



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

**JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ – UMA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS.**

ELIZABETH REGINA MARINHO ESPÍNDOLA NOGUEIRA

FORTALEZA

2013

ELIZABETH REGINA MARINHO ESPÍNDOLA NOGUEIRA

JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ – UMA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Avaliação de Políticas Públicas, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Avaliação de Políticas Públicas. Área de concentração: Políticas Públicas

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Carlos Américo Leite Moreira
Universidade Federal do Ceará – UFC - MAPP

Professor Dr. Fernando José Pires de Sousa
Universidade Federal do Ceará – UFC - MAPP

Dr. Sergio André Cavalcante
Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

ELIZABETH REGINA MARINHO ESPÍNDOLA NOGUEIRA

**JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ – UMA AVALIAÇÃO DE RESULTADOS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Avaliação de Políticas Públicas, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Avaliação de Políticas Públicas. Área de concentração: Políticas Públicas

Orientador: Prof. Carlos Américo Leite
Moreira

FORTALEZA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catálogo, mediante os dados fornecidos pelo(s) autor(s)

- N711j Nogueira, Elizabeth Regina Marinho Espíndola.
Justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE : uma avaliação de resultados / Elizabeth Regina Marinho Espíndola Nogueira. – 2013.
141 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, Mestrado Profissional em Avaliação de Políticas Públicas, Fortaleza, 2013.
Orientação: Prof. Dr. Carlos Américo Leite Moreira.
1. Justiça Fiscal. 2. Estado. 3. Contencioso. I. Título

CDD 320.6

A Deus.

Aos meus queridos pais e muito amados por mim, escolhidos por Deus para serem meus educadores. Companheiros e conselheiros em todos os momentos de minha vida, meu reconhecimento eterno por tudo que fazem por mim, pelo amor, pelos carinhos, pelos conselhos, por acreditarem mim, pela amizade. A eles minhas sinceras homenagens, pois mesmo diante das dificuldades da vida, souberam conduzir a família para o bem, para o amor cristão, fazendo-nos pessoas de conduta verdadeira. Nunca vou esquecer de suas palavras: *“estude filha”*; *“lute filha”*, *“vá em frente”*!

AGRADECIMENTOS

A Deus, criador de todo universo, amor incondicional e infinito, pela graça de Deus sou o que sou, e sou o que sou, pela graça de Deus. É o meu tudo, o sentido da minha felicidade.

A Jesus Cristo, filho Deus, que na Eucaristia e na palavra me dão vida para lutar todos os dias.

A Nossa Senhora, mãe amável e protetora, que no seu silêncio me ilumina na contínua caminhada.

Ao meu Orientador Dr. Carlos Américo Leite por sua paciência, companheirismo e dedicação na construção desta pesquisa.

A toda a minha família, pais e irmãos, que muito me incentivaram para não desistir, mesmo diante dos momentos difíceis que enfrentava.

A minha querida irmã Selma, companheira e amiga que venho da cidade de Recife para Fortaleza, a fim de ser minha companheira no tratamento médico, me ajudando e incentivando, sem o qual eu não conseguiria passar por este momento.

A minha amiga Eliane Lopes, pela amizade, carinho, dedicação, conselheira, colaboração incansável para eu não desistir, contribuindo para o meu bem-estar.

A minha amiga Neumann, pela amizade e dedicação espontânea na ajuda da confecção dos dados, colaboração relevante para a concretização do trabalho.

A minha amiga Filomena, pela amizade, a sua fidelidade em cuidar de mim, me ajudou muito emocionalmente para que eu pudesse lutar, para que eu não desistisse de amar, para me fazer crescer, para que eu acreditasse na concretização deste sonho.

A todos os professores do MAPP, que com muita sabedoria, seriedade e desconcentração souberam construir com nós alunos do Mestrado, os estudos de avaliação de uma política pública.

A todos os funcionários do MAPP, pelo carinho e atenção nesta maravilhosa caminhada.

A todos que direta ou indiretamente colaboraram para que eu pudesse vencer este desafio, sintam-se amados e queridos por mim e eternamente agradecidos.

31 Não vos aflijais, nem digais: Que comeremos? Que beberemos? Com que nos vestiremos? 32 São os pagãos que se preocupam com tudo isso. Ora, vosso Pai Celeste sabe que necessitais de tudo isso. 33 Buscai em primeiro lugar o Reino de Deus e a sua justiça e todas estas coisas vos serão dadas em acréscimo. 34 Não vos preocupais, pois, com o dia de amanhã: o dia de amanhã terá as suas preocupações próprias. A cada dia basta o seu cuidado.” (Mateus, 6, 31-34)

RESUMO

A política de Justiça Fiscal oferecida pelo Estado através do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), órgão integrante da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), constitui uma garantia adicional para a solução das lides tributárias. A existência desse órgão para o Estado do Ceará representa um avanço para a população cearense, pois alicerça um Estado Democrático de Direito para a defesa e garantia dos direitos fundamentais, onde o contribuinte pode discutir a exigência fiscal que lhe é imposta. Para o Estado, esse órgão permite o exercício do princípio do autocontrole da Administração Pública, onde o Estado rever seus próprios atos, maculados de erros, vícios ou ilegalidade.

Foi uma avaliação no campo investigativo da política de justiça fiscal e no eixo avaliativo de uma política de harmonização das relações sociais entre o Fisco e Contribuintes na concretização do ideal de justiça. A problematização esteve centrada em discutir: À luz dos princípios constitucionais vigentes, e das Teorias de Justiça e cidadania, as políticas públicas implementadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, através do CONAT/CE permitem um equacionamento da atuação do Fisco com os direitos do contribuinte na obtenção da justiça fiscal?

A proposta desse campo avaliativo teve como finalidade avaliar a política de Justiça Fiscal no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará. No tocante aos objetivos específicos insere-se: a) avaliar como o contencioso do Estado do Ceará concebe a justiça fiscal, mediante indicadores de justiça escolhidos dentro da Teoria de Justiça de John Rawls; b) avaliar se a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE tem a configuração precípua de arrecadação para o Estado do Ceará. c) avaliar se a atuação do CONAT/CE alcança a justiça fiscal, avaliada através de entrevistas e relatórios internos sobre os resultados alcançados dos julgamentos dos autos de infração.

Assim, nesse paradigma, mediante os resultados de julgamentos ocorridos no período 2008-2012, com a materialização da percepção dos entrevistados dentro da perspectiva dos indicadores de justiça utilizados e da técnica de observação participante, constatou-se que o CONAT/CE possibilita, em parte, a legitimação da atuação do fisco junto à sociedade.

Na percepção dos três métodos utilizados nessa pesquisa, na abordagem qualitativa e quantitativa, ou seja, entrevistas, observações diretas e nos resultados de julgamentos do período de 2008-2012, observou-se que de uma maneira geral, se confirmou que o CONAT/CE legitima, em parte, a justiça fiscal junto ao Contribuinte e junto à sociedade, ressalvados nas perspectivas da pouca realização de perícias, ausência de advogados em algumas das sessões assistidas e contribuintes de empresas de pequeno porte e microempresas que não se sentiram contemplados com esta justiça fiscal, momento em que, faz-se oportuno registrar a necessidade de uma nova agenda de pesquisas, para uma abordagem qualitativa mais precisa desses aspectos.

A lógica de arrecadação para o Estado existe e não entra em conflito com a perspectiva de justiça fiscal aplicada pelo órgão, pois, embora a consequente resolução da lide tributária traga consigo a consequente arrecadação tributária, traz também o controle e qualidade do lançamento tributário que é dado no CONAT/CE como foi visto nesta pesquisa.

Palavras chaves: Justiça, Estado, Contencioso.

ABSTRACT

The policy of fiscal justice offered by the State through the Administrative Litigation tributary of the State of Ceará (CONAT/CE), component part of Ministry of Finance of the State of Ceará (SEFAZ/CE), constitutes an additional guarantee for the solution of tax have. The existence of such a body for the state of Ceará is a step forward for the people of Ceará, because founds a democratic State governed by the rule of law for the protection and guarantee of fundamental rights, where the taxpayer can discuss the fiscal requirement imposed upon it. For the state, this component allows the exercise of the principle of self-control of public administration, where the State to revise their own acts, maculados of errors, defects or illegality.

It was an assessment in the field of investigative policy of fiscal justice and the axis of evaluation a policy of harmonisation of social relations between the tax authorities and taxpayers in the realisation of the ideal of justice. The discussion was focused on discussing: in the light of the constitutional principles in force, and the theories of justice and citizenship, public policies implemented by the Ministry of Finance of the State of Ceará, through the CONAT/CE allows an understanding of the role of the Treasury with the rights of the taxpayer in obtaining tax justice?

The proposal of this field avaliativo had as finality valued the politics of Fiscal Justice in the context of the Contentious Administrative Tributary of the State of the Ceará. Regarding the specific objectives it is inserted: a) to value like the contentious of the State of the Ceará conceives the fiscal justice, by means of indicators of justice chosen inside the Theory of Justice of John Rawls; b) to value if the fiscal justice in the context of the CONAT/CE has the essential configuration of tax revenue for the State of the Ceará. c) to value if the acting of the CONAT/CE reaches the fiscal justice valued through interviews and internal reports on the reached results of the judgements of the cars of breach.

So, in this paradigm, by means of the results of judgements occurred in the period 2008-2012, with the materialização of the perception of the interviewed ones inside the perspective of the used indicators of justice and of the technique of observation participant, noted that the CONAT/CE makes possible, in part, the legitimation of the acting of the Internal Revenue Service near the society.

In the perception of three methods used in this inquiry, in the qualitative and quantitative approach, in other words, you interview, straight observations and in the results of judgements of the period of 2008-2012, it was noticed that in a general way, it was confirmed that the CONAT/CE legitimizes, in part, the fiscal justice near the Taxpayer and near the society, when realization of skills, lawyers' absence was excepted in the perspectives of little in some of the assisted sessions and taxpayers of enterprises of small transport and small businesses that did not feel contemplated with this fiscal justice, moment in which, it is made opportune to register the necessity of a new diary of inquiries, for a qualitative approach more precise of these aspects.

The tax revenue logic for the State exists and do not clash with the perspective of fiscal justice applied by the organ, so, though the consequent resolution of the tax work brings with itself the consequent tax tax revenue, it brings also the control and quality of the tax launch that is given in the CONAT/CE as it was seen in this inquiry.

Key words: Justice, State, Contentiously

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura nº. 1 - Organograma do CONAT/CE	29
Figura nº. 2 - Fluxograma da instauração do PAT	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 3.1 - Interpretação do segundo princípio de John Rawls.....	45
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro nº. 2.3.1 - Receita de arrecadação própria: 2008 – 2012.....	32
Quadro nº. 2.3.2 - Receita de transferências constitucionais: 2009 – 2012	34
Quadro nº. 2.3.3 - Arrecadação dos macrosegmentos: 2008 – 2012	35
Quadro nº. 2.3.4 - Processos cadastrados no CONAT/CE	37
Quadro nº. 2.3.5 - Valores dos créditos julgados em 1ª e 2ª Instância: 2008-2012	39
Quadro nº. 3.2.1 - Contenciosos Administrativos nos Estados brasileiros	62
Quadro nº. 4.6 - Sessões assistidas no CONAT/CE	80
Quadro nº. 5.1 - Natureza das decisões julgadas em 1ª Instância: 2008-2012	85
Quadro nº. 5.2 - Natureza das decisões julgadas em 2ª Instância: 2008-2012	91
Quadro nº. 5.2.1 - Relação dos entrevistados	94

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 2.3.1 - Evolução das receitas próprias do Estado do Ceará: 2008-2012.....	32
Gráfico 2.3.2 - Comparação das receitas próprias com as receitas de transferências 2009-2012...	34
Gráfico 2.3.3 - Composição das receitas de arrecadação de ICMS por macrosegmento:Ano 2008	36
Gráfico 2.3.4 - Composição das receitas de arrecadação de ICMS por macrosegmento:Ano 2012	36
Gráfico 2.3.5 - Comparação das quantidades dos processos julgados em 1ª e 2ª Instância: 2008-2012.....	39
Gráfico 5.1 - Número de processos julgados em 1ª Instância: 2008-2012	83
Gráfico 5.2 - Resultado por valores em 1ª Instância: 2008-2012.....	84
Gráfico 5.3 - Natureza das decisões em 1ª Instância: ano 2008.....	85
Gráfico 5.4 - Natureza dos julgamentos em 1ª Instância: ano 2009.....	86
Gráfico 5.5 - Natureza dos julgamentos em 1ª Instância: ano 2010.....	86
Gráfico 5.6 - Natureza dos julgamentos em 1ª Instância: ano 2011.....	87
Gráfico 5.7 - Natureza dos julgamento em 1ª Instância: ano 2012.....	87
Gráfico 5.8 - Número de processos julgados em 2ª Instância: 2008-2012.....	88
Gráfico 5.9 - Comparação do quantitativo de processos julgados em 1ª e 2ª Instância: 2008-2012	89
Gráfico 5.10 - Resultado por valores em 2ª Instância: 2008-2012.....	89
Gráfico 5.11 - Comparação por valores de créditos tributários julgados em 1ª e 2ª Instância: 2008-2012	90
Gráfico 5.12 - Natureza dos julgamentos em 2ª Instância: Ano 2008.....	91
Gráfico 5.13 - Natureza dos julgamentos em 2ª Instância: Ano 2009.....	92
Gráfico 5.14 - Natureza dos julgamentos em 2ª Instância: Ano 2010.....	92
Gráfico 5.15 - Natureza dos julgamentos em 2ª Instância: Ano 2011.....	93
Gráfico 5.16 - Natureza dos julgamentos em 2ª Instância: Ano 2012.....	93
Gráfico 5.17 - Avaliação dos Representantes Legais quanto ao contraditório e ampla defesa.....	96
Gráfico 5.18 - Percepção dos Representantes Legais quanto ao julgamento em 1ª Instância.....	102
Gráfico 5.19 - Percepção dos Representantes Legais quanto ao julgamento em 2ª Instância.....	103
Gráfico 5.20 - Fluxo processual na Célula de Perícias: 2008-2012.....	105
Gráfico 5.21 - Pedidos de perícias e diligências por célula: 2008-2012.....	106
Gráfico 5.22 - Processos periciados versus processos julgados em 1ª Instância: 2008-2012.....	106
Gráfico 5.23 - Processos periciados versus processos julgados em 2ª Instância: 2008-2012.....	107
Gráfico 5.24 - Percepção dos Representantes Legais quanto ao trabalho pericial.....	108
Gráfico 5.25 - Percepção dos Representantes Legais quanto a apresentação de recursos.....	113
Gráfico 5.26 - O que é justiça fiscal na visão de Servidores e Conselheiros.....	117
Gráfico 5.27 - O que é justiça fiscal na visão de Representantes Legais.....	117
Gráfico 5.28 Alcance da justiça fiscal na percepção de Servidores e Conselheiros.....	119
Gráfico 5.29 Alcance da justiça fiscal na percepção de Representantes Legais.....	120

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CONAT/CE	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
AI	Auto de Infração
CADINE	Cadastro de Devedores Inadimplentes do Estado do Ceará
CATRI	Coordenadoria de Administração Tributária
CEAPL	Célula de Apoio Logístico
CECOP	Célula de Consultoria e Planejamento
CEJUL	Célula de Julgamento da 1ª Instância
CEPAC	Célula de Planejamento e Acompanhamento
CEPAT	Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário
CEPED	Célula de Perícias e Diligências Fiscais
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRT	Conselho de Recursos Tributários
CRT/CE	Conselho Regional do Trabalho do Ceará
FPE	Fundo de Participação dos Estados
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGE	Procuradoria Geral do Estado
RTC	Receitas de Transferências Constitucionais
SAPAT	Sistema de Acompanhamento de Processo Administrativo Tributário
SEFAZ/CE	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
TAF	Tributação, Arrecadação e Fiscalização
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFIR	Unidades Fiscais de Referência

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	15
1.1 - Objetivos gerais	17
1.2 - Objetivos específicos	18
1.3 - Estrutura da pesquisa	19
2 - CONFIGURAÇÃO DA POLÍTICA EM AVALIAÇÃO	21
2.1 - Breve histórico da política no âmbito do Estado	21
2.2 - Estrutura e funcionamento atual do CONAT/CE	23
2.3 - Esboço da receita de arrecadação do Estado	31
3 - BASES TEÓRICAS DE SUSTENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO	40
3.1 - Teorias de justiça e cidadania	40
3.2 - Justiça fiscal no CONAT/CE	51
3.2.1 - Tributação e lançamento do crédito tributário	51
3.2.2 - Fundamento constitucional do PAT	54
3.2.3 - Princípios norteadores do PAT	55
3.2.4 - Peculiaridades sobre o PAT no Estado do Ceará	61
3.2.5 - Indicadores processuais de justiça fiscal do CONAT/CE	69
4 - METODOLOGIA DA PESQUISA AVALIATIVA	71
4.1 - Definição da avaliação de políticas públicas	71
4.2 - Por que avaliar	73
4.3 - Local, atores, temporalidade da pesquisa	76
4.4 - Bases epistemológicas e metodológicas	76
4.5 - Discussão da abordagem metodológica e estratégica	78
4.6 - Técnicas de pesquisa utilizadas, tipo amostragem e objetivos	78
4.7 - Apresentação da estratégia de análise de dados	80
5 - AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DO CONAT/CE	82
5.1 - Avaliação dos resultados por meio de relatórios: 2008 -201.....	82
5.1.1 - Resultados da 1ª Instância administrativa	83
5.1.2 - Resultados da 2ª Instância administrativa	87
5.2 - Avaliação dos resultados por meio de entrevistas e observação direta.....	93
5.3 - Avaliação de outros aspectos de justiça fiscal	114
6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS	126
REFERÊNCIAS	134
APÊNDICE A: Roteiro de entrevistas: Representante Legal	
APÊNDICE B: Roteiro de entrevistas - Julgadores e Conselheiros	
APÊNDICE C: Roteiro de entrevistas - Presidente e/ou Vice-presidente	

1. INTRODUÇÃO

A política de Justiça Fiscal oferecida pelo Estado através do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT/CE), órgão integrante da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), constitui uma garantia adicional para a solução das lides tributárias.

A existência desse órgão para o Estado do Ceará representa um avanço para a população cearense, pois alicerça um Estado Democrático de Direito para a defesa e garantia dos direitos fundamentais, onde o contribuinte pode discutir a exigência fiscal que lhe é imposta. Para o Estado, esse órgão permite o exercício do princípio do autocontrole da Administração Pública, onde o Estado pode revê seus próprios atos.

Esse autocontrole é exercido através dos Processos Administrativos Tributários, obedecendo aos princípios constitucionais, preceitos instituídos na atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), lei fundamental de nosso país, mencionando que todo cidadão tem direito fundamental de participar do controle administrativo público. É o que consta no artigo 5º, incisos, XXXIII, XXXIV, alínea a, LIV e LV, que garante a qualquer cidadão: direito de petição aos poderes públicos a fim de evitar ilegalidade ou abuso de poder; direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse coletivo ou geral; legalidade, devido processo legal; o contraditório e ampla defesa.

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

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

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

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

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (Constituição da República Federativa do Brasil, 2008, p.24)

A justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE pode ser entendida como uma política pública estatal que visa atenuar e mediar conflitos processuais tributários. Essa justiça fiscal vai muito mais além de mediar conflitos tributários, significa, na realidade, procurar ser justo em seus julgamentos administrativos tributários a respeito dos autos de infração lavrados aos

contribuintes do Estado do Ceará, com observância à imparcialidade e livre formação de convencimento mediante estrita obediência à ordem legal. A justiça fiscal é apontada como a solução da lide de maneira justa e igualitária, observando o contraditório e a ampla defesa do Sujeito Passivo da obrigação tributária.

O CONAT/CE integra a estrutura da SEFAZ-CE, como órgão judicante do Fisco Estadual com atribuições e competências definidas pela Lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, tendo como identidade organizacional, a missão de “*decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade*”.

Em princípio, numa ótica liberal democrática, o cidadão como agente fiscalizador da atuação estatal tem total interesse que o Estado arrecade efetivamente seus tributos que serão convertidos em programas governamentais para benefício da coletividade. Assim, saber se o Estado está agindo em conformidade com os preceitos legais e disponibilizando a plena garantia de defesa dos contribuintes nos processos de autos de infração lavrados é um tema de destaque no cenário fiscal, tributário e social.

É nesses aspectos, que se identificam aspectos relevantes da atuação do CONAT/CE, já que é um órgão de poder decisório no âmbito administrativo de questões decorrentes da relação jurídica entre o Estado do Ceará e o sujeito passivo da obrigação tributária quanto à exigência do crédito tributário, restituição de tributos estaduais pagos indevidamente e aplicação de penalidades. É o que consta no art. 2º da Lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, isto é, são competências expressas do CONAT/CE:

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

I – exigência de crédito tributário;

II – restituição de tributos estaduais pagos indevidamente;

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

Parágrafo Único. A competência prevista neste artigo restringe-se às situações oriundas de Autos de Infração. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário, 2011, p. 6)

Com efeito, na perspectiva oficial do Estado, fundada numa visão liberal, outro aspecto relevante a destacar é que toda a sociedade é beneficiária na efetiva aplicação da justiça fiscal, já que busca a igualdade, a legalidade, a eficiência, a efetividade e o controle, de tal maneira que, ao final, os processos julgados pelo CONAT/CE tenham conseguido a decisão da solução da lide com o consequente recolhimento aos cofres públicos do valor pecuniário desses autos de infração ou mesmo a parcial procedência, improcedência ou

extinção desses processos. Se a gestão pública for eficiente nos procedimentos processuais dos Processos Administrativos Tributários (PAT), poderá haver aplicação da justiça fiscal.

Nesse contexto, como querer fazer justiça fiscal faz parte da realidade de qualquer ente público na visão liberal do Estado Democrático de Direito, essa pesquisa se propõe a avaliar a aplicabilidade da justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, na perspectiva de uma avaliação de resultados. É uma avaliação relevante na conjuntura de Estado moderno atual, já que está ligada aos preceitos da igualdade, neutralidade, legalidade, corolários do princípio da dignidade da pessoa humana. Posto isto, percebe-se que se trata de uma avaliação no campo investigativo da política de justiça fiscal e no eixo avaliativo de uma política de harmonização das relações sociais entre o Fisco e Contribuintes na concretização do ideal de justiça.

A justiça fiscal nessa pesquisa está restrita ao entendimento de uma política pública estatal que visa mediar conflitos processuais tributários. Na configuração do Estado neoliberal, o cidadão como agente fiscalizador da atuação estatal tem total interesse que o Estado arrecade efetivamente seus tributos que serão convertidos em programas governamentais para benefício da coletividade. Segundo Celso Furtado (1980, p.16), o desenvolvimento de uma sociedade tem tudo a ver com a estrutura social e a política implantada.

A rigor, a idéia de desenvolvimento possui três dimensões: a do incremento da eficácia do sistema social de produção, a da satisfação de necessidades elementares da população e a da consecução de objetivos a que almejam grupos dominantes de uma sociedade e que competem na utilização de recursos escassos.

... Assim, a concepção de desenvolvimento de uma sociedade não é alheia a sua estrutura social, e tampouco a formulação de uma política de desenvolvimento e sua implantação são concebíveis sem preparação ideológica. (Furtado, 1980, p.16)

Nesse paradigma, a problematização está centrada em discutir a seguinte questão: À luz dos princípios constitucionais vigentes, e das Teorias de Justiça de John Rawls e da cidadania, as políticas públicas implementadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, através do CONAT/CE permitem um equacionamento da atuação do Fisco com os direitos do contribuinte na obtenção da justiça fiscal?

1.1. Objetivos Gerais

A proposta desse campo avaliativo tem como **objetivo geral: avaliar a política de Justiça Fiscal no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.** Esta pesquisa destina-se a, através dos resultados alcançados nos últimos 5 (cinco) anos a

respeito dos julgamentos ocorridos a partir de relatórios internos do CONAT/CE, avaliar a real aplicabilidade da justiça fiscal. Com isso, espera-se contribuir para o desenvolvimento da eficiência da gestão pública do CONAT/CE no tocante às políticas públicas que são implementadas por este órgão para a consecução de seus objetivos que, a princípio, é a busca da justiça fiscal por meio do julgamento dos processos administrativos tributários decorrentes de auto de infração impugnados ou considerados revel no Estado do Ceará, conforme prevê o art. 50 da Lei 12.732/1997:

Art. 50. Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia¹.

Art. 51. Considerar-se-á revel o autuado que não apresentar impugnação no prazo legal. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário, 2011, p. 19)

1.2. Objetivos Específicos

No tocante aos *objetivos específicos* insere-se:

- a) avaliar como o contencioso do Estado do Ceará concebe a justiça fiscal;
- b) Avaliar se a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE tem a configuração precípua de arrecadação para o Estado do Ceará.
- c) avaliar se a atuação do CONAT/CE alcança a justiça fiscal, avaliada através de entrevistas e relatórios internos sobre os resultados alcançados dos julgamentos dos autos de infração.

Enquanto aluna do Mestrado de Avaliação de Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará (UFC) e Servidora Pública da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, atuante como Perita Contábil na Célula de Perícias e Diligências Fiscais (CEPED) do CONAT/CE, interessei-me em avaliar a aplicabilidade da Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE a partir das perícias fiscais e contábeis realizadas. Apesar de pouco tempo de atuação nesse órgão, a importância do trabalho desenvolvido na CEPED me despertou o interesse em avaliar a Justiça Fiscal aplicada pelo Estado do Ceará, quando dos autos de infração lavrados na relação jurídica entre Estado e Contribuinte.

¹

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

Ocorre que essas perícias realizadas nos processos administrativos tributários do CONAT/CE, constituem um dos elementos relevantes para se buscar a verdade material dos fatos, atender a defesa do contribuinte e a buscar resolver a lide, de maneira a auxiliar o Julgador na formação do seu livre convencimento estritamente ligado às provas materiais e legais, no julgamento dos referidos processos, contribuindo para que a justiça fiscal ocorra.

O papel da CEPED é exatamente responder aos quesitos formulados pelos Julgadores dos processos administrativos tributários, originários de autos de infração lavrados no Estado do Ceará. Daí a importância da realização da perícia fiscal e contábil, pois mostra a verdade dos fatos para que o Julgador julgue o processo com imparcialidade, tempestividade e com as informações contábeis e financeiras fidedignas que auxiliam a aplicabilidade da Justiça Fiscal, que é a missão do CONAT/CE.

1.3. Estrutura da Pesquisa

Para perseguir estes objetivos, o trabalho foi organizado da forma descrita abaixo.

No capítulo 2, mostra-se um estudo da configuração da política pública de justiça fiscal no âmbito do órgão CONAT/CE, seguindo uma contextualização de sua formação, histórico, organograma administrativo, competências legais e análise comparativa das tendências de receita própria com o volume de crédito tributário lançados de ofício, a fim de entender como a política de justiça fiscal funciona no CONAT/CE, assim como a relevância dessa política no contexto econômico e legal para o Estado do Ceará.

O mapeamento das bases teóricas de sustentação do processo investigativo, capítulo 3, começa de maneira mais geral tecendo análises sobre a “justiça”, seus conceitos, concepções, validações e características, para depois relacionar aspectos específicos de Justiça Fiscal. Foram estudados elementos e conceitos fundantes da Teoria de Justiça na visão do autor John Rawls², com o fito de embasar princípios norteadores que foram utilizados para satisfazer as condições de aplicação de Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE, mediante indicadores escolhidos de acordo com a legislação deste órgão.

Em continuação, são discutidos os aspectos pertinentes às políticas públicas de Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE, entre as quais está a que é objeto desta pesquisa. São abordados os conceitos de justiça fiscal e feita uma análise dos aspectos mais relevantes da

² RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Nova tradução, baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 3ª. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

Lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, assim como o Decreto nº. 25.468, de 31 de maio de 1999, quanto ao PAT e sua formalização e encaminhamento para o CONAT/CE.

O capítulo 4 traça a metodologia, o perfil da pesquisa realizada, na qual o principal objetivo foi dar qualidade à pesquisa qualitativa e quantitativa, com a criteriosa abordagem do modelo de validação chamado “*triangulação de métodos*”. São explicitadas as limitações do estudo, tipo e características de abordagem, local e período, bem como da importância da avaliação de políticas públicas passando pela sua conceituação, definições, a necessidade de avaliar e o que se precisa avaliar.

Os resultados de Julgamentos ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos do CONAT/CE são demonstrados no capítulo 5. Inicialmente são demonstrados os resultados de julgamentos da 1ª Instância, para depois inserir os resultados da 2ª Instância, fazendo uma análise comparativa de seus resultados. É posta a análise de conteúdo das entrevistas realizadas, com os resultados finais da pesquisa.

Nas considerações finais são apresentadas as conclusões, sempre em contato íntimo com os objetivos da pesquisa, e a expectativa do impacto que o trabalho possa ter na continuação da política de Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE para o Estado cearense e contribuintes.

2. CONFIGURAÇÃO DA POLÍTICA EM AVALIAÇÃO

2.1. Breve histórico da política no âmbito do Estado do Ceará

Para entendermos a política de justiça fiscal no Estado do Ceará, remonta-se ao histórico da atuação do órgão de julgamento em matéria tributária, a missão, a estrutura, a formação das câmaras, a formação do pleno de julgamento, relativos ao órgão CONAT/CE, que é o órgão que busca aplicar a justiça fiscal no Estado, numa relação de julgamento de processos administrativos tributários envolvendo o Estado do Ceará e os sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

A pesquisa histórica demonstra que no Brasil Império pode-se encontrar formas embrionárias de um órgão voltado para mediar os conflitos entre a Tesouraria Provincial e os cidadãos pagadores de impostos. Temos o Regulamento nº 28, editado no ano de 1852, que ao instituir as Comissões ou Juntas nas freguesias, determinou que estas fossem formadas pelo juiz de paz, pelo padre e pelo coletor, cabendo-lhes julgar os pedidos e reclamações daqueles que se considerassem prejudicados pela atuação do coletor em relação ao dízimo pago. Inicialmente, as Leis nº.s 1.479, de 04/12/1872 e 1.914, de 11/11/1880 que estabeleciam a estrutura da então Thesouraria Provincial ou Thesouro Provincial já previam a existência de uma “Secção do Contencioso”.

No Estado do Ceará, foi através da Lei nº. 7.066 de 31 de dezembro de 1963, na gestão do Governador Virgílio Távora, que houve a criação do **Conselho de Contribuintes**, como instância administrativa, para apreciar os recursos interpostos contra os autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Vale ressaltar que somente no ano 1964 houve efetivamente o início das atividades deste Conselho de Contribuintes.

Aduz o artigo 12 da referida Lei: “serão resolvidas em duas instâncias, uma singular e outra coletiva, além de uma instância revisora, as questões entre Fazenda do Estado e os contribuintes, originárias de interpretação de leis e regulamentos fiscais”.

Esta Lei possibilitou a existência do contraditório e do devido processo legal no âmbito da SEFAZ/CE, isto é, o processo administrativo tributário em prol da garantia do contraditório e da ampla defesa, traçando assim perspectivas inovadoras até então inéditas em novos horizontes de salvaguarda dos direitos do contribuinte, bem como fortaleceu a atuação da legalidade no órgão.

Esse Conselho de Contribuintes era composto pelo Secretário Adjunto da Fazenda (presidente), mais três (3) funcionários da SEFAZ/CE e três (3) representantes escolhidos pelo

Governador dentre dez nomes indicados pela Federação do Comércio do Ceará, pela Federação das Indústrias do Ceará e pela Federação das Associações Rurais do Ceará.

Somente no ano de 1980, com a edição da Lei nº 10.546, de 28 de novembro de 1980, o órgão passou a se denominar *Contencioso Administrativo Fiscal do Estado*, trazendo relevantes mudanças na estrutura organizacional desse órgão administrativo de julgamento, deixando de ser unicameral para vir a possuir um Conselho de Recursos Fiscais, com três (3) Câmaras de Julgamento e uma (1) Auditoria, o qual competia julgar, em instância de 1º grau, os autos de infração lavrados.

Segundo RIBEIRO NETO (2009, p. 1184), as principais inovações trazidas por este instrumento legal foram:

- Redefinição da competência do órgão, que passou a decidir acerca de questões tributárias relacionadas com os tributos estaduais;
- Representação do estado ficando a cargo da Procuradoria Geral do Estado, através de Procuradores do Estado;
- Transformação do Conselho de Contribuintes em órgão multicameral, com três câmaras de julgamento;
- Instituição das vice-presidências do Contencioso Administrativo Fiscal, cabendo-lhes exercer as funções de presidente das câmaras de julgamento;
- Instituição da auditoria, órgão de julgamento de 1ª Instância;
- Extinção da instância revisora, antes cometida ao Secretário da Fazenda;
- Instituição do recurso de revisão, cujo julgamento competia ao Conselho Pleno;
- Garantia de gratuidade do processo administrativo-fiscal;
- Manutenção da representação paritária entre os conselheiros representantes do fisco e representantes dos contribuintes. (Ribeiro Neto, 2009, p. 1184)

Posteriormente tivemos a edição da lei nº. 11.359 de 16 de outubro de 1987, que alterou a denominação do órgão para Contencioso Administrativo Tributário, assim como extinguiu uma das câmaras de julgamento, passando o Conselho de Recursos Fiscais a ser redenominado para Conselho de Recursos Tributários com o funcionamento de duas câmaras. Tivemos também nessa lei a ampliação da competência para decidir sobre restituição de tributos pagos indevidamente pelo contribuinte, desde que originário de autos de infração.

A lei nº. 12.145, de 29 de julho de 1993 trouxe alteração nas competências administrativas no tocante à apreciação dos processos de restituição de tributos pagos indevidamente pelo sujeito passivo, alcançando apenas o tributo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Com o surgimento desta lei, outra mudança significativa foi que os julgamentos de 1ª Instância passaram a ser realizados pelo CONAT/CE, inclusive autos de infração e apreensão de mercadorias, bem como as decorrentes de descumprimento de obrigação tributária acessória. Importante destacar que, nessa época, o recurso de revisão passou a se denominar de especial e sua apreciação pelo Conselho Pleno era condicionado à decisão do Presidente do Conselho Regional do Trabalho (CRT).

Em seguida surge a lei nº. 12.607/96 que alterou significativamente: a) a ampliação da competência para analisar pedido de restituição de tributos pagos indevidamente, que passa a abranger todos de competência do Estado e não apenas o ICMS; b) admissão como entidade representativa do CRT, como conselheiro, a Federação das Micro e Pequenas Empresas; c) dispensa dos julgadores de 1ª instância de recorrerem de ofício, quando as decisões proferidas forem desfavoráveis no todo ou em parte ao Fisco, desde que o valor nominal do auto de infração seja equivalente a 5.000 (cinco mil) UFIRCEs; e d) viabilidade de edição de súmulas vinculantes.

2.2. Estrutura e funcionamento atual do CONAT/CE

Atualmente, temos a Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, em pleno vigor, com a denominação de Contencioso Administrativo Tributário, o órgão julgante do Fisco Estadual integrando a estrutura da SEFAZ/CE, estando diretamente vinculado ao titular da pasta com organização, estrutura e competência definidas nesta Lei.

É importante ressaltar que esta vinculação a que se refere a lei supracitada, embora seja meramente administrativa para prover recursos necessários ao funcionamento do órgão, inclusive os salários dos servidores fazendários e conselheiros representantes dos contribuintes, é um aspecto funcional e institucional que pode ferir a imparcialidade nas decisões e o próprio desempenho do órgão julgador.

O artigo 89, do Decreto nº. 25.468 de 31 de maio de 1999, que regulamenta a lei do CONAT/CE, lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, profere:

Art. 89. Os servidores fazendários, quando no exercício das funções de Presidente, Vice-Presidente, Conselheiro, Julgador de Primeira Instância, Perito e Consultor Tributário, ficarão afastados de seus cargos efetivos, computando-se-lhes o tempo de serviço para todos os efeitos legais e assegurando-se-lhes a percepção dos vencimentos e demais vantagens do cargo ou função. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário, 2011, p.57)

O CONAT/CE, órgão integrante da estrutura da SEFAZ/CE, tem como missão primordial, ***decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade.*** Essa é a identidade funcional do órgão. Nesse aspecto, os

locais institucionais por onde a política de Justiça Fiscal ocorre no âmbito do Estado do Ceará, é o próprio órgão CONAT/CE. No art. 2º da citada lei, temos a competência estabelecida para o CONAT/CE, quais sejam,

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

I – exigência de crédito tributário;

II – restituição de tributos estaduais pagos indevidamente;

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

Parágrafo único. A competência prevista neste artigo restringe-se às situações oriundas de Autos de Infração. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário, 2011, p. 6)

Na sua estrutura o CONAT/CE é dirigido por um (01) Presidente, com o assessoramento de dois (02) Vice-Presidentes escolhidos e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo dentre servidores integrantes do Grupo Ocupacional Tributação, Arrecadação e Fiscalização (TAF), para cumprir um mandato de dois (2) anos. E o presidente do CONAT/CE investe-se, automaticamente, na função de Presidente do Conselho de Recursos Tributários.

Conforme dispõe o artigo 7º, dentre as competências do Presidente do CONAT/CE estão as funções administrativas, como por exemplo, expedir atos administrativos, aplicar sanções administrativas disciplinares aos seus servidores, designar conselheiros para comporem as câmaras de julgamento, apresentar semestralmente relatórios das atividades do órgão ao Secretário da Fazenda, entre outras. A sua função processual concerne quando investido de Presidente do Conselho Pleno, assim como, para decidir, em despacho fundamentado, a respeito da admissibilidade dos recursos especial e extraordinário.

Já o Conselho de Recursos Tributários, órgão de instância superior do CONAT/CE, é composto por dezesseis (16) Conselheiros e igual número de suplentes, os quais, de forma paritária, representam a Fazenda Estadual e os Contribuintes através de associações da sociedade civil. Essa paridade é garantida pela distribuição desse conselho, quais sejam: Servidores representantes da Fazenda Estadual e os Conselheiros representantes da sociedade civil, isto é, os membros indicados pelas Federações da Indústria, do Comércio, da Agricultura e das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará.

Consoante à lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, o Contencioso Administrativo Tributário compõem-se dos seguintes órgãos onde se desenvolvem as estratégias de ações da justiça fiscal:

I – Conselho de Recursos Tributários

1. Conselho Pleno;
2. Câmaras de Julgamento;
- II – Célula de Julgamento de 1ª instância;
- III – Célula de Perícias e Diligências;
- IV – Célula de Consultoria e Planejamento;
- V – Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário;
- VI – Célula de Apoio Logístico

A seguir, descreve-se as funções institucionais de cada Célula do CONAT/CE, conforme o que dispõe os artigos 10 ao 28 do Decreto nº. 25.468, de 31 de maio de 1999, no momento que, igualmente é apresentado na Figura nº. 1, o organograma do órgão.

Célula de Apoio Logístico (CEAPL)

A CEAPL é responsável pelas tarefas de cunho administrativo imprescindível para o bom e regular funcionamento do órgão. No aspecto do Processo Administrativo Tributário tem como atividade receber e protocolizar documentos e processos, alimentando o sistema de acompanhamento e encaminhá-los aos setores competentes. É responsável pelo cadastramento dos processos bem como o controle de sua tramitação.

É uma célula que atende e orienta o contribuinte sobre o andamento do processo assim como, devolve ao setor competente os processos pagos, parcelados ou transitados em julgado que estiverem em seu poder. Sua atribuição também é requisitar e controlar os materiais de consumo e permanente e registrar e controlar a informação sobre a situação dos servidores do CONAT/CE.

Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário (CEPAT)

À CEPAT compete todo o suporte ao PAT, seja realizando o saneamento do processo, fazendo a contagem dos prazos referentes às impugnações e recursos, dando reabertura dos prazos quando devido, e ainda declarando a condição de revelia do Contribuinte e lavrando demais despachos e termos pertinentes ao processo.

É esta célula que procede a inscrição no cadastro de Devedores Inadimplentes do Estado do Ceará (CADINE), relativos aos processos com decisões transitados em julgado,

quando o sujeito passivo não quita o crédito tributário, momento em que também é realizada a inscrição da Dívida Ativa do Estado. A Procuradoria Geral do Estado (PGE), como representante do Estado procederá na esfera judicial a competente ação de execução fiscal.

Importante destacar que esta célula também é responsável pela elaboração das pautas de julgamento em 2ª Instância, preparação do edital de convocação do Conselho Pleno, elaboração e leitura das atas das sessões de julgamento, assim como secretariado das sessões de julgamento.

Célula de Perícias e Diligências Fiscais (CEPED)

Compete a CEPED trazer aos autos a verdade dos fatos sob contenda. Dessa forma, o Perito Contábil, exercerá seus trabalhos de maneira a responder por meio de laudo pericial, os quesitos formulados pelos órgãos julgadores e pelos Procuradores do Estado, realizando perícia na escrita fiscal e contábil do contribuinte, assim como demais diligências e esclarecimentos necessários para o atendimento do processo.

Esta célula é de suma importância para o resultado final do julgamento dos Processos Administrativos Tributários, visto que, é uma célula que contribui sensivelmente para os esclarecimentos dos fatos, trazendo a verdade material acerca dos litígios instaurados entre fisco e contribuinte. Ocorre que, muitas vezes, os autos de infração não trazem em si a prova material cabível e perfeita, havendo necessidade de converter o curso desse processo em realização de prova pericial para que sejam colacionados aos autos os documentos comprobatórios da acusação fiscal.

Esta célula contribui para um julgamento equânime, com certezas e seguranças necessárias para a aplicação da justiça fiscal. Os servidores designados para o exercício das funções de peritos do CONAT/CE, bem como o Orientador dessa Célula, devem possuir necessariamente formação em Ciências Contábeis e serem legalmente habilitados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Célula de Consultoria e Planejamento (CECOP)

Esta Célula presta assessoria técnica e jurídica, por meio de seus pareceres e informações, aos demais setores competentes do CONAT/CE. Os Consultores Tributários tem

o dever de emitir pareceres nos processos que serão submetidos à apreciação em 2ª Instância de julgamento. Tem ainda a incumbência de participar das sessões das câmaras de julgamento, na ausência do Procurador do Estado ou quando solicitado. Sua competência abrange também a redação de minutas de provimentos e de anteprojetos relativos às normas processuais, assim como, prestam quaisquer informações de natureza processual ao público interno e externo.

Seguindo o trâmite processual, quando um PAT é julgado na 1ª instância, e é interposto recurso, oficial ou voluntário, o processo segue necessariamente para esta célula, para que seja analisado e emitido um parecer acerca do caso concreto. É uma assessoria técnica e jurídica ao Procurador do Estado, que, na missão de representar os interesses do Estado, irão participar das sessões de julgamento dos PAT's.

