



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA - MPE**

CARLOS AUGUSTO SOARES RIBEIRO

**A OCORRÊNCIA DE ERROS FORMAIS NA LAVRATURA DE AUTOS DE
INFRAÇÃO, NOS PERÍODOS DE 1997 A 1999 E DE 2007 A 2009, NA SECRETARIA
DA FAZENDA DO CEARÁ, E A INFLUÊNCIA DA CAPACITAÇÃO DOS
AUTUANTES PARA OS RESULTADOS OBTIDOS**

**FORTALEZA
2011**

CARLOS AUGUSTO SOARES RIBEIRO

**A OCORRÊNCIA DE ERROS FORMAIS NA LAVRATURA DE AUTOS DE
INFRAÇÃO, NOS PERÍODOS DE 1997 A 1999 E DE 2007 A 2009, NA SECRETARIA
DA FAZENDA DO CEARÁ, E A INFLUÊNCIA DA CAPACITAÇÃO DOS
AUTUANTES PARA OS RESULTADOS OBTIDOS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Área de Concentração: Economia do Setor Público

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar

**FORTALEZA
2011**

CARLOS AUGUSTO SOARES RIBEIRO

**A OCORRÊNCIA DE ERROS FORMAIS NA LAVRATURA DE AUTOS DE
INFRAÇÃO, NOS PERÍODOS DE 1997 A 1999 E DE 2007 A 2009, NA SECRETARIA
DA FAZENDA DO CEARÁ, E A INFLUÊNCIA DA CAPACITAÇÃO DOS
AUTUANTES PARA OS RESULTADOS OBTIDOS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Data de Aprovação: **28 de fevereiro de 2011.**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar
Orientador

Prof. Dr. Ricardo Brito Soares
Membro

Prof. Dr. Marcelo Lettieri Siqueira
Membro

A Wânia, minha esposa, e meus filhos Michelle e David, pelo carinho e incentivo.

A meus pais, Xavier e Lília, pelo muito que fizeram na educação de seus filhos.

Aos colegas e professores integrantes do Curso de Mestrado do CAEN, pelo companheirismo e ensinamentos permanentes.

AGRADECIMENTOS

A Deus, Pai Supremo e bondoso, que nunca abandona seus filhos.

Aos colegas do Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público do CAEN, pelo convívio em ambiente saudável, e pela troca de experiências, o que muito contribuiu para o nosso engrandecimento profissional.

Ao professor Frederico, dileto amigo, pela orientação e incentivo a nós dispensados na execução desse trabalho.

RESUMO

É papel preponderante da administração tributária, supervisionar o integral cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, cabendo aos seus agentes, quando se depararem com situações caracterizadas como ilícitos fiscais, efetuarem o devido lançamento do crédito tributário. A lavratura do auto de infração é o ato administrativo através do qual se faz esse lançamento, devendo o mesmo, quando da sua elaboração, atender a todos os requisitos legais, sob pena de não cumprir com a sua finalidade. Por essa razão, elaborou-se esse estudo, na intenção de quantificar e identificar os principais vícios formais praticados quando da elaboração dos Processos Administrativos Tributários, no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Como hipóteses lançadas, esses erros são o motivo principal pelo qual o Contencioso toma decisões contrárias à Fazenda Estadual, bem como os mesmos acontecem principalmente por desconhecimento, por parte do agente atuante, de dispositivos da norma regulamentadora da matéria e que a quantidade de horas de capacitação e de servidores treinados tem influência direta na qualidade dos autos de infração lavrados. Neste trabalho realizou-se um amplo levantamento bibliográfico sobre a matéria, bem como se utilizou relatórios do Contencioso Administrativo Tributário. Concluiu-se pela confirmação da hipótese segundo a qual erros formais, na instauração do Processo Administrativo Tributário, são o principal motivo pelos quais os mesmos têm decisões por parte do Contencioso contrárias à Fazenda Estadual, não se confirmando nesse trabalho, entretanto, a hipótese de que a quantidade de horas de capacitação e de servidores treinados influi diretamente na qualidade dos autos de infração lavrados. Resta também confirmado que os erros formais cometidos na elaboração do PAT se dão principalmente por desconhecimento, por parte do agente fiscal, de dispositivos que regem a matéria.

Palavras-chave: Auto de Infração. Erros Formais. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT

The tax administration has as preponderant role to oversee the full tax compliance by taxpayers, leaving it to their agents when faced with situations characterized as illegal tax, effect the release of the tax due. The issuance of the tax assessment is an administrative act through which makes this release, and the same should, when it is developed, to meet all legal requirements, otherwise they will not fulfill its purpose. Therefore, this study was drawn up, intending to quantify and identify the main formal defects practiced when preparing the Tax Administrative Procedure within the Department of Finance of the State of Ceará. As hypotheses, these errors are the main reason why the litigation takes decisions against the State Treasury, and they occur mainly due to ignorance on the part of the active agent, the devices of the regulation of matter and the amount of hours training and trained servers directly influences the quality of violation reports issued. In this work we carried out a broad literature on the subject, and were used reports as the Administrative Litigation Tax. It was concluded by confirming the hypothesis that formal errors in the establishment of the Tax Administrative Process are the main reason why they are making by the litigation contrary to the State Treasury, not confirmed in this work, however, the hypothesis that number of hours of training and trained servers directly influences the quality of violation reports issued. It remains also confirmed that the formal errors committed in the preparation of PAT happen mainly due to ignorance on the part of the fiscal agent, the provisions governing the matter.

Key-words: Tax Assessment. Formal Errors. Tax Administrative Process.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Quantidade de autos Improcedentes, Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009.....	74
GRÁFICO 2 – Quantidade de autos nulos e extintos nos períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009.....	74
GRÁFICO 3 – Percentual de autos Improcedentes, Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação aos autos lavrados nestes mesmos períodos.....	77
GRÁFICO 4 – Percentual de autos Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação aos autos lavrados nestes mesmos períodos.....	78
GRÁFICO 5 – Percentual de autos Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação ao nível de escolaridade dos servidores fazendários.....	81

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Resultado na 2ª Instância – 1997 a 1999.....	72
TABELA 2 – Resultado na 2ª Instância – 2007 a 2009.....	73
TABELA 3 – Dados Consolidados para os dois períodos de julgamentos.....	73
TABELA 4 – Quantidade de horas de treinamento e de fiscais treinados.....	75
TABELA 5 – Horas de treinamento exclusivamente na atividade de fiscalização.....	75
TABELA 6 – Quantidade de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Ceará nos Períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009.....	76
TABELA 7 – Percentual segundo o Resultado de Julgamento em Segunda Instância no CONAT no período de 1997 a 1999, em relação à quantidade total de autos lavrados no mesmo período.....	76
TABELA 8 – Percentual segundo o Resultado de Julgamento em Segunda Instância no CONAT no período de 2007 a 2009, em relação à quantidade total de autos lavrados no mesmo período.....	77
TABELA 9 – Nível de escolaridade dos Servidores da Secretaria da Fazenda do Ceará no Período de 1994 a 2009.....	80
TABELA 10 – Vícios formais com implicação na nulidade do PAT em julgamentos de 1ª Instância (1997 a 2000).....	84

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CATRI	Coordenadoria de Administração Tributária
CEFIT	Célula de Fiscalização do Trânsito de Mercadorias
CEXAT	Célula de Execução da Administração Tributária
CGF	Cadastro Geral da Fazenda
CONAT	Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará
COREX	Coordenadoria da Execução Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DOE	Diário Oficial do Estado
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto predial e territorial urbano
PAT	Processo Administrativo Tributário
RICMS	Regulamento do ICMS
SEFAZ	Secretaria da Fazenda do Ceará

