2 Se forem detectados equívocos no preenchimento do Auto de Infração, caberá à IRF/DRR relacioná-los, indicar a forma e providenciar a correção de todas as vias do Auto de Infração, remetendo-o à origem, se necessário.

2. EMISSÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO UTILIZANDO SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS (SISTEMA PAF)

2.1.A emissão de Auto de Infração por sistema eletrônico de processamento de dados, com base no modelo implementado pela N.P.F. nº 1274/92, utilizará formulário contínuo, tamanho 8,5 x 11, na cor branca e constituir-se-á de duas vias, com a seguinte destinação:

1ª via - peça básica do Processo Administrativo Fiscal (PAF);

2ª via - destina-se no autuado. Ser-lhe-á entregue quando a intimação for pessoal, ou por via postal com Aviso de Recebimento (A.R.) juntamente com cópia da documentação que deu motivo ao procedimento fiscal. Tratando-se de intimação por edital, a segunda via ficará anexa à primeira via do Auto de Infração.

2.2. O auto de infração emitido por processamento eletrônico de dados está sujeito às mesmas regras de procedimento estabelecidas no item 1.5 deste Manual.

2.3. Os demonstrativos que compuserem a peça básica serão parte integrante do mesmo e receberão ciência do autuado.

3. FORMULÁRIOS DE AUTO DE INFRAÇÃO - INUTILIZADOS

3.1. As primeiras e segundas vias do formulário de Auto de Infração inutilizado em decorrência de eventual incorreção, antes da intimação, serão agrupados e encaminhados mediante ofício à IRF.



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

3.2. A IRF informará ao sistema PAF o número e o motivo do cancelamento do Auto de Infração.

4. PROCEDIMENTOS

4.1. INTIMAÇÃO

4.1.1. Após a intimação pessoal, o Auto de Infração será remetido à Agência de Rendas ou Posto Fiscal onde permanecerá aguardando o pagamento ou reclamação.

4.1.2. Não sendo possível a intimação pessoal, o Auto de Infração será remetido a IRF/DRR para que esta:

4.1.2.1. intime o sujeito passivo por via postal, com Aviso de Recebimento (AR),
ou;

4.1.2.2. solicite IGT, através de registro no sistema PAF, a intimação do sujeito passivo por edital.

4.1.3. Na hipótese da intimação ocorrer por via postal, a IRF/DRR, deverá:

4.1.3.1 anotar no campo próprio da primeira via do Auto de Infração o número e a data do Aviso de Recebimento (AR), juntando o AR ao Auto de Infração.

4.1.3.2 implementar no sistema PAF, o número e a data do Aviso de Recebimento (AR), e a data em que se considerará intimado o sujeito passivo.

4.1.4 Na hipótese da intimação ocorrer por Edital, a IGT/CRE, deverá:

4.1.4.1 elaborar os Editais de Intimação de Autos de Infração por DRR, através do Sistema PAF, e remetê-los para publicação no Diário Oficial do Estado (DOE);

4.1.4.2 implementar no sistema PAF, a data de publicação dos editais de intimação e a data em que se considerará intimado o sujeito passivo.

4.1.5 Após a implementação da data de intimação do sujeito passivo, no Sistema PAF, caberá a IRF/DRR.:

4.1.5.1 anotar o número do edital de intimação, do Diário Oficial e a respectiva data, que serão anotados na primeira via do Auto de Infração e na via destinada ao autuado,
ou;

4.1.5.2 emitir Certidão de Citação por Edital, através do Sistema PAF, contendo os mesmos dados do subitem anterior a anexá-la ao processo.



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

4.2. RECLAMAÇÃO

4.2.1 Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias com efeito suspensivo, a contar da data em que se considera feita a intimação.

4.2.2. Caberá à repartição fiscal que protocolou a reclamação remetê-la ao setor de protocolo da delegacia de origem da lavratura do PAF.

4.2.3. O setor de protocolo da DRR informará a sistema PAF a data de protocolização da Reclamação e encaminha-la-á, para anexação, ao setor em que se encontra o processo.