Célula de Julgamento da 1ª Instância (CEJUL)

Sendo o Auto de Infração (AI) firmado, o Contribuinte é cientificado para pagá-lo. Não concordando com a autuação, este pode impetrar a impugnação no prazo legal, ou não apresentar nenhuma defesa. Nestes casos, é formalizado o PAT e encaminhado ao CONAT/CE para o devido julgamento. Observe que a formalização do PAT no Estado do Ceará se dá pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia. Formando-se o PAT e ingressado no CONAT/CE com os devidos protocolos e saneamentos, estes processos são encaminhados para serem julgados na 1ª Instância, na CEJUL.

A esta Célula compete conhecer e decidir, através dos julgadores de primeira instância, sobre a exigência do crédito tributário e do pedido de restituição de tributos estaduais recolhidos a maior ou indevidamente. Competem ainda recorrer de ofício, das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Estadual, ressalvadas as hipóteses em que o crédito tributário exigido seja inferior a cinco mil (5.000) Unidades Fiscais de Referência (UFIR), ou quando a extinção decretada pelo Julgador tenha sido motivada pela quitação do crédito tributário.

O Julgador também pode converter o curso do julgamento em diligência ou realização de perícia, quando necessário, para substanciar a verdade material e julgar o processo com segurança.

Conselho de Recursos Tributários (CRT)

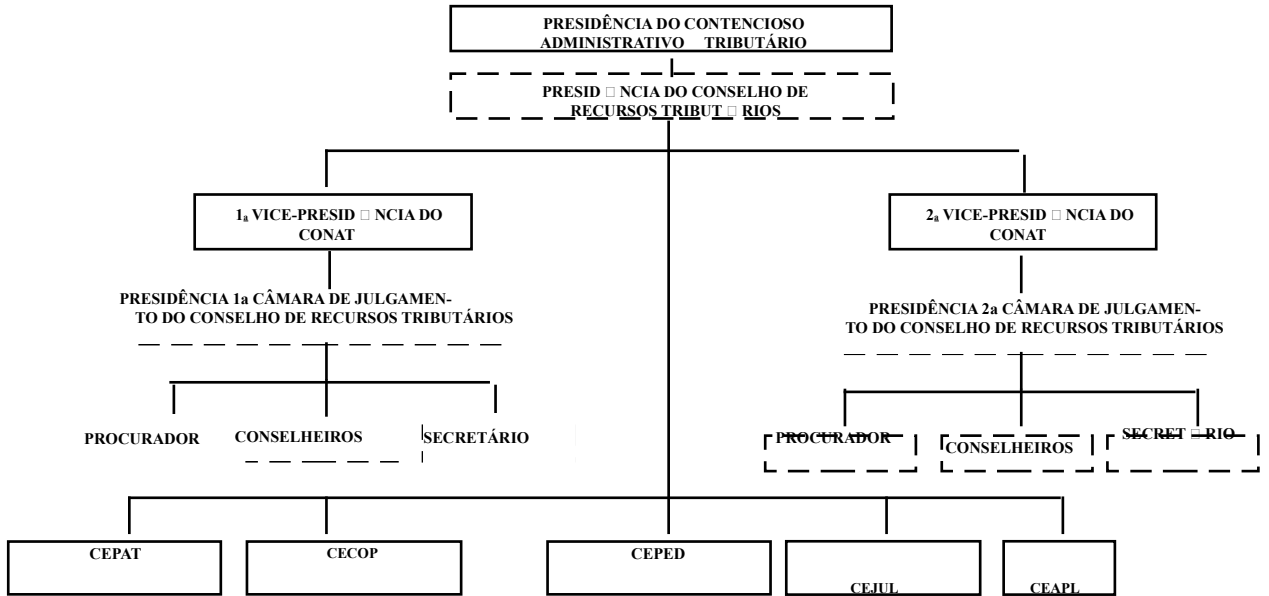
Após o julgamento na 1ª Instância, caso a decisão seja desfavorável, total ou parcialmente ao contribuinte, este poderá manifestar impugnação ou inconformismo com a decisão de 1ª instância, apresentando recurso para a 2ª Instância, denominada Conselho de Recursos Tributários (CRT).

O CRT é uma instância superior do CONAT/CE, de deliberação coletiva e representação paritária, composto por dezesseis (16) conselheiros e igual número de suplentes, escolhidos dentre pessoas graduadas em curso de nível superior, de preferência em Direito, de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários. O CRT é formado pela 1ª e 2ª câmara de Julgamento, isto é, duas (2) câmaras de julgamento, as quais tem a competência de conhecer e decidir sobre recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo da obrigação tributária e pelo requerente em procedimento especial de restituição, assim como, sobre os recursos de ofício interpostos por julgadores de 1ª Instância.

Vale salientar que em cada câmara de julgamento é designado um Procurador do Estado a quem compete: a) manifestar-se, através de pareceres nos processos submetidos a julgamento em segunda instância, acerca da legalidade dos atos da administração pública; b) recorrer, quando considerar cabível e oportuno aos interesses do Estado, das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual; c) representar administrativamente contra agentes do Fisco, que, por omissão ou ação dolosa ou culposa causar prejuízos ao Erário Público; d) sugerir às autoridades competentes, através da presidência do CONAT, a adição de medidas administrativas ou judiciais que visem resguardar a Fazenda Pública Estadual de danos que possam ser causados por quaisquer sujeito passivo de obrigações tributárias.

Faz-se oportuno destacar que a CRT, quando funcionando com a junção das duas câmaras de julgamento, isto é, quando as decisões são contrárias em ambas às câmaras, denomina-se Conselho Pleno, que possui as seguintes competências: conhecer e decidir sobre recurso especial e extraordinário; editar provimento; discutir e aprovar sugestões de modificação de legislação tributária, material e processual; propor alteração ou reforma do Regimento do Conselho de Recursos Tributários; deliberar sobre matéria administrativa do órgão; e sumular, semestralmente, a jurisprudência resultante das reiteradas decisões do Conselho. Após o conhecimento da atual estrutura do CONAT/CE, registra-se, por oportuno, demonstrar na Figura nº. 1, o organograma do órgão.

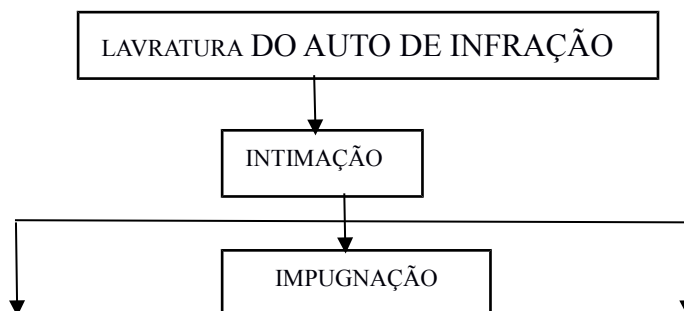
Figura nº. 1: Organograma do CONAT/CE

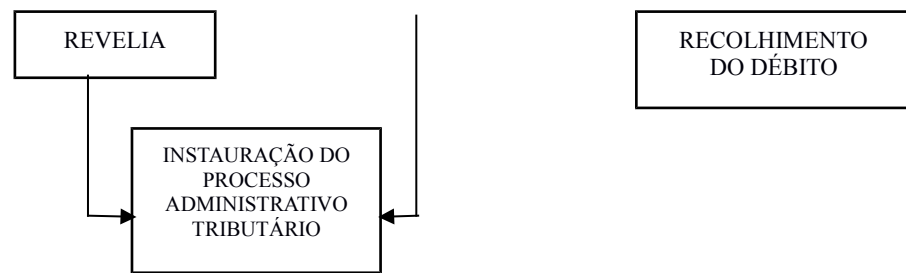


Fonte: Relatório de atividades 2011-2012 do CONAT/CE

De maneira prática, quanto ao funcionamento do CONAT/CE, expõem-se nos parágrafos seguintes, o fluxograma que exprimem o processamento dos processos administrativos tributários e todos os seus trâmites possíveis dentro deste órgão de julgamento administrativo. Inicialmente a CEAPL recebe os processos administrativos tributários instaurados após a impugnação ou revelia. A Figura nº. 2 expõe o fluxograma do momento da instauração do PAT e a constituição do crédito tributário.

Figura nº 2: Fluxograma da instauração do PAT e a constituição do crédito tributário





Fonte: (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário, 2011, p. 78)

Depois de instaurado o PAT, o processo segue para a Célula de Julgamento da Primeira Instância (CEJUL) para o julgamento do mérito. Nesta célula, após sorteio, os processos são distribuídos para os Julgadores Singulares que decidem a respeito da matéria tributária, julgando os PAT's nas seguintes naturezas de decisão: parcial procedente, improcedente, procedente e nulo. Vale registrar que, antes de julgar o PAT, pode o julgador enviar o PAT para a CEPED a fim de realizar perícias e diligências, se assim entender que seja necessário.

Sendo o julgamento da CEJUL proferido pela decisão da parcial procedência ou pela procedência do feito fiscal, pode haver recurso voluntário a ser impetrado pelo contribuinte autuado para o CRT, se achar que a decisão merece nova apreciação ou ser uma decisão contrária ao autuado, no todo ou em parte.

Por sua vez, sendo a decisão contrária no todo ou em parte, à Fazenda Estadual, isto é parcial procedência ou improcedência da ação fiscal, o Julgador de Primeira Instância deve interpor recurso de ofício, exceto nos casos que o valor originário do crédito tributário exigido no auto de infração, seja inferior a cinco mil (5.000) Unidades Fiscais de Referência (UFIR), ou se der a extinção pelo pagamento deste auto de infração.

Após o recurso de Ofício, o processo segue para as Câmaras de Julgamento, isto é, o CRT. Nestas Câmaras de Julgamentos, sendo proferido pela decisão da parcial procedência ou pela procedência da ação fiscal, pode haver ainda o recurso especial ou o recurso extraordinário a ser impetrado pelo contribuinte autuado para o Conselho Pleno. Se houver o recolhimento do débito há o encerramento do processo. Os processos também são enviados às Primeiras (1ª) Câmaras ou Segundas (2ª) Câmaras por sorteio.

Na apreciação pelo Conselho Pleno, o processo sendo julgado pela procedência ou parcial procedência e já estiver transitado e julgado, encerra-se o processo. O Contribuinte deve recolher o tributo devido. O processo segue para a dívida ativa ou, se for o caso, para

leilão de mercadorias. Sendo o julgamento proferido pela improcedência, e estando transitado e julgado, encerra-se o processo e segue-se para o arquivo geral do Estado.

2.3. Esboço da Receita de Arrecadação do Estado versus lançamentos de crédito tributário

Para corroborar com essa pesquisa, aborda-se a realidade da arrecadação do Estado do Ceará e sua economia, demonstrados através dos relatórios consolidados da SEFAZ/CE, viabilizados pela Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), por meio da Célula de Planejamento e Acompanhamento (CEPAC). A configuração de arrecadação no Estado do Ceará nos últimos cinco (5) anos revela uma economia fortalecida por meio dos crescimentos nominais ocorridos, conforme demonstrados nos quadros nº. 2.3.1, 2.3.2 e 2.3.3.

O Quadro nº. 2.3.1, demonstra a arrecadação própria de receitas de impostos, taxas e contribuições, revelando que no período de 2008 – 2012 houve sempre um crescimento nominal comparado com os anos anteriores.

Em 2009, o crescimento nominal chegou a 9,50%, no ano de 2010, o desempenho da arrecadação vem indicar incremento nominal de 11,47%, resultante dos recolhimentos que totalizaram R\$ 6.552.052.531,23. Em 2011, a arrecadação apresentou crescimento nominal de 11,36%, em relação ao mesmo ano de 2010. Por fim, no ano de 2012, conjuntura atual, obteve crescimento histórico nominal de 12,54%. O cenário da arrecadação própria do Estado do Ceará acompanhou o crescimento econômico e os processos de ajustes fiscais no país.

Muito embora, o cenário internacional seja de uma forte crise econômica nos países de Europa e Estados Unidos desde 2008, inclusive com repercussão no Brasil, principalmente quando se fala em exportações sendo afetadas as regiões Norte e Nordeste, o Estado do Ceará tem conseguido obter incremento em sua arrecadação, gerando esses crescimentos nominais.

Quadro nº 2.3.1: Receita de Arrecadação Própria: 2008 – 2012

Discriminação	2008	2009	2010	2011	2012
ICMS ³	4.719.280.826,72	5.134.390.577,28	6.148.949.639,72	6.794.823.902,96	7.646.410.385,67
IPVA ⁴	244.985.221,75	290.146.093,07	323.247.313,30	392.487.717,64	455.660.189,68
ITCD ⁵	18.794.304,88	20.197.038,48	27.080.268,48	43.988.121,11	43.867.428,76

³ Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços.

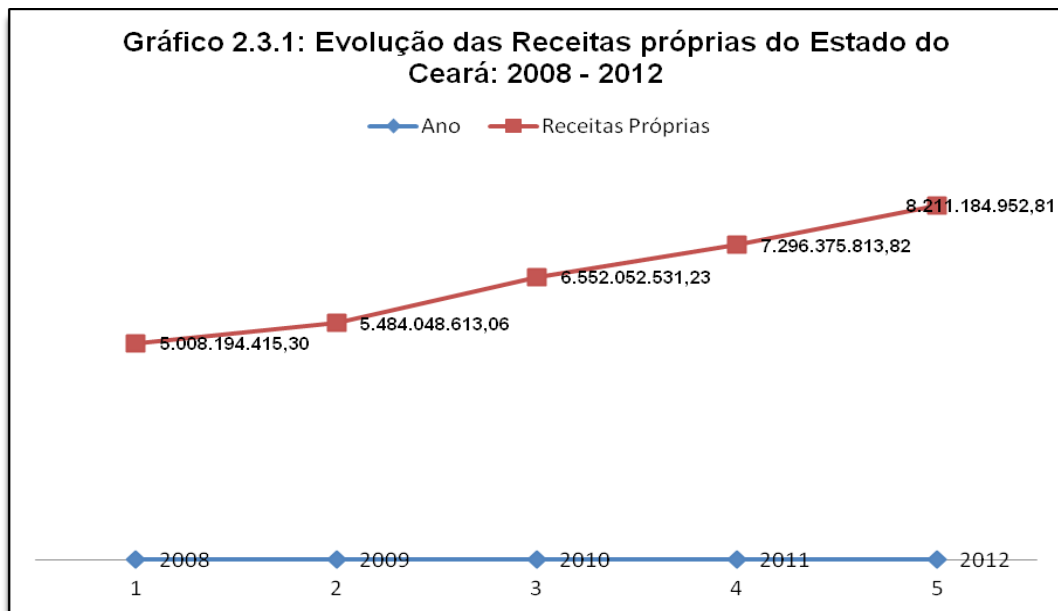
⁴ Imposto sobre propriedade de veículos automotores.

⁵ Imposto de transmissão causa mortis e doação.

Multas autônomas/Taxas/ Outras	25.134.061,95	39.314.904,23	52.775.309,73	65.076.072,11	65.246.948,70
Receitas Próprias	5.008.194.415,30	5.484.048.613,06	6.552.052.531,23	7.296.375.813,82	8.211.184.952,81

Fonte: Coordenadoria de administração tributária/SEFAZ/CE

Nos gráficos 2.3.1 e 2.3.2, inserem-se as informações quanto ao volume de recursos arrecadados para o Estado do Ceará, relativos somente às receitas próprias, isto é, receitas de ICMS, IPVA, ITCDD e outras taxas, para melhor visualização da evolução que ocorreu ano a ano, do crescimento nominal linearmente.



Fonte: elaboração própria com base nos dados das Receitas do Estado do Ceará

No que tange às receitas de Transferências Constitucionais (RTC), oriundas do Fundo de participação dos Estados⁶ (FPE), da Contribuição de Intervenção no Domínio

⁶ Modalidade de transferência constitucional de recursos financeiros da União para Estados e do Distrito Federal, previsto na Constituição Federal no art. 159, inciso I, alínea a. O Fundo de Participação dos Estados (FPE) é constituído de 21,5% da arrecadação líquida (arrecadação bruta deduzida de restituições e incentivos fiscais) do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Disponível em: < www.portaldatransparencia.gov.br/glossario/DetailGlossario.asp?letra=f > Acesso em: 14 jan. 2014.

Econômico⁷ (CIDE), dos Royalties⁸, do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), da Lei Kandir⁹ e do Fundo de Exportação¹⁰ (FE), o Estado do Ceará, neste cenário, também apresentou uma configuração geral de aumento dessas receitas. No entanto, considerando os aumentos nominais em relação as suas receitas próprias, pode-se estabelecer que o Estado vem se tornando menos dependente de recursos da União.

No Quadro nº. 2.3.2 observamos que no ano de 2010, o crescimento nominal alcançou 33,29%. No ano de 2011, o incremento nominal foi de 22,91%. Por fim, no ano de 2012, houve aumento dessas transferências chegando ao incremento nominal de 22,90%.

Quadro nº. 2.3.2: Receitas de Transferências Constitucionais: 2009-2012

Discriminação	2009	2010	2011	2012
Receitas de Transferências constitucionais	3.592.286.998,56	3.421.920.346,19	4.561.156.887,69	4.665.639.335,87
FPE	3.445.251.959,63	3.320.535.245,38	4.408.577.440,68	4.545.620.948,57
CIDE	41.473.198,99	25.259.015,71	55.526.955,62	29.695.805,77

⁷ São tributos brasileiros do tipo contribuição especial de competência exclusiva da União previsto no Art. 149 da CF. Foi Criada pela Lei nº. 10.336/2001. É incidente sobre importação e comercialização de gasolina e respectivas correntes, querosene de aviação e derivados, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo, inclusive gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível. Disponível em: <PT.wikipedia.org/wiki/Contribuições_de_Intervenção_no_Domínio_Econômico> Acesso em: 15 jan. 2014.

⁸ Royalty é uma palavra de origem inglesa que se refere a uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização. No caso do petróleo, os royalties são cobrados das concessionárias que exploram a matéria-prima, de acordo com sua quantidade. O valor arrecadado fica com o poder público. Segundo a atual legislação brasileira, estados e municípios produtores – além da União – tem direito à maioria absoluta dos royalties do petróleo. A divisão atual é de 40% para a União, 22,5% para estados e 30% para os municípios produtores. Os 7,5% restantes são distribuídos para todos os municípios e estados da federação. Disponível em: <www.senado.gov.br/noticias/agencia/inforoyalties_.htm> Acesso em: 15 jan. 2014.

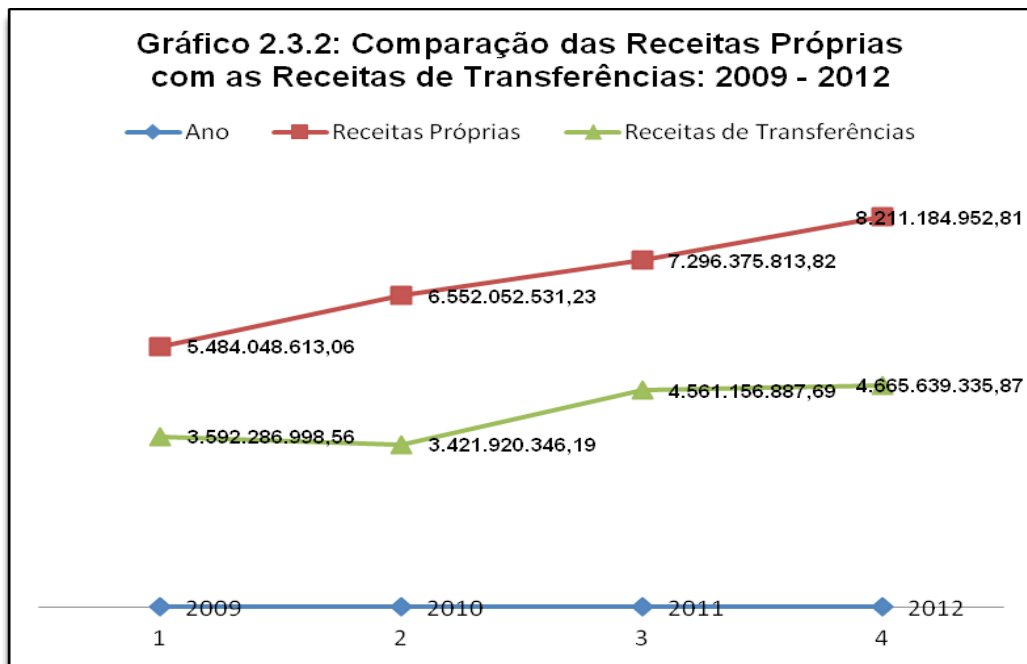
⁹ Lei complementar brasileira nº. 87 que entrou em vigor em 13 de setembro de 1996, dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal, nas operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS). A lei Kandir isenta do tributo ICMS os produtos e serviços destinados à exportação. Disponível em: <PT.wikipedia.org/wiki/Lei_Kandir> Acesso em: 15 jan. 2014.

¹⁰ De acordo com o disposto no artigo 159, inciso II, parágrafo 3º da Constituição Federal de 1988, 10% do total arrecadado pela União com IPI devem ser entregues aos Estados e Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (IPI Exportação). Disponível em: <www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/repasse_receita/informacoes/fe.htm> Acesso em: 15 jan. 2014.

Royalties	29.128.440,56	20.195.539,23	28.672.560,21	32.615.195,86
IPI	31.556.184,67	25.093.879,59	35.133.211,15	27.785.366,89
Lei Kandir	17.866.009,71	23.821.346,28	23.821.346,28	23.821.346,28
Fundo de Exportação	27.011.205,00	7.015.320,00	9.425.373,75	6.100.672,50
RECEITA TOTAL	3.592.286.998,56	3.421.920.346,19	4.561.156.887,69	4.665.639.335,87

Fonte: Coordenadoria de Administração Tributária/SEFAZ/CE

No gráfico 2.3.2 acrescentamos as informações das receitas próprias com as receitas de transferências do Estado do Ceará, no período 2009 a 2012, obtendo um resultado comparativo comprovando que o comportamento das receitas de transferências é antagônico as receitas próprias do Estado. Conforme se observa neste gráfico, enquanto as receitas de transferências teve declínio do ano de 2009 para 2010, com crescimento quase imperceptível, as receitas próprias tiveram crescimento ascendente no período supracitado.



Fonte: elaboração própria com base nos dados das Receitas do Estado do Ceará

Para conhecimento, quanto ao desempenho do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) por setores econômicos, os chamados macrosssegmentos, isto é, setores econômicos importantes de maior agregação de arrecadação de receita própria para o Estado, constata-se que o setor de combustível representa a maior participação na composição da receita de ICMS do Estado do Ceará, ficando com 48,89% em

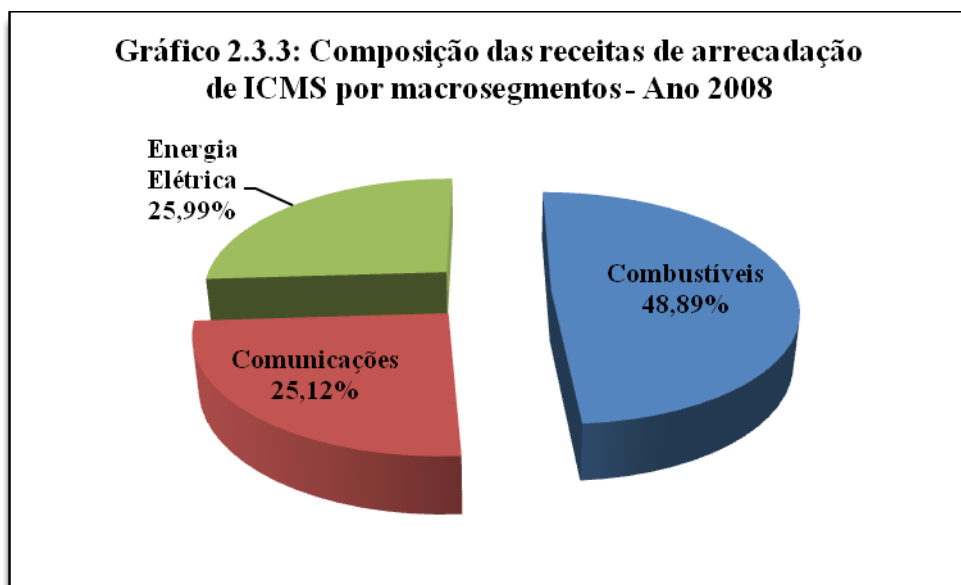
2008, 45,80% no ano de 2009, 48,12% no ano de 2010, 47,36 % no ano de 2011 e 50,09% no ano de 2012. O setor de comunicação e energia elétrica também são setores importantes para o Estado, representando em média 25,91% e 26,03% nos últimos cinco (5) anos.

Quadro nº. 2.3.3: Arrecadação dos Macrosegmentos: 2008-2012

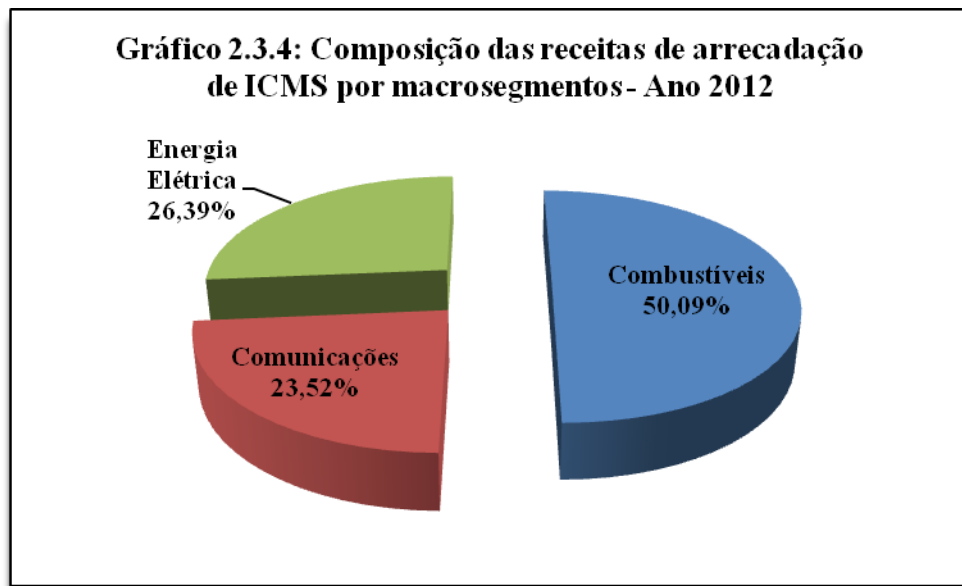
Discriminação	2008	2009	2010	2011	2012
Combustíveis	1.038.130.986,00	967.589.202,70	1.212.211.495,19	1.293.023.505,67	1.540.679.235,96
Comunicações	533.454.216,51	620.406.233,27	647.756.072,95	705.310.974,79	723.289.781,20
Energia Elétrica	551.913.724,40	524.718.825,93	658.966.874,04	731.957.316,31	811.856.003,61
TOTAL macro-seg	2.123.498.926,91	2.112.714.261,90	2.518.934.442,18	2.730.291.796,77	3.075.825.020,77

Fonte: Coordenadoria de Administração Tributária/SEFAZ/CE

Nos gráficos 2.3.3 e 2.3.4, demonstramos a composição das receitas de arrecadação de ICMS nos anos de 2008 e 2012, por setores econômicos importantes de maior agregação de receita para o Estado do Ceará, como os setores de combustíveis, de comunicações e de energia elétrica. Percebe-se que o setor de combustíveis representa a maior participação na composição da receita de ICMS do Estado do Ceará, acompanhado do setor de energia elétrica e do setor de comunicações. Certifica-se que cerca de 50% da receita própria de ICMS do Estado do Ceará, são oriundas do setor de combustíveis, conforme se observa seu desempenho nos gráficos relacionados abaixo.



Fonte: elaboração própria com base nos dados das Receitas do Estado do Ceará



Fonte: elaboração própria com base nos dados das Receitas do Estado do Ceará

Ao verificar por sua vez, preliminarmente os dados no âmbito da justiça fiscal do CONAT/CE, com o objetivo de contextualizar essa política pública do Estado do Ceará, cumpre informar que este órgão possui 13.331 (treze mil trezentos e trinta e um) processos até 27/08/2013, conforme distribuídos nos setores demonstrados no Quadro nº. 2.3.4, totalizando o crédito tributário na cifra de R\$ 3.477.029.115,01 devidamente lançados, e em fase de litígio tributário com os contribuintes.

Quadro nº 2.3.4: Processos Cadastrados no CONAT/CE

Setor	Quantidade	Débito (R\$)
1ª CÂMERA	520	150.111.091,10
2ª CÂMERA	547	175.321.028,78
CEAPL	5.733	1.080.826.522,51
CECOP	1.271	256.792.021,11
CEJUL	3.900	725.982.975,11
CEPAT	665	70.348.096,60
CEPED	571	986.048.549,14
CONAT	36	7.676.447,23
PLENO	25	21.983.026,73
Saída não definitiva	63	1.939.356,70
Total Geral	13.331	3.477.029.115,01

Fonte: Sistema de Acompanhamento do Processo Adm. Tributário (SAPAT)

Segundo dados do Sistema de Acompanhamento de Processo Administrativo Tributário (SAPAT), em relação ao ano de 2012, o CONAT/CE contava com 12.191 processos, cujo montante de crédito tributário lançado de ofício era de R\$ 3.278.206.840,71. Houve um incremento para o ano 2013, posição até 27/08/2013 de 1.140 processos a serem julgados.

Denota-se a importância do volume de recursos que esses Processos Administrativos Tributários (PAT) registrados no CONAT/CE representam para o Estado do Ceará em termos de lançamento de ofício de crédito tributário que ainda estão para serem resolvidos a lide tributária.

Se compararmos os estoques de processos existentes no CONAT/CE até o ano de 2012, por exemplo, ou seja, 12.191 processos que representam o montante de R\$ R\$ 3.278.206.840,71 de crédito tributário em litígio, com as receitas próprias de ICMS arrecadadas no mesmo ano (R\$ 7.646.410.385,67), obtém-se um resultado relevante para o Estado do Ceará: Os créditos tributários existentes no CONAT/CE até o ano de 2012 em litígio representavam uma expectativa de arrecadação para o Estado no percentual de 42,87% em relação à receita arrecadada de ICMS no mesmo período.

Não obstante, ainda segundo dados informativos do SAPAT, no período de 2008 – 2012, o CONAT/CE julgou em 1ª Instância, o total de 18.089 (dezoito mil e oitenta e nove) processos no valor de crédito tributário em R\$ 2.665.863.615,17 (dois bilhões seiscentos e sessenta cinco milhões oitocentos e sessenta três mil seiscentos e quinze reais e dezessete centavos). Já na 2ª Instância, ou seja, instância definitiva do CONAT/CE, no mesmo período analisado, foram julgados o total de 5.669 (cinco mil seiscentos sessenta nove) processos no montante de crédito tributário em R\$ 1.056.560.173,23 (um bilhão e cinquenta e seis milhões quinhentos e sessenta mil cento e setenta três reais e vinte e três centavos). É o que consta no Quadro nº. 2.3.5.

Quadro nº. 2.3.5: Valores dos Créditos Julgados em 1ª e 2ª Instância: Período 2008 – 2012

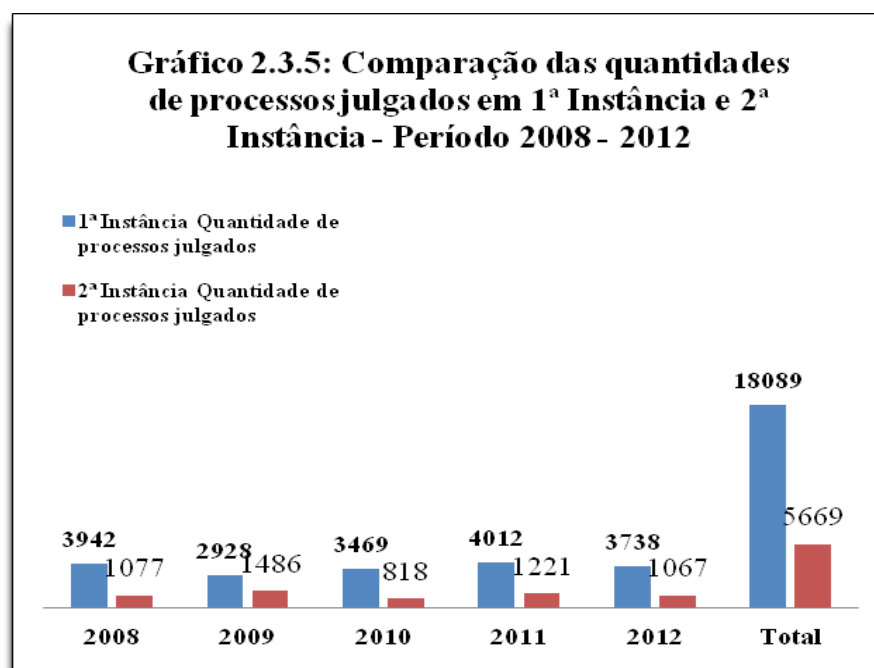
Ano	1ª Instância	2ª Instância
-----	--------------	--------------

	Quantidade de processos julgados	Valores de créditos julgados (R\$)	Quantidade de processos julgados	Valores de créditos julgados (R\$)
2008	3942	572.662.145,41	1077	158.751.758,76
2009	2928	642.962.716,39	1486	188.159.549,96
2010	3469	344.586.023,19	818	222.413.588,47
2011	4012	712.916.898,03	1221	306.537.906,36
2012	3738	392.735.832,15	1067	180.697.369,68
Total	18089	2.665.863.615,17	5669	1.056.560.173,23

Fonte: Sistema de Acompanhamento do Processo Adm. Tributário (SAPAT)

Relacionando as duas instâncias administrativas de julgamento de PAT's no CONAT/CE, atenta-se para o fato da 2ª instância ter menos processos julgados, haja vista que, é uma instância definitiva do mérito da lide tributária, aonde muitos desses processos aguardam perícias contábeis, admissibilidade de recursos ou decisão do CRT em Pleno, fazendo com que os quantitativos de julgamentos sejam aquém dos quantitativos dos julgamentos de 1ª instância, em conformidade ao apresentado no Gráfico 2.3.5.

A relevância da materialidade do volume de crédito tributário lançados de ofício e em litígio no CONAT/CE e sua relação com a receita própria de ICMS do Estado, numa visão de perspectivas arrecadatórias para o Estado e de busca pela justiça fiscal constitui um elemento essencial e considerável numa avaliação de política pública implementada por este órgão.



Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos resultados do CONAT/CE

3. BASES TEÓRICAS DE SUSTENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO

Faz-se necessário refletir sobre a justiça e aspectos intrínsecos de justiça fiscal e cidadania, com o fito de compreender e caracterizar as teorias de justiça existentes, sendo estas aplicáveis às atividades ou não do CONAT/CE embasando a aplicação da Justiça fiscal dentro do objeto de estudo dessa pesquisa.

3.1. Teorias da Justiça e Cidadania

Para sustentar essa pesquisa em sua fundamentação teórica inserimos aspectos relevantes das diversas concepções de “justiça” discorridas ao longo da história da

humanidade com a finalidade de entender e embasar os conceitos de justiça com que vamos trabalhar nessa pesquisa.

A Justiça é um conceito intrínseco ao homem e vem sendo colocado desde os primórdios da humanidade. É um conceito de muito valor, às vezes confuso por não se chegar a um significado absoluto. Pode estar ligada ao sentido de ações justas ou injustas, ao mero conformismo do cumprimento da legalidade das normas, ao conceito de igualdade e fraternidade ou ainda à equidade distributiva.

Aristóteles afirmava que “*a Justiça é a igualdade*”, mediante a fórmula em que ser justo é “tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais”. (Velasco, 2009, p. 42)

Em Platão, no Livro “*A República*” o conceito de justiça é trabalhado segundo a ótica do comportamento humano, assumindo uma postura antropológica. Em seus relatos há uma discussão do homem justo e do homem injusto para se chegar a descrever suas virtudes, que exprimiriam uma postura ética direcionando o homem para a felicidade dentro de suas aptidões. Isso seria um Estado justo e perfeito.

A filosofia em Platão segue uma orientação ética: ensina o homem a desprezar os prazeres, as riquezas e as honras. A finalidade do homem em Platão é procurar transcender a realidade, procurar um bem superior em relação àquele que perdeu. Para se atingir este bem o homem necessita viver numa “cidade perfeita” – A República: a Callipolis. O homem mais feliz é o justo; bem mais do que o injusto num mar de delícias. (MELCHIORETTO, Albio. Definição do Conceito de Justiça em Platão. Em: <<http://www.webartigos.com/artigos/definicao-do-conceito-de-justica-em-platao/5636/>>. Acesso em: 26 fevereiro 2013.)

Velasco (2009, p. 43), afirma da mesma forma que “há uma conexão tão estreita entre o conceito de justiça e o conceito de igualdade que não podemos falar em um sem usar o outro” e que “igualdade e desigualdade são sempre igualdade e desigualdade com respeito a determinadas propriedades”. Essas propriedades são as normas que regem o grupo de pessoas envolvidas, ou seja, para se aplicar a justiça, aplica-se a igualdade, que é tratar igualmente todas as pessoas que fazem parte de um grupo que são regidos por uma norma. Em outras palavras, essa exigência de igualdade na justiça, nas concepções de Aristóteles e Velasco, refere-se ao fato de aplicar a norma que rege determinado grupo de pessoas, tratando iguais a todos aqueles que essa norma agrupou como iguais.

Nesse contexto da conexão de justiça e igualdade podemos inferir na afirmação de que ser justo é tratar igual as pessoas, numa ideia lógica de tratamento igual. Esse tratamento pressupõe um julgamento imparcial sobre o que é justo e injusto. Para ser justo é preciso se abster do ponto de vista individual e particular e ater-se ao conflito que se está procurando resolver. O que é justo pra mim não pode ser o que é bom para mim, nem o que é bom para

um determinado grupo de pessoas, mas num ponto de vista em que a maioria poderia concordar que é o certo, que é o justo.

O ser justo pode ser uma tarefa difícil. Há os elementos envolvidos: imparcialidade e proporcionalidade. Deve haver o elemento da imparcialidade, em que o julgador deve se abster de todo sentimento dirigido às pessoas que estão sendo julgadas, não tendo simpatia ou antipatia. Deve haver o elemento da proporcionalidade, em que se dá a mesma proporção aquilo que se leva em conta, é o que aduz Velasco, quando afirma que o filósofo Perelman *et al* (2009 *apud* VELASCO, p.52)

[...] indica uma ideia de proporcionalidade. De acordo com elas, não se dará a todos a mesma coisa, mas se dará em proporção a alguma coisa que é levada em conta: o trabalho realizado, o mérito, ou a necessidade. No entanto, o justo consistirá sempre em um tratamento igual. Em se tratando de julgar segundo o mérito, terão de receber igual tratamento aqueles que tenham mérito igual. Em se tratando de julgar segundo as necessidades, terão de receber igual tratamento aqueles que tenham necessidades iguais, e assim por diante. (Perelman *et al* 2009 *apud* VELASCO, p.52 – O que é Justiça?)

Nesse sentido, Velasco (2009, p.54), diz que “no caso de Perelman *et al* (2009 *apud* VELASCO, p.54), o significado da justiça, o conceito formal da justiça, é sempre o mesmo: os seres agrupados na mesma categoria devem ser tratados da mesma forma”.

A justiça e a equidade, de acordo com Velasco (2009, p. 56), permite dizer que

Perelman chama de “muleta” da justiça, porque ela vem em sua ajuda quando duas concepções da justiça entram em choque. A ideia de equidade já aparece em Aristóteles, como um suplemento para a justiça abstrata no mundo real. Perelman define a equidade como uma “tendência a não tratar de forma por demais desigual os seres que fazem parte de uma mesma categoria (...)”. (Perelman *et al* 2009 *apud* VELASCO, p.56 – O que é Justiça?)

Na visão de Durand (2012, p.41), o fundamento da Justiça está relacionada à dignidade de todos os homens, estabelecendo-se uma relação humanitária de respeito, dignidade e moral, sempre em relação de um para com o outro.

Qual o fundamento da Justiça? Não posso conceber outro senão a igual dignidade de todos os homens.

Este fundamento é objeto de uma experiência moral. Ela ocorre toda vez que eu reconheço no outro, quem quer que ele seja, uma dignidade idêntica à de qualquer outro ser humano, não importa qual, uma dignidade que exige de mim um respeito incondicional.

A dignidade presente em todo ser humano pode ser considerada o fundamento objetivo de toda exigência de justiça. (DURAND, 2012, p.41)

A necessidade de justiça é emergencial e fundante nas relações humanas. Pode estar relacionada à ordem natural de respeito igual por todos, de salvaguardar a paz social, assim como a necessidade de justiça pode se impor de forma moral, mediante o respeito incondicional de um pelo outro ser humano. É o ser justo ou injusto.

Por sua vez, na perspectiva mais atual das teorias de justiça existentes, está a teoria defendida pelo filósofo político norte americano John Rawls, quando escreveu a obra *Uma Teoria da Justiça* em 1971, descrevendo o conceito de justiça em dois pontos: equidade e contratualismo. Para Rawls não se pode separar a justiça da moral, da política e do sistema econômico.

O conceito apresentado pelo filósofo John Rawls a respeito de justiça é uma concepção de justiça como equidade e com leve teor do contratualismo do século XVII, para Rawls o conceito de justiça como equidade trata-se de uma posição original de igualdade que corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social. Esses são os princípios que pessoas livres e racionais preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam uma posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação (CER. BITTAR, p. 411).

Esta obra é considerada uma revolução para a sociedade trazendo um conceito abrangente da justiça social, é o que nas palavras de Durand em seu livro *Praticar a Justiça – fundamentos, orientações e questões*, relata (2012, p.55):

Esta obra foi considerada nada menos que “o ato fundador da ética econômica e social contemporânea, a teoria da justiça social mais completa e mais coerente, a teoria da justiça mais importante do século. Ela se tornou um clássico que não cessa de alimentar os debates. Segundo seus comentaristas, sua teoria pode ser denominada ‘liberal-solidarista’, ‘liberal-igualitária’, ‘igualitarismo liberal. Acima de tudo, foi destacado particularmente um dos pontos fundamentais de Rawls que ele expõe em sua *Teoria da Justiça*, segundo o qual as desigualdades sociais e econômicas só são aceitáveis na medida em que proporcionam um benefício maior aos membros menos favorecidos da sociedade. Em outras palavras, numa sociedade justa só podem ser aceitas as desigualdades cuja supressão acarretaria uma situação ainda mais grave para os menos favorecidos. (DURAND, 2012, p. 55)

Nesse contexto, o conceito de justiça na concepção de Rawls (2008, p.73) é a equidade seguida de contratualismo. Isto quer dizer que a equidade é uma posição inicial contratual e original da igualdade em que pessoas livres buscando seus próprios interesses aceitariam uma ideia de igualdade inicial como definição pactuada. Para tanto, definiu alguns princípios norteadores da aplicação de justiça, que seguirão esses acordos ou contratos:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos. (RAWLS, J. 2008, p. 73).