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 FISCALIZAÇÃO E AUDITORIA	15
1.1 Conceito	15
1.2 Finalidade	15
1.3 Tipos de Fiscalização	16
1.4 Procedimentos na Fiscalização	18
1.4.1 Procedimentos da Auditoria.....	18
1.4.1.1 Início da Fiscalização.....	19
1.4.1.2 Auditoria Fiscal.....	21
1.4.1.3 Auditoria Contábil.....	27
1.4.1.3.1 Contas do Ativo.....	28
1.4.1.3.1.1 Conta Caixa.....	28
1.4.1.3.1.2 Conta Bancos.....	28
1.4.1.3.1.3 Conta Estoques.....	29
1.4.1.3.1.4 Conta Clientes.....	29
1.4.1.3.1.5 Ativo Permanente.....	29
1.4.1.3.2 Contas do Passivo.....	30
1.4.1.3.2.1 Conta Fornecedores.....	30
1.4.1.3.2.2 Conta Capital Social.....	31
1.4.1.4 Encerramento da Ação Fiscal.....	32
1.4.2 Procedimentos na Fiscalização no Trânsito de Mercadorias.....	32
1.4.2.1 Principais Situações de Irregularidades Verificadas no Trânsito de Mercadorias.....	35
1.4.2.1.1 Mercadoria sem Documento Fiscal.....	35
1.4.2.1.2 Mercadorias Acompanhadas de Documento Fiscal Inidôneo.....	36
1.4.2.1.3 Mercadorias ou Bens em Desacordo com os Documentos Fiscais.....	37
1.4.2.1.4 Operações com Mercadorias Envolvendo Contribuintes Baixados do CGF.....	37
2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	38
2.1 Conceitos	38
2.2 Modalidades de Lançamento	44
2.2.1 Lançamento de Ofício.....	45
2.2.2 Lançamento por Declaração.....	45
2.2.3 Lançamento por Homologação.....	46
3 O AUTO DE INFRAÇÃO	48
3.1 Conceitos	48

3.2	Conteúdo.....	50
4	O PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	53
4.1	Conceito.....	53
4.2	Processo Punitivo.....	54
4.3	Finalidades do Processo Administrativo.....	55
4.3.1	Garantia.....	56
4.3.2	Legitimação do Poder.....	56
4.3.3	Correto Desempenho da Função.....	57
4.3.4	Justiça na Administração.....	57
4.3.5	Aproximação entre Administração e Cidadãos.....	57
4.3.6	Sistematização de Atuações Administrativas.....	58
4.3.7	Facilitar o Controle da Administração.....	58
5	O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	59
5.1	Conceito.....	59
5.2	Finalidade.....	60
5.3	Espécies.....	61
5.4	O Processo de Determinação e Exigência do Crédito Tributário.....	62
5.5	O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.....	63
5.6	As Decisões no Processo Administrativo Tributário.....	65
5.6.1	Conceitos.....	66
5.6.2	Espécies.....	67
6	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	69
7	RESULTADOS.....	72
7.1	As Decisões no CONAT no Período de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009.....	72
7.2	Os Vícios no PAT.....	84
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	86
	REFERÊNCIAS.....	88

INTRODUÇÃO

O tema desta pesquisa tem uma repercussão direta na atividade estatal de arrecadação do principal tributo estadual, na medida em que pretende melhorar a recuperação de créditos fiscais através da melhoria na qualidade dos Autos de Infração, que são lavrados com este objetivo, quando das situações em que se configure uma infração fiscal.

A Lei Federal 8.137, de 27 de dezembro de 1.990, define em seu artigo 1.º as condutas adotadas, com o intuito de suprimir ou reduzir tributos, que se constituem em crimes contra a ordem tributária:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O artigo 2.º da mesma lei apresenta os outros casos em que se justifica o enquadramento em crimes de mesma ordem, com o diferencial quanto ao quantitativo da pena e o regime prisional.

Os fatos puníveis, tal como estão enumerados, abrangem tanto a hipótese de evasão omissiva intencional (sonegação), como a da omissiva ilícita (fraude, simulação, conluio).

No âmbito deste trabalho, a sonegação se vislumbra, principalmente, através da inserção de dados incorretos em documentos fiscais, falsificação de notas fiscais ou até mesmo na omissão ou falta de emissão dos mesmos, situações que estão bem descritas no Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

Sendo assim, como é uma premissa básica do trabalho dos agentes do Fisco, o combate a crimes desta natureza, e considerando-se que o ato administrativo através do qual

se faz o lançamento tributário, nestes casos, é o Auto de Infração, justifica-se a importância deste trabalho, na medida em que se conseguindo identificar os prováveis erros formais cometidos quando da lavratura dos mesmos, poder-se-á através de programas de treinamento específicos e dirigidos, eliminá-los, concorrendo-se assim para que situações fiscais irregulares passíveis de saneamento através destes autos, não venham a fugir do pagamento devido, tão somente a erros cometidos quando da formalização do processo administrativo.

Para a execução dos objetivos propostos efetuou-se o levantamento, junto ao Contencioso Administrativo Tributário dos julgamentos dos autos de infração submetidos à sua apreciação, identificando-se aqueles que não prosperaram em razão de apresentarem erros formais em sua constituição. Para levantamento desses dados, escolheu-se o período compreendido entre os anos de 1997 a 1999, comparando o resultado obtido com o correspondente aos anos de 2007 a 2009

O Auto de Infração, quando impugnado, instaura a instância contenciosa, devendo ser obrigatoriamente julgado, podendo ser favorável ao contribuinte ou ter a sua nulidade reconhecida, de ofício. Por força do artigo 50 da Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997, a instauração contenciosa se dará mesmo que o contribuinte não conteste o feito fiscal, sendo, portanto, revel.

Quando o agente do Fisco, na lavratura de Autos de Infração, comete erros de forma e esse auto venha a gerar uma relação contenciosa, o julgador singular quando da apreciação do mesmo, decidirá pela extinção ou pela nulidade do processo, não apreciando sequer o mérito.

Sendo assim, um dos objetivos deste trabalho é saber qual o peso que os erros formais cometidos quando da lavratura de Autos de Infração, nos períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009, no âmbito da Secretaria da Fazenda, têm na quantidade total de Autos julgados pelo Contencioso Administrativo Tributário com decisões contrárias à Fazenda Estadual.

Considerando-se a importância que se deve dar na lavratura dos Autos de Infração para que os mesmos atinjam o fim a que se propõem, estabeleceram-se como hipóteses nesta pesquisa que:

Erros formais cometidos quando da lavratura de Autos de Infração nos períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009, na Secretaria da Fazenda do Ceará, se dão principalmente por desconhecimento, por parte do agente autuante, de dispositivos específicos da norma regulamentadora.

A ocorrência de erros formais na elaboração da peça inicial do Processo Administrativo Tributário (Auto de Infração) é o motivo principal pelo qual os mesmos têm decisões por parte do Contencioso, contrárias à Fazenda Estadual.

A quantidade de horas de capacitação e de servidores treinados tem influência direta na qualidade dos autos de infração lavrados, e na elaboração do Processo Administrativo Tributário constituído para regularizar situações fiscais passíveis de autuação.

Esta é uma pesquisa de natureza quantitativa, na medida em que visa quantificar os Autos de Infração lavrados no âmbito da Secretaria da Fazenda, dentro dos períodos estabelecidos, que trazem em seu bojo erros de forma que impelem os processos deles decorrentes, à nulidade ou extinção.

Para o alcance dos resultados, foram coletadas informações a partir de documentos oficiais do CONAT, no período compreendido entre os anos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009.

Além desta seção introdutória, o presente trabalho traz ainda os seguintes capítulos: capítulo 1, o qual conceitua a atividade de fiscalização dentro da administração tributária, mostrando também as suas diversas formas. O capítulo 2 define Lançamento Tributário e mostra as suas várias modalidades. O capítulo 3 discorre sobre o auto de infração, conceituando-o e mostrando as suas características essenciais. O capítulo 4 trata das finalidades do processo administrativo como um todo. Já o capítulo 5 trata exclusivamente da modalidade do processo administrativo tributário. O capítulo 6 apresenta a metodologia empregada. No capítulo 7 são mostrados os resultados encontrados e, por fim, num capítulo a parte, são feitas as considerações finais.

1 FISCALIZAÇÃO E AUDITORIA

1.1 Conceito

Costuma-se definir a função de fiscalização dentro da administração tributária como o conjunto das atividades de supervisão do efetivo e integral cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, incluindo desde a identificação dos desvios no cumprimento até a aplicação de sanções de ofício pelo descumprimento tributário.

É esta função, dentre todas aquelas exercidas pela administração fazendária, a que melhor a identifica, tanto pelo lado dos seus clientes externos, a sociedade como um todo, quanto pelo lado dos seus próprios servidores (SOARES; CUNHA, 1999, p. 4).