4.2.4 Anexada a reclamação ao processo, deverá este ser encaminhado, no prazo de 48 horas, ao autor do feito, seu substituto, ou ao funcionário designado para se manifestar, no prazo de dez dias, sobre as razões oferecidas pelo sujeito passivo. Caso não seja cumprida, nem impugnada a exigência, será declarada a revelia no Auto de Infração, o qual será enviado à IRT para decisão.

4.3. CONTESTAÇÃO

4.3.1 Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até dez dias do recebimento, pela IRT, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida, Após o que será encaminhado ao Delegado para decisão em primeira instância.

4.4. ADITAMENTO OU RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

4.4.1 Se, após a lavratura do auto de infração e ainda no curso do processo, for verificada falta mais grave ou erro na capitulação da pena, será lavrado, no mesmo processo, termo de aditamento ou retificação, do qual será intimado o autuado, restituindo-se-lhe novo prazo de trinta dias para completar a reclamação.

4.5. DECISÃO EM 1ª INSTÂNCIA

4.5.1 Caberá a IRT/DRR elaborar parecer conclusivo sobre o qual se fundamentará



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

a decisão e a encaminhará ao Delegado para exame, o qual emitirá a decisão, por processamento eletrônico de dados, em duas vias que terão a seguinte destinação:

4.5.1.1 - 1ª via, será anexada ao Processo Administrativo Fiscal;

4.5.1.2 - 2ª via, será destinada ao autuado. Ser-lhe-á entregue quando a intimação for pessoal ou por via postal com aviso de recebimento (AR), juntamente com cópia do parecer que fundamentou a decisão. Tratando-se de intimação por edital, a segunda via ficará anexa ao auto de infração.

4.5.2 Decidido o processo, será o mesmo encaminhado à Agência de Rendas ou Posto Fiscal para que se dê ciência ao autuado, do Ato Administrativo, na mesma forma indicada pelo subitem 4.1.

4.5.3 Decorrido o prazo para oferecimento de recurso, as decisões favoráveis ao Estado serão executadas mediante intimação do autuado, na forma tratada no subitem 4.1., para, no prazo de 30 (trinta) dias, cumprir a obrigação, sob pena de inscrição do débito em Dívida Ativa, conforme o disposto no inciso XXXV do artigo 68 da Lei 8933/89.

4.5.4 A decisão do Processo Administrativo Fiscal conterá os seguintes dados:

4.5.4.1 o número da Decisão;

4.5.4.2 o número do Auto de Infração que deu origem ao Processo Administrativo Fiscal;

4.5.4.3 o nome do autuado, dos co-responsáveis, os respectivos dados cadastrais do CAD/ICMS e CGC/CPF, e outros, se houver, e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

4.5.4.4 relatório sucinto dos fatos e o embasamento legal da peça inicial, da reclamação e da contestação, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo.

4.5.4.5 a Decisão propriamente dita onde serão apontadas as questões de fato e de direito que fundamentaram a decisão;

4.5.4.6 os valores mantidos e/ou dispensados relativos ao crédito tributário exigido, bem como o termo inicial e a forma de calcular a correção monetária, os juros de mora e demais encargos previstos em lei;

4.5.4.7 a indicação do prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte cumpra a obrigação ou recorra da decisão.

4.5.4.8 se a Decisão for favorável ao contribuinte e o montante do crédito julgado improcedente for superior a 30 (trinta) UPF/PR, a autoridade singular formalizará o recurso



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

de ofício ao Conselho de Contribuintes (CCRF);

4.5.4.9 a data da ciência de decisão ao sujeito passivo.

4.5.5 A IRT/DRR registrará no sistema PAF a data da ciência da decisão.

4.6 RECURSOS PARA SEGUNDA INSTÂNCIA

4.6.1 Os recursos para o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, são:

4.6.1.1 de ofício, da decisão favorável ao contribuinte desde que o montante atualizado do crédito tributário julgado improcedente seja superior a 30 (trinta) UPF/PR, do mês da lavratura do auto de infração, caso em que será formalizado mediante manifestação obrigatória da autoridade prolatora a decisão, no final desta;

4.6.1.2 ordinário, total ou parcial, com efeito suspensivo apresentado pelo autuado, no prazo de até (trinta) dias contados da intimação da decisão hipótese em que:

4.6.1.2.1 ao receber o recurso do sujeito passivo, a unidade recebedora remetê-lo-à à IRT/DRR de origem lavratura do Auto de Infração;

4.6.1.2.2 caberá a IRT/DRR proceder a anexação do recurso PAF, informar a data da sua protocolização no sistema PAF, e proceder o encaminhamento ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (CCRF).