Nesse aspecto, infere-se, que segundo a teoria de justiça de John Rawls há 2 (dois) princípios formulados que são explicados nos parágrafos seguintes. Inicialmente apresenta-se a interpretação provisória e geral que o autor sugere para tais princípios. Posteriormente, expõe-se a interpretação apenas do segundo princípio referindo-se as expressões “benefício de todos” e “acessíveis a todos”.

De forma provisória e geral esses princípios aplicam-se à estrutura básica da sociedade, rege as atribuições de direitos e deveres, bem como regulam a distribuição de vantagens sociais e econômicas. É como se existisse para fins dessa teoria de justiça dois (2) sistemas sociais dentro desta estrutura: um sistema que define as liberdades básicas (primeiro princípio) e o outro um sistema social que define e estabelecem as desigualdades sociais e econômicas (segundo princípio).

As liberdades básicas são as liberdades fundamentais, como por exemplo: liberdade do direito ao voto e de exercer cargo público, liberdade de expressão, liberdade de reunião, liberdade de consciência e de pensamento, liberdade do direito a propriedade, liberdade contra a prisão e detenções arbitrárias, e outros. Então, no primeiro princípio, todas as liberdades básicas dispostas na estrutura social devem ser iguais para todos.

No segundo princípio, a distribuição de renda e riqueza dentro da estrutura social não precisa ser igual para todos, mas, sendo vantajosa para todos, podem os cargos públicos ser acessíveis a todos. Aplicando esse princípio, é como se os cargos estivessem abertos a todos, e depois, dentro de um limite, mediante as desigualdades sociais e econômicas, todos podem ser beneficiados.

Na concepção de Rawls (2008, p. 74)

Esses princípios devem ser dispostos em uma ordem serial, o primeiro sendo prioritário do segundo. Essa ordenação significa que as violações das iguais liberdades fundamentais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens sociais e econômicas. Essas liberdades têm um âmbito principal de aplicação, dentro do qual só é possível limitá-las ou comprometê-las quando entram em conflito com outras liberdades fundamentais. (Rawls, 2008, p.74)

Ainda de um modo geral na concepção de Rawls (2008, p.75) os dois princípios devem caminhar juntos, condizente ao que afirma “com relação ao segundo princípio, a distribuição de renda e riqueza, de cargos de autoridade e responsabilidade, deve ser compatível tanto com as liberdades fundamentais quanto com a igualdade de oportunidades”.

Rawls (2008, p.75) aduz que esses dois princípios são um caso de uma concepção mais geral sobre a justiça, expressando-os que a desigualdade pode ser até possível, desde que sejam vantajosas para todos, ao afirmar que: “Todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais do autorrespeito – devem ser distribuídos de forma igual, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores seja vantajosa para todos”. Em outras palavras, a desigualdade poderia até ocorrer nesta teoria de justiça, desde que esta desigualdade fosse vantajosa para todos. Por outro lado, a injustiça seria a desigualdade que não são benefícios para todos.

Em suma, o primeiro princípio requer que as leis que definem e descrevem as liberdades fundamentais, se apliquem igualmente a todos, além de que permitam a compatibilidade com uma liberdade abrangente e semelhante para todos. Já o segundo princípio requer que todos se beneficiem das desigualdades impostas na estrutura social, caso contrário é injustiça.

A interpretação de Durand (2012, p.55), a respeito desses 2 (dois) princípios da justiça elencados por Rawls (2008, p.73), bem traduz o significado de ambos, de acordo com o descrito abaixo:

Uma sociedade justa é uma sociedade na qual são repartidos equitativamente os “bens sociais primeiros”, isto é, todos os meios que permitem que as pessoas ponham efetivamente em prática sua concepção específica do bem, isto é, todos os bens úteis à realização de seu projeto de vida: as liberdades de pensamento e de consciência, a liberdade de ir e vir e de escolher o próprio emprego, o acesso aos vários cargos e responsabilidades, à renda e à riqueza e, finalmente, as condições sociais de respeito de si mesmas. Segundo Rawls, o respeito próprio é “o bem fundamental talvez mais importante”; ele inclui a consciência que um indivíduo tem de seu valor e a certeza de que seu projeto de vida vale a pena ser vivido, mas também de que nossa pessoa e nossos atos “são apreciados e valorizados por outras pessoas que igualmente estimados e cuja sociedade nos é agradável”.

Uma visão mais completa dos dois princípios fundamentais pode ser formulada do seguinte modo: Primeiro princípio (1): Só pode haver uma sociedade justa quando antes de mais nada, todos compartilham igualmente as mesmas liberdades básicas. ...Segundo princípio (2): “as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer a duas condições: a) devem inicialmente estar associadas a funções e a posições acessíveis a todos, nas condições de justa (fair) igualdade de oportunidades, e b) devem proporcionar o maior benefício aos membros menos favorecidos da sociedade”.

Temos, pois, sucessivamente o princípio das liberdades básicas (1), o princípio de igualdade de oportunidades (2a) e o princípio de diferença (2b). (DURAND, 2012, p. 55)

No tocante ao segundo princípio quando se refere às expressões “benefício de todos” e “acessíveis a todos”, a interpretação dada por Rawls (2008, p. 79), é que considerando que o primeiro princípio das liberdades básicas tenha sempre o mesmo sentido, o segundo princípio passa a ter 4 (quatro) significados distintos, que ora transcreve-se na tabela 3.1.

Tabela 3.1: Interpretação do segundo princípio de John Rawls

"Acessíveis a todos"	"Benefício de todos"	
	Princípio de eficiência	Princípio de diferença
Igualdade na forma de carreiras acessíveis aos talentos	Sistema de liberdade natural	Aristocracia natural
Igualdade na forma de oportunidades equitativas	Igualdade liberal	Igualdade democrática

Fonte: Rawls (2008, p.79)

De acordo com a tabela 3.1, o “sistema de liberdade natural” levará a uma justiça na interpretação do segundo princípio de John Rawls, quando o princípio da eficiência estiver adaptado à estrutura da sociedade, satisfazendo-o, de modo que os cargos estejam acessíveis a todos, isto é, os cargos estejam abertos aos que estão capacitados e dispostos a lutar por estes. Entretanto não é aplicável haja vista que necessita de pelo menos uma igualdade formal de oportunidades, na qual todos tenham o mesmo direito de acesso a todas as posições privilegiadas, o que não ocorre na prática.

Desse modo, a interpretação da “igualdade liberal” disposta na tabela 3.1 permite-nos dizer que a justiça ocorrerá quando se acrescenta ao requisito das carreiras abertas a condição indispensável da igualdade equitativa de oportunidades. Isto quer esclarecer o sentido de que a posição dos cargos além de estar acessível no sentido formal, deve também propiciar que todos tenham oportunidades equitativas de alcançá-las. Ainda assim, esta interpretação também parece falha, quando permite que a distribuição de renda e de riqueza seja influenciada pela distribuição natural de aptidões e talentos, sendo considerado arbitrário do ponto de vista moral.

Na concepção de “aristocracia natural”, Rawls (2008, p.89) também revela a instabilidade dos elementos envolvidos:

De acordo com essa concepção, não se tenta regular as contingências sociais além do que exige a igualdade formal de oportunidades, mas as vantagens dos que têm dotes naturais maiores devem limitar-se àqueles que promovem o bem dos setores mais pobres da sociedade. O ideal aristocrático se aplica a um sistema que é aberto, pelo menos do ponto de vista jurídico, e a situação melhor daqueles que são favorecidos por esse sistema só é considerada justa quando aqueles que estão em situação inferior ficariam com ainda menos caso as vantagens dos primeiros fossem reduzidas. (Rawls, 2008, p.89)

Consoante ao que indica a tabela 3.1, à interpretação da “igualdade democrática” é vista pela combinação do princípio da igualdade equitativa das oportunidades com o princípio da diferença. A ideia é que se presumindo que a estrutura social disponha das liberdades básicas iguais e da igualdade equitativa de oportunidade, as expectativas mais elevadas dos membros que estão em melhor situação só serão justas, se apenas se fizerem parte também de um esquema que permita a elevação das expectativas das pessoas mais desfavorecidas da sociedade. O princípio da diferença nos parece uma igualdade equitativa mais forte no sentido que a situação de todos deve melhorar, mediante uma distribuição igualitária.

A concepção rawlsiana ainda menciona uma ideia de justiça procedimental pura dentro do princípio liberal da igualdade equitativa de oportunidades. De acordo com Rawls (2008, p.102) há ponderações a serem levadas em consideração para a questão da justiça procedimental pura que é o tratamento das questões de parcelas distributivas, nos termos explicitados abaixo:

Na justiça como equidade, a sociedade é interpretada como um empreendimento cooperativo para o benefício de todos. A estrutura básica é um sistema de normas públicas que define um esquema de atividades que conduz os homens a agirem juntos a fim de produzir um total maior de benefícios e atribui a cada um deles certos direitos reconhecidos a uma parte dos ganhos. O que cada pessoa faz depende do que as normas públicas determinam que ela tem o direito de fazer, e aquilo que a pessoa tem o direito de fazer depende do que ela faz. Chega-se à distribuição que resulta disso honrando-se os direitos definidos pelo que a pessoa se compromete a fazer à luz dessas expectativas legítimas. Rawls (2008, p. 102)

Essa justiça procedimental pura é do tipo perfeita e imperfeita na concepção rawlsiana. A Imperfeita é o julgamento, por exemplo, onde embora se obedeça à lei e os processos sejam conduzidos de forma justa e condizente, este julgamento pode chegar a um resultado equivocado. São falhas que podem ocorrer na combinação de circunstâncias que derrotam o fim específico das normas jurídicas.

Já a justiça procedimental pura ou perfeita é aquela que se verifica quando não há critérios independentes para o resultado correto, mas sim um procedimento correto e justo que leva a um resultado correto e justo, apesar de que para isso, deve-se aplicar corretamente o procedimento na íntegra, para alcançar esta justiça procedimental pura. É assim que define Rawls (2008, p. 105) na aplicação desta justiça perfeita:

Para aplicar a idéia de justiça procedimental pura às parcelas distributivas, é necessário estabelecer e administrar de maneira imparcial um sistema justo de instituições. É só contra o pano de fundo de uma estrutura básica justa, que conta com uma constituição política justa e uma organização justa das instituições sociais e econômicas, que podemos afirmar que existe o necessário procedimento justo. Rawls (2008, p. 105)

Conclui-se que na concepção rawlsiana, o princípio de oportunidades equitativas, além de está vinculado ao princípio da diferença para melhor aplicabilidade dentro da interpretação da justiça por igualdade democrática, é também um pressuposto de garantia no sistema de cooperação justo para aplicar uma justiça procedimental pura.

Conforme o exposto, estudadas a teoria de justiça de John Rawls, se reconhece as diversas interpretações que oferece a conceituação de justiça. No tocante ao aspecto da justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, objeto desta pesquisa, tomou como base que este órgão é uma estrutura social, que tem como princípio norteador de sua atividade administrativa buscar aplicar a justiça fiscal em prol da sociedade.

Neste sentido, infere-se elementos e conceitos fundantes de justiça defendidos pela teoria de John Rawls, no que diz respeito a aplicar a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, quais sejam: a) atender as necessidades básicas de liberdade dos contribuintes de forma igualitária; b) respeito às liberdades básicas dos contribuintes não pode ser obtida pela melhoria da situação dos menos favorecidos, mas que, em favor da redução das desigualdades sociais e econômicas podem ser aceitáveis; c) As diferenças dos diversos contextos dos contribuintes não podem ser aplicadas em detrimento da igualdade de oportunidades e nem das liberdades básicas.

Assim, a política de justiça fiscal no âmbito do Estado do Ceará, dentro do primeiro princípio defendido por John Rawls, pode ser entendida como aplicar a igualdade dos contribuintes respeitando suas liberdades básicas: liberdade de pensamento; liberdade na busca da verdade dos fatos, mediante o contraditório e ampla defesa; liberdade de se defender dos autos de infração aplicados à contenda; liberdade de buscar melhores condições sociais e econômicas de si mesmo, liberdade de associação, liberdades protegidas pelo Estado

Democrático de Direito Brasileiro defendidas em nossa atual Constituição da República Federativa do Brasil. Se o CONAT/CE disponibiliza estas liberdades básicas para os contribuintes autuados, estará aplicando uma justiça fiscal perante o primeiro princípio das liberdades fundamentais. É respeitando os contribuintes e sendo justo à medida que todos os contribuintes compartilham igualmente dessa mesma liberdade.

Deve ainda, o CONAT/CE na política de justiça fiscal do Estado do Ceará aplicar a igualdade de oportunidades dos contribuintes, assim como as diferenças de cada contribuinte segundo as peculiaridades de suas atividades, que requer tratamento diferenciado, respeitando a primeira premissa das liberdades básicas. Atividades empresariais como, por exemplo, comercial, industrial, agropecuária, requer tratamentos de aplicação de fiscalização de levantamento de estoques diferenciados segundo a atividade desenvolvida. Além disso, deve-se levar em consideração o tipo de empresa constituída (sociedade anônima, microempresa, empresa de pequeno porte, e outros), além dos regimes de tributação aplicado (substituição tributária, simples nacional e outros), e outras diferenças.

Assim, para fins dessa pesquisa, adotamos como premissa de aplicação de justiça fiscal, a justiça como equidade através dos 2 (dois) princípios defendidos por John Rawls: princípio das liberdades básicas e dos princípios liberal de igualdade equitativa de oportunidades e princípio da diferença. Isto significa que ajuizar que a justiça fiscal é aplicada nos processos administrativos tributários do Estado do Ceará, é poder dizer que o CONAT/CE observa as peculiaridades ou diferenças de cada contribuinte, respeitando as liberdades fundamentais e igualdade de oportunidades, buscando uma via de justiça fiscal.

A aceitação desses dois princípios para o objeto dessa pesquisa se justifica mediante a interpretação de que a ideia de justiça como equidade de John Rawls, é uma teoria procedimental pura, que no mínimo, destina-se de maneira clara, uma estrutura social básica que empregue a justiça com o respeito às liberdades básicas dentro do sistema liberal de igualdade de oportunidades e com o respeito às diferenças.

Por si mesma, a aplicação desses dois princípios para o objetivo dessa pesquisa, na condição de verificar a aplicação de justiça fiscal, pode ser que apenas um ou nenhum desses princípios esteja presente no funcionamento dos procedimentos do CONAT/CE, mas, podendo está reunidos esses dois princípios, pode-se declarar que é um indício de aplicação de uma justiça fiscal no Estado do Ceará. No item 3.2.5, insere-se os indicadores utilizados nessa pesquisa para avaliar a aplicação de justiça fiscal neste órgão.

Outro mapeamento fundante a destacar, é que a justiça fiscal tem estreita relação com a cidadania à medida que os contribuintes também são cidadãos, e exercem seus direitos e deveres nos processos administrativos tributários em que fazem parte.

Assim, no que se diz respeito ao outro tópico – cidadania - cabe aqui tecer algumas questões. A cidadania pressupõe o exercício de direitos e deveres numa sociedade. É algo que sempre estará em plena construção, pois além de ser resultado de profundas lutas e conquistas da humanidade para alcançar maior liberdade e garantias individuais e coletivas, é algo que ascende a todo o momento, visto que, o fim é a busca das melhorias dos direitos e da expansão dos deveres.

Ao analisarmos a cidadania no âmbito da Nossa Atual Constituição de 1988, pode-se perceber que constitui um exercício do cidadão no Estado, o colocando como pessoa em dignidade e integrante na sociedade. É o que consta no artigo 1º, como dentre outros, um dos fundamentos do Estado brasileiro.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (Constituição da República Federativa do Brasil, 2008, p. 19)

A cidadania também é vista na nossa Atual Carta Magna como o exercício pleno do cidadão na capacidade de votar, isto é, de participar efetivamente nas escolhas dos seus governantes, cargos políticos, fazendo com que sejam representados. Dentre outros direitos instituídos na Constituição vemos ainda o exercício da propositura de ação popular, como uma garantia individual estabelecida no art. 5º, inciso LXXIII,

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

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Desse modo, em acepção ampla, pode-se afirmar que a cidadania é algo intrínseco a qualquer pessoa como direito de exercício dentro de sua dignidade de pessoa humana, ao mesmo tempo em que este exercício lhe impõe deveres para com todos, como princípio do bem comum para a coletividade. É o direito à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade, etc. Em contrapartida os deveres são as responsabilidades que o cidadão tem como parte integrante da sociedade, como por exemplo, pagar tributos, contribuindo para o financiamento e funcionamento do Estado. O cidadão deixando de observar seus deveres, não significa que deixará de ser um cidadão, mas que poderá a vir responder judicialmente pela sua não observância.

O cidadão em sua consciência de cidadania deve participar ativamente como responsável pelo regular funcionamento do Estado, fiscalizando-o e cobrando políticas públicas necessárias para o bem estar social. No âmbito do CONAT/CE, o contribuinte ao exercer seu direito de defesa, ou simplesmente sendo revel no auto de infração que lhe é imposto, uma característica do exercício de sua cidadania, é impor seu direito de resposta ao descontentamento do auto de infração que lhe foi aplicado. Mediante os termos legais, estabelece-se uma relação jurídica de disputa entre o Estado e o Contribuinte, para resolver a lide tributária e verificar quem está com a razoabilidade, para assim, aplicar a justiça fiscal.

3.2. Justiça Fiscal no CONAT/CE

Falar de Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE é refletirmos sobre tributação, lançamento de crédito tributário, Processo Administrativo Tributário (PAT), suas características, sua natureza, seus princípios, além da Lei nº. 12.732/97, que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do CONAT e do Decreto nº. 25.468, de 31 de maio de 1999. A atividade jurisdicional do Estado, qual seja aplicar a justiça fiscal, consiste na aplicação do direito, que tem no seu processo a materialização para sua realização.

3.2.1. Tributação e lançamento de crédito tributário

A atual carta magna instituiu em seu art. 145 a competência tributária para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem os tributos¹¹. Isto significa que coexistem harmonicamente, no Estado Federativo brasileiro, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, como pessoas políticas legítimas de competência legislativa para editar atos normativos sobre matérias tributárias.

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

I – impostos;

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;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (Constituição da República Federativa do Brasil, 2008, p. 100)

O tributo configura uma transferência de riqueza privada para o ente público. O Estado Democrático de Direito se fundamenta no princípio da supremacia do interesse público para tributar o cidadão. Contudo, não se constitui numa forma de tributação forçada ou imposta ao povo, mas, de uma forma consentida, haja vista que, no novo ordenamento jurídico da atual constituição, vivemos numa democracia, e como tal, com o consentimento da vontade popular por meio de seus representantes nos parlamento. Não obstante, pode-se inferir que os tributos possuem três características importantes: são devidos a um ente público pela competência tributária que lhe é devida; são fundamentados no poder do Estado mediante a supremacia do interesse público sobre o privado; e, são destinados à obtenção de recursos financeiros para fazer jus às políticas públicas para o cidadão.

As espécies de tributos, consignadas no artigo 145 da CF e no 5º do Código Tributário Nacional (CTN) são: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Entretanto o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que, ao lado destas, integram também o Sistema Tributário Nacional as demais contribuições e os empréstimos compulsórios. (RREE 138.284-8, rel. Min. Carlos Velloso; 146.733; ADC-1/DF).

No Título VII da Constituição do Estado do Ceará, destinado ao assunto tributação o orçamento, vemos que cabe a este Estado literalmente expresso em seu artigo 196 a instituição de:

I- Impostos:

¹¹Art. 3º do Código Tributário Nacional: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, cujo valor nela se possa exprimir, que não consista sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

- a) Transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD);
- b) Operações relativas á circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior (ICMS);
- c) Propriedades de veículos automotores (IPVA)
- d) Adicional de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, em até cinco por cento do que for pago a União por pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no território do Estado;

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 à sua disposição.

III – contribuição de melhoria decorrente de obra pública.

Reconhece-se que a tributação é o começo, meio e fim para a manutenção financeira do Estado no seu empenho de satisfazer as necessidades e interesses dos cidadãos, com a finalidade da promoção do bem estar público. Daí a importância da arrecadação para o Estado do Ceará, como requisito indispensável para executar a implementação das políticas públicas que lhe é pertinente e necessário para a coletividade. A tributação traz em seu bojo a atribuição aos cidadãos do dever de pagar o tributo, mediante a soberania do Estado.

Nessa perspectiva, toda infração à legislação tributária do Estado do Ceará, na forma definida no Livro Quarto, Título I, Capítulo VI do Decreto nº. 24.569, de 31 de julho de 1997, que é o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, será apurada e formalizada através de auto de infração. Este auto de infração somente será lavrado por servidor fazendário com competência para o exercício da fiscalização dos tributos estaduais, devidamente designado por ato administrativo expedido por autoridade competente, sendo dispensado para as hipóteses de fiscalização procedida no trânsito de mercadorias.

Sendo assim, a apuração do crédito tributário é formalizada na repartição fazendária do domicílio do autuado, mediante a juntada de documentos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário. Após essa formalização da exigência do crédito tributário, o auto de infração permanecerá no órgão fazendário aguardando pagamento ou a impugnação do contribuinte no prazo de 10 (dez) ou de 20 (vinte) dias, no processo de

procedimento sumário¹² e no processo de procedimento ordinário¹³, respectivamente, conforme dispõe o Decreto nº. 25.468, de 31 de maio de 1999, que regulamenta a Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, que dispõe sobre o CONAT/CE.

Constituído dessa maneira a exigência do crédito tributário por meio do auto de infração, e o contribuinte do Estado do Ceará realizar impugnação a esta exigência do crédito tributário ou até pela revelia, instaura-se uma relação contenciosa administrativa, em que, a partir do recebimento do processo administrativo tributário até a decisão definitiva, o CONAT/CE é o órgão responsável para rever esse ato administrativo de forma a buscar a justiça fiscal, tendo toda a sua tramitação controlada por este órgão.

Depreende-se, portanto, que é na conduta da administração tributária do Estado por meio da Fiscalização de seus agentes que se pode instaurar um auto de infração e conseqüentemente a prática de um lançamento¹⁴ tributário, transformando-se em crédito tributário. É no lançamento que se identifica o sujeito passivo da relação, determinada e quantificada produzindo efeitos jurídicos, tornando-a líquida e certa. No caso específico dos autos de infração lavrados pelo Estado do Ceará através da SEFAZ/CE, podemos afirmar que se trata de um lançamento de ofício, que é um lançamento efetuado por autoridade administrativa.

3.2.2. Fundamento Constitucional do PAT

O fundamento constitucional do PAT encontra respaldo legal como pressuposto de validade, expresso no artigo 5º, inciso IV da atual Constituição da República Federativa do Brasil, ao estabelecer que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, como os meios e recursos a ela inerentes.*”

O PAT traz em seu bojo o objeto específico de uma relação jurídica de direito público entre o Estado (Fisco) e o Sujeito Passivo da obrigação tributária (Contribuinte). Essa relação decorre da verificação legal da ocorrência do fato gerador, condição indispensável

¹²Art. 42 do Decreto nº 25.468 de 31/05/99: cabe aos processos administrativos tributários decorrentes de atraso de recolhimento de tributos estaduais, retenção de mercadorias encontradas em situação fiscal irregular, descumprimento de obrigações acessórias e ao procedimento especial de restituição.

¹³Art. 41 do Decreto nº 25.468 de 31/05/99: cabe aos processos administrativos tributários decorrentes de exigência de crédito tributário.

¹⁴Art. 142 do CTN: Procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

para nascer à obrigação tributária. É um processo administrativo que tem por objetivo restabelecer o equilíbrio, isto é, resolver a lide, entre o fisco (Estado) e contribuinte, mas que, sem dúvida, foi decorrente de um procedimento em sentido amplo, que fora desencadeado por atos de fiscalização, ou seja, da autoridade competente, em que verificando o fato gerador do tributo, lhe imputou o débito, ou a penalidade, se for o caso, constituindo o lançamento do crédito tributário.

Pela literalidade do Código Tributário Nacional (notadamente, pela combinação de seus arts. 139, 142, caput, 144, caput, e 156), possível dizer, em princípio, que a obrigação tributária surgiria com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador (imponível), ao passo que o crédito tributário viria à tona em momento posterior, precisamente com a produção do lançamento, instituto do qual não podemos deixar de falar, ainda que o façamos perfunctoriamente, na justa tentativa de expressar as razões que nos demovem a contrariar essa impressão deixada pelo Código Tributário Nacional. (CONRADO, 2001, p. 58)

Ensina Hugo de Brito Machado Segundo que

Após a feitura do ato administrativo de lançamento, o contribuinte deve ser notificado para pagar o montante de crédito tributário apurado ou, se o considerar indevido, e quiser, oferecer impugnação, dando início a um processo contraditório, no qual, poderá haver produção de provas, interposição de recursos etc., a fim de que se obtenha um julgamento por parte de uma autoridade da administração fazendária. Tem-se, então, um processo administrativo tributário propriamente dito. (SEGUNDO, 2009, p.10)

É de se ressaltar que os conflitos entre Fisco e Contribuintes também podem ser resolvidos, por intermédio de um processo judicial tributário, instaurado no âmbito do Poder Judiciário. O nascedouro de um processo administrativo tributário é a impugnação administrativa, em que o contribuinte resiste à pretensão do Estado, iniciando-se a fase litigiosa, haja vista que o conflito de interesse se instala entre as partes: O Estado quer resolver a lide tributária e o contribuinte aduz que não deve o tributo, ou que simplesmente corre à revelia.

Assim, quando um processo tem por objetivo a resolução de forma não imutável, tem-se um processo administrativo tributário, de natureza meramente vinculada ou de autocontrole de seus atos, exercido pela própria administração. O PAT não impõe a solução definitiva ao cidadão contribuinte, pois, caso insatisfeito com a decisão, ele pode recorrer ao Judiciário.

3.2.3. Princípios norteadores do PAT

O PAT devidamente qualificado alude como um procedimento de revisão da legalidade dos atos administrativos de iniciativa da própria administração assegurando ao particular, assim como nos processos judiciais, o contraditório e a ampla defesa, é uma garantia fundamental para legitimar o processo.

O Processo Administrativo Tributário deve revestir-se de uma série de atos administrativos amparados pela legislação, ou seja, pela obediência estrita à legalidade e aos princípios constitucionais vigentes, sobretudo no que se refere ao princípio do contraditório e ampla defesa, com a finalidade precípua de resolver as lides tributárias entre Estado e contribuintes, buscando ao que se nomeia de justiça fiscal.

Examinam-se, neste momento, com as limitações próprias a este assunto, os princípios específicos norteadores do PAT, observando resumidamente a melhor doutrina estudada na revisão bibliográfica e constatando que esses princípios legitimam todo o ordenamento jurídico, razão pela qual se relacionam como conduta fiel e essencial para solucionar os conflitos tributários existentes entre Estado e Contribuinte. O objetivo aqui é apenas conhecer os princípios que norteiam os PATs, sem adentrar nas questões subjetivas e polêmicas que o assunto traz, para correlacionarmos posteriormente com a Teoria de John Rawls, que é o mapeamento teórico que se embasa esta pesquisa.

Princípio do Devido Processo Legal

Está consagrado no inciso LIV do artigo 5º da CF, quando estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Nas lições de Machado (2009, p. 35), o princípio do devido processo legal assume dois sentidos, um formal e outro substancial. O aspecto legal resume-se que ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens senão através de um processo com estrita observância às normas legais, sem, contudo, se discutir critérios e conteúdos destas. Por isso que o renomado autor pontifica acerca deste princípio no aspecto formal e material:

Pelo devido processo legal formal entende-se que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo que se desenvolva com observância a normas legais preestabelecidas. Não se discute o conteúdo dessas normas: basta que disciplinem o processo para que reste atendido o princípio. A evolução da ciência jurídica contudo, revelou no todo insuficiente o princípio em sua acepção meramente formal. Para que a garantia do devido processo legal seja efetiva, faz-se mister limitar, positiva e negativamente, o conteúdo das normas jurídicas que disciplinam o processo, a fim de garantir a igualdade das partes envolvidas, o contraditório e a ampla defesa etc. Chegou-se assim, ao princípio em sua expressão substancial. (MACHADO, 2009, p.35)

O renomado autor ainda acrescenta alusivo ao devido processo legal material:

Tais significações não se excluem. Ao revés, se complementam, pelo que podemos definir o princípio em comento como sendo aquele segundo o qual ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo regulado por normas legais previamente, que assegurem a igualdade material das partes em conflito, e a possibilidade de essas partes influenciarem na convicção do julgador para a prolação de uma decisão justa, razoável, e a mais próxima possível da determinada pelo Direito material. (MACHADO, 2009, p. 35)

Este princípio aplica-se no âmbito judicial e no âmbito administrativo. No que se refere ao CONAT/CE, este princípio é amplamente seguido quando a Administração tributária do Estado do Ceará permite a instauração de um Processo Administrativo Tributário para controle da legalidade de seus próprios atos de fiscalização que ensejam autos de infração. É uma garantia constitucional dada para o contribuinte cearense para que o mesmo não tenha seu patrimônio confiscado através do tributo como mero abuso de poder, mas com subsunção do ato fiscalizatório submetido à validade da norma e à verdade dos fatos.

Ampla defesa e contraditório

Este princípio é desdobramento do princípio do devido processo legal. Está consagrado no artigo 5º, inciso LV, quando dispõe que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É o direito de defesa e do contraditório, mais importante e com sentido amplo legitimador de qualquer processo, seja administrativo ou judicial.

Pizolio (2007, p. 97) aduz que “é importante frisar que o contraditório no processo administrativo tributário deve ter início desde o primeiro ato investigatório fiscal. Não se pode

admitir que ocorra em segredo e sem ciência do sujeito passivo nenhuma das fases do processo”.

Por ampla defesa, Machado (2009, p. 36) afirma que “por ampla defesa entende-se que às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”.

Neste sentido, a ampla defesa deve garantir ao particular afetado, no caso específico dos PAT registrados no CONAT/CE, isto é, aos contribuintes do Estado do Ceará, o direito de conhecer os fatos, saber o motivo da acusação, conhecer com antecedência a realização de diligências fiscais, o direito de ser ouvido, apresentar impugnação, apresentar recursos, apresentar provas, o direito de acompanhar todo o trâmite do PAT, o direito de ter defesa técnica por advogado, etc, enfim, que constitua todo ato que assegure a garantia ao litigante de demonstrar as suas razões e atuar no conflito tributário instaurado.

Considerável assinalar que se faz necessário que este princípio seja efetivo e real para que produza resultado na participação das partes e influencie na promoção da decisão final, sendo favorável ou não para o contribuinte e Estado. O atendimento a este princípio é um indicador positivo de aplicação de justiça fiscal.

Princípio da Legalidade

Este princípio está consignado no artigo 5º, inciso II da atual Carta Magna a seguir sucedido:

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

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

Segundo este princípio, a atuação da Administração Pública Fazendária não é livre, mas sendo-lhe permitido fazer somente o que é permitido em lei. Para os contribuintes, cabe ao Estado cobrar apenas o que é instituído em lei, pois ninguém pode ser cobrado a pagar tributo, ou a pagá-lo a maior, senão em virtude de lei.

Princípio do Duplo Grau de Jurisdição

Segundo este princípio, a parte insatisfeita com a decisão pode recorrer a uma instância superior. Na prática, trata-se de uma nova apreciação, isto é, uma revisão da decisão anteriormente prolatada em instância superior, dando-lhe maior convicção e certeza do julgamento.

Campos (2007, p. 8) menciona que, “de acordo com o Princípio do duplo grau de jurisdição, a parte sucumbente no processo tem o direito de ver a causa ou questão reapreciada e julgada, novamente, no mais das vezes, por Órgão Jurisdicional de Instância Superior”.

No contexto do CONAT/CE, vemos que há duas instâncias em que as decisões preferidas em primeira instância, podem vir a ser objeto de recurso voluntário ou de ofício, levando o processo para julgamento na segunda instância.

Princípio da Oficialidade

Diz no tocante ao impulso oficial da Administração Pública de promover o processo, tenha sido este instaurado pelo administrado, nos casos de impugnação ou revelia, ou pela Administração, que busca acima de tudo o interesse público. Este princípio é baseado na busca que a Administração Pública tem de buscar o interesse de todos e não meramente seus próprios interesses.

Nesta mesma linha de pensamento Queiroz (1998, p.114) evidencia que:

O impulso oficial resume-se na obrigatoriedade da própria Administração, sob pena de responsabilização dos seus agentes, de ter que executar de ofício todos os atos que estejam dentro de sua competência, independentemente de provocação do sujeito passivo ou de qualquer ato ou ordem superior. (QUEIROZ, 1998, p.114)

Machado (2009, p. 28) resume bem o princípio da oficialidade nos termos seguintes:

Pelo princípio da oficialidade, tem-se que a Administração Tributária tem a faculdade de agir “de ofício” na instauração de procedimento, bem como na prática de atos tendentes ao seu término. Emfim, cabe à Administração instaurar, desenvolver e concluir seus procedimentos. (MACHADO, 2009, p. 28)

Princípio da verdade material

Segundo Campos (2007, p. 7), por este princípio, o magistrado deve descobrir a verdade objetiva dos fatos, independentemente do alegado e provado pelas partes.

Este princípio é de suma importância para o processo administrativo tributário, pois ele ratifica ou não o lançamento tributário, decorrendo do princípio da legalidade. A administração fiscal deve sempre buscar a verdade material e para tanto deve utilizar de todas as provas¹⁵ e circunstâncias de que tenha conhecimento para elucidar o litígio tributário. Da mesma forma o contribuinte, deve sempre colaborar para o descobrimento da verdade, apresentando documentos e livros fiscais que ache oportuno nessa produção de provas para firmar a verdade dos fatos sobre o lançamento tributário que se ache em lide.

Dabul (2010, p.70) no que se refere à produção de provas ratifica:

Não há tributação por indício, por presunção; somente os atos ocorridos de maneira efetiva serão tributados segundo e na forma de sua ocorrência. Lançamento tendente à tributação por ficção, presunção há que ser a posteriori confirmado em face de verdade a ser alcançada através de farta produção de provas, dentro de um devido processo legal. (DABUL, 2010, p.70)

Assim, a questão da verdade material é buscar a elucidação dos fatos, buscando por meio de provas admitidas no âmbito do processo tributário, chegar a uma verdade mais próxima do ocorrido. Comumente a prova admitida no PAT é a prova documental, porque é a que forma o convencimento dos julgadores, além de constituir-se de elemento autêntico e comprobatório para fornecer indícios e subsídios objetivos mais próximos da verdade.

A Lei do CONAT/CE, Lei nº. 12.732/97 postula no artigo 34 que “todos têm o dever de colaborar com o Contencioso Administrativo Tributário para o descobrimento da verdade”. No CONAT/CE é a Célula de Perícias e Diligências Fiscais que tem a função de realizar perícias contábeis, buscando junto com o Contribuinte, a verdade material e substancial que auxilie a resolução do litígio tributário.

Princípio da Publicidade de atos processuais

¹⁵Prova do latim *probatio*, ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação. É derivada do verbo *probare* – provar, ensaiar, verificar, examinar, aprovar alguma coisa, demonstrar, persuadir alguém de algo. (Dabul, 2010, p.68)

Segundo Campos (2007, p.7), os atos processuais podem ser conhecidos por todos, mesmo por quem não seja parte do processo. O livre acesso deve incluir a liberdade de manuseio de autos e o direito de assistir a audiências e sessões de julgamento.

A cientificação dada ao contribuinte pela Administração permite ao administrado conhecer e acompanhar o desenrolar das fases processuais.

Princípio da Gratuidade

O princípio da gratuidade é consolidado na legislação processual do Estado do Ceará, Lei nº. 12.732/97, quando expressamente prevê em seu artigo 48, “os processos no Contencioso Administrativo Tributário são gratuitos e não dependem de garantia de qualquer espécie”. Isto quer dizer que não há qualquer despesa processual para o PAT no âmbito do CONAT/CE.

Princípio da Motivação

Por este princípio permite-se ao cidadão contribuinte conhecer todas as razões, fundamentos e embasamentos da decisão proferida para que viabilize o direito de defesa ao Contribuinte em todas as fases do processo.

É também resultante do princípio do devido processo legal e do princípio da legalidade, haja vista que qualquer decisão administrativa deve estar essencialmente fundamentada na legislação que lhe é cabível, indicando os pressupostos de fato e de direito que determinaram a decisão, bem como, as formalidades intrínsecas do direito dos contribuintes.

Cais (2009, p. 236) proclama que

A efetiva aplicação do princípio da motivação no curso do processo administrativo, entre o contribuinte e a Fazenda Pública, atende a garantia do devido processo legal, tanto formalmente, bem assim substancialmente na medida em que possibilita conferir a legalidade ou a ilegalidade da decisão administrativa. Assim, ensejando a adoção das medidas cabíveis pela parte que vier a se entender prejudicada. (CAIS, 2009, p.236)

3.2.4. Peculiaridades sobre o PAT no Estado do Ceará

Nos itens anteriores, falou-se de forma geral sobre o Processo Administrativo Tributário, seu fundamento, seus princípios, sobre o lançamento tributário, aspectos estes condizentes com o que se conclama de justiça fiscal. Tornou-se indispensável falar de PAT, pois é através dessa atividade processual que a Administração Tributária pode materializar a justiça fiscal. Em cada Estado da Federação brasileira, ocorre de uma maneira peculiar, não uniformizada, haja vista que cada Estado tem sua própria legislação e maneira de atuar nestes aspectos.

Com o fito de identificar a existência de Contenciosos Administrativos nos Estados brasileiros, fez-se pesquisa na internet, concluindo-se que cada Estado tem uma forma de trabalhar e com nomenclatura do órgão administrativo distinto. Elaboramos o Quadro 3.2.1, que evidencia os nomes dos órgãos com que se busca resolver os litígios tributários e formas de controle jurisdicional da Administração Pública.

Pelo exposto no Quadro 3.2.1, não se conseguiu identificar órgão administrativo tributário nos Estados do Maranhão e Sergipe, dentro dessa perspectiva da pesquisa documental pela internet. No tocante ao Estado do Ceará, nesse momento, faz-se oportuno e indispensável conhecer agora os aspectos relevantes e específicos do PAT desse Estado, através da sua legislação específica do CONAT/CE, conhecendo suas potencialidades, uma vez que representa a primazia desta pesquisa, colaborando para determinarmos os indicadores de justiça fiscal que trabalhamos conjuntamente com a Teoria de John Rawls.

Quadro 3.2.1: Contenciosos Administrativos nos Estados Brasileiros

Sigla Estado	Nome do Órgão Administrativo
AC	Conselho de Contribuintes do Acre
AL	Conselho Tributário de Alagoas
AP	Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Amapá
AM	Conselho de Recursos Fiscais do Amazonas
BA	Conselho da Fazenda Estadual da Bahia – Confef
CE	Contencioso Administrativo Tributário do Ceará – Conat
DF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do DF – Tarf
ES	Conselho Estadual de Recursos Fiscais do Espírito Santo – Cerf
GO	Conselho Administrativo de Goiás
MT	Conselho Administrativo Tributário do Mato Grosso
MS	Tribunal Administrativo Tributário do Mato Grosso do Sul

MG	Conselho de Contribuintes de Minas Gerais
PA	Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Pará
PB	Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba
PR	Conselho de Contribuintes do Paraná
PE	Tribunal Administrativo de Tribunais do Estado de Pernambuco – Tate
PI	Conselho de Contribuintes do Piauí
RJ	Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro
RN	Conselho de Recursos Fiscais do Rio Grande do Norte
RS	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul
RO	Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais de Rondônia
RR	Conselho Fiscal de Roraima
SC	Conselho Estadual dos Contribuintes de Santa Catarina
SP	Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo
TO	Contencioso Administrativo Tributário de Tocantins

Fonte: CAMARGO, Roberto. **Contencioso Administrativo nos Estados.** Disponível em: <<http://robertocamargo.typepad.com/educacaotributaria/contencioso-administrativ.html>> Acesso em: 06 set. 2013.

Do contraditório e da Formação do Processo Administrativo Tributário

O PAT no Estado do Ceará se forma a partir da impugnação do sujeito passivo da obrigação tributária e também pela revelia, que significa sumariamente a ausência do sujeito passivo para se defender no prazo legal, mesmo intimado e conhecedor dos fatos da infração inicialmente apurada. É o que consta no artigo 50 da Lei 12.732/97: “Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia”.

O crédito tributário é composto do valor do tributo, da multa integral, dos juros e demais acréscimos legais. Essa exigência do crédito tributário é formalmente feita ao contribuinte pela intimação¹⁶. Esse processo de apuração do crédito tributário nos termos do artigo 36 do Decreto nº. 24.568/99 é formalizado na repartição fazendária do domicílio do autuado, mediante juntada dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário, organizando-se com folhas numeradas e rubricadas.

Denota-se dessa maneira que o entendimento do PAT como uma atividade do CONAT/CE e sendo um instrumento de controle do ato administrativo no reexame do lançamento tributário e da busca da justiça fiscal, instaura-se por provocação do contribuinte, através da impugnação, formando-se o litígio tributário. Entretanto, se o mesmo não apresentar a impugnação no prazo legal ou não recolher o valor cobrado no auto de infração,

¹⁶Art.45 do Decreto nº. 24.568/99: Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa.

será considerado revel, e desta forma, também se configura um litígio. O CONAT/CE, à luz da legislação processual supracitada formaliza o PAT, o qual será apreciado e objeto também de reexame, porém de ofício.

Em suma, o contribuinte apresentando ou não a impugnação, o lançamento do crédito tributário referente a tributos estaduais será objeto de reexame pelo CONAT/CE, através do PAT. Ocorrendo esta impugnação, o contribuinte deverá formalizá-la observando os preceitos contidos no artigo 80 do Decreto nº. 24.568/99:

Art.80. A impugnação deverá conter:

I – indicação da autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do autuado;

III – as razões de fato e de direito em que se fundamenta;

IV – a documentação probante de suas alegações;

V – a indicação das provas cuja produção é pretendida.

Parágrafo primeiro: Quando requerida a prova pericial, constarão do pedido a formulação dos quesitos e a completa qualificação do assistente técnico, se indicado.

Parágrafo segundo: Quando o autuado indicar assistente técnico, na impugnação ou no recurso, deverá este ser intimado para prestar compromisso perante o Orientador da Célula de Perícias e Diligências, no prazo estabelecido no parágrafo primeiro do Art. 47 deste Decreto. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, 2011, p. 55)

O item IV deste artigo 80, que se refere à documentação probante de suas alegações, é a chamada prova documental, que será objeto de perícia contábil pela Célula de Perícias e Diligências Fiscais. A meu ver, esta Célula é responsável por construir a verdade material junto com o Contribuinte, dando eficácia ao Princípio da verdade material e relatando por meio de Laudo Pericial a verdade do fato ocorrido.