O principal objetivo desta função da administração tributária, mais do que punir, é obter e manter junto aos contribuintes uma elevada percepção do risco envolvido na tomada de decisão de descumprir a norma tributária. Ao inibir a evasão fiscal, a atuação da fiscalização serve ao aumento da arrecadação e da competitividade da economia.

1.2 Finalidade

A Fiscalização na Auditoria Fiscal tem por finalidade precípua, a verificação e apuração junto aos contribuintes, de inconsistências que resultem em prejuízos de natureza fiscal ao Erário. Já a Fiscalização no Trânsito de Mercadorias, que é aquele tipo de Ação Fiscal Restrita, que é exercida por agentes do Fisco lotados no âmbito do CEFIT sobre quaisquer pessoas que conduzam mercadorias ou documentos em trânsito, visa averiguar a regularidade da operação fiscal.

O artigo 874 do Decreto 24.569/97 (Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações – ICMS) define o que deve ser considerada

infração fiscal: “Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS”.

O artigo 871 do mesmo documento legal, diz:

Sempre que for identificada infração a algum dispositivo da legislação tributária, o agente do Fisco deverá adotar as providências legais acautelatórias dos interesses do Estado e, se for o caso, promover a autuação do infrator, sob pena de responsabilidade por omissão ao cumprimento do dever. (ART. 871, DECRETO 24.569/97).

Concorrem para a evasão fiscal:

- ✓ o desconhecimento das regras impositivas;
- ✓ as dificuldades para o cumprimento;
- ✓ grande conhecimento das regras, base para o planejamento tributário;
- ✓ a vontade de não cumprir com as obrigações; e
- ✓ a intenção de omitir receitas de fontes ilícitas.

A fiscalização tributária atua, preferencialmente, sobre os contribuintes que se enquadrem nos dois últimos grupos, ao mesmo tempo em que deve alimentar outras funções da administração no sentido de se corrigirem disfunções que levem à dos três primeiros.

A política de fiscalização deve compreender a integral supervisão do cumprimento das obrigações tributárias e garantir um adequado balance entre ações massivas preventivas ou pontuais e auditorias fiscais integrais.

1.3 Tipos de Fiscalização

É ponto pacífico que para o bom desempenho do seu mister, é a fiscalização que deve se adaptar ao ambiente econômico e tecnológico, e não o contrário, o que está relacionado com o cumprimento do princípio de tributação que visa minimizar o impacto dos sistemas tributários sobre as decisões dos agentes econômicos.

A fiscalização é responsável direta pela imagem de respeito e, por que não dizer, de temor que a administração tributária tenha junto aos contribuintes. O temor resulta do seu próprio papel sancionador. O respeito, por sua vez, é consequência do alcance de um adequado padrão ético da administração tributária e de seus servidores.

Para que a função de fiscalização seja formulada e desenvolvida, afirmam Soares e Cunha (1999, p. 5), é fundamental que:

- ✓ o fenômeno da evasão fiscal seja conhecido em seu largo espectro: causas, manifestações e dimensões;
- ✓ disponha-se de recursos legais, materiais, financeiros, tecnológico, de informação e humanos;
- ✓ haja domínio de ferramentas de análise que permitam conhecer o contribuinte, seu negócio e seu padrão de relacionamento com o fisco;
- ✓ tenha sido tomada a decisão, em nível estratégico de enfrentar a evasão fiscal e que essa decisão esteja refletida claramente na explicitação da política de fiscalização e em uma adequada programação e controle de gestão.

Quanto à sua forma de atuação, a fiscalização pode ser massiva ou auditoria fiscal.

Ações massivas são recomendadas para cenários que apresentam elevados níveis de evasão fiscal. Elas poderão ser preventivas ou dirigidas para verificações pontuais a partir de desvios identificados nos processos de inteligência. As ações massivas preventivas mais usuais são aquelas voltadas para o controle do cumprimento de obrigações tributárias, como por exemplo, inscrições no cadastro, apresentação de declarações, emissão de notas fiscais, adequada contabilização de atividades, etc.

As auditorias fiscais devem predominar em realidades onde os níveis de cumprimento tributário estão mais consolidados. São direcionados para contribuintes mais expressivos em termos de potencial contributivo e que desempenham atividades mais complexas. Sua execução requer alta qualificação técnica e procedimental.

1.4 Procedimentos na Fiscalização

Diz o Regulamento do ICMS do Estado do Ceará, que a fiscalização será exercida sobre todos os sujeitos de obrigações tributárias previstas na legislação do ICMS, inclusive as que gozarem de isenção, forem imunes ou não estejam sujeitas ao pagamento do imposto.

As diligências necessárias à ação fiscal serão exercidas sobre documentos, papéis, livros, equipamentos e arquivos eletrônicos, de natureza comercial ou fiscal, sendo franqueados aos agentes do Fisco os estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, moveis e veículos, a qualquer ora do dia ou da noite, se estiverem em funcionamento (§ 2º, ART. 815, DECRETO 24.569/97).

1.4.1 Procedimentos da Auditoria

Após ser designado por autoridade competente (Secretário da Fazenda, um dos Coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária – CATRI, Coordenador da COREX, Orientador da Célula de Execução e Administração Tributária – CEXAT e o Supervisor da Auditoria Fiscal), o agente do fisco se apresentará, no prazo de 20 dias, ao contribuinte ou a seu preposto aos quais apresentará identidade funcional e o ato designatório autorizativo do ato administrativo.

1.4.1.1 Início da Fiscalização

A fiscalização terá início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização¹, onde se fará constar:

- I- o número do ato designatório;
- II- o projeto de fiscalização a que se refere;
- III- a identificação do contribuinte;
- IV- a hora e a data do início do procedimento fiscal;
- V- a solicitação dos livros, documentos e arquivos eletrônicos necessários à ação fiscal, seguido do prazo para apresentação destes, nunca inferior a 05 (cinco) dias, inclusive nos casos de reinício de ação fiscal;
- VI- período a ser fiscalizado (ART. 821, DECRETO 24.569/97).

A Instrução Normativa 33/97 instituiu o formulário Termo de Intimação, a ser emitido nas intimações genéricas, bem como nas hipóteses em que haja dispensa na lavratura dos Termos de Início de Fiscalização, ressalvando-se que o mesmo também não será exigido nos casos daqueles contribuintes ou responsáveis submetidos a regime especial de fiscalização; nas fiscalizações no trânsito de mercadorias; mercadoria em situação fiscal irregular ou na realização de perícias e diligências fiscais.

O Termo de Intimação não caracteriza início da ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento de obrigações principais ou acessórias (ART. 2.º, INSTRUÇÃO NORMATIVA 33/1997).

¹ É dispensável a lavratura de Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização nos casos de:

- I- auto de infração, inclusive com retenção de mercadoria em trânsito ou depositada em situação irregular;
- II- atraso ou falta de recolhimento;
- III- descumprimento de obrigações acessórias; inclusive falta de escrituração de documentos fiscais;
- IV- funcionamento irregular de equipamento fiscal;
- V- REVOGADO;
- VI- procedimento relativo à baixa do contribuinte no CGF, nas hipóteses previstas em legislação específica;
- VII- saída de mercadoria ou prestação de serviço sem emissão de documento fiscal ou quando emitido com valor deliberadamente inferior ao preço real da operação ou prestação;
- VIII- obtenção de informações ou esclarecimento de interesse do Fisco tendo em vista o exercício de controle e acompanhamento das atividades do contribuinte;
- IX- procedimento relativo à verificação de transferência de crédito, nas hipóteses previstas na legislação (ART. 825, DECRETO 24.569/97).

Decorridos 20 dias sem que seja lavrado o Termo de Início de Fiscalização, e o contribuinte seja notificado do mesmo, deverá ser emitido novo ato designatório (§ 6º, ART. 821, DECRETO 24.569/97, COM ALTERAÇÕES DO DECRETO 25.562/99²).

Uma vez lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de 90 dias para conclusão dos trabalhos. Esse prazo terá início a partir da data da ciência do sujeito passivo. Se nesse prazo o sujeito passivo não for cientificado da conclusão dos trabalhos, será obrigatoriamente emitido novo ato designatório para reinício da ação fiscal. O reinício de fiscalização não se caracteriza como “repetição de fiscalização”, podendo o ato designatório ser expedido tanto pelo Diretor do Cexat, como pelo Supervisor de Célula da Auditoria.