5. TERMO DE ARQUIVAMENTO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

5.1 O Termo de Arquivamento de Processo Administrativo Fiscal (TE de PAF), será emitido após a baixa, para sistema eletrônico de processamento de dados, em via única, e remetido a IRT/DRR para ser anexado ao Processo Administrativo Fiscal nos casos de decisão final.

5.2 O Termo de Arquivamento do Processo Administrativo Fiscal conterá os seguintes dados:

5.2.1 o número do Auto de Infração que deu origem o Processo Administrativo Fiscal;

5.2.2. o CAD/ICMS e a razão social do sujeito passivo;

5.2.3 a indicação do motivo da baixa;



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

5.2.4 a data da emissão do Termo de Arquivamento;

5.3 O Termo de Arquivamento do PAF, poderá ser reemitido pela IRT/DRR.

6. CAPA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

6.1 é utilizada para encapar o PAF em forma de autos forenses, tendo suas folhas numeradas e rubricadas e as suas peças dispostas na ordem cronológica em que foram juntadas.

6.2 No campo próprio da Capa de Processo Administrativo Fiscal afixar-se-á etiqueta adesiva contendo no mínimo o nome ou razão social do autuado, o número do auto de infração, a data da autuação e o número imputado ao PAF pelo Sistema de Protocolo Integrado (SPI).

6.3 Competirá ao autor do Auto de Infração emitir a etiqueta adesiva a ser afixada à capa do processo.

6.4 No anverso da contracapa conterà campos para:

6.4.1 identificação do autuado;

6.4.2 número do Processo Administrativo Fiscal;

6.5 Em nível de 2ª Instância (CCRF):

6.5.1 indicação do tipo de recurso;

6.5.2 data de entrada do processo;

6.5.3 nome do relator;

6.5.4 nome do revisor;

6.5.5 nome do representante da SEFA;

6.6 Em nível de 3ª Instância (Recurso Hierárquico)

6.6.1 data da entrada;

6.6.2 número do Acórdão;

6.6.3 número e data do D.O.E. do Acórdão;

6.6.4 nome do representante da SEFA.

DISPOSIÇÕES FINAIS



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

Esta Norma de Procedimento Fiscal entrará em vigor na data de sua publicação, surtindo seus efeitos a partir de 17 de fevereiro de 1.993 e revogando as disposições em contrário.

COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, em Curitiba, em 15 de fevereiro de 1993.

AGUIMAR ARANTES
Diretor

NORMA DE PROCEDIMENTO FISCAL Nº 098/93

O DIRETOR DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, no uso das atribuições que lhe confere o disposto nos artigos 11, 16 e 17 da Lei 8933/89, de 26 de janeiro de 1989, resolve expedir a seguinte Norma de Procedimento Fiscal:

SÚMULA: IMPOSTOS ESTADUAIS - Aprova alterações da Norma de Procedimento Fiscal nº 16/93 - CRE.

1 - Os subitens do item 6 da NPF 16/93 - CRE passam a vigor com a seguinte redação:

- 6.1 - As capas e contracapas de PAF serão confeccionadas em papel de primeira qualidade, na cor verde e plastificadas.
- 6.2 - As capas terão 34 cm de altura e 26 cm de comprimento, com vinco para dobra a 2 cm da borda esquerda.
- 6.3 - As contracapas serão confeccionadas em três tamanhos, com vincos para dobra em distâncias diferentes, que determinarão a quantidade de documentos a serem protegidos:
 - 6.3.1 - modelo 1 - 34 cm de altura e 26,5 cm de comprimento, com vincos para dobra a 2 e a 2,5 cm da borda esquerda;
 - 6.3.2 - modelo 2 - 34 cm de altura e 28,5 cm de comprimento, com vincos para dobra a 2 e a 4,5 cm da borda esquerda;



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

6.3.3 - modelo 3 - 34 cm de altura e 30 cm de comprimento, com vincos para dobra a 2 e a 6 cm da borda esquerda.