Das partes e da Capacidade Processual

Configuram-se como partes no processo administrativo aquelas que têm interesses na resolução do conflito tributário. Consoante regulamentado no artigo 39 do Decreto nº. 24.568/99 “são partes no processo administrativo tributário o Estado do Ceará, o sujeito passivo da obrigação tributária, ou o requerente no procedimento especial de restituição”. Acrescenta o parágrafo único: “Todo e qualquer contribuinte, responsável ou interessado¹⁷ tem capacidade para postular junto ao CONAT/CE”.

¹⁷Art 82, parágrafo quarto do Decreto nº. 24.568/99: Entende-se por interessado, aquele que provar ter assumido o encargo ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a pleitear.

Entendem-se, portanto, que o Estado do Ceará apresenta-se como autor do conflito tributário e também é o julgador desta contenda por meio do CONAT/CE, que é o órgão competente dentro da estrutura da SEFAZ/CE para proceder ao controle do ato de lançamento de crédito tributário. Já a capacidade de postular perante o CONAT/CE refere-se a todos aqueles que podem representar a parte no PAT, contribuinte, advogado, responsável, interessado, interpondo impugnação, recursos, ou outros atos processuais. Na nossa legislação específica esta capacidade postulatória recai predominantemente por advogado legalmente constituído e munido com a devida procuração, são os casos mais comuns no CONAT/CE.

Atos e Termos Processuais

O ato processual responsável pela instauração do PAT dá-se de maneira escrita. Os atos são públicos, exceto quanto ao sigilo se impuser por motivo de ordem pública, caso em que será assegurada a participação do contribuinte ou responsável ou do requerente, quando for o caso, ou de seu advogado, é o que aduz o artigo 44 do Decreto nº. 25.468/99. As sessões plenárias ocorridas na sede do CONAT/CE para julgamento dos processos são públicas, efetivando-se o princípio da publicidade dos atos administrativos.

O ato processual mais importante observado na legislação do CONAT/CE diz respeito às intimações processuais, que é o ato pelo qual se dá ciência ao Contribuinte dos atos e termos do processo, para que o mesmo faça ou deixe de fazer alguma coisa. A intimação é pressuposto indispensável, inclusive, para não alegar o cerceamento de defesa do autuado.

Com relação às intimações, o artigo 44 do Decreto nº. 25.468/99 fala que sempre serão na pessoa do autuado e do fiador, ou do requerente em procedimento especial de restituição, podendo ser firmada por mandatário, preposto ou advogado regularmente constituído nos autos do processo, podendo ser feita de três formas: por servidor fazendário, mediante entrega de comunicação subscrita por autoridade competente; por carta, com aviso de recebimento; e por edital. No primeiro caso temos a intimação realizada por agente do fiscal pessoalmente, que se comprova com a assinatura do intimado na via do documento que se destina ao Fisco e é juntado ao processo. Pela segunda modalidade a comprovação do recebimento é feita pelo advogado, contribuinte, assemelhado, empregado no respectivo aviso de recebimento, ou pela declaração de recusa firmada por servidor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

Nesta última modalidade de intimação, somente é realizada nos casos em que o contribuinte encontra-se em local incerto e não sabido, ou quando não se efetivar por meio de carta ou pessoalmente por servidor do fisco. É o caso, por exemplo, de contribuintes dos Estados do Ceará que se encontram na situação cadastral de empresas excluídas e baixadas.

Quanto aos prazos nos quais os atos processuais deverão ser praticados vê-se que se encontram expressamente elencados no artigo 27, da lei nº. 12.732/97. São 10 (dez) dias para rito sumário e 20 (vinte) dias para rito ordinário. Faz-se oportuno lembrar que o rito sumário no CONAT/CE aplica-se aos casos de PATs oriundos de autos de infração decorrentes de exigência de crédito tributário com base em atraso de recolhimento de tributos, retenção de mercadorias encontradas em situação irregular, descumprimento de obrigações acessórias e ao procedimento especial de restituição de tributos pagos indevidamente ao Erário. Nos demais casos, o rito a ser seguido é o ordinário.

Provas Materiais

Conforme preceitua o artigo 55 do Decreto 25.468/99, “todos os meios legais são hábeis para provar a verdade dos fatos em litígio”. As provas materiais aqui são de suma importância para confirmar no todo ou em parte o feito fiscal e pelo princípio da colaboração, todos têm o dever de colaborar com o CONAT para o descobrimento da verdade material.

Nesse contexto, o CONAT/CE pode ordenar que a parte, ou até terceiro, exibam documentos, livros ou coisa, que estejam sob a sua guarda, presumindo-se verdadeiros, o caso de recusa injustificada, os fatos a serem provados pela exibição. No caso em tela, é pressuposto do CONAT/CE através da autoridade julgadora: julgador singular, consultor, e/ou conselheiro, emitir despacho para a realização de perícia ou diligência junto à Célula de Perícias e Diligências Fiscais, a fim de elucidar os fatos prepostos pela defesa do contribuinte, por meio de exame, vistoria ou avaliação.

Recursos

Os recursos são um importante instrumento para garantir o contraditório e ampla defesa e a manifestação acerca das decisões proferidas pela autoridade julgadora, permitindo aos administrados ver as suas pretensões apreciadas em várias instâncias administrativas.

No CONAT/CE têm-se quatro tipos de recursos que ora transcrevemos: voluntário, de ofício, especial e extraordinário. O recurso voluntário sempre ocorre na primeira instância administrativa, quando as decisões forem contrárias ao autuado ou ao requerente, no todo ou em parte, cabendo-lhe este tipo de recurso para o Conselho de Recursos Tributários (CRT), isto é, para a segunda instância administrativa. O prazo para o autuado interpor recurso voluntário é de 10 (dez) dias quando o rito for sumário e de 20 (vinte) dias quando o rito for ordinário.

O recurso de ofício é utilizado pela autoridade administrativa julgadora, objetivando reapreciação para o CRT. Este tipo de recurso é quando as decisões de primeira instância foram contrárias no todo ou em parte, ao Fisco Estadual. Estas decisões contrárias¹⁸ são aquelas absolutórias e declaratórias de nulidades ou de extinção de processo tributário.

O recurso de ofício deve ainda observar o critério do valor originário do auto de infração, pois, nos termos do artigo 66 do Decreto 25.468/99, não serão objeto de recurso as decisões de primeira instância contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Pública Estadual, desde que o valor originário, exigido no auto de infração, seja inferior a cinco mil (5000) Unidades Fiscais de Referência (UFIRs), ou de qualquer índice oficial que a substitua, bem como, quando ocorrer a extinção pelo pagamento do valor do auto de infração, devidamente comprovado.

Por sua vez cabe o recurso especial das decisões das Câmaras de Julgamento para o Conselho Pleno, em caso de divergência entre a resolução recorrida e outra da mesma Câmara, de Câmara diversa ou do próprio Conselho Pleno, quando tiverem apreciado matéria semelhante, é o que consta no artigo 67 do Decreto 25.468/99. É um instrumento de revisão de julgados da CRT.

Por último cabe o recurso extraordinário, nos termos do artigo 68 do Decreto 25.468/99, da decisão da Câmara de Julgamento para o Conselho Pleno, na hipótese daquela ser contrária, no todo, à decisão de primeira instância, desde que cumulativamente:

I – a decisão da Câmara de Julgamento não tenha sido unânime; e

II – a Câmara de Julgamento tenha deixado de apreciar matéria de fato ou de direito analisada pelo julgador de primeira instância.

Ambos os recursos especial e extraordinário são dirigidos ao Presidente do CONAT/CE, que decide sobre a sua admissibilidade ou não. Sendo admitido o recurso ocorre uma sessão do Conselho Pleno, aonde as duas câmaras de julgamento do CONAT/CE

¹⁸Art. 65, parágrafo 2º do Decreto 25.468/99: Consideram-se decisões contrárias, em parte, à Fazenda Estadual, aquelas que reduzem de qualquer forma o crédito tributário.

juntamente com o Presidente, ser reúnem para debater sobre a matéria e decidirem a respeito, dando-lhe ou negando-lhe provimento.

Nulidades, Suspensão e Extinção do Processo

As nulidades podem ser absolutas ou relativas no âmbito do processo administrativo. Consoante explícito no artigo 53 Decreto 25.468/99, as nulidades absolutas se dão quando os atos foram praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora. Isto não impede ao contribuinte autuado de arguí-la mediante a inércia dos julgadores, como podem ocorrer.

Faz-se oportuno ressaltar que autoridade incompetente é aquela ao qual a legislação não confere atribuições para a prática do ato, enquanto as autoridades impedidas são nos seguintes casos: aquela que esteja afastada das funções ou do cargo, não disponha de autorização para a prática do ato, e pratique ato extemporâneo ou com vedação legal.

Por sua vez, as nulidades relativas são aquelas em que os atos podem ser anuláveis, mediante omissões ou irregularidades praticadas por autoridade competente sem que seja prejudicado o direito de defesa. A legislação do CONAT/CE também faz menção que nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes, além de que mesmo que haja a participação de autoridade incompetente ou impedida, a nulidade não será declarada desde que dele participe uma autoridade com competência plena e no efetivo exercício de suas atribuições.

Quanto à suspensão de um processo administrativo tributário no CONAT/CE observou-se em sua legislação que se dá apenas em duas ocasiões: pela morte ou pela perda da capacidade processual do impugnante ou requerente no procedimento especial de restituição do recorrente, ou de seu representante. Importante frisar que durante a suspensão, é defeso à autoridade competente praticar qualquer ato no processo, ressalvados aqueles de natureza urgente, para evitar dano irreparável.

No que se refere à extinção de um processo administrativo no âmbito do CONAT/CE, o artigo 63 do Decreto 25.468/99 enumera os possíveis casos:

- I – sem julgamento de mérito:
 - a) quando a autoridade julgadora acolher a alegação de coisa julgada;

- b) quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual;
 - c) pela decadência;
 - d) pela remissão
 - e) pela anistia, quando o crédito tributário se referir apenas à multa;
 - f) com a extinção do crédito tributário, pelo pagamento.
- II) com julgamento de mérito:
- a) quando confirmada em última instância a decisão absolutória de primeiro grau, objeto de recurso de ofício;
 - b) com a extinção do crédito tributário, pelo pagamento, quando confirmada em última instância a decisão parcialmente condenatória de primeiro grau, objeto de recurso de ofício. (Legislação Processual do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, 2011, p.51)

3.2.5. Indicadores Processuais de Justiça Fiscal do CONAT/CE

Se na solução dos litígios tributários no âmbito do CONAT/CE, há a busca da justiça fiscal, sendo esta um ideal de justiça, que pode ser alcançada na forma ética, eficiente, transparente, ílibada, em total atendimento ao respeito dos direitos do contribuinte e aos preceitos do controle de legalidade do ato administrativo promovido pelo próprio Estado, veremos nos resultados dessa pesquisa.

O objetivo dos indicadores processuais identificados na legislação do CONAT/CE foi perquirir conjuntamente com a teoria de justiça de John Rawls, a realização ou não de uma aplicação de justiça fiscal (em sentido amplo) no órgão CONAT/CE, registrado deste logo, com auxílio dos resultados de julgamentos ocorridos nos últimos cinco anos e da análise de conteúdo das entrevistas realizadas. Há que se falar da impossibilidade de uma análise subjetiva das decisões proferidas, limitando-se aos dados estatísticos desses resultados.

Isto posto, sinaliza-se nos parágrafos seguintes, que o resultado dos indicadores obtidos neste estudo foram dispostos da seguinte forma: após estudo bibliográfico da legislação atinente ao PAT no âmbito do Estado, Lei nº 12.732/97, complementarmente com o estudo dos princípios de justiça elencados na obra *Uma Teoria de Justiça*, de John Rawls, mapeados no item 3.2. Relacionam-se os dispositivos, que em nossa análise, apresentam-se com indicativos de fortes indícios na aplicação de uma justa justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE.

No primeiro princípio de John Rawls das “liberdades fundamentais”, consideraram-se como indicadores de justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, os princípios processuais do PAT do Estado do Ceará, que traduzem em direitos naturais indispensáveis dos cidadãos contribuintes, descritos inclusive em nossa atual Carta Magna. Estes indicadores abaixo garantem igualdade de liberdades básicas dispostas a todos os contribuintes e persistem na justiça fiscal: Princípio do Devido Processo Legal; Princípio da Legalidade; Princípio do Contraditório e Ampla Defesa; e Princípio do Duplo Grau de Jurisdição.

Todos estes indicadores de justiça fiscal identificados no parágrafo anterior foram explicados no item 3.2.3. Dentro da ótica do princípio das liberdades fundamentais, presume-se que os contribuintes autuados no Estado do Ceará que tenham PAT registrado no CONAT/CE, estejam plenamente satisfeitos com a disponibilização e abertura que este órgão oferece a todos os contribuintes de forma igualitária, quanto ao devido processo legal; à observância da Legalidade; ao Contraditório e ampla defesa; e ao Duplo Grau de jurisdição.

Aplica-se a observância ao princípio das liberdades fundamentais, se o CONAT/CE, no que diz respeito ao devido processo legal, instaura um processo administrativo tributário para todos os contribuintes insatisfeitos com o auto de infração imputado, dos quais houve impugnação ou revelia, não os privando de seus bens, mais garantindo a todos os contribuintes de forma igualitária, um devido processo legal para rever o ato administrativo de lançamento de crédito tributário.

Quando o CONAT/CE observa a legalidade, busca garantir aos contribuintes autuados um julgamento adstrito à legislação tributária do Estado do Ceará, firmando-se no princípio das liberdades fundamentais, assim como também observando o contraditório e ampla defesa ao permitir a todos os contribuintes a apresentação de defesa por meio de novas provas, inclusive com a realização de perícias contábeis que colaboram indiscutivelmente para encontrar a verdade dos fatos e perquirir um julgamento mais justo.

Já na observância do duplo grau de jurisdição, o CONAT/CE obedece ao princípio das liberdades básicas, quando disponibiliza para todos os contribuintes a revisão das decisões de julgamentos de primeira instância para uma instância superior, de tal forma a dar mais segurança e validade jurídica administrativa ao julgamento.

No segundo princípio da primeira parte que se intitula “princípio da igualdade equitativa de oportunidades”, chamada de justiça procedimental pura por John Rawls, identificou-se como indicadores de justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, as ações processuais do PAT do Estado do Ceará, que disponibilizam para o cidadão contribuinte a

igualdade equitativa de oportunidades, que neste caso específico tomamos por tradução a cooperação num sistema de justiça procedimental pura entre Estado e Contribuinte.

Desta maneira, pressupõe-se que o CONAT/CE atenda a esta justiça de sistema de cooperação do qual provém no atendimento às reivindicações das partes nela engajados no PAT. Os indicadores utilizados foram: Princípio da verdade material mediante a realização de diligências e perícias contábeis; e sustentação oral perquirida por advogado legalmente constituído ou o próprio contribuinte nas sessões plenárias.

No segundo princípio da segunda parte que se intitula “princípio da diferença” segundo John Rawls, utilizou-se indicadores de justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, as ações processuais do PAT do Estado do Ceará, que disponibilizam para o cidadão contribuinte a igualdade mais próxima da realidade, de que nenhum contribuinte tenha diferença de julgados em matérias tributárias semelhantes. Os indicadores identificados foram os recursos especial e extraordinário presentes na legislação do CONAT/CE.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA AVALIATIVA

4.1. Definições da Avaliação das Políticas Públicas

Muitos autores definem avaliação de diversas maneiras de modo que não há consenso sobre uma definição concreta.

“Avaliação é uma ferramenta que visa oferecer informações quantos aos resultados obtidos por organizações e programas.” (MARJUKKA E SIGURDUR, 2000, p. 8).

Desse modo, as avaliações abrangem a análise de funções, ações, programas, projetos, procedimentos, gestão de órgão, etc. Na realidade, avaliar é ajuizar, inferir, medir, mensurar algo de maneira que possa ter uma resposta do que está se propondo.

Ao avaliar um programa social, por exemplo, procura-se uma resposta do como este programa está se desenvolvendo junto à sociedade, se está conseguindo efetivamente gerar resultados para a comunidade beneficiária do programa, e ainda mais, procura-se contribuir para a gestão do programa, pois a finalidade precípua do avaliador é buscar oportunidade de melhoria, propondo mudanças, novos modelos, novos paradigmas de dimensões de avaliação, além da eficiência, eficácia, efetividade e transparência. Holanda (2006, p.98) conceitua o que é avaliação:

Avaliação é mais uma arte que uma ciência vez que, na prática, o avaliador precisa estabelecer um equilíbrio ou um “trade off” entre suas preocupações acadêmicas, que demandariam condições ideais para a investigação científica, e a realidade do processo avaliativo, geralmente desenvolvido num contexto de severas restrições de tempo, recursos humanos e recursos financeiros. (HOLANDA, 2006, p.98).

Neste conceito, pode-se inferir que avaliar passa necessariamente pelo processo que envolve: o avaliador, o objeto da avaliação (um programa, um produto, uma pessoa, uma instituição) e a avaliação. E esse processo deve conter os seguintes elementos:

- a) análise, cálculo e medida: identificação de variáveis a serem consideradas e sua forma de medição;
- b) padrões de valores: aqui as medidas simples e unilaterais são combinadas em indicadores complexos ou multidimensionais, tendo como base sistema de valores;
- c) pesquisa e investigação: através do levantamento de informações relevantes sobre o objeto a avaliar;
- d) comparações de desempenho: confronto da realidade observada com os padrões estabelecidos, de modo a que possa ser formulado um julgamento de mérito, valor, qualidade, utilidade ou relevância;
- e) integração e síntese: os resultados são integrados e sintetizados, de modo que se possa chegar a uma conclusão convincente e útil, sob a forma de recomendações que permitam tomar uma decisão sobre o programa avaliado (continuar, ampliar, extinguir, ou manter melhorando o desempenho).

Segundo Holanda (2006, p.96) “a avaliação pode abarcar os mais variados aspectos do projeto ou programa, partindo da concepção e planejamento originais, passando pelo processo de implementação até alcançar a aferição dos efeitos e resultados de curto, médio e longo prazo”.

Por isso que os programas precisam ser avaliados, ou seja, para a aferição dos resultados alcançados, para a tomada de decisão e principalmente para contribuir para a melhoria das condições sociais. Faz-se necessário que os programas sejam avaliados até como uma resposta para a sociedade sobre o real desempenho do programa, sucesso ou até fracasso. Assim, para o cidadão pode ser um controle social sobre os programas e ações do governo, e para o Estado, a avaliação pode auxiliar o processo decisório, realimentando o sistema de planejamento, execução e controle dos programas.

Ocorre que, o avaliador precisa definir os critérios de avaliação e definir com precisão o que se pretende alcançar com a avaliação de determinado programa, ação ou

projeto. Sendo assim, quando se avalia um programa, deve ser procurado essencialmente quatro dimensões: eficácia, eficiência, efetividade e oportunidade de melhoria:

- a) aferição se os objetivos e metas dos programas foram alcançados (dimensão da eficácia);
- b) constatação se os objetivos e metas foram alcançados de maneira mais econômica na relação custos e benefícios (dimensão da eficiência);
- c) avaliação do impacto do programa, projeto ou ação quanto os resultados gerados, isto é, melhorias das condições de vida dos beneficiários e dos aspectos socioeconômico de sua execução. (dimensão da efetividade);
- d) recolhimento de informações de oportunidade de melhoria dos programas, gerando recomendações ou modelos que ajudem na implementação deles. (dimensão da oportunidade de melhoria).

Nestes aspectos os tipos de avaliação que serão utilizados nessa pesquisa, quanto ao objeto justiça fiscal, tomarão por base as definições de Holanda, especificamente no seguinte tipo de avaliação: avaliação de resultados.

Essa decisão se justifica pela necessidade de avaliar o processo de aplicabilidade da justiça fiscal no órgão CONAT/CE, onde são executadas tarefas de julgar todos os processos administrativos tributários decorrentes dos autos de infração lavrados aos contribuintes do Estado do Ceará (impugnados ou revel), avaliando como funciona a justiça fiscal, quais os resultados alcançados nos últimos 5 (cinco) anos e como é a relação de disputa entre os atores envolvidos.

É importante avaliar se o CONAT/CE está voltado para buscar a justiça fiscal para o contribuinte e para o Estado ou se assume a natureza meramente arrecadatória. Saber se os requisitos mínimos de igualdade, contraditório e ampla defesa, verdade material dos fatos relatados nos autos de infração são postos eficientemente aos contribuintes autuados do Estado do Ceará, na visão de justiça por equidade, teoria de justiça defendida por John Rawls.

4.2. Por que Avaliar?

As motivações para que se proceda a uma avaliação em determinado programa podem ser de diversas ordens e referem-se ao mérito da avaliação a destacar:

- a) ordem moral: exigência de probidade e regular aplicação dos

recursos por parte dos gestores do programa, bem como, dos usuários dos serviços na apropriação dos benefícios;

b) ordem política: verificação dos propósitos da política do programa para contribuição do controle social, isto é, servindo de instrumento de pressão social;

c) ordem instrumental: geração de informações para monitoração;

d) ordem técnica: para melhorar o programa, objetivando gerar impactos junto á sociedade, clarificando o problema social que motivou a criação do programa;

e) ordem econômica: racionalização para melhor aplicabilidade dos recursos públicos nos programas sociais.

Os programas precisam ser avaliados para que as oportunidades de melhoria sejam identificadas obtendo-se subsídios para uma tomada de decisão.

Na concepção de Marjukka (2000, p.5) temos:

A avaliação de programas deve ser vista como mecanismo de melhoria do processo de tomada de decisão, a fim de garantir melhores informações aos governantes, sobre as quais eles possam fundamentar suas decisões e melhor prestar contas sobre as políticas e os programas públicos. (MARJUKKA & SIGURDUR, 2000, p. 5)

Desse modo, os programas necessitam ser avaliados para serem melhorados nos pontos em que os resultados da avaliação apontar, haja vista que os conhecimentos desses resultados, como por exemplo, falhas no diagnóstico situacional das necessidades, permitirá melhorar a concepção do programa, sua implementação e desenvolvimento para que os beneficiários e a população sejam beneficiados com programas que efetivamente funcionem.

De maneira geral, os programas precisam ser avaliados para gerar impactos tangível e mensurável a fim de alterar as condições de vida de um grupo ou população ou produzindo mudanças em atitudes, comportamentos e opiniões. Além disso, faz-se necessário avaliar para verificar se os objetivos foram atingidos tendo como critério a eficiência, a eficácia, efetividade, equidade, entre outras dimensões.

A questão central do por que avaliar está, dentre outros, na: mudança social; oportunidade de melhoria do programa; verificação do cumprimento dos objetivos e finalidades do programa; necessidade de planejamento e subsidio para a tomada de decisão; comprovação da extensão da execução do programa e geração de resultados; necessidade de planejamento; justificar o programa; e preparação de captação de recursos.

Os benefícios da avaliação são muitos e vão desde a oportunidade de melhoria do programa até a retroalimentação do processo de aplicabilidade do referido programa. Para os patrocinadores e gestores, por exemplo, a avaliação de um programa fornece definições, estabelece padrões apropriados, demonstra potenciais resultados, assim como, pode ajudar a construir uma efetividade real do programa. Saber os pontos fortes e pontos fracos de um programa é um diagnóstico inicial necessário para ajustar o planejamento e execução do programa.

Outro fator a destacar como benefícios são as oportunidades para identificar novas aplicações e novos públicos para o programa, ajudando a dimensionar uma abordagem equânime e real de quem o programa deve beneficiar, como deve ser o processo de execução e outras necessidades dos beneficiários. Com isso, os benefícios de uma avaliação, de um modo geral, tendem a conhecer os resultados finais do programa, identificando claramente se os objetivos foram atendidos e se foram efetivos.

Para uma avaliação ser bem sucedida faz-se imprescindível observar alguns princípios básicos:

- a) estabelecer os objetivos e critérios bem definidos;
- b) escolher o tipo de avaliação com base nas questões que se pretende responder, no interesse da organização com o qual está se avaliando o programa, e ao objeto e objetivo da avaliação considerando aspectos de disponibilidade de tempo e recursos;
- c) levar em consideração a dimensão política do programa.

Com a avaliação bem sucedida, as pessoas poderiam utilizar os resultados dessa avaliação de diversas maneiras, como por exemplo:

- a) como um instrumento de pressão social sobre o Estado no tocante a conquista de direitos sociais, já que a disponibilização de informações sobre os resultados do programa são publicizados e podem impulsionar para o despertar da aplicabilidade de melhorias;
- b) subsídio para a tomada de decisão;

A aplicabilidade da justiça fiscal no CONAT/CE precisa ser avaliada, pois é imprescindível identificar como de fato a justiça fiscal ocorre para o Estado e Contribuinte, as oportunidades de melhoria para a mudança social, conhecer como são planejadas e executadas as atividades para o julgamento dos processos administrativos tributários e quantificar o volume de recursos que podem ser gerados para o Estado e sociedade.

Espera-se que os resultados dessa avaliação apontem para a sociedade em geral como está a atuação do Estado do Ceará na aplicação da justiça fiscal, seja garantindo a ampla defesa e o contraditório, seja disponibilizando meios de acompanhamentos processuais, ou

ainda verificando a hipótese que seja uma atividade meramente de arrecadação desse Estado para ajustar o equilíbrio fiscal, mediante a busca de superávits primários.

Os benefícios dessa avaliação serão as recomendações que por ventura surgirão pra corrigir as distorções detectadas, como por exemplo, para o planejamento das ações do órgão no aspecto do julgamento dos processos. A limitação dessa avaliação está na fragilidade metodológica quanto ao método qualitativo que será aplicado, quando das visitas de estudo na aplicação de entrevistas, assim como do levantamento documental. A disponibilidade de tempo dos entrevistados pode comprometer a coleta de dados e conseqüentemente as conclusões e resultados dessa avaliação.

4.3. Local, atores, temporalidade da pesquisa

O universo da pesquisa centraliza-se no órgão CONAT/CE, órgão judicante integrante da estrutura da SEFAZ/CE. E o recorte da pesquisa está limitado a avaliar a justiça fiscal no âmbito deste órgão.

Na realidade como se trata de uma avaliação de resultados do Órgão CONAT/CE quanto à aplicabilidade da Justiça Fiscal, podemos inferir que os atores envolvidos na Justiça Fiscal do Órgão CONAT/CE são todos os servidores lotados nesse órgão, sejam eles, Julgadores de 1ª e 2ª instância, Peritos Contábeis, Consultores Tributários, além dos contribuintes autuados no Estado do Ceará. Além desses, temos os Conselheiros da 1ª e 2ª câmara, Presidente do órgão CONAT/CE e dois (2) representantes do Ministério Público (Procuradores do Estado).

Quanto à temporalidade da pesquisa, o desenvolvimento ocorreu nos meses de setembro e outubro do ano 2013. Foram 2 (dois) meses ininterruptos para a coleta de dados através dos instrumentos e técnicas detalhadas no item 4.6. A análise de dados foi concomitante com o período de coleta de dados, ocorrendo as transcrições no mês de novembro e dezembro do ano 2013.

4.4. Bases epistemológicas e metodologia de avaliação do trabalho

As bases epistemológicas e metodológicas da avaliação proposta: justiça fiscal no âmbito do contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará – uma avaliação de

resultados está estritamente ligada ao modelo de validação chamado “*triangulação de métodos*”.

Na pesquisa científica sabe-se que a triangulação de métodos não é simplesmente uma ferramenta metodológica, mas também uma alternativa para validação das estratégias utilizadas para a coleta de dados, haja vista que uma determinada realidade nunca pode ser plenamente captável. E essa triangulação de métodos foi utilizada, uma vez que a abordagem de pesquisa utilizada foi a qualitativa e quantitativa.

[...] a abordagem qualitativa é uma atividade situada que localiza o observador no mundo. Consiste em um conjunto de práticas materiais e interpretativas que dão visibilidade ao mundo. Essas práticas transformam o mundo em uma série de representações, incluindo as notas de campo, as entrevistas, as conversas, as fotografias, as gravações e os lembretes. Nesse nível, a pesquisa qualitativa envolve uma abordagem naturalista, interpretativa, para o mundo, o que significa que seus pesquisadores estudam as coisas em seus cenários naturais, tentando entender, ou interpretar, os fenômenos em termos dos significados que as pessoas a eles conferem. (DENZIN & LINCOLN, 2006, p. 17)

A escolha da abordagem qualitativa e quantitativa refere-se essencialmente a integração que há entre esses métodos para o desenho metodológico dessa pesquisa. Conforme ensina Ozanira (2008, p. 55):

Ao contrário, como preconizam Deslandes & Assis (2002), a integração entre quantitativo e qualitativo pode ser realizada de várias formas, dentre as quais destacam a integração por predomínio, justaposição ou diálogo, que dependem da construção do desenho da pesquisa e dos sujeitos envolvidos nesse processo. (OZANIRA, 2008, p. 55)

Essa base epistemológica da triangulação de métodos permitiu nesta pesquisa uma avaliação específica do fenômeno da justiça fiscal no CONAT/CE. Ressalta-se que pode não ser totalmente segura, pois está ligada aos processos, custo e temporalidade da realização da pesquisa.

Com respeito à natureza da avaliação essa pesquisa trata de uma avaliação de processo e de uma avaliação de resultados. Avaliação de processo porque está ligado ao processo de planejamento e busca da implementação da justiça fiscal, buscando aferir a eficácia de sua aplicação para o Estado e Contribuinte, mediante a percepção dos entrevistados, atores da Justiça Fiscal. Por sua vez, também tem a natureza de uma avaliação de resultados porque demonstrou por meio de uma análise quantitativa, os resultados de julgamentos ocorridos na 1ª e 2ª Instancia nos últimos 5 (cinco) anos, evidenciando como está a natureza dos julgamentos para o Estado e contribuinte.

Importante destacar que Ozanira (2008, p.62) enfatiza:

Por investigação avaliativa compreendem aquele tipo de avaliação que pretende analisar a pertinência, os fundamentos teóricos, a produtividade, os efeitos e o rendimento de uma intervenção, assim como as relações existentes entre a intervenção e o contexto no qual se situa (Minayo et al., 2005, p.25). Tal creditação deve-se à crença de que a avaliação é um processo em que se integram avaliadores e avaliados em busca do comprometimento e do aperfeiçoamento dos indivíduos, grupos, programas e instituições (idem, p.24-5) (OZANIRA, 2008, p. 62)

Pode-se inferir que a técnica investigativa triangulação de métodos utilizada nesta pesquisa foram nas seguintes dimensões: utilidade, viabilidade, ética e precisão técnica.

4.5. Discussão da abordagem metodológica e a estratégia de pesquisa

A abordagem metodológica da investigação concentra-se nas abordagens qualitativas e quantitativas.

De acordo com o objeto pesquisado, isto é, justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, priorizou-se a utilização das duas abordagens por delimitar o que é importante para atingir os objetivos, assim como, entender as abordagens quantitativas e qualitativas como um processo de integração no qual se respeitam não só aspectos metodológicos, mas também o objeto que se investiga.

Minayo (2006, p. 239) destaca:

As abordagens quantitativas e qualitativas exigem teorias e métodos próprios e se prestam a fins de natureza diferenciada: as primeiras visam a dimensionar e a quantificar os dados de processo ou de resultado. E as segundas são apropriadas para aprofundar a história; captar a dinâmica relacional de cunho hierárquico, entre pares ou com a população; compreender as representações e os símbolos e dar atenção, também, aos sinais evasivos que não podem ser entendidos por meios formais. (MINAYO, 2006, p.239)

4.6. Técnicas de pesquisa utilizadas, tipo de amostragem e objetivos

Na abordagem quantitativa utilizamos dados dos relatórios internos sobre o *quantitativo de processos julgados por ano*, separados em resultados por 1ª e 2ª instância, classificáveis de acordo com sua natureza de julgamento: autos de infração procedentes; autos de infração improcedentes, autos de infração parcial procedente, autos de infração nulos,

autos de infração extintos. Esses dados foram coletados no próprio órgão, na célula de Apoio Logístico (CEAPL), referentes ao período de 2008 – 2012, isto é, 5 (cinco) anos. O objetivo foi demonstrar os resultados já alcançados pelo CONAT/CE na sua atuação de buscar a justiça fiscal. Por tratar-se de dados numéricos, a análise dos dados foi meramente estatística e demonstrada por quadros e gráficos.

Na abordagem qualitativa há uma ampla variedade de formas para analisar os dados coletados demonstrando grande diversidade de discussões e conclusões. As técnicas utilizadas e seus objetos foram:

a) levantamento documental: revisão bibliográfica com a utilização de livros, revistas, diários oficiais, legislação do CONAT/CE. O objetivo foi procurar, com base na formação da sociedade brasileira, as razões das necessidades das políticas públicas de justiça fiscal e outras correlacionadas com o tema; cidadania e justiça, assim como definir a competência constitucional tributária do contraditório e da ampla defesa; conhecer a missão do Órgão CONAT/CE através das normas e legislações tributárias internas;

b) entrevistas individuais e suas transcrições: para a consecução dos objetivos dessa pesquisa, foram aplicadas um total de vinte e duas (22) entrevistas entre servidores do CONAT/CE, conselheiros e Representantes Legais dos Contribuintes autuados no Estado, no intuito de verificar a percepção deles quanto a justiça fiscal, neste órgão de julgamento administrativo do Estado do Ceará. Aos atores entrevistados foram dados nomes fictícios, como forma de manter a ética, o sigilo e a privacidade dos mesmos.

- Seis (6) servidores do CONAT/CE;
- Cinco (5) conselheiros do CONAT/CE;
- Onze (11) representantes legais de contribuintes (advogados);

A escolha se deu de forma aleatória e disponibilidade de tempo para atender ao pedido da entrevista dentro de uma abordagem não probabilística, isto é, quando não se utiliza fórmulas matemáticas para a definição da amostra a ser utilizada na pesquisa.

As entrevistas foram marcadas e realizadas dentro do próprio órgão, tendo em vista a necessidade de disponibilidade dos servidores para as entrevistas. Quanto aos conselheiros, estes foram abordados dentro da própria sessão da câmara de julgamento, onde ao final da sessão disponibilizaram um tempo para que eu pudesse entrevistá-los. Neste aspecto, foram necessários o acompanhamento de oito (8) sessões plenárias, ora de 1ª Câmara, ora de 2ª Câmara e Pleno, concomitante com a técnica de observação participante.

Nas entrevistas com Representantes Legais dos contribuintes, também foram realizadas de forma aleatória e a abordagem quase sempre era feita nas sessões de 1ª ou 2ª Câmara, e na CEPED. Utilizamos o cronograma das sessões plenárias de 1ª e 2ª câmara dos meses de setembro e outubro e participamos das sessões de julgamento de forma aleatória.

Vale destacar que não conseguimos entrevistar nenhum contribuinte, pois, a frequência deles no órgão é mínima. Na realidade quem frequenta o CONAT/CE são os advogados dos contribuintes. Assim, a opinião dos contribuintes se reveste restritivamente a opinião dos Representantes Legais dos mesmos, para o momento dessa pesquisa.

Nem sempre pudemos contar com a colaboração e disponibilidade de todos, mas a grande maioria era bastante receptiva, e as entrevistas assim eram marcadas e realizadas. Vale registrar, que todas as entrevistas devidamente realizadas foram utilizadas para análise de conteúdo com a finalidade de saber como eles concebem a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, respeitando o sigilo e a ética, dentro do roteiro de entrevistas demonstrado no APÊNDICE A, B, e C.

c) observação participante exploratória: foram observados oito (8) sessões plenárias no mês de setembro a outubro do ano 2013, de maneira aleatória, seja na 1ª Câmara ou 2ª Câmara de julgamento ou Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, conforme evidenciado no Quadro nº 4.6. Nesse aspecto, os pontos observados tiveram o foco de avaliar processos: como são organizadas as sessões plenárias; quem faz parte desse processo (pessoas participantes e representatividade); como se dá a acusação (papel do Estado); como se dá a defesa do contribuinte; como se dá a discussão do processo; como se dá o julgamento do processo, resolução da lide e busca da justiça fiscal. O objetivo também foi à abordagem do entrevistado, seja conselheiro, seja Representante Legal do Contribuinte.

Quadro nº. 4.6: Sessões assistidas no CONAT/CE

Nº da sessão	Data	Local	Hora	Conselho Recursos Fiscais
103º sessão	19/09/2013	CONAT/CE	08:00 hs	2ª Câmara
109º sessão	24/09/2013	CONAT/CE	08:00 hs	2ª Câmara
13ª sessão	25/09/2013	CONAT/CE	08:00 hs	Conselho Pleno
115º sessão	26/09/2013	CONAT/CE	08:00 hs	2ª Câmara
14ª sessão	30/09/2013	CONAT/CE	08:00 hs	Conselho Pleno
185ª sessão	09/10/2013	CONAT/CE	08:00 hs	1ª Câmara
186ª sessão	09/10/2013	CONAT/CE	10:00 hs	1ª Câmara
195º sessão	16/10/2013	CONAT/CE	08:00 hs	1ª Câmara

Fonte: Elaboração própria

4.7. Apresentação da estratégia de análise de dados

A análise de dados fora realizada em campo, quando da aplicação da observação participante e da aplicação de entrevistas, com a respectiva anotação diária de campo e suas análises. Isso permitiu uma estratégia flexível e práticas para levantar novas questões e perguntas para a pesquisa, assim como, até a mudança de planos para alcançar os objetivos da pesquisa ora proposta, já que verificamos no decorrer dos trabalhos a limitação de tempo e disponibilidade de dados para analisar um processo administrativo tributário na sua íntegra.

Utilizamos as metodologias de análise de dados descritas abaixo:

- a) descrição dos fatos mediante a observação participante;
- b) descrição dos resultados alcançados nos últimos 5 anos sobre os resultados de julgamentos a partir de relatórios internos do órgão, com a elaboração de quadros e gráficos, mediante análise estatística, compondo as seguintes categorias empíricas e norteadoras da avaliação dessa pesquisa: quantidade de julgamentos na 1ª instância; quantidade de julgamentos na 2ª instância; montante de crédito tributário e número de processos cadastrados no CONAT/CE; valores dos créditos tributários julgados em 1ª e 2ª instância; natureza das decisões proferidas em 1ª e 2ª instância;
- c) indução e dedução na análise qualitativa;
- d) ética em toda fase da pesquisa desde o planejamento até a execução e finalização dos trabalhos, como por exemplo, o sigilo da identificação das pessoas envolvidas na pesquisa;
- e) as entrevistas foram aplicadas aos atores envolvidos na pesquisa e transcritas à medida do desenvolvimento da pesquisa com a apresentação de codificação que indicou a percepção de dados quanto às categorias empíricas desta pesquisa e indicadores de justiça elencados no capítulo 3;
- f) o levantamento documental com base em livros, revistas e diários oficiais, serviram para levantar a base de dados quanto as seguintes questões empíricas e norteadoras da avaliação dessa pesquisa: histórico do CONAT/CE (leis, decretos, legislações específicas), histórico da arrecadação do Estado do Ceará, breve descrição das políticas públicas; exercício da cidadania, conceito de justiça e justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE;

g) A observação participante permitiu verificar nas sessões plenárias de julgamentos de processos, as questões norteadoras da pesquisa da avaliação de processos.

h) utilizamos a triangulação de métodos na medida em que na análise dos dados tomamos por base os resultados qualitativos das conclusões das entrevistas, com a observação direta, além dos dados quantitativos, isto é, os resultados de julgamentos nos últimos cinco (5) anos. Tais informações subsidiaram a avaliação dessa política, dirimindo conclusões sobre o que é justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, suas finalidades, resultados e indicação de melhorias.

5. AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DO CONAT/CE

Neste capítulo apresenta-se o resultado da pesquisa realizada no espaço institucional administrativo tributário do CONAT/CE, com a materialização dos dados de resultados de julgamentos ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos, bem como do resultado da análise de conteúdo das entrevistas dentro da perspectiva dos indicadores utilizados dentro da Teoria de Jonh Rawls na avaliação da política de justiça fiscal deste órgão.

5.1. Avaliação dos resultados do CONAT/CE por meio de relatórios: 2008 – 2012

Com base nos relatórios internos registrados no Sistema SAPAT, relativos aos julgamentos ocorridos em 1ª Instância, 2ª Instância e do Conselho Pleno elaboramos quadros explicativos e gráficos que demonstram os resultados alcançados pelo órgão CONAT/CE nos últimos 5 (cinco) anos.

Para melhor visualização, os resultados foram metodologicamente postos nessa pesquisa por instância administrativa consignada em: a) resultados por quantitativos de processos julgados; b) resultados por valores julgados; e c) resultados por natureza de julgamento.

Os resultados por natureza de julgamento no CONAT/CE podem ser:

a) *Julgamento procedente*, quando a decisão confirma a acusação fiscal, devendo o contribuinte pagar o tributo;

b) *Julgamento Parcial Procedente* é a decisão em que se modifica parcialmente a acusação fiscal, isto é, o auto de infração, sendo o contribuinte responsável pelo pagamento de parte do tributo devido;

c) *Julgamento Improcedente* é quando a decisão reforma totalmente o auto de infração, ou seja, se absolve totalmente o contribuinte, não devendo nada ao Fisco do Estado;

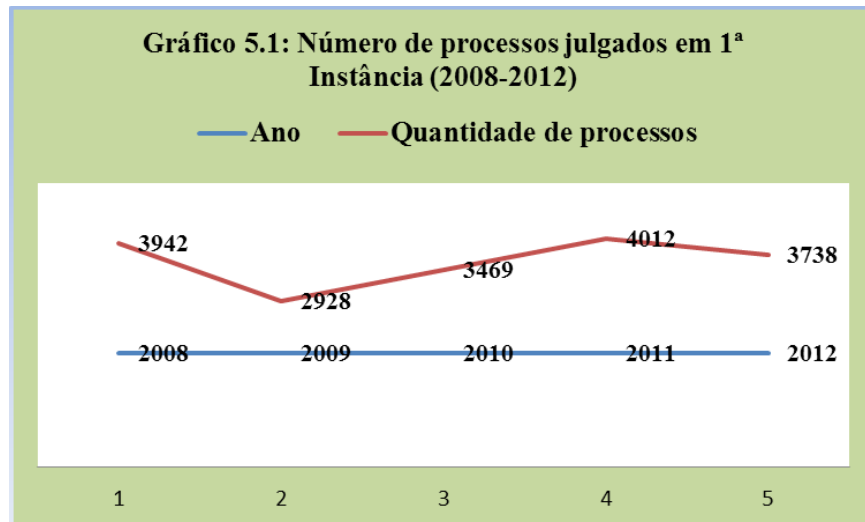
d) *Julgamento pela nulidade* é a decisão que relata que as normas legais de formação do processo de fiscalização não foram obedecidas, ficando o auto de infração nulo, sem verificar o provável ilícito fiscal. O prejuízo está na formalidade da formação do processo, e, portanto, não gera ônus de pagamento de tributo para o contribuinte;

e) *Julgamento pela extinção* é a decisão que demonstra defeito na correlação fisco-contribuinte, não tendo a mínima possibilidade legal de cobrança de tributo ao contribuinte.