Para determinação do movimento real tributável de um contribuinte (em determinado período), o servidor fazendário considerará “o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros encargos e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário de mercadorias e a identificação de outros elementos informativos” (ART. 827, DECRETO 24.569/97).

Como elementos informativos, no caso dos estabelecimentos industriais, poderá o agente do Fisco, no cálculo da produção e correspondente pagamento do ICMS devido, utilizar-se de informações quanto ao valor, a quantidade e o rendimento da matéria-prima ou dos produtos intermediários empregados na industrialização, bem como dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações de estoques de matérias-primas e de produtos intermediários (§ 2º, ART. 827, DECRETO 24.569/97).

No seu mister de apurar inconsistências junto aos contribuintes, deverá o agente do Fisco utilizar-se de diversas técnicas com vista à apuração dos fatos:

² Em se tratando de Processo Fiscal para efeito de Baixa do Cadastro da Fazenda, o prazo para expedição do Termo de Notificação é de 90 (noventa dias), contados da data de emissão do ato designatório (§ 3º, ART. 2º, INSTRUÇÃO NORMATIVA 54/96).

1.4.1.2 Auditoria Fiscal

➤ Análise dos Documentos Fiscais

As transações comerciais deverão estar acompanhadas da emissão da documentação hábil que ateste e comprove a sua realização. O Regulamento do ICMS no Estado do Ceará determina que os contribuintes do imposto emitam, por ocasião da realização das diversas operações e prestações, dentre outros, os seguintes documentos:

- I. Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
- II. Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- III. Cupom Fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF);
- IV. Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;
- V. Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;
- VI. Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;
- VII. Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- VIII. Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- IX. Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- X. Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- XI. Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13;
- XII. Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14;
- XIII. Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, modelo 15;
- XIV. Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16;
- XV. Despacho de Transporte, modelo 17;
- XVI. Resumo de Movimento Diário, modelo 18;
- XVII. Ordem de Coleta de Cargas, modelo 20;
- XVIII. Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;
- XIX. Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22;
- XX. Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE);
- XXI. Autorização de Carregamento e Transporte, modelo 24;
- XXII. Manifesto de Cargas, modelo 25.

Lima (1997, p. 21) afirma que, quando da análise do documento fiscal, deverá o agente do Fisco observar no mesmo as suas características de natureza intrínsecas e as de natureza extrínsecas. Dentre as primeiras, o autor identifica aquelas que dizem respeito ao emitente do documento: razão social, inscrição, tipo de nota fiscal, quantidade de notas confeccionadas, data da autorização da confecção, etc. Os detalhes de natureza extrínseca, são identificados como sendo aqueles que se referem ao destinatário: inscrição, localização, tipo de mercadoria, quantidade física e monetária da mercadoria, o ICMS destacado, os carimbos afixados durante o trânsito da mercadoria, o confronto entre as datas de saída e de chegada da mercadoria.

Segundo Attie (1998, p. 137), quando o auditor realizar o exame dos documentos originais, deverá ter sempre em mente:

- a. autenticidade: poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- b. normalidade: determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
- c. aprovação: verificação de que a transação e a documentação suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;
- d. registro: comprovação de que o registro de operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

O agente fiscal deverá sempre que estiver analisando documentos fiscais fazer uma verificação dos mesmos quanto à inidoneidade e verificar se há indícios de adulterações ou falsificações nestes.

Dentre as situações concretas em que se constata serem os documentos fiscais inidôneos, podemos destacar:

1. Nota Fiscal Fria – Lima (1997, p. 23) afirma que este tipo de documento tem tudo da nota fiscal legal, mas que é emitido com o intuito de fraudar o Fisco. Via de regra, afirma o autor, a falsidade decorre da utilização de talonários de contribuintes que encerraram as suas atividades, e destina-se à venda de créditos fiscais ou para acobertar mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, podendo até mesmo ser estas fruto de roubos ou desvios. A falsificação também poderá decorrer da utilização e emissão de documentos em nome de firmas estabelecidas, simulando realização de operação, tendo em

vista não ser a pessoa que emite, legalmente estabelecida. Para identificação destes documentos, Lima (1997, p. 23) aconselha o exame cuidadoso de cada detalhe, tais como, data de autorização da confecção do talonário, quantidade de talões confeccionados, confronto entre o número da nota fiscal em causa com a série confeccionada, data da saída da mercadoria, carimbos de postos fiscais, quantidade de mercadorias e os custos unitários (que às vezes são mais elevados de que os preços de mercado), o estado estético da nota.

2. Nota Fiscal Calçada – São aquelas cujo valor constante das vias que acompanham as mercadorias, diverge daquele constante das demais vias. São assim denominadas porque a fraude consiste em colocar, quando da emissão do documento, um calço entre a primeira via e a via que se destina ao controle do Fisco.
3. Nota Fiscal Paralela – Esta fraude normalmente decorre de conluio entre a empresa interessada e a gráfica que confecciona mais de um talão com a mesma numeração, podendo ser também decorrente de confecção por parte de gráfica clandestina.

➤ Auditoria em Livros Fiscais

O Decreto estadual 24.569/97 diz em seu artigo 260, que os contribuintes e as pessoas obrigadas à inscrição deverão manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais de conformidade com as operações que realizarem:

- I. Registro de Entradas, modelo 1. Utilizados por contribuintes sujeitos, simultaneamente, às legislações do IPI e do ICMS.
- II. Registro de Entradas, modelo 1-A. Utilizados por contribuintes sujeitos apenas à legislação do ICMS.
- III. Registro de Saídas, modelo 2. Utilizados por contribuintes sujeitos, simultaneamente, às legislações do IPI e do ICMS.
- IV. Registro de Saídas, modelo 2-A. Utilizados por contribuintes sujeitos apenas à legislação do ICMS.
- V. Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3. Utilizado por estabelecimento industrial ou a ele equiparado pela legislação federal e por

atacadistas, podendo a critério do Fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuinte de outros setores, com as adaptações necessárias.

- VI. Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4. Utilizados nas hipóteses previstas na legislação do IPI.
- VII. Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5. Utilizado por estabelecimento que confeccionar documentos fiscais para terceiros ou para uso próprio.
- VIII. Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6. Utilizado por todos os estabelecimentos obrigados à emissão de documentos fiscais.
- IX. Registro de Inventário, modelo 7. Utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque.
- X. Registro de Apuração do IPI, modelo 8. Utilizado por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, desde que contribuinte do IPI.
- XI. Registro de Apuração do ICMS, modelo 9. Utilizado por todos os estabelecimentos inscritos como contribuintes do ICMS, sendo facultada a utilização do mesmo ao contribuinte substituído, bem como aquele sujeito ao regime especial de recolhimento.

O Fisco tem nos livros fiscais seu principal alvo, pois através de auditagem, confere todos os registros efetuados pela empresa, retificando-os ou ratificando-os, conforme as averiguações e constatações decorrentes de suas atividades (LIMA, 1997, p. 14).

Dos livros apresentados, via de regra o auditor, no seu trabalho, se utiliza daqueles que estão descritos nos itens I, II, III, IV, VIII, IX e XI, dependendo da atividade do contribuinte.

Lima (1997, p. 14-17) aponta o que deverá ser observado em cada livro fiscal:

- ❖ No Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência deverão ser feitas verificações quanto à última fiscalização efetuada no contribuinte e os resultados dela decorrentes.
- ❖ No Livro de Registro de Entrada, verificar a existência de autenticação do Fisco; fazer a verificação do cálculo do imposto, a soma de suas diversas

colunas e transportes de valores; examinar se houve aproveitamento intempestivo de crédito fiscal e, nos casos em que a legislação exigir, se houve a devida comunicação à repartição fiscal; confrontar os documentos fiscais de entrada, visando identificar situações de duplicidade de lançamento e aproveitamento de crédito fiscal, registro e aproveitamento de crédito fiscal sem a primeira via do documento fiscal ou falta de registro de documento fiscal.