6.4 - A frente da capa conterà a inscrição **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** e, logo abaixo, um retângulo medindo 5 cm de altura por 15 cm de comprimento, destinado a afixação de etiqueta.

6.5 - O anverso da contracapa conterà campos para:

6.5.1 - identificação do autuado;

6.5.2 - identificação do nº do Processo Administrativo Fiscal;

6.5.3 - indicação dos seguintes dados correspondentes ao Recursos de 2ª

Instância ao CCRF:

6.5.3.1 - tipo de Recurso (de ofício ou ordinário);

6.5.3.2 - nome do relator;

6.5.3.3 - nome do revisor;

6.5.3.4 - nome do Representante da SEFA;

6.5.3.5 - data de entrada.

6.5.4 - indicação dos seguintes dados correspondentes ao Recurso de

Reconsideração:

6.5.4.1 - nº do acórdão, nº do Diário Oficial do Estado e data de publicação;

6.5.4.2 - nome do relator;

6.5.4.3 - nome do revisor;

6.5.4.4 - nome do representante da SEFA.

6.5.5 - indicação dos seguintes dados correspondentes ao Recurso de 3ª Instância ao Secretário da Fazenda:

6.5.5.1 - nº do Recurso do Acórdão;

6.5.5.2 - nº do Diário Oficial do Estado e data de publicação;

6.5.5.3 - nome do representante da SEFA;

6.5.5.4 - data de recebimento.

2 - Ficam acrescentados à NPF 16/93 - CRE o item 7 e respectivos subitens com a seguinte redação:

7. MONTAGEM DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

- 7.1 - O PAF será montado em forma de autos forenses, tendo suas peças dispostas na ordem cronológica em que forem juntadas e as suas folhas numeradas e rubricadas.
- 7.2 - O processo será capeado por capa própria para PAF, na qual afixar-se-á etiqueta adesiva contendo o nome ou razão social do autuado, o número do auto de infração, o número e data do protocolo no SPI (Sistema de Protocolo Integrado) e o número do volume na forma do disposto no subitem 7.6.1.
- 7.3 - Competirá ao autor do Auto de Infração emitir a etiqueta adesiva a ser afixada na capa do processo.
- 7.4 - Quando a quantidade de documentos do processo atingir a altura da lombada da contracapa em uso, está deverá ser substituída por outra, com lombada maior, ou, se a altura for maior que 4 centímetros, iniciado novo volume.
- 7.5 - As informações contidas na contracapa substituída deverão ser transcritas para a nova contracapa ou, se for o caso, para a contracapa do novo volume.
- 7.6 - Todos os volumes do processo deverão ser numerados, seqüencialmente, na ordem em que forem sendo formados.
- 7.6.1 - O número será composto por:
- a) dígito que identifique o número do volume;
 - b) dígito que identifique o total de volumes que compõem o processo.

Ex.: Processo com 3 volumes

Primeiro volume - 1/3

Segundo volume - 2/3

Terceiro volume - 3/3

7.7 - Ao ser iniciado novo volume, os volumes anteriores deverão ser renumerados.

7.8 - A remessa de Processo Administrativo Fiscal processar-se-á por meio de lista, na qual conterà, obrigatoriamente, o número da última folha de cada volume.



ESTADO DO PARANÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO

7.9 - O funcionário que receber carga de Processo Administrativo Fiscal que não atenda o disposto nesta Norma será o responsável pela regularização do mesmo.

DISPOSIÇÕES FINAIS

Esta Norma de Procedimento Fiscal entrará em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas as disposições em contrário.

COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO, em Curitiba, em 28 de outubro de 1993.

AGUIMAR ARANTES
Diretor

ANEXO – III – Lei nº 11.580

(Atualizada até a Lei nº 14.068, de 04.07.2003)

Súmula: Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências.