5.1.1 Resultados da 1ª Instância Administrativa

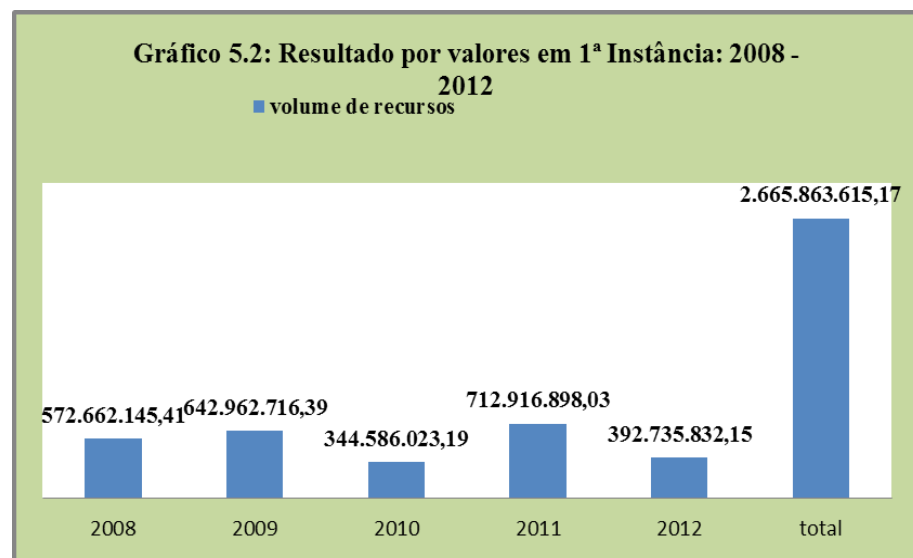
Em consonância ao detalhado no item 2.2, a 1ª Instância Administrativa do CONAT/CE é desempenhada pela CEJUL, ao qual compete conhecer e decidir por meio de seu corpo funcional de julgadores, sobre a exigência do crédito tributário, do pedido de restituição de tributos estaduais e recorrer de ofício nas decisões contrárias à Fazenda Pública, decorrentes da lavratura de auto de infração.

Seus resultados por quantitativo de julgamentos realizados no período de 2008 – 2012 revelam uma postura não linear de quantidade de processos julgados, mas com picos registrados no ano 2008 e 2011 comparados com os outros anos analisados. O recorde de processos julgados ocorreu no ano 2011 com 4.012 processos julgados em 1ª instância, consoante evidenciado no gráfico 5.1. Nesse período foram julgados 18.089 (dezoito mil e oitenta e nove) processos.



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

Ao verificar o resultado de julgamentos por volume de crédito tributário em litígio notamos que no período 2008-2012 foram julgados processos em 1ª Instância que totalizaram o montante de R\$ 2.665.863.615,17 (dois bilhões seiscentos sessenta cinco milhões oitocentos sessenta três mil seiscentos e quinze reais e dezessete centavos). O ano de 2011 obteve a maior materialidade de crédito tributário julgado na 1ª Instância no período relacionado de acordo com o demonstrado no gráfico 5.2.



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

Por sua vez, os resultados por natureza de julgamento de 1ª Instância demonstrados no Quadro nº. 5.1, apontam para julgamentos em sua maioria considerados procedentes, em torno de 70,34% das decisões proferidas nessa instância no período 2008-2012. Os demais foram 13,83% em julgamentos pela parcial procedência, 8,75% de julgamentos nulos, e 6,02% por julgamentos improcedentes. Processos julgados extintos e processos de restituição são os de materialidade irrelevantes.

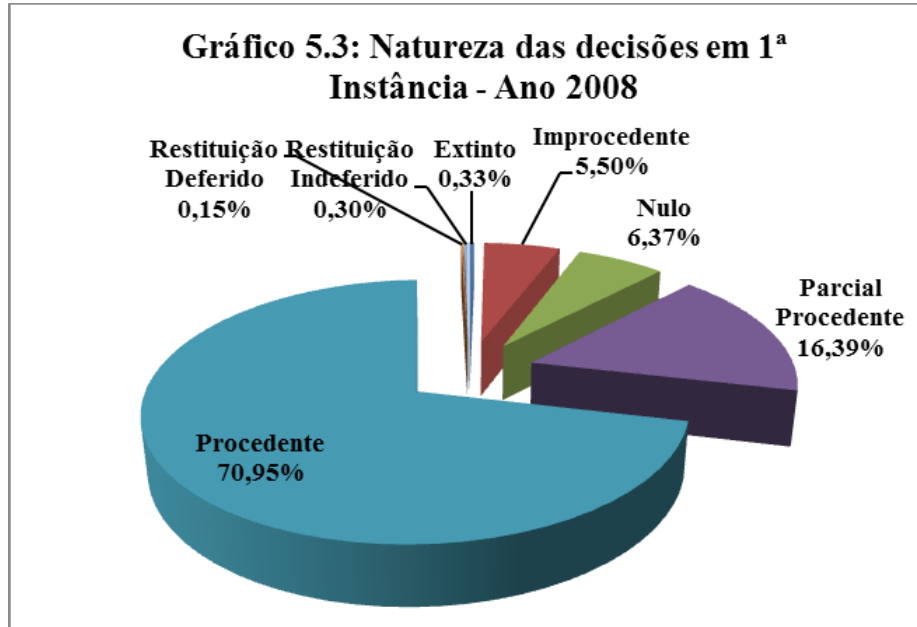
Pode-se depreender a partir do Quadro 5.1, que as decisões proferidas em 1ª Instância no CONAT/CE privilegiaram preponderantemente o Estado do que o Contribuinte, considerando-se que 70,34% das decisões ocorridas no período do ano de 2008 a 2012, foram julgamentos pela procedência dos autos de infração, ou seja, quando o julgamento confirma a acusação fiscal, devendo o contribuinte pagar o tributo. Contudo, isto não quer dizer que o Estado tenha auferido ganhos de receita ou que tenha se destacado em relação na resolução da lide tributária, uma vez que são decisões primárias de primeiro grau, cabendo recursos para que o processo siga para outra instância superior, cuja decisão pode ser contrária no todo ou em parte para o Estado.

Quadro 5.1: Natureza das decisões julgadas em 1ª Instância: 2008-2012

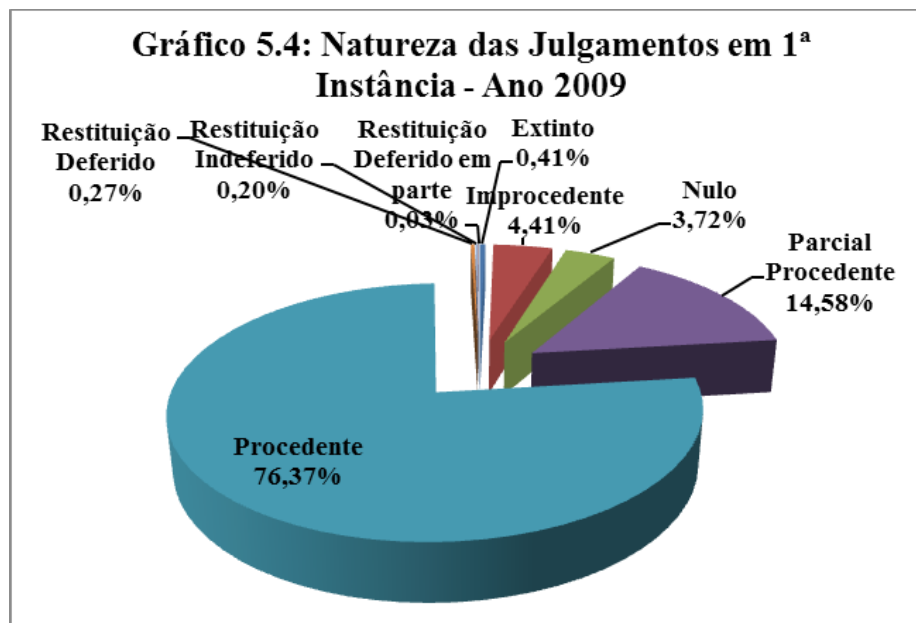
RESULTADO	2008	2009	2010	2011	2012	Total	Percentual (%)
Extinto	13	12	9	14	19	67	0,37%
Improcedente	217	129	207	256	280	1089	6,02%
Nulo	251	109	203	546	473	1582	8,75%
Parcial Procedente	646	427	515	485	428	2501	13,83%
Procedente	2797	2236	2530	2704	2457	12724	70,34%
Restituição Deferido	6	8	1	3	27	45	0,25%
Restituição Indeferido	12	6	3	4	52	77	0,43%
Restituição Deferido em parte	0	1	1	0	2	4	0,02%
TOTAL:	3942	2928	3469	4012	3738	18089	100,00%

Fonte: SAPAT

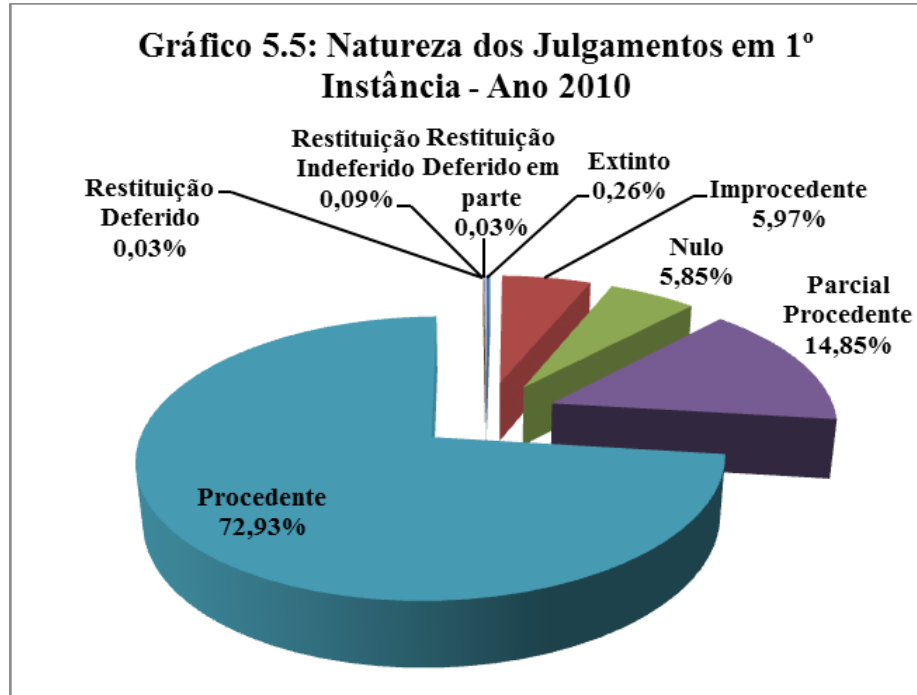
Segue-se nos gráficos 5.3, 5.4, 5.5, 5.6, e 5.7, os resultados de julgamentos por natureza, ano a ano individualmente, do período 2008-2012, que indicam a hegemonia de julgamentos cuja decisão em sua maioria foram de natureza procedentes em 1ª Instância no CONAT/CE.



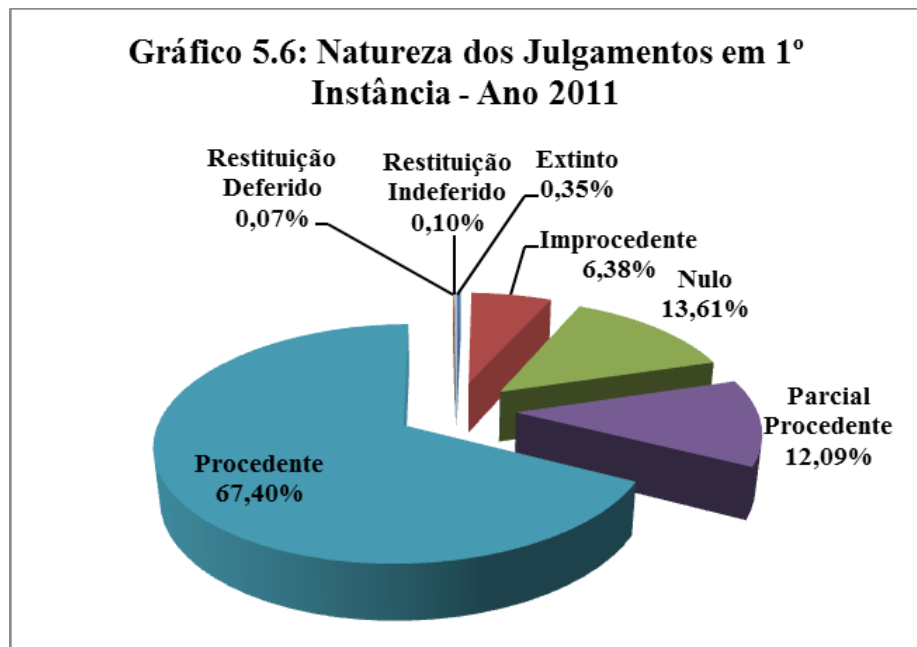
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



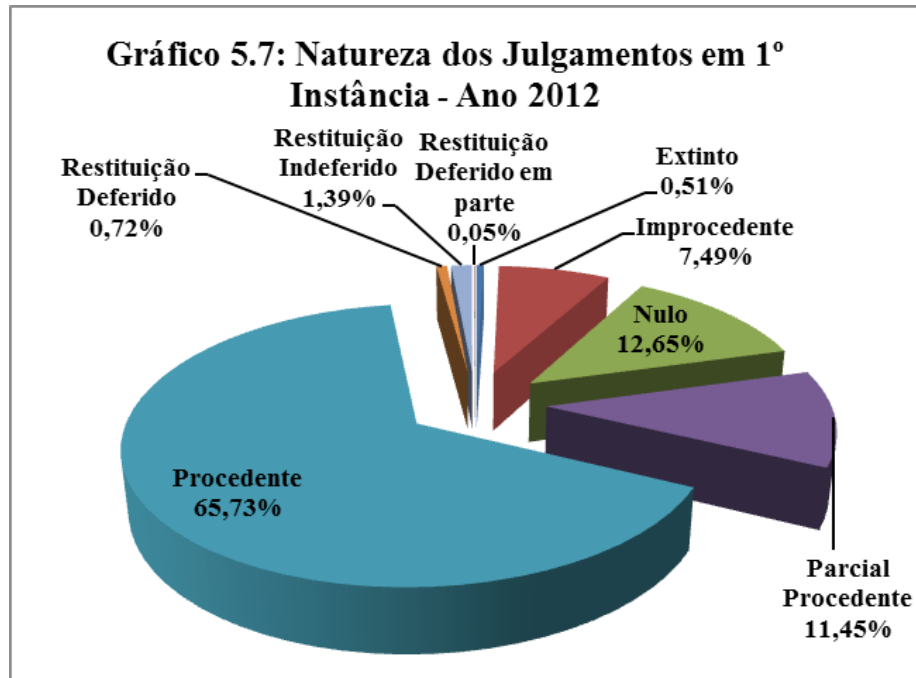
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



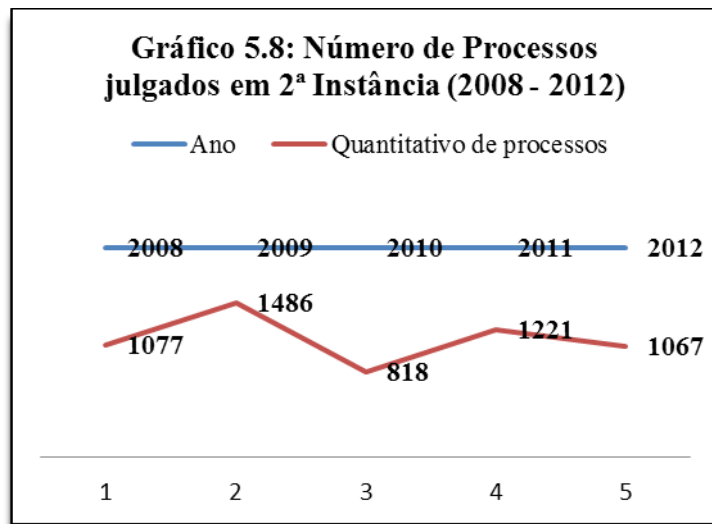
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

5.1.2 Resultados da 2ª Instância Administrativa

De acordo com o detalhado no item 2.2, a 2ª Instância Administrativa do CONAT/CE é desempenhada pelo Conselho de Recursos Tributários, que é composta pelas Câmaras de Julgamento e pelo Conselho Pleno. No CONAT/CE há a existência de duas (2) câmaras, com oito (oito) conselheiros em cada uma das câmaras e seus respectivos suplentes, totalizando dezesseis (16) membros por câmara de julgamento. Esta composição segue a regra da paridade, que são membros divididos em iguais números entre conselheiros servidores da SEFAZ/CE, que representam o Estado e membros das entidades de classe empresarial do Estado do Ceará, que representam os contribuintes.

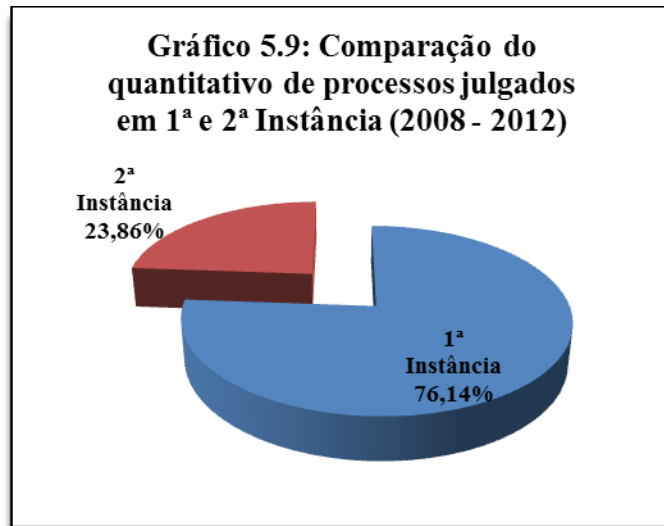
Os resultados da 2ª Instância foram postos considerando o somatório das duas câmaras de julgamento existentes no CONAT/CE. Vale registrar que a 2ª Instância é uma instância recursal, aonde o julgamento ocorrerá não mais através de um julgador singular como é na 1ª Instância, mas agora, através de um corpo de conselheiros, isto é, um colegiado que discutirá o processo em uma sessão plenária. Por ser colegiada, a 2ª leva em consideração a experiência e o conhecimento notório de todos os conselheiros, além dos reincidentes pedidos de perícias e diligências fiscais na apuração da verdade material realizadas e admissibilidade de recursos. O CRT é uma instância definitiva do mérito da lide tributária.

Seus resultados por quantitativo de julgamentos realizados no período de 2008 – 2012 revelam uma postura linear, ora crescente, ora decrescente de quantidade de processos julgados, consoante evidenciado no gráfico 5.8, e em menor quantidade quando comparados com os resultados da 1ª Instância.



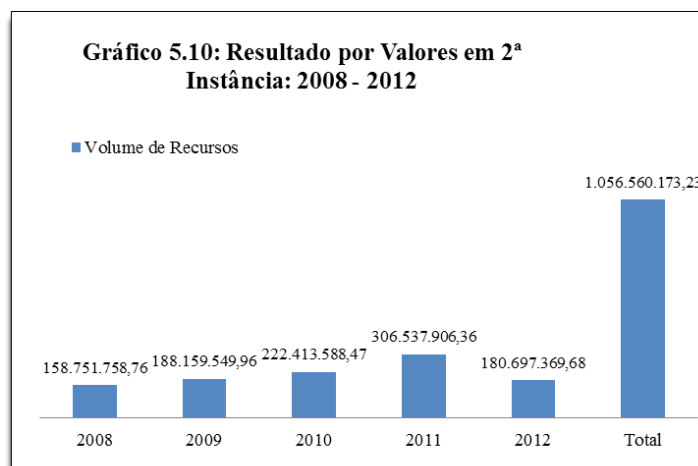
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

Os julgamentos de processos demoram mais na 2ª Instância que na 1ª Instância é o que evidencia o Gráfico 2.3.5 conjuntamente com o gráfico 5.9, já que a 1ª instância julgou 18.089 (dezoito mil e oitenta e nove) no período de 2008-2012, enquanto na 2ª Instância ocorreu o julgamento de apenas 5.669 (cinco mil seiscentos e sessenta e nove) nesse mesmo período. Isto significa em termos percentuais que do total de processos julgados no período 2008-2012, a 1ª Instância julgou 76,14% contra 23,86% na 2ª Instância.



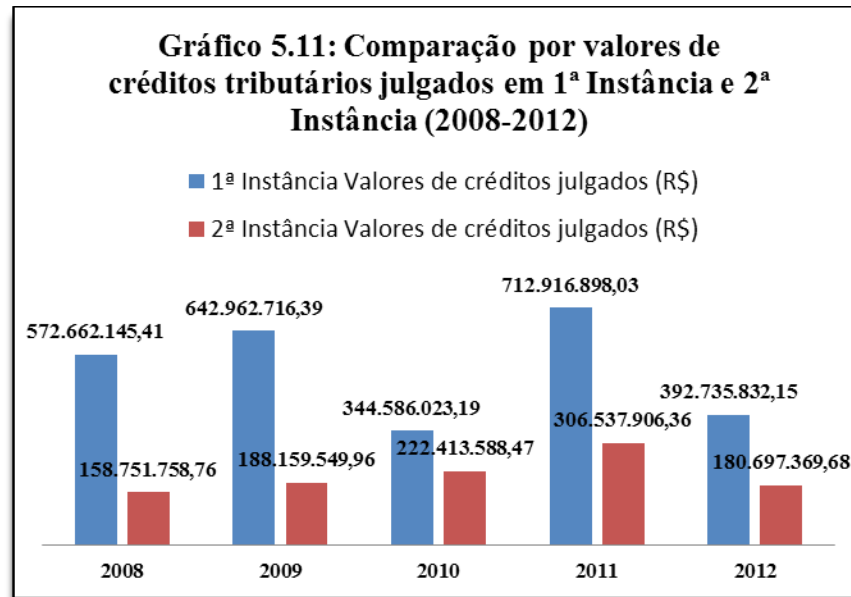
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

No tocante aos resultados por valores julgados em 2ª Instância, isto é, por volume de crédito tributário em litígio notamos que no período 2008-2012 foram julgados processos em 2ª Instância que totalizaram o montante de R\$ 1.056.560.173,23 (Um bilhão cinquenta e seis milhões e quinhentos e sessenta mil reais e cento e setenta três reais e vinte três centavos). O ano 2011 obteve a maior materialidade de crédito tributário julgado na 2ª Instância no período relacionado de acordo com o demonstrado no gráfico 5.10.



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

Ao compararmos o volume de créditos tributários julgados nas duas instâncias administrativas do CONAT/CE, consoante demonstrado no gráfico 5.11, denota-se que a 1ª Instância julgou mais em termos de valores.



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

No tocante aos resultados por natureza de julgamento da 2ª Instância demonstrados no Quadro nº. 5.2, constata-se que os julgamentos se deram em sua maioria pela procedência da acusação fiscal no percentual de 29,21% no período 2008 – 2012. As decisões pela parcial procedência alcançaram 28,52%, seguidas das nulidades que ficou em 25,15%. As decisões pela improcedência do feito fiscal se deu em 14,65% no mesmo período. Observa-se que as decisões ocorreram de maneira muito próxima, entre a parcial procedência, procedência, nulidades e improcedências, diferentemente do que ocorreu na 1ª Instância, em que as decisões se deram pela procedência da acusação fiscal em torno de 70,34% (Quadro 5.1).

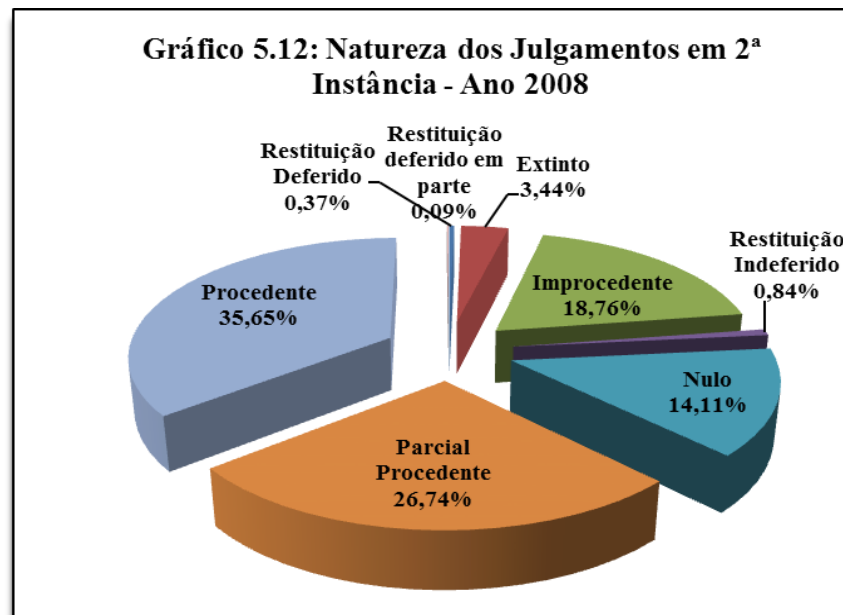
Quadro 5.2: Natureza das decisões julgadas em 2ª Instância: 2008-2012

Natureza da decisão	2008	2009	2010	2011	2012	Total	Percentual
Restituição deferido	4	4	0	1	1	10	0,18%
Extinto	37	42	10	18	5	112	1,98%
Improcedente	202	250	122	118	138	830	14,64%
Restituição indeferido	9	2	2	0	2	15	0,26%

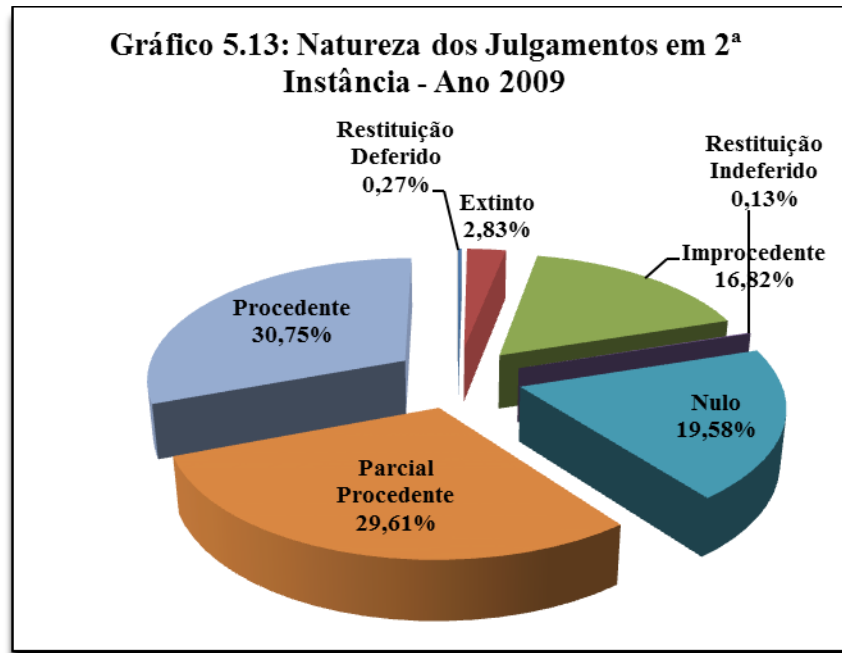
Nulo	152	291	165	471	347	1426	25,15%
Parcial Procedente	288	440	258	337	294	1617	28,52%
Procedente	384	457	260	276	279	1656	29,21%
Restituição deferido em parte	1	0	1	0	1	3	0,05%
TOTAL:	1077	1486	818	1221	1067	5669	100,00%

Fonte: SAPAT

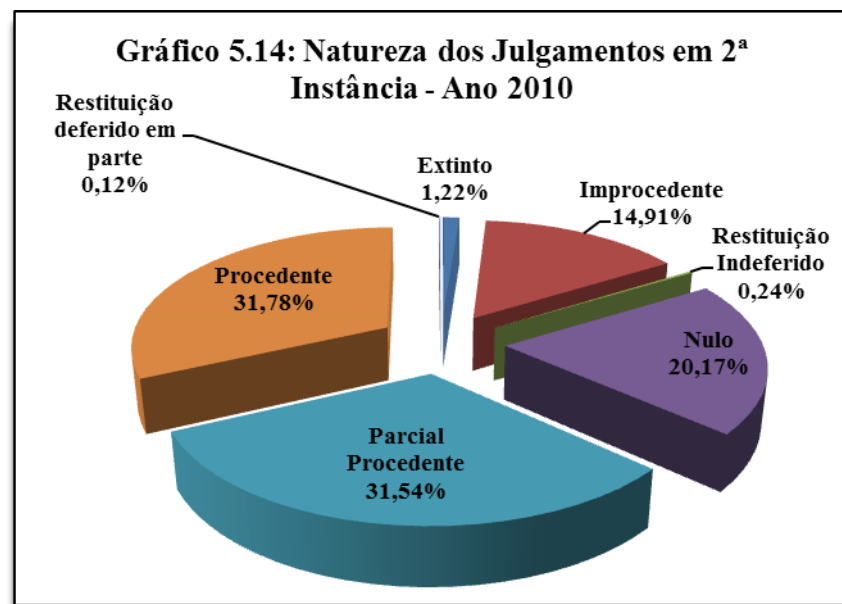
Demonstra-se nos gráficos 5.12, 5.13, 5.14, 5.15, e 5.16, os resultados de julgamentos por natureza, do período de 2008-2012, que indicam uma maior uniformidade de resultados de julgamento entre as naturezas de decisões: procedência, parcial procedência e nulidades em 2ª Instância no CONAT/CE, que pode significar que os contribuintes estão tendo mais decisões favoráveis em seus pleitos. Contudo, isso não elimina a possibilidade de que empresas autuadas possam está pagando impostos indevidamente, uma vez que nem todas as empresas reclamam e apresentam provas.



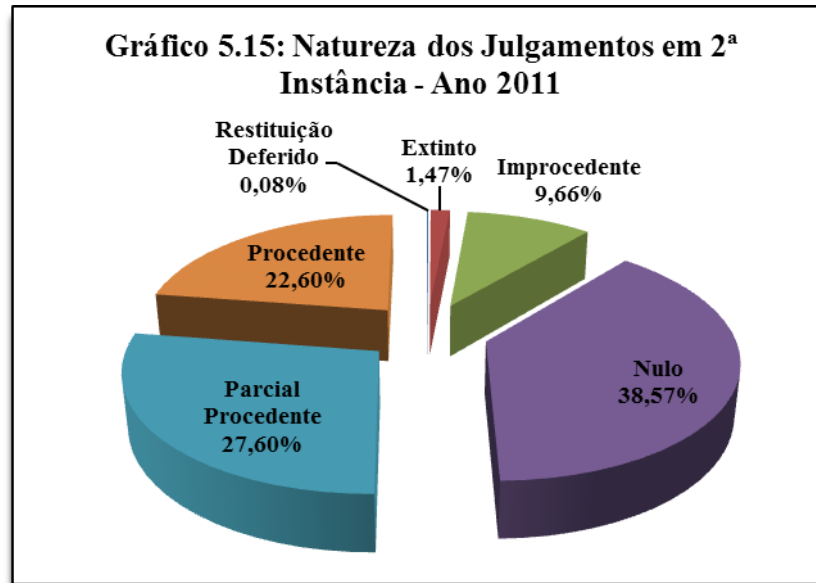
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



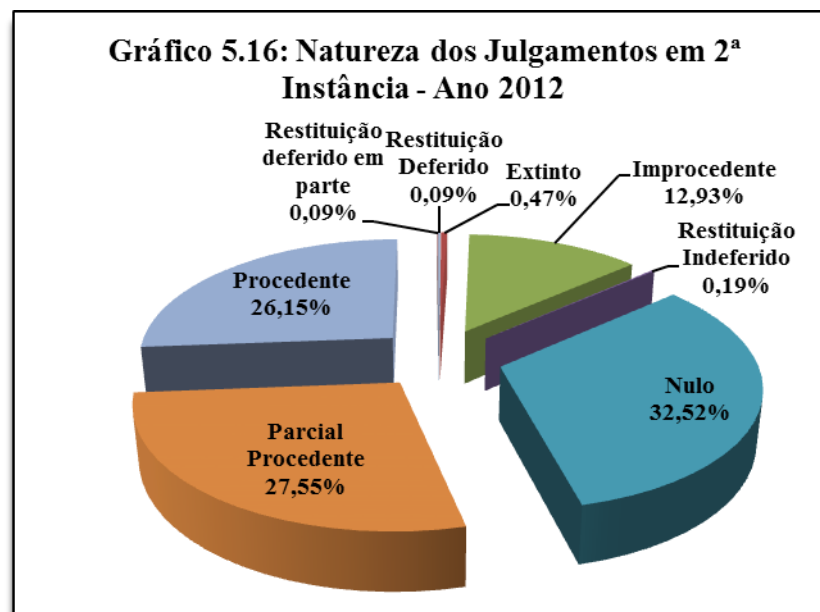
Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

5.2. Avaliação com indicadores de Justiça por meio de entrevistas e observação direta

Foram utilizadas nesta avaliação, vinte e duas (22) entrevistas realizadas entre servidores, conselheiros e representantes legais de contribuintes, além de oito (8) observações

diretas de sessões plenárias assistidas, conforme relacionados no quadro 5.2.1 e 4.6 deste trabalho dissertativo.

A técnica de observação direta foi aplicada em oito (8) sessões assistidas nos meses de setembro e outubro do ano 2013, de maneira aleatória, conforme exposto no Quadro 4.6 deste trabalho. O objetivo foi avaliar a concepção de justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, por meio da verificação da ocorrência dos indicadores de justiça utilizados para fins específicos desta pesquisa, que é os princípios de justiça traduzidos no Livro Uma Teoria de Justiça de John Rawls, conjuntamente com os princípios do PAT do Estado do Ceará.

Quadro 5.2.1: Relação dos entrevistados

Servidor (a)- Nome fictício	Critério de Escolha
Ana	Aleatório
Bruna	Aleatório
Carla	Aleatório
Denise	Aleatório
Elias	Aleatório
Fabia	Aleatório
Conselheiros (a) Nome fictício	Critério de Escolha
Gabriel	Aleatório - servidor fazendário
Henrique	Aleatório - servidor fazendário
Maria	Aleatório - servidor fazendário
Igor	Aleatório - representante de classe empresarial
Joana	Aleatório - representante de classe empresarial
Representantes Legais - Nome fictício	Critério de Escolha
Sandro	aleatório - atuante em empresas de grande porte, como por exemplo concessionárias de veículos
Roberto	aleatório - atuante em sociedades anônimas, indústrias e comerciais
Regina	Aleatório - atuante em indústrias, comércios e até prestadores de serviços
André	Aleatório - atuante em empresas de pequeno porte
Nilo	Aleatório - atuante em comércios e indústrias varejistas e atacadistas
José	Aleatório - atuante em empresas de médio porte, médio empresário
Miguel	Aleatório - atuante em sociedades limitadas na maioria.
Fernanda	Aleatório - atuante em sociedade empresarial, algumas sociedades anônimas e algumas EPP
Carlos	Aleatório - atuante em indústria de camarão
Vitor	aleatório - empresa classificada como EPP - atuante em Indústria e comércio e prestação de serviço em equipamento eletrônico
Eliane	Aleatório - sociedade empresarial - algumas EPP e Microempresa

Fonte própria

Neste sentido, na avaliação a seguir apresentada utilizamos três (3) categorias básicas de análise de conteúdo das entrevistas, conforme a seguir expostos, já delimitados no capítulo 3 desta pesquisa que contempla os indicadores de justiça escolhidos para esta pesquisa e que traduzem a aplicação de justiça fiscal para o CONAT/CE. Esta análise contempla dados qualitativos colhidos através das entrevistas abertas, que em conjunto com a observação direta e com os resultados de julgamento do CONAT/CE nos últimos cinco anos, perfazem a metodologia adotada chamada de triangulação de métodos, perfazendo uma investigação mais profunda.

Segue esquematizada a avaliação por meio das seguintes categorias: a) Categorias Liberdades Básicas; b) Categoria Igualdade Equitativa de Oportunidades; c) Categoria da diferença.

Na Categoria Liberdades Básicas foi avaliado o atendimento aos indicadores do Devido Processo Legal; da Legalidade, do Contraditório e Ampla Defesa e do Duplo Grau de Jurisdição.

Devido Processo Legal e Legalidade: Nesses indicadores avaliamos se o CONAT/CE assegura para os contribuintes o devido processo legal e a legalidade para os Contribuintes. Ora, o próprio órgão já é uma instância administrativa da SEFAZ/CE, uma garantia para assegurar que todos os contribuintes autuados tenham o devido processo legal, pois todos os autos de infração lavrados no Estado que tenham sido impugnados ou considerados revel, o CONAT/CE abre um Processo Administrativo Tributário para garantir a revisão dos seus próprios atos administrativos, de forma a atender a legalidade.

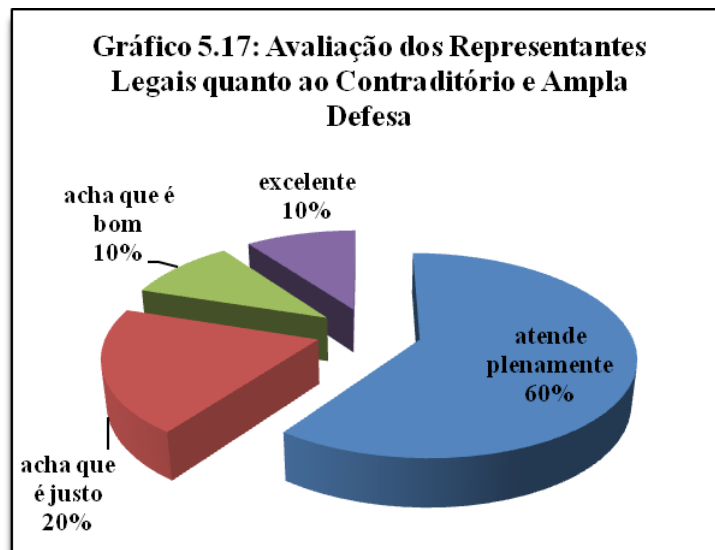
Os contribuinte autuados do Estado do Ceará sendo aquele que impugna um auto de infração, ou aquele que não apresenta nenhuma defesa e não paga o imposto cobrado naquele auto de infração, o Estado entende que aqui instaura-se uma relação de conflito que precisa ser revista e avaliada através de um processo administrativo tributário.

Então, dessa maneira, o CONAT/CE na relação contenciosa entre contribuinte (Sujeito Passivo da Obrigação Tributária) e o Estado (Sujeito Ativo e credor do tributo devido), instaura um PAT, assegurando, o devido processo legal e a legalidade dos atos. Registra-se por oportuno, segundo dados do SAPAT, a evidência de estoques de processos no CONAT/CE até o ano 2012 de 12.191 (doze mil cento e noventa um). Já em meados de 27/08/2013, o CONAT contava com um estoque de 13.331 (treze mil, trezentos e trinta um) processos. A demanda é crescente e continua de processos instaurados pelo CONAT/CE.

Nas entrevistas, os relatos de um Representante Legal confirma a atenção que o CONAT/CE faz em relação ao devido processo legal e legalidade, conforme se evidencia na fala transcrita abaixo:

Eu avalio que acho que atende sim. Eu acho que o processo no âmbito do Estado do Ceará, o PAT no Estado do Ceará, é um dos mais comprometidos com a atenção ao devido processo legal, tanto no que diz respeito à oportunidade para que o contribuinte se manifeste como numa questão que eu considero extremamente relevante que é a análise em 1º grau da legalidade do auto de infração independentemente de defesa. Então, mesmo que o contribuinte não apresente defesa contra o auto de infração, ele vai ser analisado em 1º grau, eu acho isso muito importante, porque o que está em jogo não é o interesse do contribuinte, o que está em jogo é o controle da legalidade do ato administrativo de lançamento. Então esse controle da legalidade deve ser exercido. Essa é a primeira questão. Se for positiva, mesmo que o contribuinte não apresente defesa, ele deve ser exercido e é o que o CONAT faz. E que isso é elogiável e entendo que não deveria ser alterado, deveria manter essa postura. (André)

Contraditório e Ampla Defesa: Neste aspecto foram perguntados aos Representantes Legais, como eles avaliavam o atendimento ao contraditório e ampla defesa do seu processo. As respostas obtidas foram as demonstradas no Gráfico 5.17, evidenciando-se que a população entrevistada está bastante satisfeita quanto a este aspecto.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Em sua maioria a avaliação pelos Representantes legais dos contribuintes quanto ao Contraditório e ampla defesa, revela uma postura que o CONAT/CE atende a este princípio

constitucional, sobretudo, dando oportunidades aos contribuintes para se defender. Por isso a avaliação deles neste aspecto foi bastante positiva.

Dos 60% que avaliaram que o CONAT/CE **atende plenamente** ao contraditório e ampla defesa referem-se aos Representantes Legais de Empresas de Grande Porte, bem como os 10% que avaliaram que é **excelente** e os 20% que disseram que é **justo**.

Por sua vez, os 10% restantes que avaliaram que é **bom** o atendimento ao contraditório e ampla defesa, referem-se aos Representantes Legais de empresas de pequeno porte do Estado do Ceará.