- ❖ No Livro Registro de Saídas, verificar a autenticação pelo Fisco; fazer a verificação do uso de talonários fiscais pela ordem cronológica; observar o cancelamento de notas fiscais, quando esta se dá de forma freqüente; examinar se as saídas isentas estão amparadas pela legislação; verificar o valor agregado das mercadorias saídas com valor expressivo, para efeito de comparação com o resultado apurado na escrita contábil; observar o valor do imposto debitado em comparação com a base de cálculo e alíquotas vigentes, quando da realização da operação.
- ❖ No Registro de Inventário, observar se consta no livro a autenticação realizada pelo órgão competente da Secretaria da Fazenda; verificar se as mercadorias entradas no final do exercício foram devidamente inventariadas; examinar as mercadorias e suas quantidades saídas no início do exercício seguinte, para efeito de comparação com o estoque inventariado; verificar se estão arroladas, separadamente, as mercadorias de terceiros em poder do contribuinte, bem como as pertencentes ao contribuinte em poder de terceiros; verificar se os cálculos das quantidades pelo preço unitário, a soma dos valores constantes da coluna "total", e os transportes de uma página para outra estão corretos.
- ❖ O Livro encarregado da Conta Corrente do ICMS, o Registro de Apuração do ICMS, evidencia qual o saldo da conta de ICMS, se devedor ou credor. Recomenda-se para a sua auditagem, a observância dos seguintes itens: a autenticação pelo Fisco; a verificação quanto ao fato dos transportes dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas terem sido feitos corretamente; observar se o resultados nele apurados foram devidamente recolhidos.

➤ Auditoria através do Levantamento de Estoque

Segundo Attie (1998, p. 293) a auditoria de estoques tem a finalidade de:

- a) determinar a sua existência, que poderá estar na companhia, em custódia de terceiros ou em trânsito;
- b) determinar se é pertencente à companhia;
- c) determinar se foram aplicados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em bases uniformes;
- d) determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e
- e) determinar se estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

Motta (1992, p. 99) classifica os estoques de empresas comerciais e industriais nas seguintes categorias:

- a) Produtos acabados - comprados ou produzidos para vendas.
- b) Produtos em processo - materiais em vários estágios de produção.
- c) Matéria-prima - materiais e componentes destinados ao processo de produção.
- d) Material auxiliar - materiais aplicados indiretamente no processo de produção.

A contagem física é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques (ATTIE, 1998, p. 296).

Uma das espécies mais usadas pelo Fisco é o levantamento de estoque em exercício fechado. Tem como ponto de partida o Inventário Inicial, estendendo-se até o Inventário Final do exercício fiscalizado. A partir do Inventário Inicial, o auditor levantará através de documentos fiscais o total das entradas e das saídas, devendo confrontar a disponibilidade de bens do exercício (Inventário Inicial + Compras) com o total das saídas acrescido do Inventário Final. Desse confronto poderá resultar três situações distintas: diferenças a menor (omissão de vendas); diferenças a maior (omissão de compras) ou equilíbrio (regularidade das operações realizadas).

Na contagem de estoque no exercício aberto a eficiência decorre normalmente da surpresa da ação fiscal, uma vez que não dá margem a que possa se efetuar o controle do estoque. No primeiro contato deverá o auditor levantar o estoque atual, acompanhado do contribuinte ou por pessoas por ele indicadas, ao mesmo tempo em que todos os talões em uso deverão ser visados e datados pelo fiscal. Tomados esses cuidados, deverá levantar todas as entradas. Em seguida conferir todas as saídas, nota por nota. Tal como na situação anterior, o resultado da auditoria poderá levar a resultados que indiquem venda sem faturamento, compra de mercadoria sem documentos fiscais ou situações de regularidade.

Lima (1997, p. 41-47) descreve ainda outras técnicas de contagem de estoque: fiscalização específica, envolvendo mercadorias adquiridas no último ou últimos meses ou dias, levantamento específico (envolvendo apenas os valores monetários) e a fiscalização "dia-a-dia" com levantamento de saldos.

Uma vez levantado o estoque, é importante fazer-se a avaliação do mesmo. Motta (1992, p. 100-101) nos apresenta os seguintes métodos de avaliação dos estoques:

- a) Custo-padrão: custo estimado baseado em experiência passada e posteriormente ajustado ao custo real fazendo surgir as contas de variação.
- b) Primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS): estabelece que o custo das primeiras unidades a serem recebidas seja o custo utilizado para as primeiras que saem, ficando os estoques sempre com unidades com custo mais atualizado.
- c) Último que entra, primeiro que sai (UEPS): estabelece que o custo das últimas unidades a entrar seja o custo das primeiras que saem, ficando os estoques a custos mais baixos. Este método tem sido cada vez menos usado e quase nunca é aceito pelo Fisco.
- d) Custo específico: identifica os custos incorridos nos produtos vendidos ou em estoques, usados em produção de um ou poucos itens, pois os custos poderão ser prontamente identificados. Para produção contínua e de muitos itens tal método é impraticável.
- e) Custo médio: estabelece as quantidades e os valores dos estoques no início do período que serão adicionados pelas compras ou produção durante o período, quando novo custo médio é computado.

1.4.1.3 Auditoria Contábil

No exercício da fiscalização não deverá o agente do Fisco, no intuito de verificar junto ao contribuinte as inconsistências porventura existentes, deixar de analisar a sua escrita contábil.

A Contabilidade, diz Lima (1997, p. 80), "além da finalidade específica de acompanhar as variações ocorridas no patrimônio da empresa, registrando os atos e fatos que acontecem no dia-a-dia, apresenta uma outra finalidade de fundamental importância para aqueles que se interessem por suas informações".

De fato, o Estado, neste aspecto representado pelo Fisco, tem um particular interesse no que diz respeito às movimentações financeiras e à riqueza gerada pelas empresas. Sendo assim, é de fundamental importância que o agente fiscal saiba analisar e interpretar a

escrita contábil da empresa auditada para que possa assim identificar possíveis evasões fiscais.

A seguir, são apresentadas as principais contas que deverão ser analisadas.

1.4.1.3.1 Contas do Ativo

1.4.1.3.1.1 Conta Caixa

Tem como função registrar o fluxo de numerário ocorrido na empresa. A sua análise sempre deverá ser feita concomitantemente com as contas que lhe proporcionam variações, como Bancos, Mercadorias, Clientes, Despesas e Fornecedores. É debitada pelos recebimentos que constituem os ingressos de dinheiro e creditada pelos pagamentos que representam os desembolsos.

Na análise contábil deverá ser feita a compatibilização dos valores lançados em confronto com a respectiva documentação comprobatória, visando identificar possíveis situações de "estouro de caixa", que é quando a média dos pagamentos é superior à média das vendas realizadas.

1.4.1.3.1.2 Conta Bancos

Representa também a disponibilidade financeira da empresa. É debitada pelos depósitos e empréstimos bancários, cobrança e desconto de títulos, e creditada por saques efetuados pela empresa ou algum débito decorrente de custos bancários.

Se a empresa salda seus compromissos concomitantemente através de suas contas Caixa e Bancos, o Fisco analisará estas contas em conjunto, observando os saldos diários de

uma e de outra. A conta Bancos deverá estar respaldada em documentos bancários comprovados através de extratos. Tal como a conta Caixa, não deverá apresentar saldo credor.

1.4.1.3.1.3 Conta Estoques

A função desta conta é registrar os valores dos estoques apurados por inventário físico. Por ocasião do balanço esta conta é encerrada e seu saldo transferido para formação do custo de mercadorias, de produtos ou de ambos.

O critério para avaliação desta conta deve ser à base do custo de aquisição, ou seja, preço de fatura mais fretes e seguros, menos o ICMS destacado.

1.4.1.3.1.4 Conta Clientes

Representa os valores sobre os quais a empresa tem o domínio, entretanto não tem a posse, já que estão em poder de terceiros. Representa de um modo geral, as vendas que são efetuadas a crédito.

Na análise desta conta, o auditor deverá identificar situações tais como vendas representadas apenas pela emissão de duplicatas, sem a correspondente nota fiscal e emissão incompleta de nota fiscal (exclusão de parte do valor da venda efetuada).

1.4.1.3.1.5 Ativo Permanente

Integram o imobilizado prédios, terrenos, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios e veículos.