CAPÍTULO XV
DO LANÇAMENTO
SEÇÃO I

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA

Art. 56. A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, o seguinte procedimento e disposições:

I - FASE PRELIMINAR

O procedimento fiscal poderá ser motivado:

a) pela representação - lavrada por funcionário fiscal de repartição fazendária que, em serviço interno, verificar a existência de infração à legislação tributária, a qual conterá as características intrínsecas do auto de infração, excetuando-se a obrigatoriedade da intimação do sujeito passivo;

b) pela denúncia, que poderá ser:

1. escrita - devendo conter a identificação do denunciante e a qualificação do denunciado, se conhecida, e relatar, inequivocamente, os fatos que constituem a infração;

2. verbal - devendo ser reduzida a termo, devidamente assinado pela parte denunciante, na repartição fazendária competente, contendo os elementos exigidos no item anterior;

II - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal considera-se iniciado:

a) por termo de início de fiscalização, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

b) pelo ato de apreensão de quaisquer bens ou mercadorias, ou de retenção de documentos ou livros comerciais e fiscais;

c) por qualquer outro ato escrito, praticado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional, desde que cientificado do ato o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

III - AUTO DE INFRAÇÃO

A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária, observando-se que:

a) o auto de infração não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas e nele descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada, devendo ainda dele constar:

1. o local, a data e a hora da lavratura;

-
2. a qualificação do autuado;
 3. o dispositivo infringido do art. 55 e a penalidade aplicável nele estabelecida;
 4. o valor do crédito tributário relativo ao ICMS, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período;
 5. a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto, sendo que a assinatura não importa em confissão, nem sua falta ou recusa em nulidade do auto de infração ou em agravação da penalidade;
 6. a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
 7. a assinatura do autuante e sua identificação funcional;
- b) as eventuais falhas do auto de infração não acarretam nulidade, desde que permitam determinar com segurança a infração e o sujeito passivo;
 - c) a Secretaria da Fazenda manterá sistema de controle, registro e acompanhamento dos processos administrativos fiscais;

IV - APREENSÃO

É admissível a apreensão de mercadorias e demais bens, livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito, observando-se que:

a) se houver prova ou fundada suspeita de que as mercadorias e demais bens se encontram em residência particular, ou em dependência de qualquer estabelecimento, a fiscalização adotará cautelas necessárias para evitar a remoção clandestina e determinará providências para busca e apreensão judiciária, se o morador ou detentor recusar-se a fazer a exibição dessas mercadorias e demais bens;

b) as mercadorias ou demais bens apreendidos ficam sob a custódia do Chefe da repartição fazendária por onde se iniciar o respectivo processo e poderão ser por este liberados mediante a satisfação, pelo autuado, das exigências determinantes da apreensão, ou, se não atendidas, após a identificação exata do infrator, da infração e das quantidades, espécies e valores das mercadorias ou demais bens;

c) em relação à apreensão de livros, documentos fiscais e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, ou sua correspondente lacração, será lavrado termo que constará do processo;

V - INTIMAÇÃO

a) a intimação para que o autuado integre a instância administrativa, bem como da decisão de que trata o inciso XI deste artigo, far-se-á:

1. pessoalmente, mediante entrega à pessoa do próprio sujeito passivo, seu representante ou preposto, de cópia do auto de infração e dos levantamentos e outros documentos que lhe deram origem, ou da decisão, respectivamente, exigindo-se recibo datado e assinado na via original ou, alternativamente, por via postal ou telegráfica, com prova do

recebimento;

2. por publicação única no Diário Oficial do Estado ou no jornal de maior circulação na região do domicílio do autuado, quando resultar improficua a alternativa adotada, de acordo com o disposto no item anterior;

b) considera-se feita a intimação:

1. na data da ciência do intimado;

2. na data do recebimento, por via postal ou telegráfica, ou, se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal telegráfica;

c) trinta dias da publicação do edital, se este for o meio utilizado;

VI - DA RECLAMAÇÃO

Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias, a contar da data em que se considera feita a intimação, observando-se que:

a) será protocolizada na repartição por onde correr a instrução do processo e nela o autuado aduzirá todas as razões e argumentos de sua defesa, juntando, desde logo, as provas que tiver;

b) sua apresentação, ou na sua falta, o término do prazo para reclamação, instaura a fase litigiosa do procedimento;

c) apresentada tempestivamente supre eventual omissão ou defeito da intimação;