Muitos alegaram que o fato de até o contribuinte não se defender, e o processo correr a revelia, e o CONAT/CE preocupar-se com o contraditório e ampla defesa, de maneira a seguir os trâmites dos atos e termos processuais revendo seus próprios atos, procurando a verdade material dos fatos, este órgão estava atendendo sim a este indicador, conforme relatado por alguns representantes legais abaixo:

Eu acho que o CONAT está atendendo essa demanda da questão da ampla defesa, ele consegue aos contribuintes esse direito da ampla defesa e ao meu ver eu acho que ele atende mesmo as necessidades do contribuinte com relação a isso. Tem certos aspectos, chegar a analisar pontos certos, que muitas vezes não são nem levantados pela defesa. Pela própria matéria em si, eles já prevalecem justiça, certo, sobre a matéria, outras vezes, com recurso, impugnação. O CONAT sempre atende baseando a verdade material do processo, que é o mais importante, ver questões tributárias, ver a verdade material, então o CONAT atende sim. (Sandro)

O Processo administrativo das fazendas estaduais administrativas, o CONAT/CE é o que eu acho mais justo, por quê?. Na prefeitura de fortaleza e na Receita federal se você interpor uma impugnação fora do prazo sua defesa não é avaliada. Aqui no CONAT não. Mesmo sendo intempestiva, mas ela vai ser julgada, avaliando-se o auto de infração ele é válido ou não. Na Receita Federal não, se a sua defesa for intempestiva o auto é julgado procedente e diretamente inscrito na dívida ativa, então, não há um processo administrativo, e aqui na SEFAZ, isso eu acho mais justo, mais correto, porque eles avaliam o próprio ato da fazenda estadual. (Roberto)

Eu avalio como muito bom. Por quê? Porque eu tenho experiências com contenciosos de outros estados e o Estado do Ceará, além de ele ter uma individualidade de processos, ou seja, cada auto de infração é um processo só, que na ótica de defesa, você pega um auto de infração com vários fatos, isso complica muito, está entendendo? Mas principal do CONAT do Estado do Ceará é a primeira instância é de ofício, e como é uma instância administrativa, e, não requer que seja um advogado que acompanha, é muito comum certo, o contribuinte perder esses prazos de 1ª instância, ou seja, mesmo que ele perca prazo de 1ª instância, ele ainda tem possibilidade de revisão, o que eu conheço é só o CONAT/CE. (Nilo)

Excelente no contencioso, principalmente porque pra melhorar o princípio do contraditório e da ampla defesa que se utiliza o princípio da verdade material. Eu acho que é uma única seara administrativa em que o princípio da verdade material é aplicado aqui no Estado do Ceará. O fato de eu não ter alegado na defesa inicial quando determinada matéria de mérito e a alegação vem do recurso voluntário, ele é apreciado novamente em sede de 2ª instância, inclusive o próprio conselheiro relator pode suscitar matérias novas e são acolhidas e debatidas, eu acho que isso traz uma

justiça fiscal muito grande no contencioso da SEFAZ, dando oportunidade para que a justiça fiscal seja realizada. (José)

Outros três (3) Representantes Legais vêm ressaltar ainda mais que o CONTAT/CE atende ao extremo ao contraditório e ampla defesa, conforme se vê em suas falas.

Eu sempre ressalto nas sessões é esse fato do CONAT aqui no Ceará, isso é exemplo, dele valorizar ao extremo o contraditório e a ampla defesa, isso é uma característica que só tem aqui. (Fernanda)

Neste caso surpreendente pelos procedimentos adotados pelo pedido de perícia. Ver novos procedimentos. O contraditório e ampla defesa preservado e intacto. (Vitor)

No geral, arquivo no Estado do Ceará eu repito que somos bem atendidos, mesmo porque diferentemente de outros estados e mesmo que você, mesmo que o contribuinte não apresente impugnação, mas o próprio Estado, a própria Sefaz garante a revisão desse lançamento por conta de 1ª instância. Eu respeito isso muito importante, porque é uma fiscalização interna para saber se os seus agentes de campo que está atuando, realmente está fazendo certo ou não, independentemente de se defender ou não. Mas eu estou garantindo que estou verificando os meus atuantes e todas as etapas posteriores, tudo é garantido, nunca tive problema, sempre fui atendido. (Miguel)

Para corroborar com a evidência de que o CONAT/CE atende ao indicador de contraditório e ampla defesa, nas oito (8) sessões plenárias assistidas durante o mês de setembro e outubro do ano 2013, pudemos constatar que em todas estas sessões havia a presença de Representantes Legais fazendo a sustentação oral.

Segue abaixo as falas de um advogado (Sr. Manoel) e de um proprietário de empresa autuada no Estado do Ceará (Sr. Leandro), compondo um relato de uma sustentação oral assistida na 185ª sessão de 09/10/2013, para exemplificar que o CONAT/CE disponibiliza para o Contribuinte o indicador do contraditório e ampla defesa, bem como o indicador de sustentação oral. Vale lembrar que respeitando o sigilo das pessoas e empresas colocamos nomes fictícios.

Excelentíssimo Senhor Presidente, nobre relator e conselheiros presentes, senhora secretária, Dr. Leandro, que é o proprietário da empresa, Dr. Marcos, e Dr. Fernando, que está nos auxiliando, responsáveis pela equipe que coordenou o levantamento de custos relativamente ao trabalho pericial, eu vou tentar ser objetivo, até porque me parece que tanto o Dr. Leandro pode prestar alguns esclarecimentos quanto ao tipo de negócio que eles fazem, quanto o Dr. Fernando, que igualmente foi o responsável direto pela conclusão do levantamento que apontaram ainda para a existência de algumas inconsistências na última perícia realizada. Um aspecto que não pode ser deixado de lado e levado em conta pelos senhores, que os períodos fiscalizados foram 2001, 2002 e 2003. Acontece que em termos práticos, muitas vezes alguns documentos eram extraviados devido a deslocamentos, então muitas vezes o Dr. Leandro, funcionava num local, aí tem um arquivo, é possível que a empresa realmente tá evidenciando com absoluta franqueza, que há documentos autênticos, mas não foi localizado, isto ela não nega.

O que não significa que não possa ser examinado o histórico, inclusive trazidos em mídia (nesse momento o advogado mostra um CD-ROM), e individualmente apontados, que evidenciou a existência de algumas imprecisões no trabalho de auditoria e que a Perícia, diga-se de passagem, com muito critério reparou, reparou parcialmente, a empresa, principalmente após trabalho coordenado pelo Fernando, ainda com absoluta convicção, de que os valores apontados, merecem sim uma redução considerável. Eu vou ser objetivo, imediatamente eu vou passar a palavra ao Dr. Leandro e Dr. Fernando, como eu disse. Em primeiro lugar, que equívocos restauram ainda prestigiados pelo segundo (2º) Laudo Pericial: primeiro (1º) lugar a empresa, o Leandro vai evidenciar, que ela trabalha quase que totalmente com licitações com órgão público. O levantamento feito pelo Fernando evidenciou a ocorrência de algumas repetições com a emissão de notas de empenho e notas de entrega, situação essa que se não for atentar quando do levantamento, podem evidenciar uma duplicidade de saída, que acabe ocasionando uma pseud. omissão de entradas. Uma nota de empenho de venda de 10 computadores, a fim de viabilizar oportunamente o referido valor, na hora que eu for entregar se eu emitir a nota de efetiva entrega, e ainda que não haja um equívoco, mas se houver como demonstrar que se trata da mesma operação, se eu levar em conta as duas notas fiscais, eu vou ter a saída de 20 computadores, quando na verdade são só 10 e isso traz, como eu disse uma pseud. Omissão de entradas. Este é um equívoco que restaram ainda manifestados no 2º Laudo Pericial, e devo dizer de maneira honesta, que foi feito com muito zelo, e muito cuidado, mas ainda resta evidenciado este aspecto. Uma outra questão que talvez justifica essa revisão e o Leandro vai ter a chance também de evidenciar. Quando ele trabalha com órgão público, muitas vezes ele recebe determinados equipamentos montados e nem sempre os adquirentes compra tal como recebem... nesse aspecto também não foi levado em conta quando dos trabalhos periciais. Demais disso: Com respeito a junções, ainda há outras junções apontadas pela empresa de maneira criteriosa caberiam para determinados itens, problemas de nomenclaturas, desconformidade igualmente e a empresa pra evidenciar, tivemos reunião dias atrás, é interessante que na sessão a empresa produza algum elemento, até para, caso se entenda pela realização de um novo trabalho, justificar de maneira a evitar qualquer tipo de, à medida que a empresa em sessão está mostrando a produção de provas em atendimento a verdade material. Pois bem, quanto a nomenclatura e código, ainda há casos que constam neste material, que é o relatório que o Fernando vai fazer aqui alguns comentários de maneira geral. Problemas na base de cálculo, a fiscalização colocou o valor total do software, quando na verdade é com base em precedentes, em sede de recurso do Supremo Tribunal Federal, no sentido que, o valor a ser considerado não é o valor do software todo, mas o valor do meio magnético, do meio físico que não coincide com o valor do software. É outro equívoco que ao nosso ver merece reparo. Consta aqui no levantamento como omissão de saída e omissão de entradas, eventuais itens de uso e consumo, evidenciando que estes itens deveriam ser objeto de exclusão do trabalho que deveria ser realizado pelo Autuaste. E por último, é, é, problema na alíquota, considerou-se a alíquota de 17%, quando na verdade a alíquota é 12%, além disso, existe uma quantidade de provisão de documentos fiscais que foram cancelados, e que não se levou em conta estes cancelamentos. Vejam: cancelamentos não computados e essa questão de notas fiscais emitidas e consideradas em duplicidade, assim como comercialização de itens que entraram no composto e posteriormente foram pro estoque e comercializadas avulsamente, isso evidencia como eu já disse, principalmente de uma pseud. Omissão de entradas, porque eu vou ter saídas sem emissão de documentos, e o Autuante não consegue identificar as respectivas entradas. Claro que tudo que estamos dizendo aqui, repercute também na questão de omissão de saída, obviamente, pelo exame dos autos percebe que das reduções ocorridas, o auto de omissão de entradas ainda remanesceu um valor que é altamente incompatível com o que efetivamente ocorreu nos exercícios fiscalizados. Então Sr. Presidente, diante disso, a recorrente entende que é razoável, é plausível, que esta egrégia Câmara decida, ela solicita sendo pela improcedência, mas, obviamente reconhecendo a impossibilidade desse tipo de averiguação, ser realizada em sessão, ela tem a expectativa de que este órgão em homenagem ao princípio da ampla defesa, em homenagem a busca da verdade material, decida pelo

encaminhamento, para serem examinado o teor desse material produzido pela equipe, com vistas a, a a evidenciar que efetivamente o que consta aqui deixou de ser contemplado por ocasião da realização da perícia. Com isso, o órgão vai dá qualidade ao lançamento, vai está permitindo ampla defesa e contraditório. Senhor Presidente, objetivamente eu vou fazer duas (2) perguntas ao Dr. Leandro e ao Dr. Fernando, como são dois (2) processos, a gente não quer prolongar, mas em virtude disso, para o Dr. Leandro, objetivamente preste os seguintes esclarecimentos: perfil da empresa, como é que a empresa qual o tipo de operação que a empresa realiza, e aquele caso das aquisições, ocorrer de itens compostos de serem comercializados depois por troca, eu tenho uma memória de 64, mas quero uma memória de 28, etc. Em suma, objetivamente, o Leandro, proprietário da empresa, qual o perfil, pra quem a gente vende, que tipo de operação realiza, com vistas a ficar evidenciado a inexistência das infrações conforme apontado nos dois processos. (Advogado – Dr. Manoel)

Bom, bom dia a todos, me levantar aqui, agradeço a oportunidade, primeira vez que eu venho aqui, espero que a última. A Empresa JUSTIÇA, é uma empresa cearense de 25 anos de mercado de atuação, é uma empresa eminentemente técnica, nós somos formados na UECE. Nesses 25 anos a empresa cresceu bastante, ela hoje está presente em todo Nordeste do Brasil, Norte, Brasília, é, é, nosso perfil é iminentemente técnico, então logicamente, embora empresa daqui, tem clientes multinacionais, melhor parceiro da IBM Brasil, já recebemos prêmios da Microsoft dos Estados Unidos, prêmios mundiais da Irene, Nova York, então esse nosso perfil técnico tem sido nosso diferencial. Nossos clientes são órgãos públicos. Nós temos na faixa de 90% a 95% são cliente órgão públicos. Por que isso? Os dois grandes compradores de informática na região Nordeste, grandes investidores, são os governos. A SEFAZ, quando a agente nasceu, nosso grande cliente foi à própria Secretaria da Fazenda, naquele programa de modernização do Banco Mundial né. Então, por exemplo, o Wi-fi que vocês estão usando aqui, foi a empresa JUSTIÇA que forneceu. Em função dessa característica de fornecer a órgão público a possibilidade de vender sem nota fiscal é, é, inexistente, porque pra eu poder receber eu tenho que ter documento fiscal. De quem eu compro? São de grandes fornecedores multinacionais como IBM, Microsoft, não existe a questão de vender sem nota. Tem uma característica que quando você vende a órgão público, tem que seguir as estritamente regras definidas no processo licitatório, pelo processo administrativo, então essa questão de empenho é um grande dificultador pra gente, porque os órgãos exigem que emitamos uma nota igual a descrição do empenho, que não correspondem a composição, inclusive do que compramos, por isso sempre temos que emitir uma nota fiscal conforme empenho, depois uma nota retificadora para dar baixa em nosso estoque. E acontece, e a gente tem que fazer essas recomposições de materiais, ter que agrupar pra ficar de acordo com empenho. Então, a empresa não tem, nem que quisesse comprar e vender sem nota. A gente sabe que em 2001, nós tínhamos 9 anos de empresa, tava no começo de sistema processamento de dados, e podemos está sujeito a erros de geração de arquivos, como o próprio fiscal também claramente teve na manipulação de arquivos. Mas daí a gente ter um volume desses de vendas sem nota fiscal é simplesmente impossível. A empresa não vive sem a certidão negativa, como eu já falei toda a nossa receita basicamente vem de órgão público. Nós temos mais de 100 funcionários, muita gente voltada em contrato de prestação de serviço, então todo mês eu tenho que estar regular, então eu sou responsável, por exemplo, pelo Tribunal de Justiça do Ceará, eu tenho uma equipe responsável dentro do TJCE, do RN, da SEFAZ/PE, da Secretaria de Educação de Pernambuco, eu tenho clientes como 8 superintendências da Polícia Federal, que nós cuidamos da área de informática deles, a partir de nosso centro de monitoramento que fica aqui do lado. É uma permissão de negócios está regular perante o Fisco. Sabemos que estamos sujeitos a erros, mas acreditamos que mesmo que tenhamos errado na parte de sistema, jamais seria neste montante. Por isso que a gente tá pedindo que olhe esses pontos. (Leandro – Proprietário da empresa)

Quanto as entrevistas com servidores e conselheiros do CONAT/CE, eles também avaliaram positivamente no indicador do contraditório e a ampla defesa. Falaram que o contraditório e ampla defesa é disponibilizado pelo CONAT em todas as fases processuais, isto é, quando abre prazo para o contribuinte se defender, ou mesmo fora do prazo legal também recebe impugnações que são anexadas ao processo administrativo tributário e é apreciado por este órgão. Enfatizaram ainda, a importância dos amplos debates e discussões que o CONAT/CE disponibiliza ao contribuinte por meio da sustentação oral nas câmaras de julgamento, conforme demonstrado no relato de um Conselheiro de uma das câmaras ao descrever como se desenvolvem as atividades desenvolvidas no CRT.

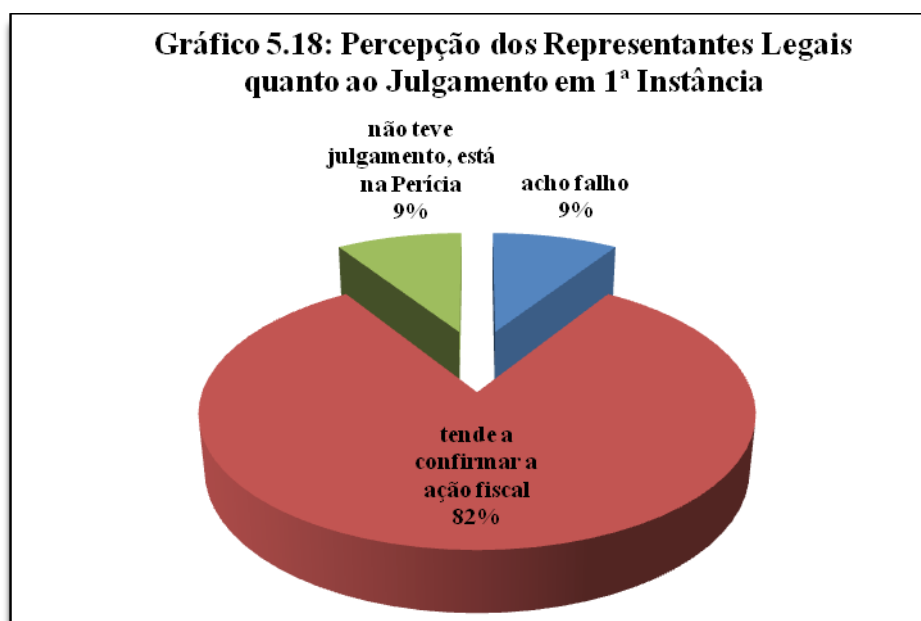
Inicialmente há um sorteio de processos equitativos para cada julgador conselheiro, a partir dessa distribuição, vocês estuda, aprofunda o assunto que vai ser discutido, geralmente há uma semana ou até 15 dias para a sessão, vai depender do período de recesso e a partir daí você estudando o processo e aí você relata. Relata de uma forma objetiva, geralmente descartando aqueles pontos principais, a matéria, desde a lavratura do auto de infração, trâmites, julgamentos, recursos, em fim, todas as fases do processo até o parecer final da Procuradoria. Feito o relato passa a manifestação oral para a Procuradoria, hoje a maioria dos processos tem a sustentação oral isso enriquece muito os debates e posteriormente a abertura para a discussão, mediante discricção, cada julgador, cada conselheiro se manifesta sobre determinada matéria e cabe a importância do conselheiro relator realmente conhecer todas as peças processuais para esclarecer por ventura alguma dúvida que surja naquela discussão. Encerrada essa fase, vem a manifestação do voto do relator, aí é feita a coleta desse voto, e posteriormente anunciada a decisão. (Gabriel)

Duplo Grau de Jurisdição: Ficou também evidenciado que este indicador é visualizado no CONAT/CE. Nas decisões de julgamento, a parte insatisfeita pode recorrer para uma instância superior, uma vez que existem neste órgão duas (2) instâncias administrativas: na 1ª Instância, o processo é julgado por um julgador singular; e na 2ª Instância, o processo é julgado por um colegiado, com representantes fazendários e representantes dos contribuintes em igual número, seguindo a regra da paridade. Neste indicador avaliou-se como estão os resultados dos julgamentos de 1ª e 2ª Instâncias administrativas existentes no CONAT/CE, bem como a percepção dos entrevistados.

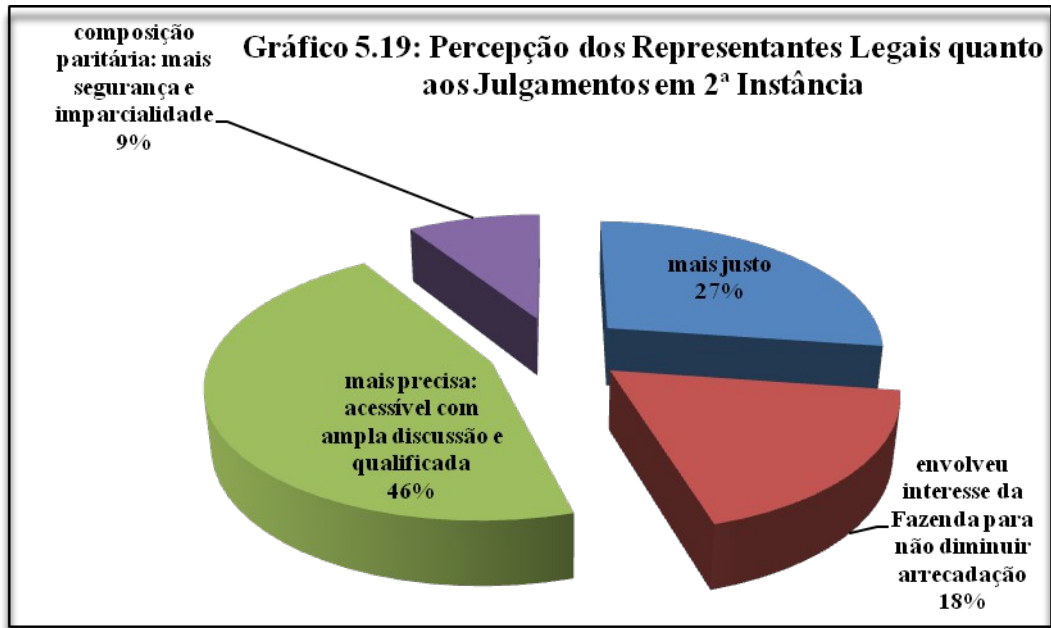
Com respeito aos entrevistados, foram perguntados para Representantes Legais como eles avaliavam o resultado do julgamento do seu processo em 1ª Instância e na 2ª instância. Os resultados foram os seguintes: conforme gráfico 5.18, 82% deles avaliaram que o julgamento em 1ª instância tende a confirmar ação fiscal, isto é, a julgar o processo procedente, quando o contribuinte deve pagar o tributo devido no processo. Já no gráfico 5.19, fica evidente a opinião deles quanto aos julgamentos em 2ª instância, pois, 82% afirmaram proporcionar mais segurança e ser mais justo, além de ser também mais acessível

com a participação dos advogados na ampla discussão do processo, já que existe duas câmaras de julgamento composta por um colegiado de servidores fazendários e representantes de sociedade civil de contribuintes. Houve 18%, isto é, 2 (dois) advogados que confirmaram descontentamento com o resultado de julgamento em 2ª instância, afirmando haver interesses da Secretaria da Fazenda na arrecadação de tributos.

Importante destacar que os resultados das entrevistas com os advogados nesse indicador, confirmaram com as evidências dos resultados de julgamento do CONAT/CE do período de 2008-2012, visto que, consoante demonstrado no item 5.1 desta pesquisa, a natureza das decisões em 1ª instância se deram em sua maioria pelo julgamento da procedência da acusação fiscal contra o contribuinte, enquanto que, as decisões em 2ª Instância se deram de maneira mais uniforme entre julgamentos pela procedência, parcial procedência, improcedência e nulidades, tendo decisões mais favoráveis para o contribuinte, conforme aponta os relatórios.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Quando perguntados aos servidores e conselheiros sobre a diferença da natureza de decisões em 1ª instância e 2ª instância, em que apresentamos os resultados dos julgamentos das decisões do CONAT/CE do período 2008-2012, a maioria dos entrevistados justificou essa ocorrência devido ao fato da diferença das duas instâncias administrativas na hora do julgamento.

Segundo eles na 1ª Instância, os processos são julgados por um Julgador Singular, isto é, sozinho para discutir a matéria e julgar, enquanto que, na 2ª instância, os processos são julgados por um colegiado, que segue a regra da paridade entre conselheiros representantes do Fisco e representantes de classes empresariais, para discutir o processo em conjunto, com sustentação oral ou não, enriquecendo os debates que ajudam na hora de esclarecer e julgar o processo.

Isto foi relatado pela maioria dos servidores e conselheiros entrevistados. Segue abaixo as falas de dois (2) conselheiros demonstrando esta realidade.

Primeiramente, parece haver um equívoco de destoa o julgador singular do conselho. O julgador singular, o próprio nome diz, está se decidindo sozinho e geralmente ele é mais conservador, ele não inova tanto. O Conselho por ser um colegiado, com 4 representantes do fisco e 4 representantes das federações e tem o procurador do Estado, há uma discussão e um aprofundamento maior do julgamento. Mas, não podemos esquecer o seguinte, só sobe para análise do Conselho nos processos né, contribuintes insatisfeitos que interpõe recurso voluntário, então, desses, 70%, em tese recorrem porque acham que tem um bom direito, acha que vai ganhar, não são todos que recorrem, mas, parte que recorrem é mantida a decisão e é reformada a decisão. Mas o contribuinte quando entende que tem um bom direito, vai até a última instância, inclusive pleno. Mas, é isso, ocorre isso. O julgador singular é mais

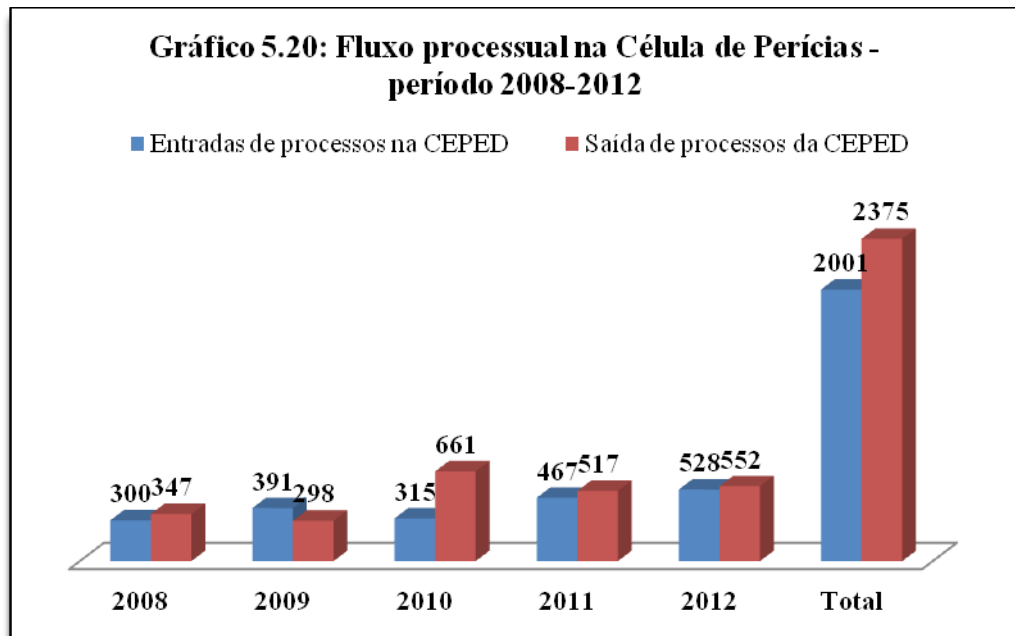
conservador e o colegiado com a paridade e no calor dos debates e a participação do Estado também, muitas vezes, eu acho que por ser órgão colegiado, a decisão não é isolada, e tem mais pessoas discutindo sobre a matéria. Por isso me parece mais favorável a decisão do Conselho, sendo mais inovador do que o Julgador Singular. Na 1ª instância também ocorre justiça fiscal, também se pede perícia, também busca a verdade material, agora uma coisa é decidir sozinho, outra coisa é decidir com um colegiado, na análise do mesmo processo. É mais confortável decidir num colegiado do que decidir sozinho. A pressão para se decidir sozinho é muito maior. (Henrique)

Ela se determina mais na 2ª instância por conta de quê, são 8 (oito) pessoas discutindo a mesma matéria, por conta do colegiado. Então na 1ª instância, é como eu lhe digo, normalmente as pessoas que estão na 1ª instância, elas olham, a base delas é a lei, então elas estão mais vinculadas a lei, entendeu? E ainda é só uma pessoa, é só um julgador, que é servidor fazendário, que ele normalmente atua nessa limitação da lei, né, é diferente, mas então porque um juiz estadual profere uma decisão contrária ao Estado? Porque o juiz estadual sabe e conhece todas as legislações, federal, estadual, você vai verificar, no descumprimento de um incentivo fiscal de uma empresa, e vai analisar a luz da constituição, a luz da legislação federal, regulamento do ICMS e tudo, que o julgador da 1ª instância só olha o Regulamento do ICMS, é vinculado a esta lei, então daí, não é que a questão da parcialidade que eu digo, mas da funcionalidade, eu entendo assim que o julgador singular se pauta mais pelo regulamento do ICMS, enquanto que na 2ª instância são 8 (oito) julgadores, 4 (quatro) representantes das confederações, e 4 (quatro) representantes da Fazenda, cada um com sua bagagem, e essa bagagem é importantíssima para se aferir a justiça. Daí, porque em sua maioria, a reforma da decisão em 1ª instância, principalmente também sobre a sustentação oral, o contribuinte tá tão entendido que o julgado de 1ª instância vai ser para o fisco que ele só traz elementos substanciais e comprobatórias na 2ª instância. (Igor)

Na Categoria Igualdade de Oportunidades foi avaliado o atendimento aos indicadores da Verdade Material e Sustentação Oral. O objetivo desses indicadores foi verificar se o CONAT/CE concede aos contribuintes as mesmas igualdades de oportunidades para se defender do auto de infração que lhe fora imputado. Por isso, na avaliação desta categoria, os indicadores escolhidos são aqueles considerados os mais próximos de uma realidade de igualdade de oportunidades dentro de um Processo Administrativo Tributário, em que se busca avaliar se os contribuintes, independentes de suas condições econômicas e financeiras, ou do tipo de atividade que desempenham, têm as mesmas oportunidades de se defender em seus processos.

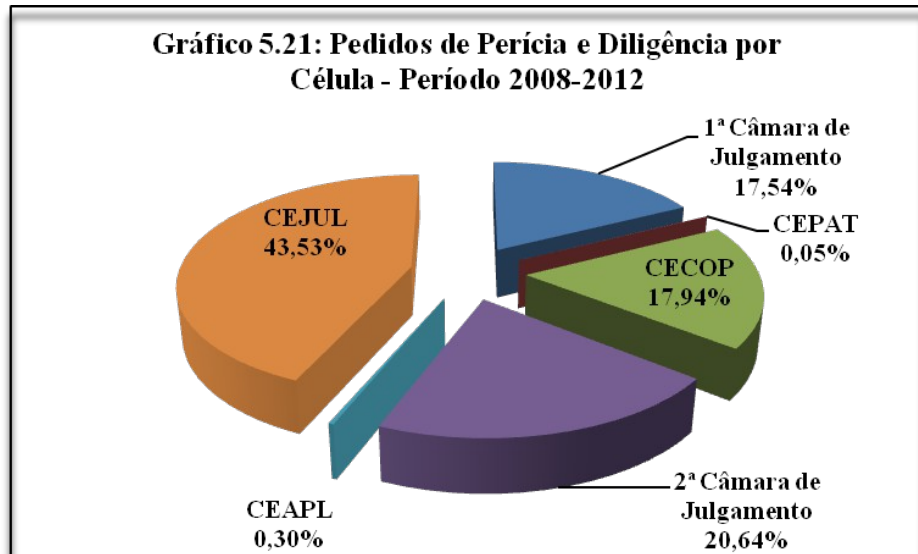
Verdade Material: Este indicador foi utilizado para medir os quantitativos de igualdade de oportunidades para os contribuintes na dimensão de sua defesa quanto à apresentação da verdade material, que é um princípio do PAT, dispondo sobre a busca da verdade objetiva dos fatos. No CONAT/CE é a Célula de Perícias e Diligências Fiscais que tem a função de realizar perícias contábeis, buscando junto com o contribuinte, a construção da verdade material e substancial que auxilie a resolução do litígio tributário.

De acordo com o gráfico 5.20, no período 2008 a 2012, na Célula de Perícias entraram 2.001 (dois mil e um) processos a serem periciados, ao mesmo tempo que, considerando os estoques de processos existentes nesta Célula, ocorreram no mesmo período 2.375 (dois mil trezentos e setenta cinco) processos periciados. Há uma demanda crescente por realização de perícia contábil nos processos existentes no CONAT/CE, o que pode significar um bom nível de atendimento de igualdade de oportunidades para os contribuintes, que tem seus pedidos de perícia aceito por este órgão, priorizando a busca da verdade material dos fatos.



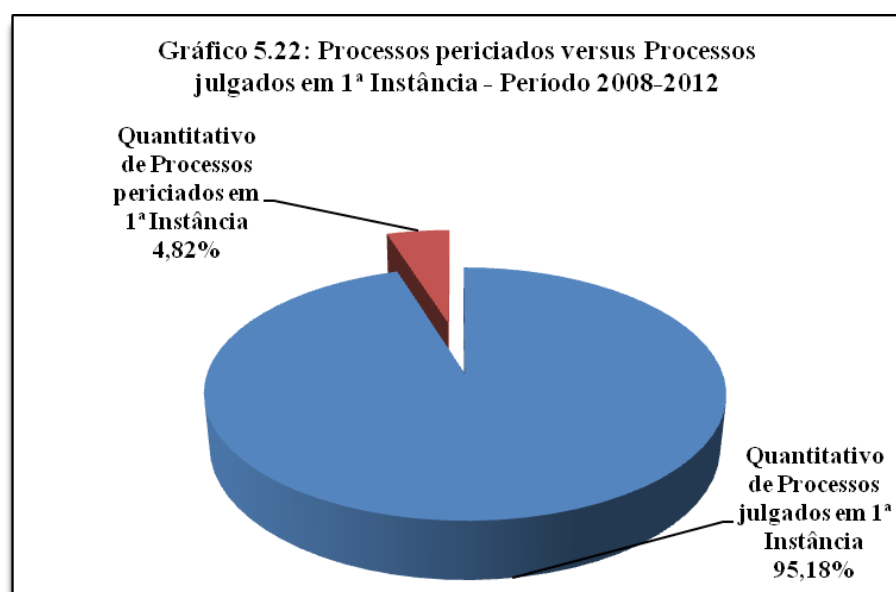
Fonte: SAPAT

Nota-se que a Célula que mais solicitou ou atendeu pedido de perícia solicitado por contribuintes, foi a Célula de Julgamento de 1ª Instância no período 2008-2012, com 43,53%, seguindo da 2ª Câmara de Julgamento e da 1ª Câmara de Julgamento. Ao compararmos a 1ª Instância com 2ª Instância, conclui-se que a 2ª Instância obtêm o maior percentual, em torno de 56,12% em detrimento da 1ª Instância que alcança o percentual de 43,53%. É o que demonstra o gráfico 5.21.

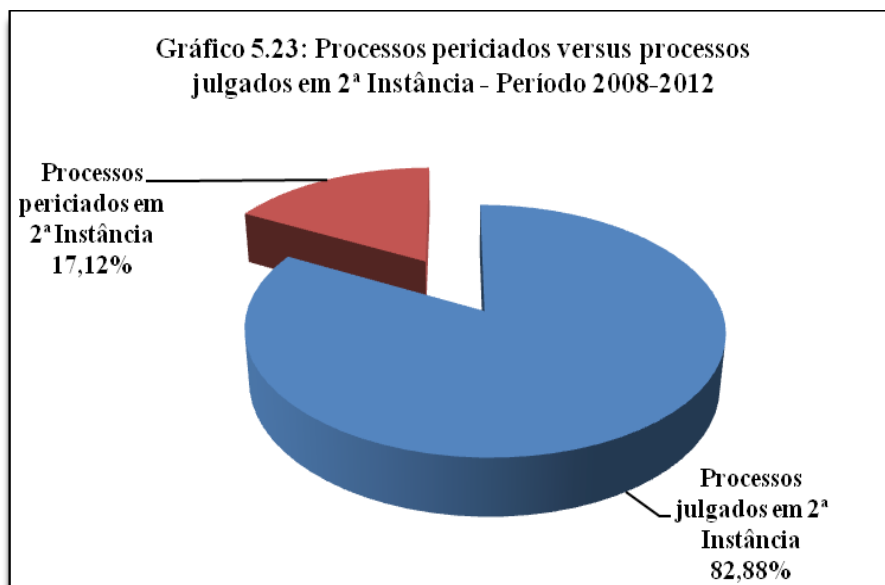


Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

Ao comparar o número de processos periciados no período de 2008-2012, por instâncias administrativas, com o número de processos julgados no mesmo período, obtemos o seguinte resultado: Na 1ª Instância, da totalidade dos processos julgados nessa instância administrativa, houve em 5% desses processos a realização de perícias ou diligências. Por sua vez, na 2ª Instância, os processos periciados significam 17% da totalidade dos processos julgados, corroborando com a constatação de que na 2ª instância ocorrem bem mais pedidos de perícias e diligências fiscais do que a 1ª instância. É o que consta nos gráficos 5.22 e 5.23.



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE



Fonte: Elaboração própria com base nos informativos da Sefaz/ce e Relatório de atividades do CONAT/CE

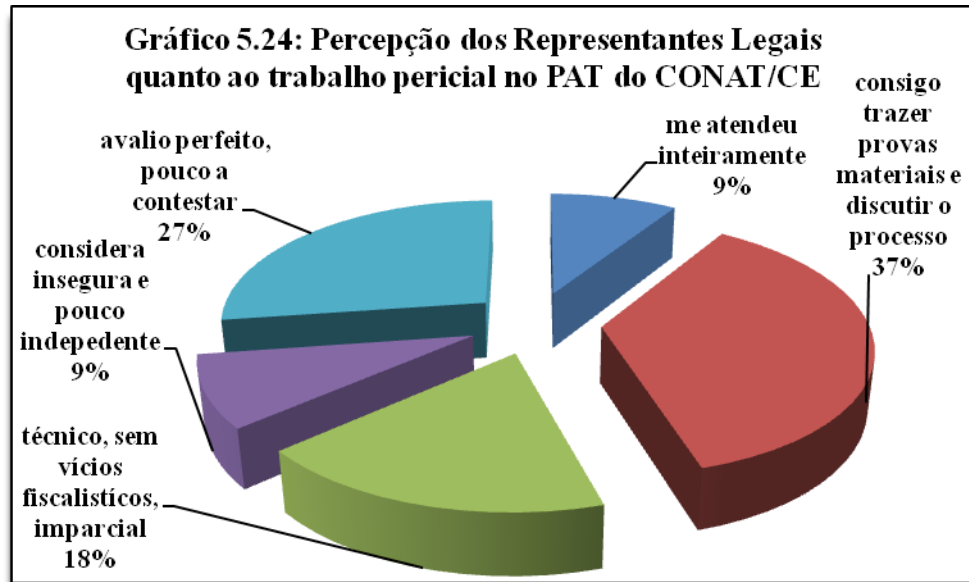
Por outro lado, também se observa que os números de perícias realizadas ainda são poucas quando comparadas com o número de processos julgados tanto na 1ª Instância como na 2ª Instância, pois os resultados expostos nos gráficos 5.22 e 5.23 apontam que ocorreram 95% e 83% de julgados na 1ª Instância e 2ª Instância, respectivamente sem a realização de perícias, o que pode significar a ineficiência na amplitude de atendimento a este indicador da verdade material.

Em relação às entrevistas, foram perguntados aos Representantes Legais nos processos que eles atuam se já foi realizado ou está sendo realizada perícia contábil para esclarecimento dos fatos, assim como se eles já tiveram que apresentar provas materiais e comprobatórias do seu processo para buscar a verdade material e solução da lide tributária. Os dados mostram que 100% desta classe de entrevistados afirmaram que sim, as respostas foram unânimes.

Foi perguntado ainda para os Representantes Legais, como eles avaliaram o trabalho pericial. Nesta avaliação do trabalho pericial no CONAT/CE, que é a busca dessa verdade material, foi avaliada em sua maioria como “perfeito” e que atendeu as suas expectativas, visto que o processo é debatido entre perícia e contribuinte. As opiniões foram em sua maioria bastante satisfatória com relação ao trabalho pericial desenvolvido pela Célula de Perícias do CONAT/CE.

Cerca de 91% dos Representantes Legais consideraram o trabalho pericial como um trabalho técnico, imparcial, que o atendeu plenamente, que consegue trazer provas

materiais e discutir o processo. 9% dos advogados dos contribuintes destacam que o trabalho pericial é inseguro e pouco independente, pela extrema formalidade de documentos solicitados. No gráfico 5.24 está a demonstração da opinião dos advogados entrevistados.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Para demonstrar esta realidade, colocamos abaixo a fala da Sra. Regina, advogada, atuante nas defesas de grandes indústrias e comércios e algumas prestadoras de serviços, que fala do tratamento que o CONAT/CE dá para atender ao indicador da verdade material, oportunizando igualmente, a todos os contribuintes, independente de apresentar defesa ou não.

No âmbito do processo administrativo muito diferente do que acontece no âmbito do judiciário, né, o princípio da verdade material que informa o processo administrativo é extremamente respeitado no contencioso. Aspectos formais, regimentais na própria discussão do processo, ele jamais sobrepõe a esse propósito da busca da verdade material. E aí, eu destacaria a liberdade das discussões, especialmente nos julgamentos de 2ª instância, um aspecto que eu acho no Ceará, continua a frente de muitos outros Estados, que é a possibilidade ampla de discussão de qualquer matéria há qualquer momento do processo. O que não acontece em alguns Estados, se você não questionar determinado assunto na 1ª instância, você não tem oportunidade de discuti-lo em 2ª instância. Aqui no estado do Ceará, você pode até silenciar-se, sem se defender, o PAT é instaurado né, e eu diria que são raras as vezes que mesmo o processo correndo a revelia, o próprio julgador de 1º grau já identifica uma nulidade, uma parcial procedência, uma improcedência, ou seja, de certa forma, critica o trabalho da fiscalização quando ele tem que ser criticado de modo espontâneo, que é mais importante. Até mesmo pedido de perícia de processo correndo à revelia. Então isso pra mim revela o compromisso que esse órgão tem com a busca da verdade material e consequentemente da justiça fiscal. (Regina)

Na fala do advogado Sr. Roberto, representante de sociedades anônimas, fica evidente que o CONAT/CE procura atender a todos os pedidos de perícia solicitados, inclusive destacando com um caso prático que ocorreu em sua experiência profissional.

As questões tributárias como toda e qualquer questão política, ela pode ser dividida em dois grandes blocos: seriam as questões essencialmente de direito aonde a gente discute interpretação da norma, validade ou não dessa norma e as chamadas questões de fato, onde se discute a ocorrência ou não de determinado fato. Quando estamos diante dessa segunda questão, a perícia se torna muito importante e no âmbito do CONAT/CE, essa perícia tem sido muito solicitada de ofício, seja pelo julgador de 1º grau, seja pelo parecerista, até quando. Contribuinte não faz, mas tem essas perícias solicitadas de ofício.

Mas a maioria das vezes pelo menos dos processos que eu acompanho, a maioria das vezes da Perícia é deferida pela própria câmara de julgamento ou na 1ª ou na 2ª câmara. Quando eu arguo a necessidade dessa perícia os conselheiros se convencem de que realmente ela é necessária, eles têm um procedimento já rotineiro de converter o julgamento em diligência e determinando o retorno para a célula de perícia. Então é, eu só tenho um único caso em que eu não conseguir isso, mas é porque o entendimento de não poder ser revisto o inventário. O conselheiro na época entendeu que o inventário não poderia ser revisto pelo Perito, não que ele negasse a perícia, por si só, mas que ele achou que não era possível rever, porque o inventário é uma contagem física dos estoques em determinada época em 31 de dezembro de cada ano, ele disse que não teria como retroagir no tempo para contar os estoques daquela época, e realmente não tem. Mas não era esse o objeto da perícia, o objeto era verificar todo o movimento de entradas e saídas pra saber se o estoque no final do ano estaria compatível com a documentação apresentada. O que a fiscalização normalmente faz. A fiscalização muitas vezes desconsidera inventários e entende que o nível de movimentação não está correto. E isso foi um objeto de mandado de segurança que foi julgado há pouco tempo e o Tribunal reconheceu o meu direito de realizar a perícia. Mas, de todo tempo que eu trabalho aqui esse foi o único caso que eu não conseguir fazer a perícia e ela ajuda muito a gente elucidar um fato as vezes confuso. Ela dá mais segurança. (Roberto)

Já em outro relato, a Sra. Eliane, advogada atuante em sociedades empresariais em sua maioria, fala que a realização de perícia contábil dá mais segurança para o contribuinte, dá mais qualidade ao lançamento tributário, dá uma ampla discussão do processo na busca da verdade. É o que consta em sua fala abaixo:

Muito mais segurança, sem sombra de dúvida, é como eu já disse, a Perícia ela dá qualidade, e ela deve ser a ferramenta para viabilizar a busca da verdade material, não preciso dizer mais nada, não pode haver parcimônia, Não posso utilizar o instrumento da perícia por fins procrastinatórios, obviamente a câmara, mas se eu casar a perícia com o contraditório e ampla defesa em busca da verdade material, eu não posso ser econômico, porque pense que eu quando mando fazer uma Perícia e a Perícia valida o lançamento, é uma espécie de revisão então eu acho que a perícia é uma das células mais importante para o processo. Frequentemente apresento manifestação do laudo. (Eliane)

Na avaliação da advogada Sra. Fernanda, atuante em algumas sociedades anônimas e sociedades empresariais, o trabalho pericial é muito satisfatório para o processo administrativo tributário, bem como destaca a proximidade de Fisco e contribuinte na busca da verdade material dos fatos.