A finalidade do exame desta conta é verificar se existem bens pertencentes à empresa que não foram contabilizados através de levantamento físico e documental. Caso seja constatada a existência de bens não contabilizados é de presumir-se que os mesmos foram adquiridos através de receitas também não contabilizadas.

1.4.1.3.2 Contas do Passivo

Essas contas representam, economicamente, o capital alheio e fonte dos recursos de terceiros em poder da empresa. Sua análise em profundidade deve ser instrumento de atenção por parte do Fisco. Dentre outras, a auditoria do passivo deve estar atenta para as seguintes situações:

- ✓ se todas as obrigações contraídas foram efetivamente contabilizadas;
- ✓ se as obrigações foram registradas pelo seu valor correto e nas datas certas;
- ✓ se são realmente obrigações de responsabilidade da empresa;
- ✓ se não há dívidas ou responsabilidades fictícias;
- ✓ se há duplicatas que não foram registradas. A omissão de lançamento desses títulos pode evidenciar, também, a compra de mercadorias sem que os documentos fiscais próprios hajam sido escriturados;
- ✓ se a compra de determinada mercadoria ou produto está regularmente registrada.

1.4.1.3.2.1 Conta Fornecedores

Na análise dos saldos das contas do Exigível, deverá o auditor utilizar-se dos documentos comprobatórios e visará, no seu trabalho identificar a figura do "Passível Fictício" que "acontece geralmente em decorrência de omissões de vendas praticadas pela empresa que, para cumprir seus compromissos, utiliza artifícios contábeis, com valores irreais, a fim de cobrir as fraudes fiscais praticadas" (LIMA, 1997, p. 102).

O passivo fictício é uma consequência da sonegação.

Uma forma de o auditor identificar a omissão de receita é aplicando o Índice de Liquidez imediata, o qual poderá ser determinado através da seguinte fórmula:

$$Li = \frac{\text{Disponível}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Onde, o Disponível corresponde às contas representativas de bens numerários e depósitos à vista e o Passivo Circulante, diz respeito às exigibilidades em curto prazo.

Em condições normais a empresa deverá apresentar um índice igual ou superior a 1.

1.4.1.3.2.2 Conta Capital Social

Constitui-se na fonte dos recursos próprios internos da empresa, ou seja, os valores expressos em dinheiro que o titular, sócios ou acionistas põem à disposição da empresa para movimentação dos negócios.

O exame desta conta deverá identificar possíveis aumentos de capital, quando são realizados, sem as devidas disponibilidades, o que poderá indicar que a conta está sendo utilizada para simular suprimentos à Conta Caixa.

O confronto entre as escritas fiscal e contábil se reveste da maior importância. O agente fiscal deverá fazer uma comparação entre elas na busca de possíveis divergências que possam configurar situações de ilicitude fiscal.

1.4.1.4 Encerramento da Ação Fiscal

Encerrados os trabalhos, deverão ser disponibilizados ao contribuinte os livros e documentos fiscais em poder do Fisco. Será lavrado o Termo de Conclusão de Fiscalização, no qual constará:

- I- identificação do ato designatório;
- II- período fiscalizado;
- III- hora e data do término do procedimento;
- IV- qualificação e os dados cadastrais do contribuinte ou responsável submetido à ação fiscal;
- V- resumo do resultado da ação fiscalizadora (ART. 822, DECRETO 24.569/97).

Caso constatada alguma irregularidade, e esta implique na autuação do sujeito passivo, deverá constar ainda do referido termo o número e data do auto ou dos autos de Infração lavrados; o motivo da autuação, consignando os dispositivos legais infringidos e a base de cálculo e a alíquota aplicável, para cálculo do ICMS e imposição da multa, conforme o caso. Caso não se apure qualquer irregularidade, esta circunstância também deverá se fazer constar no Termo de Conclusão de Fiscalização.

1.4.2 Procedimentos na Fiscalização no Trânsito de Mercadorias

No Trânsito de Mercadorias, via de regra, a fiscalização se inicia quando da abordagem de veículo transportador de cargas ou quando do comparecimento espontâneo deste à unidade de fiscalização (Posto Fiscal ou CEFIT) em acatamento ao que preceitua o parágrafo 2º do artigo 834 do RICMS. Se o veículo é detentor de documentos fiscais, deverá o servidor proceder a uma análise dos mesmos quanto à validade, origem, destino, data de emissão, dados do transportador e do veículo, a situação cadastral e regime de tributação. Especial atenção é dada às operações de simples remessa, devolução de mercadorias ou quaisquer outras que necessitem de confirmação de que o imposto foi destacado, se devido, e que a operação vinculada foi registrada no *sistema cometa* da SEFAZ. Neste aspecto, o fiscal deverá estar atento quanto a situações em que a intenção do contribuinte deste Estado é simular uma devolução, principalmente quando se tratam de produtos sujeitos à antecipação

ou substituição tributária, casos em que poderá o mesmo se ressarcir quanto ao imposto pago. Nas operações de simples remessa, o agente fiscal deverá observar os dispositivos regulamentadores citados no corpo do documento fiscal a fim de verificar a compatibilidade com a operação.

As operações em que se declare isenção ou redução de base de cálculo, também deverão ser questionadas pelo agente fiscal à luz da legislação, a fim de que sejam evitadas simulações com o intuito de fugir-se ao pagamento do imposto.

Em seguida, se necessário, deverá o agente do Fisco proceder à pesagem do veículo. Constatada alguma irregularidade, ou a critério do mesmo, deverá proceder à conferência física das mercadorias lavrando para tanto o Termo de Declaração e Conferência de Documentos Fiscais e/ou Mercadorias.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, através do *sistema cometa* controla eletronicamente todas as operações interestaduais de entrada e saída de mercadorias. A prática tem demonstrado que determinados contribuintes costumam, quando da apresentação da documentação fiscal junto aos Postos Fiscais e ao CEFIT, órgãos que efetuam esse controle, omitir parte dos mesmos, principalmente, quando se trata de entradas interestaduais, com o intuito de, não sendo efetivado o registro, possibilitar que o contribuinte destinatário possa omitir de seus registros tal entrada e conseqüentemente venha a efetuar vendas sem a emissão de notas fiscais.

A emissão do Termo de Declaração e Conferência de Documentos Fiscais e/ou Mercadorias tem por objetivo resguardar os direitos do Fisco quanto à apresentação intempestiva de documentos fiscais intencionalmente omitidos com intenções sonegatórias.

No termo deverá se fazer constar todos os documentos fiscais apresentados pelo transportador, bem como a descrição quanto à quantidade e espécie das mercadorias a que os mesmos se referem. Através deste documento, o transportador responsável declarará estar conduzindo tão somente o que discriminam os documentos fiscais apresentados, constantes do termo, estando ciente quanto às conseqüências advindas da apuração efetivada quando da conferência física.

Antes de iniciar a verificação da carga, o fiscal lotado no Trânsito de Mercadorias orientará o transportador para que o mesmo conduza o seu veículo até o galpão, local onde se realizará a verificação. Se o veículo contiver lacres, deverá rompê-los, tendo o cuidado de anotar as suas numerações. Deverá igualmente observar a data e horário de início e de término da conferência física. Todas essas informações deverão constar do Termo de Ocorrência de Ação Fiscal, documento que será lavrado ao final, e onde se fará constar todas as informações que se julgarem necessárias acerca da fiscalização. É igualmente importante que o agente do Fisco ciente o motorista do veículo transportador, da sua responsabilidade de acompanhar toda a ação fiscal. Deverá ainda acompanhar todo o trabalho da capatazia quanto à manipulação da carga, fazendo-os observar as marcações nos volumes quanto ao limite máximo de empilhamento, fragilidade destes, orientação etc.

A Ficha de Conferência de Mercadorias deverá ser utilizada na apuração de eventuais diferenças entre o constante nos documentos fiscais e o efetivamente transportado, e deverá ser anexado ao auto de infração.

Os volumes correspondentes às mercadorias autuadas deverão ser identificados através da utilização de etiquetas.

Após a eleição do fiel depositário, que poderá ser a unidade de fiscalização, o próprio autuado ou outro contribuinte, deverá ser lavrado o Certificado de Guarda de Mercadorias com a descrição das mercadorias encaminhadas para depósito.