VII - CONTESTAÇÃO

Apresentada a reclamação, o processo será encaminhado, em quarenta e oito horas, ao autor do procedimento, seu substituto ou funcionário designado, para se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre as razões oferecidas pelo autuado;

VIII - DILIGÊNCIAS

O Chefe da repartição, a requerimento do reclamante ou de ofício, poderá determinar a realização de diligências ou requisitar documentos ou informações que forem consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo;

IX - PARECER

Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até quinze dias do recebimento, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida;

X - REVISÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO

Se, após a lavratura do auto de infração e antes da decisão de 1ª Instância, for verificado erro na capitulação da pena, existência de sujeito passivo solidário ou falta que resulte em agravamento da exigência, será lavrado auto de infração revisional, do qual será intimado o autuado e o solidário, se for o caso, abrindo-se prazo de trinta dias para

apresentação de reclamação;

XI - JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento do processo, em primeira instância, compete ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, que poderá delegá-la, sendo que antes de proferir a decisão a autoridade administrativa poderá solicitar a audiência de órgão jurídico da Coordenação da Receita ou da Procuradoria Fiscal do Estado;

XII - DOS RECURSOS PARA SEGUNDA INSTÂNCIA

As razões do recurso serão juntadas ao respectivo processo, para ulterior encaminhamento ao órgão de segunda instância, observando-se que:

a) os recursos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais são:

1. de ofício, da decisão favorável ao contribuinte, desde que o montante atualizado do crédito tributário julgado improcedente seja superior a 100 (cem) UPF/PR, do mês da lavratura do auto de infração, caso em que será formalizado mediante manifestação obrigatória da autoridade prolatora da decisão, no final desta;

2. ordinário, total ou parcial, em cada processo, com efeito suspensivo, pelo atuado, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da data da intimação da decisão;

b) o recurso ordinário interposto intempestivamente antes da inscrição do crédito tributário correspondente em dívida ativa, será encaminhado ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, cabendo a este apreciar a preclusão;

c) o rito processual em segunda instância obedecerá às normas previstas em lei complementar;

XIII - VISTA DOS AUTOS

Em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao atuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado, lavrando o servidor termo com indicação das peças fornecidas.

XIV - DECISÕES FINAIS

As decisões são finais e irreformáveis, na esfera administrativa, quando delas não caiba mais recurso ou se esgotarem os prazos para tal procedimento, observando-se que:

a) após decorrido o prazo para oferecimento de recurso, as decisões finais favoráveis ao Estado serão executadas mediante intimação do atuado pela Coordenação da Receita do Estado, observado no que couber o disposto no inciso V deste artigo, para, no prazo de 30 (trinta) dias, cumprir a obrigação, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa;

b) os créditos tributários inscritos em dívida ativa serão cancelados, com observância do disposto em decreto do Poder Executivo, nos casos de:

1. exclusão do crédito tributário;

2. regularização de divergência de créditos tributários originados de processo

administrativo fiscal, de rito sumário;

c) o encaminhamento das certidões de dívida ativa para propositura da respectiva ação executiva far-se-á independentemente da nova intimação ou notificação do sujeito passivo, além da prevista na alínea “a” deste inciso;

d) os créditos tributários serão cancelados, com observância do disposto em decreto do Poder Executivo, no caso de o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais ter proferido decisão final e irreformável, por mais de uma vez, sobre a mesma matéria, de forma favorável ao mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, comprovado por certidão do referido órgão.

A alínea "d" foi acrescentada pelo art. 7º da Lei n. 13.023, de 22.12.2000, produzindo efeitos a partir de 26.12.2000.

XV - DA PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO IMPUGNADO

Se o contribuinte concordar apenas parcialmente com o auto de infração ou com a decisão de primeira instância, poderá, respectivamente, oferecer reclamação ou interpor recurso ordinário apenas em relação à parcela do crédito tributário contestado, desde que efetue, previamente, o pagamento da parte não contestada.