Avalio perfeito o trabalho pericial. Muito satisfatório. Às vezes... até porque numa diligência dessa a gente tem a possibilidade de tá acompanhando, está levando documentação para os fiscais, não é, então, essa proximidade do Fisco com o contribuinte, isso aí, é mais do que benéfico para ambas as partes. Porque da mesma forma que o julgador pode ter uma dúvida na 1ª instância, porque ele não tem contato com a parte da mesma forma o Perito pode ter essa mesma dúvida, nada melhor do que você ter o contribuinte do lado pra tirar essa dúvida. Até porque o ICMS é o tributo mais complexo que existe no Brasil. Dada essa complexidade do ICMS, dada a complexidade de apurações de vários tipos de segmento, bebidas. Confeções, energia, comunicações, então nada melhor do que você ter essa proximidade para serem tiradas as dúvidas em conjunto. (Fernanda)

Por sua vez, o advogado Sr. Nilo, advogado atuante nas defesas de microempresas e empresas de pequeno porte, isto é, representante de pequenas empresas do Estado do Ceará, se posicionou diferentemente dos outros, pois em sua opinião, ele considerou que a Perícia no CONAT/CE é insegura, tendo em vista a extrema formalidade de documentos solicitados, destacando a supremacia da verdade formal sobre a verdade material dos fatos. Ele falou da sua dificuldade em reunir documentos para apresentar a Perícia, conforme segue em seu relato abaixo. Isso é um dado importante, pois, pode significar a ineficiência a um atendimento amplo no indicador da verdade material para as pequenas empresas do Estado.

A perícia no CONAT/CE ela é um pouco insegura. Porque muitas vezes ela tem o convencimento da verdade material, mas ela busca uma formalidade que pra se sustentar, muitas vezes é impossível. Ela tem ciência, a verdade é essa, o fato ocorreu desta maneira, mas as provas que ele entende suficientes, provas formais, ela não aceita. Esse é o grande pecado da perícia. Certo? Então há uma certa insegurança. Mas em termos gerais não tiro seu mérito tá entendendo, porque pelo menos está sendo revisto. Mas se está buscando aperfeiçoamento, o que sinto é essa insegurança. A verdade formal ela é mais importante do que a verdade material, que é uma coisa, que aconteceu de fato, eu acho que o Perito deve ter independência, para dizer: estou convencido que foi assim. Eu estou convencido que desta forma eu estou fazendo justiça. E essa independência eu não percebo, diante da exigência de formalidade, extrema formalidade de documentos. (Nilo)

Nesse indicador da verdade material, também foi perguntado aos servidores e conselheiros, se a realização de perícias contábeis ajudava para que o processo administrativo tributário fosse julgado com verdade e segurança dos fatos. Todos afirmaram que a Célula de Perícia é muito importante e fundamental para o processo e para a realização de justiça fiscal,

tornando-se imprescindível para trazer aos autos a verdade dos fatos, que corroboram para o julgamento. Esta realidade é transcrita nas falas abaixo.

Sim, outra coisa a célula de perícia que é fundamental, onde pudemos dizer que, 90% dos processos que advindos da célula de perícia, ele já vem com uma facilidade que não vejo, nesse tempo que eu estou lá, só vir 2 ou 3 laudos que não foram aceitos e precisaram retornar para a Perícia. Porque algumas coisas que não ficam claras e vem pra se tirar dúvida, facilita pra entender a procedência. Com certeza ajuda para a verdade material e segurança no julgamento. Muitas vezes se esclarece, muitas vezes se corrige, até erros mesmo e deixando claro que a Perícia não faz uma nova fiscalização. A perícia está para esclarecer dúvidas do julgador singular, do consultor tributário. A justiça fiscal ela é feita no momento que a verdade material ela é totalmente esclarecida, totalmente posta, e a Célula de Perícia, ela trabalha com fatos devidamente embasados, deixa muito claro a verdade. Aprendi a ouvir a argumentação e olhar o outro lado, é muito interessante, quando você abrir a mente pra ouvir o outro lado, dos argumentos da defendente e que você não está convencido e quando terminou aquele debate, pronto, o Presidente até fala, conselheiros não se apaixonem pelos processos, mas porque o debate vai até as ultimas, com o representante legal também, com os representantes classistas e fazendários, por vezes acalorados, mas sempre em busca dessa verdade material. Eu aprendi muito a ouvir e a respeitar o outro lado. É muito bom, muito interessante. (Maria)

Um dos princípios que norteiam a verdade material. Muitas vezes o que se chega pra ser julgado na câmara, não é só matéria de Direito, tem matérias de fato. E precisamos de esclarecimentos, ou através da Perícia, fazer um laudo, um levantamento, uma conta gráfica, ou através de juntada de documentos para subsidiar a decisão. O trabalho da perícia, via de regra, raro, raro, não é acatado, mas, eu acho que 95% de todos os laudos periciais são acatados pelo Conselho de Recursos Tributários. É, realmente é um grupo por demais relevante, e decisivo quando nos autos tem a perícia para a decisão de um processo. (Henrique)

A maior parte que eu relatei meus processos foram para a perícia. Vou ficar conhecida como a conselheira da perícia. A perícia é imprescindível para a verdade dos fatos, principalmente se é, não prescinde só de um mero descumprimento de obrigação acessória, quando não é mero descumprimento de obrigação acessória. na maioria, omissão de entrada, omissão de receita, omissão de saída e falta de recolhimento, eu acredito 100% dos que vão para a perícia, 90% voltam com o valor menor, por que? Dependendo da atividade do contribuinte, vão ser trazidos novos elementos de provas que ajudam, o setor da perícia é imprescindível é de suma importância para a verdade material, né. (Igor)

Sim. Se o objetivo aqui busca da verdade material, nem sempre os processos está bem instruído, ou mesmo que bem instruído, as vezes o contribuinte traz fatos novos e necessariamente há necessidade de realização de perícia para verificar, porque é praticamente impossível na sessão fazer uma análise, corre o risco de fazer uma análise superficial, daí a necessidade da perícia. Para o julgador, para o conselheiro, que dizer o seguinte... A perícia é os olhos do julgador, dada a importância em função de fatos novos, assuntos que precisariam ser esclarecidos, como importante sim é a perícia, além do próprio contribuinte, nessa fase, com assistente técnico, esclarecer alguma coisa, que na visão do agente fiscal tenha aquele entendimento, ou seja, são situações importante para esclarecer, o auto de infração, né, o crédito tributário que foi lançado. (Gabriel)

Sustentação Oral: Este indicador foi utilizado para medir a frequência com que o CONAT/CE oportuniza a sustentação oral para os contribuintes. Na observação direta, constata-se que, das sessões plenárias assistidas, nem todas haviam Representante Legal para fazer a sustentação oral, que é um mecanismo de defesa muito importante para o processo.

O advogado, em sessão plenária, tem a oportunidade para falar a respeito do seu processo, abrindo uma discussão maior, com apresentação, inclusive, de novos elementos de prova para a resolução da lide, expondo o seu ponto de vista a cerca dos fatos.

Nos termos do art. 42 da Lei do CONAT/CE nº. 12.732/97, o princípio da transparência é citado, de forma a garantir que as sessões serão públicas, bem como é assegurado o uso da palavra.

Art. 42. As sessões do Conselho de Recursos Tributários serão públicas, ressalvado o disposto no artigo 24 desta Lei.

Parágrafo único: Antes de iniciada a votação, será assegurado o uso da palavra, sucessivamente, ao Procurador do Estado e ao recorrente, ou seu advogado, na forma definida em regimento.

Na Categoria das Diferenças foi avaliado o atendimento aos indicadores dos recursos voluntário, especial, extraordinário. O objetivo foi avaliar se o CONAT/CE disponibiliza recursos como medida para recorrer de decisão contrária no todo ou em parte do julgamento ocorrido, sejam para o contribuinte, sejam para o próprio Estado, levando em consideração a igualdade da diferença, isto é, de que nenhum contribuinte tenha diferença de julgados em matérias tributárias semelhantes, garantindo o princípio da recorribilidade.

Neste indicador foram utilizadas as entrevistas para avaliar se os contribuintes eram atendidos quanto ao aspecto dos Recursos. De acordo com a Lei do CONAT/CE nº. 12.732/97 são disponibilizados quatro (4) tipos de recursos: recurso voluntário, recurso de ofício, recurso especial e extraordinário. O primeiro diz respeito ao contribuinte, quando as decisões proferidas em 1ª instância lhe forem desfavoráveis no todo ou em parte. O segundo, chamado recurso de ofício, aduz quando as decisões forem contrárias, no todo ou em parte à Fazenda Estadual, fato este, que caberá ao Julgador de 1ª Instância interpor recurso de ofício ao CRT, para valores originais de auto de infração a partir de cinco mil (5.000) UFIRs.

Por sua vez, o recurso especial é dirigido ao Conselho Pleno, em caso de divergência entre a resolução recorrida e outra da mesma Câmara, de Câmara diversa ou do próprio Conselho Pleno, quando tiverem apreciado matéria semelhante. O recurso extraordinário cabe de decisão da Câmara de Julgamento para o Conselho Pleno, na hipótese

daquela ser contrária, no todo, à decisão de primeira instância, desde que, cumulativamente: a) a decisão da Câmara de Julgamento tiver sido unânime, bem como a Câmara tenha deixado de apreciar matéria de fato ou de direito analisada pelo Julgador Singular.

Ambos os recursos especial e extraordinário procuram dar tratamento igual aos contribuintes, para julgados em matéria semelhantes, procurando reduzir a diferença entre eles, já que se trata praticamente de matérias tributárias iguais.

Nesse contexto, foi perguntado aos Representantes Legais de Contribuintes se o mesmo já precisou apresentar algum tipo de recurso e qual a finalidade. No gráfico, 5.24, ficou evidenciado que todos os onze (11) entrevistados responderam que sempre há a necessidade de apresentar recursos e, portanto, nunca deixam de apresentar, até mesmo para que a matéria tributária seja discutida, debatida e apreciada até as últimas instâncias.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Neste indicador vale registrar também algumas falas de Representantes Legais entrevistados, evidenciando que a percepção deles é da permanente necessidade de apresentar recursos no trâmite processual.

Sempre há necessidade de apresentar recurso, sempre acontece. Recurso voluntário, recurso especial. É porque é o seguinte, na 1ª instância, sendo o processo julgado desfavorável ao contribuinte, vai ter recurso voluntário, e se favorável ao contribuinte, vai ter recurso de ofício, então assim, o processo vai de fato para a 2ª instância. Geralmente se resolve na 2ª instância, e aí pode ir para o Pleno, mas geralmente não acontece, já se resolve na 2ª instância. Mas, questão de recurso sempre ocorre, na 1ª e 2ª instância sempre ocorre. (Sandro)

Sem dúvida. Todos os recursos são apresentados. Às vezes para ganhar tempo, para prolatar prazo mesmo. O mais comum é o recurso voluntário. Aqui há sempre um debate geral na 2ª instância. (Roberto)

Via de regra sim apresento recurso sim. Hoje eu acompanhei 4 processos, dos quatro, dois passou pela perícia e os outros dois não tinham aspectos materiais para serem examinados pela perícia. Dos 4, a metade foi para a perícia. Desses 4, 2 tinham julgamento pela parcial procedência em 1ª instância, o que desencadeou o próprio recurso de ofício, mesmo que a gente não apresentasse recurso voluntário, já subiria para a 2ª instância. E dois processos foram julgados procedentes em 1ª instância, aí sim, a gente apresentou recurso voluntário e nesses dois apesar do recurso de ofício, houve recurso voluntário. Então nos 4 processos o recurso voluntário foi apresentado para reforçar que via de regra costuma apresentar o recurso voluntário. (Regina)

Vários recursos. Se tem uma característica do CONAT, como também dos órgãos administrativos de uma maneira geral é que as decisões de 1ª instância tem uma tendência muito forte a confirmar a ação fiscal, então o contribuinte é levado a recorrer ao Conselho. Então sempre, sempre, estamos recorrendo. Um caso ou outro é que não há necessidade de recurso quando o primeiro grau já reconhece que a ação fiscal é improcedente, mas é raro. E eu já tenho interposto recurso tanto para as câmaras como para o Plenário. (André)

Sempre apresento recursos. O Fiscal muitas vezes autua por uma suposição certo, mas o Julgador não tem poder de cancelar esse auto de infração com uma suposição, mesmo que ele esteja convencido que ele é irregular, tá entendendo, ele necessita de uma prova formal, e as vezes muito complexa, pra maioria das empresas, o que a maioria das empresas não regem por uma formalidade que se exige no contencioso né, são todos os livros fiscais, mas a empresa é simples nacional?, todas as operações bancárias tem uma devida comprovação, já existe uma certa mistura de conta de pessoa física com pessoa jurídica, principalmente nas pequenas empresas. Então quem sofre mais com essa formalidade é o contribuinte pequeno. (Nilo)

Já. A gente sempre apresenta recursos. Como os recursos eles são garantidos pela nossa legislação principalmente pela constituição que permite o duplo grau de jurisdição. E geralmente a gente tem apresentado recurso sim. Até porque é como eu estou te falando, as decisões na 1ª instância das sempre são mais penosas, porque é um julgador, é o entendimento dele, então, geralmente as decisões de 1ª Instância, tiradas algumas exceções, elas são geralmente pela procedência do auto de infração. Então a gente sempre tem que está manejando o recurso no CONAT/CE. (Fernanda)

Sim. A maioria dos processos eu apresento recurso, certo. É geralmente o julgamento de 1ª instância tende a ser desfavorável ao contribuinte, isso é uma regra geral que eu tenho observado alguns são favoráveis, mas a grande maioria é desfavorável e muitos desses julgamentos são revistos, reformados na 2ª instância, né. Muitas vezes até em sede de recurso especial é que a gente vai conseguir reverter o julgamento. (Carlos)

5.3 Avaliação de outros aspectos de Justiça Fiscal

Neste item, foram dispostos outros resultados qualitativos que encontramos nas entrevistas realizadas e que demonstram também, aspectos pertinentes à justiça fiscal que é desempenhada pelo CONAT/CE. Referem-se às percepções dos entrevistados com a questão

da imparcialidade; o que é justiça fiscal; se a justiça fiscal ocorre no CONAT/CE e as melhorias identificadas e apontadas por eles.

Imparcialidade: No aspecto da imparcialidade, foi perguntado entre servidores e conselheiros, se eles identificavam em sua atividade processual, o critério da imparcialidade. Nas respostas, de maneira geral, observa-se a busca de um julgamento mais justo observando este critério. Contudo, todos declararam que é um ponto complexo, que exige maturidade humana e bagagem de experiência profissional ao longo dos anos para ser imparcial no julgamento do processo administrativo tributário. Foi identificado ainda, em uma das falas, que às vezes, no confronto entre Estado e contribuinte, o advogado abraçando todas as causas e teses suscitadas pelo contribuinte, também acaba por provocar nos conselheiros representantes da Fazenda Estadual a defender o Estado nesse momento. É o que condiz com as falas de alguns entrevistados transcritas abaixo.

Um dos pré-requisitos do julgador é exatamente a imparcialidade, evidente que quando se conhece e aí tem um ponto a ser destacado: a imparcialidade leva exatamente a apreciar a norma como ela está posta. E diante dos fatos apontados no auto de infração se pode chegar a uma conclusão. Então, eu percebo sim que há essa preocupação de aplicar a justiça fiscal dentro do que está posto na norma, até porque não podemos fugir do que está na legislação. (Gabriel)

O processo Administrativo Tributário tem vários princípios, princípio da celeridade, princípio da verdade material, imparcialidade é um também, que deve nortear todo julgador, qualquer juiz, ser imparcial, não ter amor por nenhuma das partes, tem que ser imparcial, buscar a justiça. Assim no meu trabalho, eu tenho desenvolvido dessa forma, ser imparcial. Mas, o que eu vejo as vezes é, que os representantes dos contribuintes defendem o contribuinte e eles abraçam todas as causas, as teses suscitadas pelo contribuinte, e isso faz com que também, eu vejo que somos compelidos a também defender o fisco nesse momento. Se nós vamos ser justos, e for trabalhar com voto de bancada, aí atinge a imparcialidade. Mas, na grande maioria das vezes busco ser imparcial. A minha imparcialidade fica comprometida quando percebo voto de bancada do outro lado, aí, eu penso no fisco e nas repercussões que a decisão pode ter dentro do Contencioso. (Henrique)

O conselheiro ele vota de acordo com a Lei, com o seu entendimento pessoal, com a interpretação da Lei. Então ele é pra votar buscando sempre a verdade material, se isso realmente for seguido, não há que se falar em parcialidade. (Maria)

Eu sei que isso é um ponto muito controvertido, porque a imparcialidade, eu sempre digo, ela vem, cada ser humano traz consigo uma bagagem, uma bagagem de valores, e com o passar dos anos a experiência profissional, é, hoje o contencioso estadual, ele, para ser conselheiro já tem os pré-requisitos né, aqui, eu não sei se é 3 anos, mas no CAF, por exemplo, exige 5 anos de experiência na área tributária, então é natural, eu que venho representando a entidade de classe, eu trago comigo uma bagagem de experiência, como o conselheiro fazendário traz uma bagagem de experiência, né, são duas bagagens de experiências totalmente distintas. Qual a experiência do fazendário, é aplicar a lei, eu digo que é a cartilha da fazenda, então o auditor fiscal ver se o contribuinte cumpriu a lei. Normalmente o auditor fiscal quando vem da fiscalização, há uma grande tendência, isso não é, não estou me referindo aqui ao contencioso administrativo tributário, como eu sou também

conselheiro do CAF, do conselho administrativo dos recursos fiscais, eu já estou lá há 5 anos e meio, então também visualizo isso lá, quando ele vem da fiscalização direto para a câmara de julgamento, é natural que ele busque ratificar o auto, pela parcialidade? Não. Porque a experiência que o traz, é a legislação. A Bíblia dele é a legislação, ele dizia isso, o contribuinte não cumpriu a lei e o auto de infração está perfeito. Então a experiência dele é essa, ele foi parcial? Não, ele julgou de acordo como sua experiência e seu conhecimento. Ele tem menos conhecimento? Não, ele tem toda uma cadeia de experiência passada que o traz aqui, então é natural com o passar dos anos. Essa imparcialidade você consegue ao longo dos anos, na vivência, daí que eu acho até prejudicial um mandado de 2 anos, o CAF por exemplo tem um mandado de 3 anos, prorrogáveis por mais 3 e mais 3 anos, 9 anos então. Então hoje eu estou com 5 anos e meio no CAF, hoje eu me sinto totalmente imparcial para julgar um processo, pela própria experiência. Não é porque eu tenha 5 anos, mas pela vivência que eu tenho, eu aprendi o quê? a ver o processo sob vários primas, vários aspectos e não só a lei. Entendeu? Então quem vem da fiscalização prioriza a lei. E o conselheiro que vem das federações, quando chega aqui vem com um gás, eu vou defender o contribuinte, eu vou mostrar serviço para a minha federação., vou defender o contribuinte. E Essa é a ideia, de quem chega aqui, porque é como o time de futebol, você venho representando quem? Então eu vou ganhar, eu quero ganhar, eu quero ganhar, eu quero que meu time ganhe, sendo que com o passar do tempo, você percebe que isso não tem nada haver, você não está aqui pra um jogo de futebol, você tá aqui exatamente julgando um processo num órgão de estrita responsabilidade, onde se eu for julgar todo o processo improcedente, eu vou está passando a mão na cabeça daquele contribuinte ruim, e aquele contribuinte ruim vai está lesando o bom.

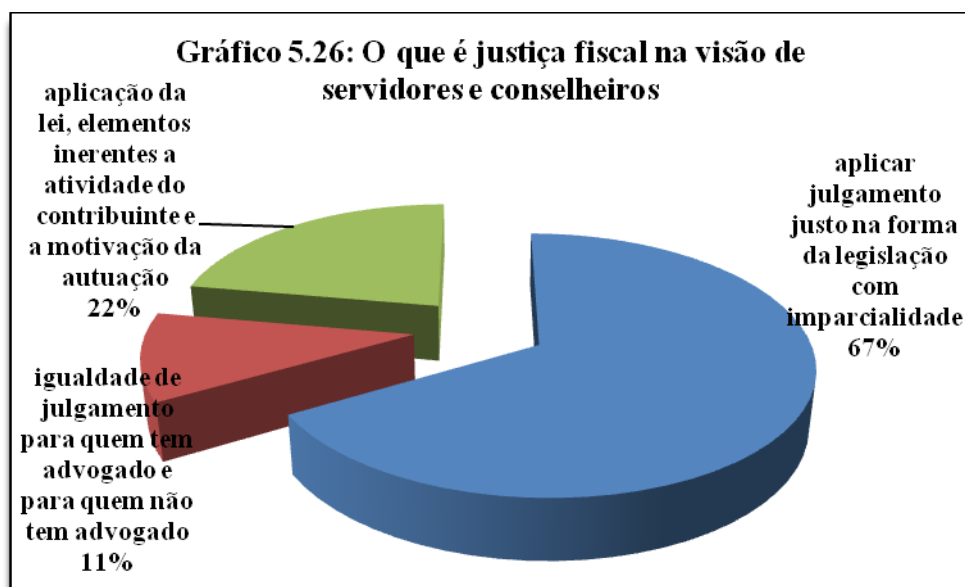
Portanto, eu tenho que me abster de tudo isso, de quem eu represento e tenho que a partir de então, considerar a minha bagagem de experiência, porque quem defende o contribuinte é o advogado. O advogado é constituído para defender o contribuinte, é para apontar inconsistências, lacunas na lei, solicitar perícia, mostrar erros, esse é o papel do advogado. O papel do conselheiro de representante de classe é verificar se naquele processo, estão considerando todos os elementos atinentes a atividade daquele contribuinte, pra que seja feita a justiça. Então no final das contas, o resultado final, que eu busco, e que o conselheiro fazendário busca, é o mesmo, que deve buscar né, que é julgar o processo á luz da legislação e da atividade do contribuinte considerando elementos intrínsecos a atividade do contribuinte. (Igor)

O que é Justiça Fiscal? Neste aspecto foram perguntados aos Representantes Legais, servidores e conselheiros sobre o que eles achavam o que era justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, obtiveram-se os resultados demonstrados nos gráficos 5.26 e 5.27.

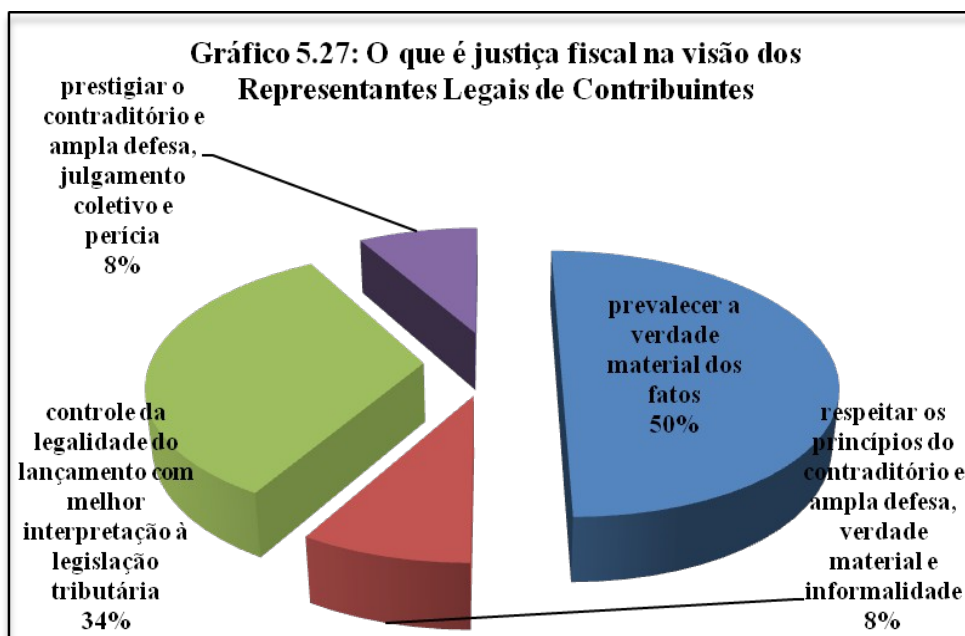
Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE segundo os servidores fazendários e conselheiros entrevistados observou-se que cerca de 67% afirmaram que esta justiça é inerente a um julgamento justo, na forma como está na legislação tributária do Estado do Ceará, de maneira a recuperar o crédito devido, que por algum motivo não foi recolhido aos cofres do Estado. É uma justiça fiscal que encontra respaldo na aplicação da legislação tributária do Estado.

Por outro lado, outros 11% de servidores e conselheiros afirmaram que a justiça fiscal é aplicada quando há um julgamento igualitário entre contribuintes que possuem advogados e aquelas que não possuem advogados, ou seja, é o CONAT/CE aplicar a igualdade de julgamentos independente da condição de defesa do contribuinte. Outros 22%

afirmaram que a justiça fiscal é aplicar a legislação tributária considerando elementos inerentes as atividades do contribuinte, isto é, suas especificidades em relação a atividade desenvolvida pela empresa. Esta última foi a opinião dos Conselheiros representantes de classes empresariais do Estado.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Quanto à percepção dos Representantes Legais entrevistados, constatou-se que 66% deles disse que a justiça fiscal é prevaler à verdade material dos fatos, considerando os

princípios do contraditório e ampla defesa, bem como aspectos do julgamento por colegiado e pedidos de perícia, que contribuem para que a justiça fiscal ocorra. Cerca de 34% afirmam que justiça fiscal é a melhor aplicação da legislação tributária do Estado do Ceará, controlando a legalidade do lançamento do crédito tributário.

A percepção dos conselheiros entrevistados nas falas abaixo, demonstram as suas opiniões sobre o que é justiça fiscal.

No âmbito do CONAT/CE a justiça fiscal passa exatamente pela nossa parte, pelo julgamento de uma forma mais justa, na forma como está posto na legislação, exatamente no intuito de recuperar ou de, o objetivo é esse, recuperar aquele imposto que por algum motivo não foi recolhido aos cofres do Estado. Então é uma etapa. Encerrada essa fase tem outras etapas: procuradoria, execução fiscal, todo um desmembramento da decisão, dívida ativa. Então, se você faz um julgamento imparcial, tentando aplicar da melhor forma a justiça fiscal dentro da legislação, naturalmente vai dar uma certeza maior da recuperação desse crédito tributário. (Gabriel)

Justiça é um ideal, né, o Direito tenta materializar essa justiça. Há um distanciamento às vezes grande, né, porque muitas vezes a gente está aplicando a norma, mas nosso sentimento é que a norma é injusta. Justiça é um ideal a ser buscado. Aqui nós tentamos a prática da justiça fiscal, no dia a dia, nos nossos julgados. É obvio que não podemos, dadas as limitações de ser um órgão de julgamento administrativo, nós não podemos declarar a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de uma norma, mas muitas vezes somos cumpridos a aplicar a lei, que não podemos fazer diferente, mas tentamos ser justos, aplicando os princípios, aplicar a penalidade mais justa ao Contribuinte, para o contribuinte. Eu acho que nós praticamos a justiça fiscal no contencioso quando somos imparciais e quando tentamos adequar as normas existentes, interpretar a norma existente da forma mais justa possível, cobrar o que é devido ao contribuinte, nem mais, nem menos, cobrar o que é devido e quando é devido. Eu acho que praticamos justiça quando agimos dessa forma. (Henrique)

Olhe, vou lhe ser sincera, Elizabeth, eu estou numa câmara que eu digo que é uma câmara que poucos lugares tem uma câmara como esta, onde temos conselheiros fazendários, a começar pela nossa presidente, que tem essa visão dessa justiça fiscal, de que seja, o processo do contribuinte seja julgado de forma tratando dos pontos inerentes, não só processo como atividade desenvolvida por ele. Então eu entendo que hoje o CONAT/CE tenha obtido esta justiça fiscal em nossos julgamentos.

A justiça fiscal realmente pode ser vista de dois prismas: sob o prisma da fazenda, que seja aplicada a lei. Então cumpra um julgamento justo porque cumpra a lei, porque naquele caso específico, deveria haver o recolhimento do ICMS, o contribuinte não cumpra, e a luz, digo do contribuinte, tem uma justiça fiscal que é aquela que, considera os elementos intrínsecos a sua atividade, e aos fatos ocorridos, porque não é a atividade, existe um elemento que tem que ser considerado, qual é o fato típico narrado? né, é extraviar livros fiscais? Vamos supor o contribuinte extraviou os livros fiscais, vamos supor que este contribuinte extraviou um livro fiscal porque ocorreu um incêndio na empresa dele e queimou-se tudo, e ele comunicou a SEFAZ o extravio, mas não pediu a excludente de culpabilidade. Aí é dada a comunicação de extravio, há uma ordem de serviço e fiscaliza, e o contribuinte é autuado como extravio. Mas, se o contribuinte comunicou o extravio, já declarou, já confessou, porque eu vou penalizar por extravio? Se a ação fiscal se iniciou com base em cima de uma denúncia do próprio contribuinte, uma denúncia espontânea, mas, aí é exatamente isso, era pra ter comunicado e pedindo a

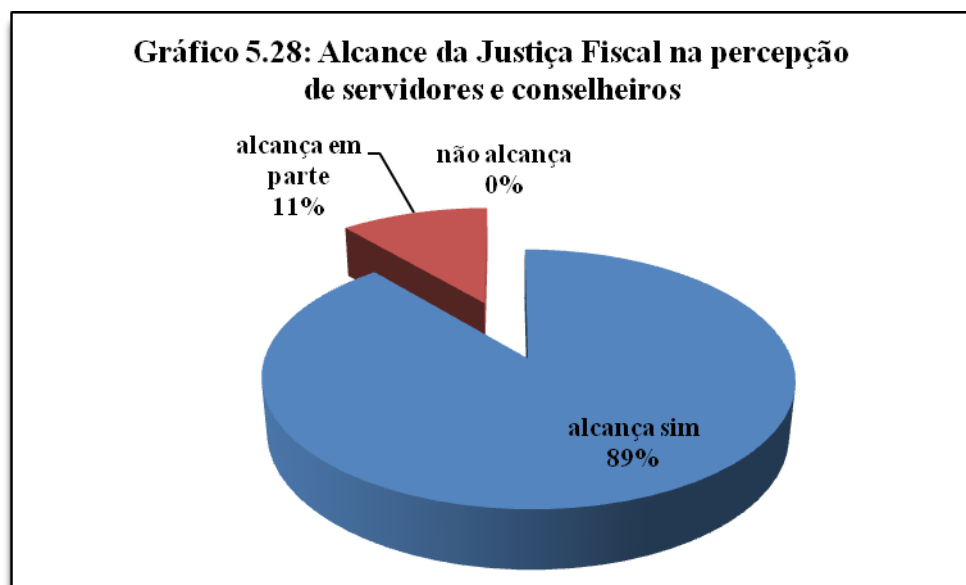
excludente de culpabilidade. E aí ocorreu a autuação, quer dizer, mas é um absurdo, uma circunstância como esta. O que é justo?

Dentro do fisco o ato está perfeito. E da parte do contribuinte ele vai se sentir injustiçado sempre.

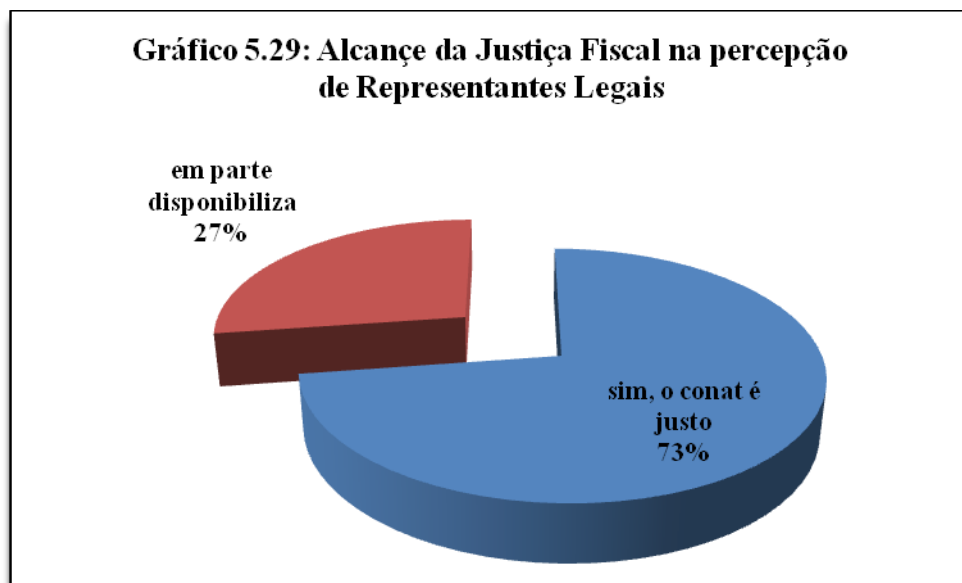
O que é a justiça fiscal aqui, eu entendo que, nesse ponto, é cumprir a lei? A lei não diz pra considerar os elementos intrínsecos ao que motivou a autuação. Então eu tenho que considerar: a lei, em primeiro plano, os elementos intrínsecos a motivação da lavratura do auto de infração, daí porque aqui tem muitos autos considerados nulos, por quê? Porque não consideram elementos intrínsecos a autuação, né. Então essa questão, das comunicações, o que o termo de intimação solicitou do contribuinte. Termo de intimação solicita arquivo magnético, vai e lavra o auto. Mas nem solicitou em qual leiaute o contribuinte deveria apresentar. Ontem tivemos um aí, por quê? porque o termo de intimação não especificou o leiaute. Cerceou o direito de defesa do contribuinte.

Então, deve-se considerar elementos intrínsecos a motivação da lavratura do auto de infração, e devo considerar por ultimo que estou autuando, é um contribuinte, a atividade desenvolvida por ele, os elementos inerentes as atividades desenvolvidas pela empresa. Aí eu obtenho a justiça fiscal. São os pontos que eu como conselheira considero: lei, autuação, méritos intrínsecos a motivação do auto de infração, o que é que motivou a autuação. Tem muito contribuinte que alega falta de motivação do auto de infração, o que é isso? É lavrar o auto e não especificar o porquê? E que este porquê esteja de acordo com o que foi desenvolvido na ação fiscal, lógico né, então, eu entendo dessa forma, a justiça fiscal só pode ser aferida a luz desses três elementos. (Igor)

A justiça fiscal é realizada? Nesta seara, foram perguntados aos Representantes Legais, Servidores e Conselheiros sobre o alcance da justiça fiscal no CONAT/CE. Os resultados evidenciam, conforme expostos nos gráficos 5.28 e 5.29. Cerca de 89% dentre servidores e conselheiros, assim como, outros 73% entre Representantes Legais, afirmam que a justiça fiscal é realizada no âmbito do CONAT/CE.



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas



Fonte: Elaboração própria com base na análise de conteúdo das entrevistas realizadas

Os outros 11% de Servidores e Conselheiros e 27% de Representantes Legais afirmam que a justiça fiscal ocorre no CONAT/CE em parte, pois, alegaram devido às limitações do controle da constitucionalidade do ato que não pode ser realizada na esfera administrativa. Segue abaixo as falas de alguns entrevistados quando perguntados se o CONAT/CE na busca da justiça fiscal conseguia alcançar esse objetivo.

Eu vejo que sim. Há julgamentos que, que, o fato que somos humanos, o conselho é formado por seres humanos que são falhos, acontecem erros, o contribuinte tem seus direitos quando vai inclusive até o pleno, e outra coisa, o fato do julgamento do administrativo, não encerra o assunto, porque inclusive o contribuinte tem o direito de levar isso á justiça, saindo do âmbito administrativo e indo para o judiciário. Mas eu vejo que muitas coisas e a grande maioria são resolvidas aqui dentro mesmo. Eu creio, sinceramente, piamente na justiça fiscal. (Maria)

Olha, eu diria que há um esforço nesse sentido, até por conta de outras variáveis, celeridade processual, ainda hoje se percebe a demora entre a lavratura do auto e o julgamento, mas há um esforço no sentido de acelerar, diminuir bem esse espaço de tempo, muitas vezes se esbarra com alguma dificuldade: realização de perícia, diligência, você não encontra os elementos necessários para esclarecer ali, consequentemente um julgamento seguro para aplicar a justiça fiscal. Então, quanto menor o espaço de tempo, né, entre a lavratura do auto e o julgamento, a justiça fiscal tende a ser mais próxima a realidade dos fatos. (Gabriel)

Eu entendo que em parte, porque não só o CONAT, mas os órgãos administrativos, na hora da dúvida vai julgar em favor do Fisco e a principal crítica que eu falo é que nos PAT eles não fazem o controle da constitucionalidade do ato, que eles diz\em que não podem ser feito na instância administrativa, entendo, que você não pode julgar se é constitucional ou não, o que valor eu posso dar ao ato se ele não pode ser avaliado pela constituição que é o principal elemento jurídico. Isso eu acho o principal problema porque não cabe na esfera administrativa. (Roberto)

Sim. Por esse atendimento a esses princípios que regem o Processo Administrativo, isso do ponto de vista dos princípios, eles respeitam esse atendimento, do princípio do contraditório, da ampla defesa, da verdade material e também eu acrescentaria ao princípio da informalidade do PAT e isso se confirmando com o próprio procedimento do contencioso, na medida que permite apresentação dessas provas, da ampla discussão. (Regina)

Justiça fiscal é um conceito muito amplo do que... vamos ver a nível do conta/ce. Eu acho que a justiça fiscal já nasce da própria legislação do sistema tributário. O CONAT/CE já está restrito a um normativo já preexistente que Ele tem compreensão se é justo ou não, né, ele pode fazer sua parte dentro daquele sistema normativo, mas se for falar em justiça fiscal seria uma coisa mais ampla. Eu acho que realiza justiça fiscal dentro de suas limitações. (Nilo)

Com certeza. Exatamente por essa possibilidade ao exercício do contraditório e ampla defesa. Quantas vezes eu já fui para uma sessão de julgamento e o auto de infração foi julgado parcial procedente ou foi julgado procedente realmente, e eu me dou por satisfeito, porque a justiça fiscal não é só você conseguir o êxito que você está almejando desde o começo, mas é você ter uma boa prestação jurisdicional, aonde você tenha segurança daquilo que está sendo julgado. Mesmo perdendo, você tem a sensação que a justiça fiscal foi feita. Por que? Porque foi comprovado por A + B que o auto de infração estava correto. Isso já aconteceu várias vezes. E mais uma vez eu reforço a figura da célula de perícia, né. A perícia é muito importante num processo desses, porque o Perito ele vai fazer uma análise de acordo com o que foi lançado na defesa, porque, ele está vinculado também a isso, então assim essa análise é muito criteriosa, tem mais tempo, uma possibilidade de análise maior, ele tem um contato maior com o contribuinte, contato maior com o julgador, então, tudo isso está relacionado com a justiça fiscal. (Fernanda)

Eu tenho diversos olhares sobre justiça fiscal. Em muitas situações. Aplica o que preceitua a legislação fiscal é fazer justiça fiscal. E o que diz a legislação fiscal? Como eu lido com linguagens eu vou ter visões diferentes, mas eu acho que quando se olha para a legislação, quando se olha para os acontecimentos, quando se prestigia aquela tentativa de se aproximar dos acontecimentos, porque um grande problema do processo, é porque não tocamos no Real, quando se faz uma perícia, não se toca no real, tenta se aproximar através de vestígios. Essa é a dificuldade porque não tocamos no real, quando o contencioso prestigia a ampla defesa, prestigia o contraditório, não é parcimonioso com relação a perícia, quando prestigia o julgamento coletivo, a probabilidade de realiza a justiça fiscal não é algo que vá ao encontro do contribuinte, não é conceder aplicação da legislação de maneira a respeitar os princípios e eu acho que de um modo geral o CONAT/CE em muitas situações realiza justiça, tanto para o contribuinte como para o fisco também. (Eliane)

Melhorias para o CONAT/CE identificadas: Neste aspecto foram perguntados aos Representantes Legais, servidores e conselheiros sobre a opinião deles sobre as possíveis melhorias que eles identificavam para o CONAT/CE no alcance de seus objetivos que precisariam ser implementadas. As respostas foram diversificadas.

Na opinião dos Representantes Legais entrevistados as principais melhorias elencadas por eles que ajudariam na efetividade da justiça fiscal foram:

- Processamento digital dos processos;

- Estrutura maior com mais pessoal, tendo em vista a demanda de processos; pois na visão deles é necessário para agilizar o trâmite dos processos;
- Uma 1ª Instância que poderia ser colegiada para melhoria da qualidade do julgamento;
- Criação de uma terceira câmara de julgamento tendo em vista o volume de trabalhos;
- Assessores para auxiliar conselheiros e Presidência do CONAT/CE;
- Criação de uma câmara específica para trânsito de mercadorias;
- Alternância da presidência das câmaras entre Conselheiros do Fisco e Conselheiros Representantes dos Contribuintes, isto é, uma das câmaras o Presidente ser um Representante de Classe Empresarial;

Segue abaixo alguns relatos de Representantes Legais que evidenciam esta realidade.

A questão da virtualização é viável. Analisar o processo virtual de forma que o processo ficasse disponibilizado no site. Então acompanhando o processo virtualmente poderia protocolar defesas pela internet, e acabaria essa demanda de vir pessoalmente para tirar cópias do processo. Seria uma forma mais rápida de trabalhar. (Roberto)

No funcionamento do CONAT/CE o que poderia ser melhorado seria a tentativa de evitar alguns gargalos, como por exemplo: alguns lugares que o processo ainda demora, né. Deveria melhorar agilidade no trâmite dos processos, é, isso pode ainda ser examinado, ver quais são os lugares que esses processos ficam parados, o que poderia ser feito para dar mais agilidade a esta etapa de julgamento.