Caso se constate alguma irregularidade, deverá ser emitido o Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais ou Auto de Infração e Apreensão de Mercadorias, conforme o caso, sem prejuízo da emissão do Termo de Ocorrência de Ação Fiscal. A intimação do sujeito passivo deverá ser feita pessoalmente ou por via postal com aviso de recepção (A. R.).

O Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais deverá ser utilizado naquelas situações de irregularidades constatadas e que sejam passíveis de saneamento. Para tanto, o contribuinte disporá, uma vez intimado, de três (03) dias úteis para tomar as providências cabíveis. Somente ele não o fazendo neste prazo, ou caso o mesmo venha a renunciar expressamente a este, é que poderá haver a autuação.

O Regulamento do ICMS no Estado do Ceará nos esclarece, através do parágrafo 3º do artigo 831, as situações em que a irregularidade seja passível de reparação, como sendo aquela “que apresente erro resultante de omissão ou indicação indevida de elementos formais que, por sua natureza, não implique falta de recolhimento do imposto”.

1.4.2.1 Principais Situações de Irregularidades Verificadas no Trânsito de Mercadorias

1.4.2.1.1 Mercadoria sem Documento Fiscal

O Regulamento do ICMS do Estado do Ceará determina que, os estabelecimentos deverão emitir nota fiscal sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem, assim como na transmissão de propriedade destes, mesmo que eles não devam transitar pelo estabelecimento transmitente.

Por outro lado, diz o mesmo Regulamento que o transportador que for flagrado, no trânsito, de posse de mercadoria sem a devida documentação, ou sendo esta inidônea, é responsável pelo pagamento do ICMS.

Uma vez sendo constatada esta irregularidade, deverá o agente do Fisco lavrar Auto de Infração para recuperação do crédito, devendo observar o que preceitua o inciso XIV do artigo 25 do Decreto 24.569/97:

XIV - na hipótese de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, ou sendo este inidôneo [a base de cálculo será] o valor desta no varejo ou, na sua falta, o valor em nível de atacado, na respectiva praça, acrescido de percentual de 30% (trinta por cento), na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Deverá o agente do Fisco atentar para as operações em que a legislação permite que o transportador circule sem documentos fiscais.

1.4.2.1.2 Mercadorias Acompanhadas de Documento Fiscal Inidôneo

Quando a fiscalização detectar mercadorias que estejam acompanhadas de documento fiscal que não possuam os requisitos fundamentais para que tenham validade jurídica, deverá, de imediato, proceder à lavratura de Auto de Infração com retenção da mercadoria, sob pena de estar descumprindo o que determina o artigo 830 do Decreto 24.569/97, o qual diz que "sempre que for encontrada mercadoria em situação irregular, deverá o agente do Fisco proceder, de imediato, a lavratura do Auto de Infração, com retenção da mercadoria".

O artigo 131 deste Decreto, por sua vez, bem define aqueles documentos que não poderão ser acatados pelo Fisco:

Art. 131 - Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:

I - omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;

II - não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, salvo os casos previstos na legislação;

III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;

IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudique a clareza;

V - seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido baixada, de ofício ou a pedido, suspensa ou cassada;

VI - não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;

VII - emitido:

a) após expirado o prazo de validade;

b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente;

c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do Fisco;

VIII - sendo retido por falta da primeira via, tenha expirado o prazo de 03 (três) dias, sem a devida regularização;

IX - o documento fiscal que não contiver o Selo Fiscal de Autenticidade ou for selado com inobservância das exigências legais, desde que impressos para contribuintes deste Estado;

X - REVOGADO;

XI - acobertar operação com combustível derivado ou não de petróleo em desacordo com a legislação federal competente, inclusive as normas emanadas da Agência Nacional de Petróleo (ANP);

XII - tratando-se de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou de documento substituto desta, ainda que autorizado por regime especial, seja emitida, a partir de 1º de janeiro de 2008, por contribuinte obrigado à emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nos termos do Protocolo ICMS nº. 10, de 18 de abril de 2007.

1.4.2.1.3 Mercadorias ou Bens em Desacordo com os Documentos Fiscais

São situações flagradas pela fiscalização em que a quantidade das mercadorias transportadas excede o que discrimina o documento fiscal que as acompanha. Detectando tal situação, o fiscal lavrará o correspondente Auto de Infração, fazendo referência ao citado documento.

Ocorrendo situação inversa, ou seja, constatando-se que as mercadorias transportadas encontram-se em quantidades inferiores ao indicado na nota fiscal, o documento deverá ser considerado inidôneo, por conter declarações incompatíveis com a operação realizada.

1.4.2.1.4 Operações com Mercadorias Envolvendo Contribuintes Baixados do CGF

Quando no trânsito de mercadorias for constatado que o destinatário indicado no documento fiscal é contribuinte baixado, deverá ser acatado o mandamento do artigo 831 do RICMS o qual diz que, "estará sujeita a retenção a mercadoria acompanhada de documento fiscal cuja irregularidade seja passível de reparação".

Configurada esta hipótese, deverá ser lavrado o Termo de Retenção de Mercadorias e Documentos Fiscais, notificando o contribuinte para, no prazo de 03 (três) dias sanear a irregularidade, sob pena de, não o fazendo, submeter-se à ação fiscal (§ 1.º, ART. 831, RICMS).

Se for comprovado que o emitente da nota fiscal encontra-se baixado do Cadastro Geral da Fazenda, deverá referido documento ser considerado inidôneo, na forma do artigo 131. Mesmo lavrando o Auto de Infração, deverá o agente fiscal tomar as devidas providências quanto à apreensão dos blocos de notas fiscais que se encontrem em poder do emitente.

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Conceitos

Diz o Código Tributário Nacional que a função do lançamento, no plano da dinâmica tributária, é constituir o crédito tributário, definido como sendo “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro” (CARVALHO, 1997, p. 239)³.

Para consecução desse objetivo, a administração pratica uma série de atos administrativos tendentes ao objetivo final de constituir o crédito tributário. A esta série de atos, conexos e consequentes, dá-se o nome de *procedimento*. O procedimento constitutivo do crédito tributário, portanto, é um procedimento complexo, pois envolve a prática de uma série de atos.

Carvalho (1999, p. 231) aponta dificuldades nessa definição, por haver casos de lançamento em que inexistente “procedimento” como série de atos e termos, operando-se o ato de lançamento numa atividade monádica de um único funcionário. Depreende-se, dessa breve reflexão, que “procedimento”, no sentido de série regrada de atos e termos, não é algo imprescindível para a celebração do lançamento. Este ato pode verificar-se apenas com as providências físicas e mentais da autoridade competente, sem o concurso de qualquer outro ato administrativo.

E recomenda-se até, em obséquio ao rigor das construções científicas, que passemos a nos referir a “procedimento”, pura e simplesmente, nessa acepção mais livre e descomprometida, e reservando para as circunstâncias em que se cogita de uma sucessão de atos e termos, associados para se obter determinado resultado, o mesmo nome, mas acompanhado da especificação: “procedimento de fiscalização”, “procedimento de inquérito

³ Machado (2000, p. 133) dá a seguinte definição para crédito tributário: “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”.

administrativo”, “procedimento de discussão do lançamento perante os órgãos da Administração”, “procedimento de consulta” etc.

Diz o mesmo autor que caracterizar o lançamento como um procedimento, conforme o artigo 142 do CTN, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhemos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo.

O artigo 142 do CTN, a propósito, supondo um esquema impositivo por iniciativa da administração, assim dispôs:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador 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.

A administração, portanto, se utiliza do procedimento do lançamento para constituir o crédito tributário e para alcançar esse resultado ela verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido a título de tributo, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, aplica a penalidade pecuniária cabível.

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo. Instaurada a obrigação, dentro dela estará, inexoravelmente, o crédito, numa relação de absoluta inerência. É certo que nem sempre surge em estado de liquidez, apto para ser exercido, pronto para ser postulado. Vezes sem conta, vem à luz indeterminado, ilíquido, fazendo-se necessário um problemático processo de apuração, em que as partes divergem e sobre ele discutem. Isso nada tem a ver com sua existência jurídica. Igualmente a circunstância de o titular ignorá-la ou, conhecendo-o, deixar de fazer instâncias junto ao devedor no sentido de cobrá-lo (CARVALHO, 1997, p. 239).