**ANEXO – IV – Regulamento do ICMS Aprovado pelo Decreto nº
5.141/2001**

CAPÍTULO II DO LANÇAMENTO

SEÇÃO I DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA

Art. 604. A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, o seguinte procedimento e disposições (art. 56 da Lei n. 11.580/96):

I - FASE PRELIMINAR

O procedimento fiscal poderá ser motivado:

a) pela representação - lavrada por funcionário fiscal de repartição fazendária que, em serviço interno, verificar a existência de infração à legislação tributária, a qual conterá as características intrínsecas do auto de infração, excetuando-se a obrigatoriedade da intimação do sujeito passivo;

b) pela denúncia, que poderá ser:

1. escrita - devendo conter a identificação do denunciante e a qualificação do denunciado, se conhecida, e relatar, inequivocamente, os fatos que constituem a infração;

2. verbal - devendo ser reduzida a termo, devidamente assinado pela parte denunciante, na repartição fazendária competente, contendo os elementos exigidos no item anterior;

II - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal considera-se iniciado:

a) por termo de início de fiscalização, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

b) pelo ato de apreensão de quaisquer bens ou mercadorias, ou de retenção de documentos ou livros comerciais e fiscais;

c) por qualquer outro ato escrito, praticado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional, desde que cientificado do ato o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

III - AUTO DE INFRAÇÃO

A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária, observando-se que:

a) o auto de infração não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas e nele descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada, devendo ainda dele constar:

1. o local, a data e a hora da lavratura;

2. a qualificação do autuado;

3. o dispositivo infringido do art. 603 e a penalidade aplicável nele estabelecida;

4. o valor do crédito tributário relativo ao ICMS, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período;

5. a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto, sendo que a assinatura não importa em confissão, nem sua falta ou recusa em nulidade do auto de infração ou em agravação da penalidade;

6. a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

7. a assinatura do autuante e sua identificação funcional;

b) as eventuais falhas do auto de infração não acarretam nulidade, desde que permitam determinar com segurança a infração e o sujeito passivo;

c) a Secretaria da Fazenda manterá sistema de controle, registro e acompanhamento dos processos administrativos fiscais;

IV - APREENSÃO

É admissível a apreensão de mercadorias e demais bens, livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito, observando-se que:

a) se houver prova ou fundada suspeita de que as mercadorias e demais bens se encontram em residência particular, ou em dependência de qualquer estabelecimento, a fiscalização adotará cautelas necessárias para evitar a remoção clandestina e determinará providências para busca e apreensão judiciária, se o

morador ou detentor recusar-se a fazer a exibição dessas mercadorias e demais bens;

b) as mercadorias ou demais bens apreendidos ficam sob a custódia do Chefe da repartição fazendária por onde se iniciar o respectivo processo e poderão ser por este liberados mediante a satisfação, pelo autuado, das exigências determinantes da apreensão, ou, se não atendidas, após a identificação exata do infrator, da infração e das quantidades, espécies e valores das mercadorias ou demais bens;

c) em relação à apreensão de livros, documentos fiscais e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, ou sua correspondente lacração, será lavrado termo que constará do processo;

V - INTIMAÇÃO

a) a intimação para que o autuado integre a instância administrativa, bem como da decisão de que trata o inciso XI, far-se-á:

1. pessoalmente, mediante entrega à pessoa do próprio sujeito passivo, seu representante ou preposto, de cópia do auto de infração e dos levantamentos e outros documentos que lhe deram origem, ou da decisão, respectivamente, exigindo-se recibo datado e assinado na via original ou, alternativamente, por via postal ou telegráfica, com prova do recebimento;

2. por publicação única no Diário Oficial do Estado ou no jornal de maior circulação na região do domicílio do autuado, quando resultar improfícua a alternativa adotada, de acordo com o disposto no item anterior;

b) considera-se feita a intimação:

1. na data da ciência do intimado;

2. na data do recebimento, por via postal ou telegráfica, ou, se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal telegráfica;

c) trinta dias da publicação do edital, se este for o meio utilizado;

VI - DA RECLAMAÇÃO

Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias, a contar da data em que se considera feita a intimação, observando-se que:

a) será protocolizada na repartição por onde correr a instrução do processo e nela o autuado aduzirá todas as razões e argumentos de sua defesa, juntando,

desde logo, as provas que tiver;

b) sua apresentação, ou na sua falta, o término do prazo para reclamação, instaura a fase litigiosa do procedimento;

c) apresentada tempestivamente supre eventual omissão ou defeito da intimação;