Olha, o CONAT/CE é uma instituição, é, que a gente faz análise, as perguntas que você fez dizem respeito mais a essa visão institucional, mas é importante fazer uma referência, um comentário: O perfil do CONAT/CE muda a partir de seus dirigentes, então, essa abertura, essa transparência, essa busca da justiça fiscal está diretamente ligada ao perfil de cada dirigente, não necessariamente a Presidência das câmaras, mas a presidência, dos chefes das células. Cada pessoa dessa é que vai definir o perfil do âmbito de trabalho.

O que eu voto é que o perfil atual tem sido mais de abertura, perfil democrático, perfil que melhor atende ao anseio do contribuinte de ter sua justiça fiscal reconhecida. (André)

Eu acho que o contencioso tem que ser mais prestigiado pela, pela instituição fazendária, eu acho que deve haver uma melhoria na sua estruturação, especialmente do ponto de vista de instrumentalização para seus agentes, hoje mesmo, especialmente com o advento desse Refis, nos temos vistos a célula de perícias muito sacrificada, e aí, eu diria não só pelo Refis, o refis agravou um pouco isso, porque todo mundo tá querendo um laudo pericial, um julgamento de 1ª instância, um parecer de consultoria, que lhe oriente melhor se adere ou não ao Refis, mas, naturalmente, a célula de perícia, já é muito sacrificada porque as imperfeições do trabalho da fiscalização levam a isso. Se os trabalhos de fiscalização fossem, digamos assim, fossem menos equívocos, a Perícia teria menos trabalho.

As câmaras tem sofrido com isso, os julgadores de 1ª instância, mas acredito que tenha sofrido com isso, com volume grande de trabalho.

As câmaras tem reduzido seu período de recesso, necessário, com volume de trabalho. O conselheiro precisa de tempo para estudar o processo, relatar, fazer

resoluções. Então me parece que o contencioso precisa ganhar essa dimensão um pouco maior para continuar atendendo bem como vem atendendo até aqui pelas demandas da justiça fiscal.

Eu diria principalmente, de enxergar, porque o que a gente sabe que há muitas críticas, o contencioso desagradou muitos setores de arrecadação, porque preocupado com a justiça fiscal, ele contraria mesmo, crítica trabalhos fiscalizatórios feitos com a imprecisão, não é toa, mesmo vinculado a estrutura da SEFAZ/CE, ele tem autonomia, conselheiros estão cumprindo mandatos, tem plena autonomia para fazer isso. Mas, isso acaba desagradando né, e por isso que eu acho de ser mais prestigiado, e obviamente para isso, uma estrutura maior, mais pessoal. (Regina)

Em São Paulo o presidente das câmaras é da Fazenda e da outra Câmara é da classe empresarial e o Pleno o vice presidente é da classe empresarial. Eu acho que esse seria o modelo ideal de justiça fiscal. Eu achei muito interessante esse modelo. (José)

Processamento digital dos processos. O CONAT melhorou muito. Eu faço sustentação oral no CONAT desde 1998 e assim evoluiu muito. Eu sou muito satisfeito com a forma do processo, da verdade material buscada dentro do CONAT. A gente tem uma liberdade muito grande no CONAT de acesso à informação. Na minha visão que realmente como seria disponibilizado o processo digital

Um fato muito importante de nosso CONAT aqui o contraditório inicia-se com a lavratura do auto de infração, mas você não precisa apresentar defesa, um recurso na 1ª instância pro auto ir pra análise no CONAT, pelo menos na 1ª instância, porque na 2ª instância precisa de recurso voluntário. Então isso daí demonstra o quanto a SEFAZ e o CONAT está preocupado com a essa prestação jurisdicional, essa busca da verdade material, do contraditório e ampla defesa. Então, o contraditório se iniciar com a própria lavratura do auto de infração, isso é algo que está há anos luz na frente de qualquer CONAT em que eu já atuei. (Fernanda)

Com respeito à percepção de Servidores e Conselheiros, as falas descritas abaixo demonstram a necessidade de ampliação da estrutura CONAT/CE como um todo, com vistas a adequar a demanda de julgamento de processos que é muito grande, objetivando otimizar seus resultados na busca desta justiça fiscal.

Não existe nenhum órgão que esteja 100% atendendo as necessidades do próprio órgão como da população, ou daqueles que o buscam. Eu creio que vai melhorar com a implantação do processo eletrônico tributário (PAT) que está em desenvolvimento, eu creio que ampliação das turmas de julgamento, mas turmas de julgamento, câmaras de julgamento, talvez incremento de mais julgadores, mais peritos, tudo isso para desaguar, tendo em vista que há um grande acúmulo de processos. Temos ainda processos antigos ainda no CONAT, que por ter quadro reduzido de pessoal que o processo não anda por conta disso. (Henrique)

As melhorias vêm sendo implementadas gradativamente, na própria estrutura física, na questão da digitalização dos processos já auxilia muito, até porque o processo ficava em poder do conselheiro relator e os conselheiros deveriam ficar muito atentos ao relato. Hoje, em função da digitalização, todos os conselheiros acompanham cada parte, cada momento da fala do conselheiro relator e muitos casos eles chegam até a esclarecer e levantar alguns pontos, então os conselheiros acompanham de fato. Eu acredito que as mudanças em fase de implementação eles soma, eles vão favorecer os processos administrativos tributários e a consequência, é celeridade, e também julgamentos mais justos. (Gabriel)

Há sempre que se fazer. A lei nova do CONAT que está aí, já foi amplamente debatida, faltando análise do secretário, a possibilidade de se criar uma 3ª câmara,

porque a quantidade de processos para ir pra julgamento é muito grande, eu acho que inclusive isso é ponto que ajudaria ainda mais na justiça fiscal. Então a criação de uma 3ª câmara seria uma coisa bastante interessante. Possibilidade do conselho funcionar também à tarde para dar uma vazão maior a esses processos. E o processo administrativo eletrônico que está chegando vai ajudar muito. (Maria)

No contexto geral, mediante os resultados de julgamentos ocorridos no período de 2008-2012, com a materialização da percepção dos entrevistados dentro da perspectiva dos indicadores de justiça utilizados e da técnica de observação participante, depreende-se que o CONAT/CE possibilita em parte a legitimação da atuação do fisco junto à sociedade.

Pode-se afirmar que a dimensão de justiça fiscal é atendida pelo CONAT/CE, na medida que os indicadores de justiça: devido processo legal, legalidade; duplo grau de jurisdição; contraditório e ampla defesa; verdade material, sustentação oral e recursos, são cumpridos na percepção da maioria dos entrevistados, dentro da visão da teoria de justiça de liberdades básicas, de igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, princípios defendidos por John Rawls.

Nos resultados de julgamento de autos de infração da 1ª Instância administrativa no período de 2008-2012, ficou demonstrado que as decisões privilegiaram preponderantemente o Estado do que o Contribuinte, considerando-se que 70,34% das decisões foram pelo julgamento procedente dos autos de infração. Além disso, vimos que dos processos julgados nesta instância, no mesmo período, apenas 4,82% foram atendidos pedidos de perícias e diligências fiscais.

Já os resultados de julgamentos de autos de infração da 2ª Instância administrativa no período analisado, demonstraram que as decisões de julgamento se apresentaram com decisões mais favoráveis aos contribuintes, ponderando que as decisões foram distribuídas nos seguintes percentuais: 14,64% improcedente; 25,15% nulos; 28,52% parcial procedentes; 29,21% procedentes. Em outras palavras, nesta instância, os autos de infração foram modificados parcialmente, anulados ou até considerados improcedentes em favor do contribuinte em torno de 68,31%. Além disso, 17,12% dos processos julgados nesta instância foram atendidos pedidos de perícias e diligências fiscais.

Cerca de 89% dos Conselheiros e Servidores e 73% dos Representantes Legais afirmaram o alcance da justiça fiscal por parte do CONAT/CE. As limitações citadas ficaram por conta do não controle da constitucionalidade do ato administrativo.

Na percepção dos três métodos utilizados nessa pesquisa, na abordagem qualitativa e quantitativa, ou seja, entrevistas, observações diretas e nos resultados de julgamentos do período de 2008-2012, observou-se que de uma maneira geral, se confirmou

que o CONAT/CE legitima, em parte, a justiça fiscal junto ao Contribuinte e junto à sociedade, ressalvados nas perspectivas da pouca realização de perícias, ausência de advogados em algumas das sessões assistidas e contribuintes de empresas de pequeno porte e microempresas que não se sentiram contemplados com esta justiça fiscal, momento em que, faz-se oportuno registrar a necessidade de uma nova agenda de pesquisas, para uma abordagem qualitativa mais precisa desses aspectos

A lógica de arrecadação para o Estado existe e não entra em conflito com a perspectiva de justiça fiscal aplicada pelo órgão, pois, embora a consequente resolução da lide tributária traga consigo a consequente arrecadação tributária, traz também o controle e qualidade do lançamento tributário que é dado no CONAT/CE como foi visto nesta pesquisa.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Insurgi da pesquisa desenvolvida, que o CONAT/CE tem em seu bojo legislativo regulamentar, a concepção de ser um órgão de instância administrativa dentro da estrutura da SEFAZ/CE, com autonomia dentro da concepção de Estado Democrático de Direito, buscando o atendimento do pressuposto básico de instauração de um regime basilar de legalidade, de contraditório e ampla defesa e da justiça procedimental, de maneira a assegurar a revisão de seus próprios atos de fiscalização, conferindo-lhe instrumentos adequados para a garantia dos direitos dos contribuintes, sempre numa perspectiva de buscar uma justiça fiscal, dando qualidade ao lançamento do crédito tributário e resolvendo a lide tributária.

No que tange ao histórico da política de justiça fiscal no Estado do Ceará, vimos formas embrionárias da existência de órgão para mediar conflitos tributários. No entanto, somente através da Lei 7.066 de 31 de dezembro de 1963 que houve a criação do Conselho de Contribuintes que entrou em atividade em 1964 no Estado do Ceará. O órgão passou a se denominar Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará em 1987.

Atualmente o CONTA/CE está estruturado através da Lei 12.732 de 24 de setembro de 1997, estando diretamente integrado à estrutura da SEFAZ/CE. A sua missão é decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade. Essa é a identidade funcional do órgão. Na sua estrutura o CONAT/CE é dirigido por 1 (um) Presidente, com assessoramento de 2 (dois) Vice-Presidentes. O Conselho de Recursos Tributários é composto por 16 (dezesesseis) Conselheiros e igual número de suplentes que compõem as câmaras de julgamento.

Vimos que a realidade de arrecadação do Estado do Ceará nos últimos 5 (cinco) anos revela uma economia fortalecida por meio de crescimentos nominais. No desempenho de arrecadação de ICMS no Estado por setores econômicos, observa-se que o setor de combustível representa a maior participação na composição de receita de ICMS, seguida do setor de comunicações e de energia elétrica. Ao comparar a receita de ICMS no ano 2012 com o volume de crédito tributário em litígio registrado no CONAT/CE no mesmo período, constata-se a relevância da materialidade numa visão de perspectivas arrecadatórias para o Estado, visto que os processos em litígios representavam 42,87% da receita própria de ICMS no ano 2012.

Foram amplamente estudadas as teorias de justiça existentes, ficando como base do processo investigativo para esta pesquisa a Teoria de Justiça de John Rawls. A concepção

rawlsiana foi levada como mapeamento por se apresentar a ideia de justiça mais próxima da realidade do CONAT/CE na visão democrática e abrangente da justiça social. Segundo a teoria de John Rawls existe dois princípios norteadores da aplicação de justiça, quais sejam: Princípio das Liberdades Básicas e Princípio das Desigualdades Sociais e Econômicas. No princípio das desigualdades sociais e econômicas, temos dois princípios que se intitula princípio das oportunidades equitativas e princípio da diferença.

Assim, para fins desta pesquisa, adotou-se como premissa de aplicação de justiça fiscal, a justiça como equidade através dos dois (2) princípios defendidos por John Rawls: categoria das liberdades básicas, categoria de igualdade equitativa de oportunidades e categoria da diferença. A aceitação desses princípios se deu para o alcance do objeto desta avaliação, significando que a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE é observar as peculiaridades e diferenças de cada contribuinte, respeitando as liberdades fundamentais e igualdade de oportunidades de todos.

Reconhece-se que a tributação é o começo, meio e fim para a manutenção financeira do Estado no seu empenho de satisfazer as necessidades e interesses dos cidadãos com a finalidade de promoção do bem estar público. Daí a importância da arrecadação para o Estado do Ceará, como requisito indispensável para executar a implementação das políticas públicas. A tributação traz em seu bojo a atribuição aos cidadãos contribuintes de pagar o tributo, mediante a soberania do Estado. Nesta perspectiva os autos de infração lavrados aos Contribuintes do Estado constitui uma possibilidade de arrecadação para o Estado, que são os lançamentos de créditos tributários. Essa formalização do crédito tributário é formalizada na repartição fazendária do domicílio do autuado.

Constituído a exigência do crédito tributário por meio do auto de infração, e o contribuinte não pagar o que foi lançado, ou realizar a impugnação a essa exigência do crédito tributário, até mesmo sendo revel, instaura-se o processo administrativo tributário. O fundamento constitucional deste processo encontra-se respaldo legal no artigo 5º, inciso IV da atual Constituição da República Federativa do Brasil. O PAT traz uma relação jurídica de direito público entre o Estado (Fisco) e o Sujeito Passivo da obrigação tributária (contribuinte) com a premissa de resolver a lide tributária, entre fisco e contribuinte. O PAT é a segurança que a atuação da fiscalização tributária ocorreu com respeito aos ditames legais, aos princípios constitucionais, dando qualidade ao lançamento do crédito tributário.

Diante do panorama delineado, projetou-se para a temática deste trabalho dissertativo fazer uma avaliação dos resultados alcançados pelo CONAT/CE nos últimos 5 anos (análise quantitativa), bem como proceder a entrevistas e observação direta (análise

qualitativa), com o objetivo de verificar se a justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE é efetiva e concreta. Para tanto, procurou-se responder aos objetivos propostos com as descobertas reveladas nesta avaliação de resultados, tomando por base indicadores escolhidos que traduzem o mais próximo, da Teoria de Justiça por Equidade de John Rawls, momento em que, após a análise dos indicadores selecionados chegou-se às conclusões e recomendações que se passa a apresentar.

Vimos que o processo administrativo tributário desenvolve-se no CONAT, com base legal no artigo 5º, inciso IV da atual Constituição da República Federativa do Brasil. O CONAT/CE rege-se pela Lei nº. 12.732, de 24 de setembro de 1997, que em seu bojo traz uma relação jurídica entre o Estado (Fisco) e o Sujeito Passivo da obrigação tributária (contribuinte) para dirimir os conflitos tributários. Os princípios norteadores que regem tal processo administrativo na esfera cearense são: devido processo legal; ampla defesa e contraditório; legalidade; duplo grau de jurisdição; oficialidade; verdade material; publicidade dos atos processuais; gratuidade e motivação.

Este Processo Administrativo Tributário no Estado do Ceará é peculiar no tocante a sua instauração, que se dá pela impugnação à exigência do crédito tributário ou pela revelia. Isto quer dizer que a instauração se dá por provocação do contribuinte. Importante registrar, que antes da instauração do Processo Administrativo Tributário, o setor de fiscalização da SEFAZ/CE que procedeu as investigações e auditorias por meio de uma ação fiscal ampla ou específica, dá amplo conhecimento dos fatos apontados por meio de intimação ao contribuinte sobre os resultados dessa fiscalização que aponta a falta do recolhimento do tributo por parte do contribuinte. O resultado dessa fiscalização que foi o auto de infração devidamente comunicado ao contribuinte por meio de intimação só vai se transformar em Processo Administrativo Tributário, se o contribuinte impugnar ou não se manifestar a respeito.

As partes deste processo são aquelas que têm interesse na resolução do litígio, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, ou o requerente no procedimento especial de restituição. O CONAT/CE é o órgão que procede ao controle do ato administrativo de lançamento de crédito tributário. A capacidade de postular é de todos aqueles que podem representar a parte neste processo.

Os atos e termos processuais do processo administrativo são escritos e públicos, exceto quanto ao sigilo se impuser por motivo de ordem pública. É o princípio da publicidade dos atos. O ato processual mais importante no CONAT/CE são as intimações processuais, que o ato que se dá ciência ao contribuinte dos atos e termos do processo, para que o mesmo faça ou deixe de fazer alguma coisa. Esta intimação é indispensável para garantir que o

contribuinte teve ciência da tramitação do processo e possa de algum modo se manifestar a respeito. .

Outro aspecto importante no processo administrativo tributário do CONAT/CE são as provas materiais. Vimos que todos têm o dever legal de colaborar para o descobrimento da verdade, seja contribuinte, seja o próprio Estado. Outra característica são os recursos, instrumento salutar de garantia do contraditório e ampla defesa e manifestação acerca das decisões proferidas pela autoridade julgadora, que permitem aos contribuintes ver suas alegações serem apreciadas em várias instâncias administrativas.

Foram identificados indicadores processuais dentro da Teoria de Justiça de John Rawls para categorizar a ocorrência ou não de justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, registrado com o auxílio dos resultados de julgamento ocorridos nos últimos cinco anos e da análise do conteúdo das entrevistas realizadas, com limitações aos dados estatísticos.

A metodologia utilizada foi a abordagem quantitativa, por meio de dados de relatórios internos sobre o quantitativo de processos julgados por ano, assim como a abordagem qualitativa, através dos instrumentos de entrevistas e observação direta. A utilização desses três métodos permitiu perquirir as conclusões deste trabalho. Conseguiu-se a realização de vinte e duas (22) entrevistas, entre Representantes Legais, Servidores e Conselheiros, além de oito (8) observações diretas nas sessões plenárias de julgamento assistidas.

Na categoria das Liberdades Básica, esse princípio é amplamente seguido pela Administração Tributária do Estado do Ceará quando disponibiliza a instauração de um PAT para controle da legalidade de seus próprios atos de fiscalização que ensejaram autos de infração. É uma garantia constitucional para o contribuinte cearense que impugna o auto de infração ou mesmo para aquele que é revel. Nesta categoria foram escolhidos os quatro indicadores: devido processo legal; legalidade; contraditório e ampla defesa; e duplo grau de jurisdição.

Quanto ao indicador do devido processo legal e legalidade avaliou-se se o CONAT/CE assegura para os contribuintes estes princípios constitucionais, que perfazem a garantia de liberdade básica que cada contribuinte possui dentro do ordenamento jurídico e que traduz justiça. Observou-se que o CONAT/CE atende este indicador, na medida em que, em sua legislação tem pressupostos de instaurar um processo administrativo tributário quando o contribuinte impugna o auto de infração, ou mesmo se torna revel, que garante a legalidade e o devido processo legal, pois assegura a revisão do ato administrativo. Nas entrevistas com Representantes Legais, os relatos confirmam a atenção que o CONAT/CE dá este indicador,

inclusive, avaliado que atende plenamente. Entretanto, vale registrar que na análise dos dados do SAPAT, observou-se que os estoques de processos no CONAT/CE tem aumentado. Isto significa a redução na tributação do Estado, já que o contribuinte não pagou o auto de infração, bem como, significar pontos duvidosos ou obscuros no lançamento do crédito tributário, que fez o contribuinte impugná-lo e não pagar.

No que diz respeito ao indicador Contraditório e Ampla defesa, na avaliação dos Representantes Legais, 60% deles disseram que atende plenamente, 20% acharam que é justo, e 10% afirmaram que é bom e excelente este indicador no CONAT/CE. Esses entrevistados, em seus relatos, alegaram que o fato do contribuinte não se defender, e o processo correr a revelia, e o CONAT/CE preocupar-se com o contraditório e ampla defesa, de maneira a seguir os trâmites dos atos e termos processuais, instaurando um processo administrativo, procurando a verdade material dos fatos, significava que o CONAT/CE atende a este indicador. Nas oito observações diretas, constatou-se que nas sessões de julgamento assistidas, ora na 1ª Câmara, ora na 2ª Câmara e Pleno, haviam Representantes Legais para fazerem a sustentação oral, mas não em todas.

O contraditório e ampla defesa também foi evidenciada nas entrevistas com servidores e conselheiros do CONAT/CE. Eles falaram que este indicador é disponibilizado no órgão em todas as suas fases processuais, quando abre prazo para o contribuinte se defender, quando mesmo fora do prazo legal, recebe impugnações e manifestações que são anexadas ao processo administrativo tributário e é apreciado. Enfatizou-se a ampla discussão e debate que ocorrem nas sessões quando disponibilizadas para o contribuinte a sustentação oral.

No indicador do duplo grau de jurisdição, verificou-se que a estrutura administrativa do CONAT/CE permite que a parte insatisfeita no julgamento, recorra para uma instância superior, uma vez que neste órgão existem duas instâncias administrativas: na 1ª instância, o processo é julgado por um julgador singular; na 2ª instância, o processo é julgado por um colegiado, isto é, na 1ª e 2ª câmara de julgamento, com representantes fazendários e representantes de contribuintes em igual número, seguindo a regra da paridade. Avaliou-se neste indicador como estão os resultados de julgamentos de 1ª e 2ª instâncias, conjugados com os resultados das entrevistas.

Nos resultados do CONAT/CE no período de 2008-2012, foi visto que a natureza das decisões em 1ª Instância se deram em sua maioria pelo julgamento da procedência, isto é, confirmando a ação fiscal em favor do Estado, enquanto que, as decisões em 2ª Instância se deram de maneira a favor dos contribuintes, pois, teve-se 68,31% das decisões de julgamentos

entre a parcial procedência, improcedência e nulidades. Com respeito aos entrevistados, foram perguntados para os Representantes Legais como eles avaliavam o julgamento do seu processo em 1ª Instância e 2ª Instância. Os resultados destas entrevistas demonstram que: cerca de 82% avaliaram que o julgamento em 1ª Instância tende a confirmar a ação fiscal, isto é, julgar o processo procedente a favor do Estado. Já 82% dos entrevistados afirmaram que o julgamento em 2ª Instância proporciona mais segurança, mais justiça, mas acessível com a participação dos advogados na ampla discussão e debate.

Por sua vez os Conselheiros e Servidores neste indicador do duplo grau de jurisdição, justificaram que a diferença dos julgamentos em 1ª e em 2ª Instância, se dão devido às características individuais de cada instância administrativa na hora do julgamento. Na 1ª Instância os processos são julgados por um julgador singular, enquanto que na 2ª Instância são julgados por um colegiado, com ampla discussão, sustentação oral, que enriquecem os debates para julgar o processo.

Na Categoria Igualdade Equitativa de Oportunidades, utilizamos dois indicadores para sua aferição: verdade material e sustentação oral. Com relação ao indicador da verdade material, restou evidenciado que o fluxo processual na Célula de Perícias e Diligências no período 2008-2012 apresentou-se crescente. Observou-se que nesse mesmo período, a célula que mais solicitou perícia ou diligência fiscal foi a Célula de Julgamento da 1ª Instância. Ao compararmos a 1ª Instância com a 2ª Instância, conclui-se que a 2ª Instância obtêm o percentual de 56,12% em detrimento da 1ª Instância que alcança o percentual de 43,53% em solicitações de perícias e diligências fiscais.

No entanto, embora exista uma demanda crescente por solicitações de perícias, ficou demonstrado também a pouca realização de perícias, pois, dos processos julgados em 1ª Instância no período 2008-2012, apenas 4,82% foram efetivamente periciados, enquanto que dos processos julgados em 2ª Instância, 17,12% houve realização de perícias. A pouca realização de perícias pode estar ligada a vários aspectos como por exemplo, a quantidade de peritos contábeis no quadro dos servidores do CONAT/CE, ao tempo e complexidade na realização de uma perícia, momento que se ressalta uma nova agenda de pesquisa para uma abordagem qualitativa mais precisa neste aspecto.

Ainda no indicador da verdade material, dos Representantes Legais entrevistados, 100% deles afirmaram que já tiveram que apresentar provas materiais e comprobatórias no seu processo. Cerca de 91% avaliaram que o trabalho pericial é um trabalho técnico, imparcial e que o atendeu plenamente, bem como, conseguem trazer provas materiais e discutir o processo. Importante registrar que, 9% desses entrevistados, destacou que o trabalho pericial é

inseguro e pouco independente, mediante a extrema formalidade de documentos solicitados. Com relação aos Servidores e Conselheiros, todos afirmaram que o trabalho pericial é importante e fundamental para o processo e para a realização de justiça fiscal, tornando-se imprescindível para trazer aos autos a verdade dos fatos, que contribuem para um julgamento mais justo.

No indicador de sustentação oral, observou-se que nem todas as sessões de julgamento assistidas, haviam representantes legais para fazer a sustentação oral. Embora sejam dadas as oportunidades de sustentação oral, não se sabe explicar a ausência de advogados em algumas das sessões assistidas, momento que também se ressalta uma nova agenda de pesquisa para uma abordagem qualitativa mais precisa neste aspecto.

Por sua vez, na Categoria Princípio da Diferença, utilizou-se os indicadores do recurso voluntário, especial e extraordinário. Vimos que o CONAT/CE disponibiliza recursos como medida para recorrer da decisão contrária no todo ou em parte, sejam para contribuinte, sejam para o próprio Estado, levando em consideração a igualdade de diferença, isto é, que nenhum contribuinte tenha diferença de julgados em matérias tributárias semelhantes.

Constatou-se que todos os Representantes Legais entrevistados já apresentaram recursos. Afirmaram que sempre há necessidade de apresentar recursos para que a matéria tributária seja amplamente discutida, debatida e apreciada até as últimas instâncias administrativas.

Também foram avaliados outros aspectos evidenciados na análise de conteúdo das entrevistas e que são pertinentes à pesquisa: a questão da imparcialidade; o que é justiça fiscal; efetividade da justiça fiscal; e melhorias identificadas para o órgão.

No contexto da imparcialidade, Servidores e Conselheiros afirmaram identificar em sua atividade processual o critério da imparcialidade, como requisito para se buscar um julgamento mais justo. Não obstante, afirmaram que é um aspecto complexo, que exige maturidade e bagagem de experiência profissional para ser imparcial no julgamento do processo administrativo tributário.

No aspecto do que é justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE, 67% entre servidores e conselheiros afirmaram que a justiça fiscal é inerente a um julgamento justo, na forma da legislação tributária do Estado do Ceará, de maneira a recuperar o crédito tributário devido, que por algum motivo não foi recolhido aos cofres do estado. É uma justiça fiscal respaldada na aplicação da legislação tributária do Estado. Outros 11% afirmaram que a justiça fiscal é aplicar um julgamento igualitário entre contribuintes que possuem advogados e aqueles que não possuem advogados. Já 22% afirmaram que esta justiça fiscal é aplicar a legislação

tributária considerando elementos inerentes as atividades dos contribuintes, isto é, suas especificidades.

Neste aspecto, 66% dos Representantes Legais afirmaram que a justiça fiscal é prevalecer a verdade material dos fatos, considerando os princípios do contraditório e ampla defesa, bem como do julgamento por colegiado. Cerca de 34% disseram que a justiça fiscal é a melhor aplicação da legislação tributária do Estado, controlando a legalidade do lançamento do crédito tributário.

No tocante a efetividade de justiça fiscal, 89% dentre Servidores e Conselheiros disseram que a justiça fiscal é alcançada no CONAT/CE. Na opinião dos Representantes Legais este alcance é de 73%.

No que se reportam as melhorias identificadas para o CONAT/CE, a percepção dos entrevistados, em sua maioria, pede pelo processamento digital dos processos. Afirmam ainda outros aspectos de natureza de organização administrativa para agilização de julgamento de processos, como por exemplo, estrutura maior de pessoal, criação de mais uma câmara de julgamento, tudo com vistas a aperfeiçoar os resultados do órgão nesta busca de justiça fiscal.

Entende-se que foi respondido aos objetivos propostos deste trabalho dissertativo, momento em que se conclui que o CONAT/CE disponibiliza, em parte, um equacionamento da atuação do Fisco com os direitos do contribuinte na obtenção da justiça fiscal. A percepção qualitativa dos entrevistados, bem como a análise quantitativa dos resultados do CONAT/CE no período 2008-2012, e as observações diretas realizadas, permitiu inferir, de uma maneira geral, que os indicadores trabalhados nesta pesquisa, mapeados com a Teoria de Justiça de John Rawls, consubstancia, na realização, em parte, de uma justiça fiscal no âmbito deste órgão administrativo, viabilizando a lógica arrecadatória do Estado.

Assim, pode-se afirmar que a dimensão de justiça fiscal é aplicada pelo CONAT/CE, com ressalva aos seguintes indicativos evidenciado nas entrevistas, na observação direta e nos resultados de julgamentos do período de 2008-2012, momento em que, faz-se oportuno registrar a necessidade de uma nova agenda de pesquisas, para uma abordagem qualitativa mais precisa desses aspectos: a) pouca realização de perícias; b) ausência de advogados em algumas das sessões assistidas; c) contribuintes de empresas de pequeno porte e microempresas não se sentiram contemplados com esta justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Anarda Pinheiro et al. **A teoria Constitucional Tributária em evidência**. Fortaleza. EDUECE/UNIFOR, 2010, p.538.

ARAGÃO, Ítalo; ANDRÉ, Carlos. **Tributação e Cidadania**. Disponível em: <<http://justicafiscal.wordpress.com/2011/01/12/tributacao-e-cidadania/>>. Acesso em: 21 jan. 2013;

AGUILAR, Maria Jose. ANDER-EGG, Ezequiel. **Avaliação de serviços e programas sociais**. Petrópolis: Editora Vozes, 1998.

ALA-HARJA, Marjukka. HELGASON, Sigurdur. **Em direção às melhores práticas de avaliação**. Ano 51, Número 4, out-dez 2000.

ANDRADE, Carlos Augusto Medeiros de. **Acesso à justiça no Brasil: obstáculos e instrumentos garantidores**. Themis: Revista da Escola Superior d Magistratura do Estado do Ceará. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/24721/acesso_justica_brasil.pdf?sequence=1>. Acesso em 12 jun. 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARREIRA, Maria Cecília Roxo Nobre. **Avaliação participativa de programas sociais**. São Paulo: Veras Editora – Cpilhts, 2002.

BARNES, J. A. Redes sociais e processo político. In. FELDMAN-Bianco, Bela. **A antropologia das sociedades contemporâneas**. São Paulo: Global, 1987. p.227-344.
BECKER, H. **De que lado estamos?** Uma Teoria da Ação Coletiva. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1977.

CANO, Ignacio. **Introdução à avaliação de programas sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário. A função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros editora, 2004.

CARVALHO, Alba Maria Pinho. Reorganização do Estado brasileiro na contemporaneidade: desafios das políticas como direito de cidadania. **Escola de formação de governantes**. Disponível em: <http://www.efg.org.br/curso/efg_art_alba_m_p_carvalho.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2013.

CARVALHO, Alba Pinho de. **Formação do Estado e da sociedade brasileira e suas implicações para a gestão pública:** potencialidades e limites em meio a dilemas do nosso tempo. Disponível em: <www.oktiva.com.br/oktiva.net/anexo/84093>. Acesso em: 04 fev. 2013

CARVALHO, A. P. de; BAPTISTA, M.M; CARVALHO, M.M.P. de; GRAÇA, I.M; Estado e Políticas pública no Brasil e Portugal: novas configurações desafios do presente. **Revista de Políticas Públicas**. São Luís, número especial, p.233-256, ago.2010.

CARVALHO, Alba Pinho de. **Estado para que/Estado para quem...**Fala apresentada no vídeo da CNBB. Disponível em: <<http://www.semanasocialbrasileira.org.br/post/1070>>. Acesso em: 03 abr. 2013.

CARVALHO, Alba Pinho de. A luta por direitos e a afirmação das políticas sociais no Brasil contemporâneo. **Revista de Ciências Sociais**, Universidade Federal do Ceará, v.39, n.1, 2008.

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

CALDEIRA, T. P. do R. Uma Incursão pelo Lado “Não Respeitável” da Pesquisa de Campo, **Ciências Sociais Hoje**, Vol. 1, CNPq/ANPOCS: Brasília/Recife, 1981.

CEARÁ. **Lei nº. 12.732 de 24 de setembro de 1997**. Disponível em:<http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=155571&infobase=lei%20no%2012732-1997&software=Browse_Frame_Pg42>. Acesso em 10 jun. 2011.

CEARÁ. Secretaria da Fazenda. **Contencioso Administrativo Tributário**. Legislação Processual.

CARDOSO DE OLIVEIRA, R. Olhar, ouvir, escrever. In. **Aula Inaugural**, IFCH-UNICAMP, 5-27, abril, 1994.

COHEN & FRANCO. Ernesto e Rolando. **Avaliação de projetos sociais**. Petrópolis: Editora Vozes, 1998.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2ª. Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COUTINHO, Carlos Nelson. **Contra a corrente: ensaios sobre democracia e socialismo**. São Paulo: Cortez, 2008.

DURAND, Alain. **Praticar a Justiça: fundamentos, orientações, questões**. São Paulo: Edições Loyola, 2012.

FURTADO, Celso. **Pequena Introdução ao Desenvolvimento – enfoque interdisciplinar**. 34ª edição. São Paulo. Companhia Editora Nacional, 1980.

FONSECA, Manuel Alcino Ribeiro da. **Planejamento e Desenvolvimento Econômico**. São Paulo. Thomson Learning, 2006.

GURGEL, Wildoberto Batista. Triangulação de métodos: introdução às concepções, fundamentos e técnicas de avaliação. p.43 a 87. In: SILVA, Maria Ozanira S (org) **Pesquisa avaliativa, aspectos teóricos-metodológicos**. São Paulo, SP: Veras Editora, São Luís, MA: GAEPP, 2008.

HOLANDA, Antonio Nilson Craveiro. **Avaliação de programas (conceitos básicos sobre avaliação “ex post”)**. Rio de Janeiro, São Paulo, Fortaleza: ABC Editora, 2006.

MALINOWSKI, B. Objeto, método e alcance desta pesquisa. IN: ZALUAR, Alba. **Desvendando máscaras sociais**. 3º ed. Francisco Alves, 1990.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica. A prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Processo tributário administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MOREIRA, Carlos Américo Leite. **O processo de financeirização das economias emergentes latino-americanas: uma análise do caso argentino**. Projetos nacionais e conflitos na América latina. Fortaleza: Edições UFC, 2006, p.153-169.

NETO, Arthur M. Ferreira. **Justiça como realizações de capacidades humanas básicas**. É viável uma teoria de justiça Aristotélica-Rawlsiana? Editora. Porto Alegre: Edipucrs, 2009.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n.60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3356>>. Acesso em: 21 jan. 2013;

PAULO, Vicente, ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito administrativo descomplicado**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

PESTANA, Marcio. **A prova no processo administrativo tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

POE, E. A. **A carta Furtada**, Rio de Janeiro, Aguilar, 1965.

PIZOLIO, Reinaldo. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Do lançamento tributário: Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1998.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Nova tradução, baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 3ª. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

ROSENFELD, Denis. **Justiça, Democracia e Capitalismo**. São Paulo. Editora Campus Jurídico, 2010.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pintanga Seixas Filho**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

SALVADOR, Evilásio. **Cidadania tributária, ainda que tardia**. Disponível em: <<http://justicafiscal.wordpress.com/2012/12/17/cidadania-tributaria-ainda-que-tardia/>>. Acesso em: 21 jan. 2013.

SANTOS, Boaventura S. Discussão social a partir da transição paradigmática. **Revista Espaço Acadêmico**, nº. 80 – mensal – jnaiero/2008, ano VII – ISSN 1519.6186. Disponível em: <<http://www.espacoacademico.com.br/080/80wiese.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2013.

SANTANA, Marcos Silvio de. **O que é cidadania**. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/estudantesdireito/fadipa/marcossilviodesantana/cidadania.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2013.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário. 4ª. Edição**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SILVA, Maria Ozanira da Silva e. **Avaliação de políticas e programas sociais – teoria e prática**. São Paulo: Veras Editora, 2001.

SOUSA, Francisca Marta de. **Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará e processo administrativo tributário: Instrumentos de políticas públicas para garantia dos direitos dos cidadãos contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) Universidade Estadual do Ceará. Fortaleza, 2012.

SOUSA, Fernando José Pires de (organizador). **Poder e políticas públicas na América Latina**. Fortaleza: Edições UFC, 2010.

VELASCO, Mariana. **O que é Justiça? O justo e o injusto na pesquisa filosófica um exemplo: as cotas raciais universitárias**. Rio de Janeiro: Vieira & Lent, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso. Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A

	Nome do Arquivo	Procedimento Entrevista– Contribuinte e/ou Representante Legal	Data:
Tema	Justiça Fiscal		
Título	Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE– Uma avaliação de resultados		
Ações	Política de Justiça Fiscal		
ENTREVISTA ESTRUTURADA JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONAT/CE			
Considerando que a política de justiça no âmbito do CONAT/CE é um disposto definido em sua Lei nº. 12.372/1997 como decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade, e considerando o presente trabalho de mestrado em que se avalia os resultados alcançados por este órgão, temos a premissa de realizar entrevistas para a contribuição da avaliação dessa política de justiça fiscal.			

1. Como o senhor (a) avalia o atendimento quanto ao princípio do contraditório e ampla defesa do seu Processo: impugnações, recursos, realização de perícias contábeis, sustentação oral etc. Justifique sua resposta.
2. No seu processo foi realizado ou a está sendo realizado Perícia Contábil para esclarecimento dos fatos? Por que?
3. Se realizado Perícia Contábil no seu processo, como o senhor avalia o trabalho pericial? O Senhor apresentou manifestação acerca do Laudo pericial emitido pelo CONAT/CE?
4. No seu processo, o senhor precisou apresentar algum tipo de recurso? Qual foi a finalidade?
5. Já teve que apresentar provas materiais e comprobatórias do seu processo para buscar a verdade e solução da lide tributária? Justifique sua resposta.
6. Qual a classificação da sua empresa e sua principal atividade econômica desenvolvida no Estado? Sociedade empresarial, EPP, ME, e outras.
7. Na sua opinião o CONAT/CE disponibiliza para o Contribuinte a realização de Justiça Fiscal? Justifique sua resposta.
8. Qual o seu grau de satisfação com as atividades que o CONAT/CE realiza para buscar a justiça fiscal? Justifique sua resposta.
9. Como o senhor(a) avalia o resultado do Julgamento do seu processo em 1ª Instância? E na 2ª Instância, se houver? Justifique.
10. Na sua opinião o que poderia ser melhorado no CONAT/CE?

APÊNDICE B

	Nome do Arquivo Entrevista aberta	Procedimento Entrevista aberta – Julgador e/ou Conselheiro	Data:
Tema	Justiça Fiscal		
Título	Justiça Fiscal no âmbito do CONAT – Uma avaliação de resultados		
Ações	Política de Justiça Fiscal		
ENTREVISTA ESTRUTURADA			
JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONAT/CE			
<p>Considerando que a política de justiça no âmbito do CONAT/CE é um disposto definido em sua Lei nº. 12.372/1997 como decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade, e considerando o presente trabalho de mestrado em que se avalia os resultados alcançados por este órgão, temos a premissa de realizar entrevistas e questionários para a contribuição e desenvolvimento desta pesquisa.</p>			

1. Me fale um pouco da atividade da célula? E ou da Câmara de Julgamento? Fluxo Processual.
2. O Sr (a) como Julgador e ou/Conselheiro, percebe em sua atividade processual, o critério de imparcialidade?
3. O que é justiça fiscal na sua opinião no âmbito do CONAT/CE? E para o Contribuinte?
4. O Senhor acha que o CONAT na busca da justiça fiscal, consegue de fato alcançar esse objetivo? Como?
5. Dos processos que o Senhor julgou, o senhor poderia classificá-lo de um modo geral qual foi a natureza da decisão que mais se repetiu?
6. Em seus julgamentos já houve a necessidade de remeter o processo para a Perícia? E ajudou para que o senhor julgasse o processo com a verdade e segurança dos fatos?
7. Há alguma gerência do CONAT/CE para que os processos a serem julgados com mais celeridade sejam aqueles com maior valor de crédito tributário?
8. Na sua opinião existem melhorias que poderiam ser implantadas para o CONAT/CE a fim de otimizar seus resultados?

	Nome do Arquivo Entrevista aberta	Procedimento Entrevista aberta – Presidente e/ou Vice-Presidente do CONAT/CE	Data:
Tema	Justiça Fiscal		
Título	Justiça Fiscal no âmbito do CONAT/CE – Uma avaliação de resultados		
Ações	Política de Justiça Fiscal		
ENTREVISTA ESTRUTURADA			
JUSTIÇA FISCAL NO ÂMBITO DO CONAT/CE			
<p>Considerando que a política de justiça no âmbito do CONAT/CE é um disposto definido em sua Lei nº. 12.372/1997 como decidir administrativamente as questões de natureza tributária, buscando a justiça fiscal em prol da sociedade, e considerando o presente trabalho de mestrado em que se avalia os resultados alcançados por este órgão, temos a premissa de realizar entrevistas para saber a percepção de seu corpo de servidores, conselheiros, julgadores singulares e representantes legais e/ou contribuintes.</p>			

1. A definição de metas e diretrizes do órgão CONAT se fundamenta em quê? diagnóstico situacional do quantitativos de processos? valor do montante de recursos envolvidos nos autos de infração? Leva em conta a necessidade de arrecadação para o Estado desses autos de infração?
2. Se não há definição de metas e diretrizes, como são planejadas as ações do CONAT visando a Justiça Fiscal?
3. Existem critérios técnicos para a priorização de julgamento de processos com volume de recursos mais elevados, visando a celeridade de arrecadação para o Estado?
4. São realizados acompanhamentos, monitoramento e avaliação das atividades do CONAT/CE que visem identificar se este órgão tem alcançado seu objetivo de aplicar a Justiça Fiscal? Como é realizado, explique.
5. Em que momento a SEFAZ/CE participa das atividades de planejamento, acompanhamento e controle das ações do CONAT/CE?
6. Observa-se que a quantidade de processos julgados nos últimos 5 anos no CONAT/CE na 1ª Instância tem sido decisões favoráveis ao Estado na média de 70,34%, enquanto na 2ª instância as decisões tem sido mais distribuídas, dispondo de 29,31% favorável ao Estado, 25,15 julgamentos nulos e 14,64% julgamentos improcedentes. Na sua opinião, a que se deve esse fato e suas implicações na efetividade da justiça fiscal?
7. Nos processos julgados pelo CONAT/CE, considerando o resultado da natureza das decisões, quem tem ganhado essa disputa: Estado ou Sujeito Passivo da obrigação tributária (contribuinte)?

8. O que é justiça fiscal no âmbito do CONAT/CE? E para o Contribuinte?

9. Como a senhor (a) avalia os resultados alcançados do CONAT/CE na consecução de seu objetivo de aplicar a Justiça Fiscal? Na sua opinião o CONAT/CE consegue aplicar a justiça fiscal? Justifique.

10. Na sua opinião quais melhorias poderiam ser implantadas para o órgão CONAT/CE a fim de otimizar seus resultados?