VII - CONTESTAÇÃO

Apresentada a reclamação, o processo será encaminhado, em quarenta e oito horas, ao autor do procedimento, seu substituto ou funcionário designado, para se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre as razões oferecidas pelo autuado;

VIII - DILIGÊNCIAS

O Chefe da repartição, a requerimento do reclamante ou de ofício, poderá determinar a realização de diligências ou requisitar documentos ou informações que forem consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo;

IX - PARECER

Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até quinze dias do recebimento, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida;

X - REVISÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO

Se, após a intimação do sujeito passivo do auto de infração e antes da decisão de 1ª Instância, for verificado erro na capitulação da pena, existência de sujeito passivo solidário ou falta que resulte em agravamento da exigência, será lavrado auto de infração revisional, do qual será intimado o autuado e o solidário, se for o caso, abrindo-se prazo de trinta dias para apresentação de reclamação;

XI - JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento do processo, em primeira instância, compete ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, que poderá delegá-la, sendo que antes de proferir a decisão a autoridade administrativa poderá solicitar a audiência de órgão jurídico da Coordenação da Receita ou da Procuradoria Fiscal do Estado;

XII - DOS RECURSOS PARA SEGUNDA INSTÂNCIA

As razões do recurso serão juntadas ao respectivo processo, para ulterior

encaminhamento ao órgão de segunda instância, observando-se que:

a) os recursos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais são:

1. de ofício, da decisão favorável ao contribuinte, desde que o montante atualizado do crédito tributário julgado improcedente seja superior a 100 (cem) UPF/PR, do mês da lavratura do auto de infração, caso em que será formalizado mediante manifestação obrigatória da autoridade prolatora da decisão, no final desta;

2. ordinário, total ou parcial, em cada processo, com efeito suspensivo, pelo atuado, no prazo de até trinta dias contados da data da intimação da decisão;

b) o recurso ordinário interposto intempestivamente antes da inscrição do crédito tributário correspondente em dívida ativa, será encaminhado ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, cabendo a este apreciar a preclusão;

c) o rito processual em segunda instância obedecerá às normas previstas em lei complementar;

XIII - VISTA DOS AUTOS

Em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao atuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado, lavrando o servidor termo com indicação das peças fornecidas.

XIV - DECISÕES FINAIS

As decisões são finais e irreformáveis, na esfera administrativa, quando delas não caiba mais recurso ou se esgotarem os prazos para tal procedimento, sendo que após decorrido o prazo para oferecimento de recurso, as decisões finais favoráveis ao Estado serão executadas mediante intimação do atuado pela Coordenação da Receita do Estado, observado no que couber o disposto no inciso V, para, no prazo de 30 (trinta) dias, cumprir a obrigação, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa;

XV - DA PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO IMPUGNADO

Se o contribuinte concordar apenas parcialmente com o auto de infração ou com a decisão de primeira instância, poderá, respectivamente, oferecer reclamação ou interpor recurso ordinário apenas em relação à parcela do crédito tributário contestado, desde que efetue, previamente, o pagamento da parte não contestada.

Parágrafo único. Para os fins do disposto:

a) no inciso X, o auto de infração revisional será apenso aos autos do processo originariamente constituído;

b) no inciso XII, em se tratando de recurso ordinário interposto por sujeito passivo que tenha sido revel em 1ª Instância, a Delegacia Regional da Receita, por intermédio da Inspetoria Regional de Tributação, previamente à remessa dos autos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, encaminhará o processo ao funcionário atuante ou outro designado para manifestação, no prazo de trinta dias, circunstanciada e conclusivamente, quanto aos termos do recurso ordinário, inclusive promovendo as diligências que se fizerem necessárias, verificando quanto à autenticidade das provas anexadas no recurso, se for o caso.

Art. 605. A propositura pelo contribuinte de ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito tributário, importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa ou desistência do recurso interposto (Lei n. 7.818/83, art. 1º, § 5º).