Embora o nosso Código Tributário estabeleça ser prerrogativa da Administração a iniciativa do lançamento, não significa que o contribuinte não possa, no exclusivo interesse da

mesma, deflagrar os primeiros atos necessários à constituição do crédito tributário. Tanto é assim que o artigo 150 do referido Código atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, que se limita a tomar conhecimento daquela iniciativa:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Ainda a respeito deste dispositivo do Código Tributário, Machado (2000, p. 133) diz que somente à Administração cabe fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

Assim, diz Denari (1993, p. 178), a legislação prevê dois procedimentos impositivos utilizados para apuração do tributo. Um procedimento acionado por iniciativa da Administração, e outro procedimento acionado por iniciativa do contribuinte no estrito cumprimento de deveres administrativos legalmente previstos. Em seguida o autor, conceituando lançamento tributário, afirma ser “o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vistas à captação do tributo”.

Machado (2000, p. 134) aponta duas impropriedades na definição que o artigo 142 do CTN dá para lançamento tributário. A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de calcular o montante do tributo devido. Segundo afirma, existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo, bem como também é sabido que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por outro lado, diz ainda o autor, se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquido e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas se *proponha* a aplicação da penalidade cabível, conforme o

caso. O que a autoridade na verdade faz, é *aplicar* a penalidade, pois só assim é possível se determinar o montante do crédito tributário.

São pelos motivos expostos que este autor apresenta a seguinte definição para lançamento tributário:

[...] é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

A doutrina sufraga o entendimento que confere ao lançamento natureza de atividade vinculada e obrigatória e não meramente discricionária. Isto significa que o poder público, sob pena de responsabilidade, não pode se furtar à prática de ato de lançamento relativo ao tributo deferido à sua competência privativa.

Vinculado é o processo, não o produto. É o ato-fato, não o ato norma, que, uma vez expedido, ingressa no sistema como uma regra jurídica qualquer, apenas discriminada em função do instrumento que a introduziu no conjunto.

Existe grande polêmica no seio acadêmico quanto à natureza do lançamento.

O artigo 144 do CTN tem sido lembrado pelos tributaristas como prova mais cabal de que o lançamento tem caráter declaratório e não constitutivo da obrigação tributária. É por essa razão, diz Machado (2000, p. 135), que, salvo disposição em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador. Também por isto a legislação que a autoridade administrativa tem de aplicar ao fazer o lançamento é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Em relação às penalidades, todavia, prevalece o princípio do Direito Penal da retroatividade da lei mais favorável. Aplica-se também ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação da autoridade administrativa, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, salvo a que atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Em resumo, aplica-se ao lançamento:

- a) no que diz respeito à parte substancial, isto é, a definição da hipótese de incidência, da base de cálculo, da alíquota, ou de outro critério de determinação do valor do tributo, e quanto à identificação do sujeito passivo, a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva;
- b) relativamente a penalidades, a lei mais favorável ao sujeito passivo;
- c) quanto aos aspectos formais, vale dizer, quanto à parte simplesmente procedimental, a lei em vigor na data do lançamento.

A tese declarativista que toma o lançamento como ato administrativo que formaliza a pretensão do sujeito ativo, reportando-se à data da ocorrência do fato, momento em que surgiu a obrigação tributária, é também advogada por Carvalho (1997, p. 243), o qual afirma que andou bem a doutrina brasileira quando opinou quase que unanimemente, pela tese da eficácia declaratória. Entretanto, acha o mesmo que esse falso problema contribuiu para que se desprezasse a questão de saber se o lançamento era um simples ato, ou um conjunto deles, agrupados no contexto de um procedimento administrativo.

Em relação à possibilidade de revisão do lançamento, Machado (2000, p. 37) admite essa possibilidade em decorrência de erro, quer de fato, quer de direito. E a isto aduz o *princípio da legalidade*, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na formalização do lançamento, qualquer que seja o motivo, deverá este ser revisto.

Denari (1998, p. 181-182) prefere apontar a possibilidade de revisão a partir da necessidade de que o lançamento “seja regularmente notificado ao sujeito passivo”, respeitando, na esfera administrativa, o *princípio do contraditório*.

Após a notificação, o sujeito passivo poderá oferecer impugnação no lançamento. A acolhida por parte da Administração das alegações colocadas pelo contribuinte, implicam revisão do lançamento.

O CTN estatui no seu artigo 145, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só poderá ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, através de recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149⁴.

Carvalho (1997, p. 265) referindo-se ao artigo 149 do CTN, chama a atenção para o rol de dispositivos destinados a proteger o Estado, o qual não poderá ficar a mercê de providências que cabem, por lei, ao sujeito passivo, o qual nem sempre está interessado na eficiência do procedimento controlador que o Poder Público deve exercer em relação a suas prerrogativas.

Entretanto, adverte que a autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo sim, provando haver erro de fato. E diz, fundamentado no artigo 146⁵ do CTN, que, como o direito se presume ser conhecido de todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la.

Para ilustrar, referido autor coloca o seguinte exemplo, ilustrando o que coloca como erro de fato e erro de direito:

⁴ Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III- quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, o pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV- quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI- quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII- quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII- quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

⁵ Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O agente público, ao verificar o valor da operação, base de cálculo do imposto, toma-o a menor, promovendo a determinação da dívida em quantia inferior à que efetivamente é. Tempos depois, antes, naturalmente, que flua o prazo decadencial, procede a expediente de ofício, comunicando ao sujeito passivo a alteração havida no lançamento originário. Houve erro de fato e, portanto, é regular a iniciativa modificadora da Fazenda Pública. Noutro quadro, funcionário competente promove o cálculo do tributo devido, mediante a aplicação de certa alíquota, digamos 17%, em virtude da classificação que entende correta, para certo produto industrializado, na tabela do IPI. Posteriormente, sem apontar qualquer aspecto material novo do bem que analisara, muda de opinião, passando a classificá-lo numa posição mais gravosa da tabela, onde a alíquota é de 23%, alegando que esse é o percentual juridicamente mais adequado àquele produto industrializado. A alteração não pode prevalecer, fundada que está a mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado artigo 146 só permite aplicar o novel critério para fatos jurídicos tributários subseqüentes àquele que ensejou a interpretação.

2.2 Modalidades de Lançamento

Tendo em vista as definições apresentadas para lançamento e considerando-se que o respectivo procedimento poderá ser acionado por iniciativa da Administração, do contribuinte ou de ambos, são apresentadas a seguir as diversas modalidades de lançamento previstas no CTN.

Segundo adverte Denari (1998, p. 182) a Administração, embora esteja vinculada à prática do lançamento, não está a determinada modalidade deste. Diante das diversas formas, legalmente previstas, deverá escolher aquela que se revelar mais adequada e eficaz para a captação do recurso financeiro.

Os artigos 147 a 150 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), apresenta as três modalidades de lançamento: a) lançamento de ofício ou direto; b) misto ou por declaração; e c) por homologação.

Carvalho (1997, p. 267) afirma que a fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas pela Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o Fisco a homologar os atos por ele praticados. E critica esta classificação ao afirmar que a mesma não

guarda correspondência com a realidade, pois se lançamento é ato jurídico administrativo, na aceção material e formal, não há que se cogitar das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais.

2.2.1 Lançamento de Ofício

Nesta hipótese o procedimento de lançamento é efetivado por iniciativa exclusiva da Administração, sem qualquer intervenção do contribuinte.

Esta modalidade de lançamento convém, principalmente, aos impostos patrimoniais, pois leva em consideração todos os dados, elementos e informações extraídas dos cadastros administrativos. O IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – de competência municipal, é o mais representativo exemplo de imposto que deve ser lançado por iniciativa exclusiva da Administração.

De resto, as taxas, em sua quase totalidade, e a contribuição de melhoria, são lançadas por iniciativa da administração, com base no valor dos serviços prestados ao contribuinte ou da obra pública edificada no interesse da coletividade.

O lançamento direto é disciplinado pelo artigo 149, inciso I do CTN, cumprindo à autoridade administrativa efetivar o lançamento por iniciativa própria, quando a lei assim o determinar.

2.2.2 Lançamento por Declaração

É a atuação conjunta do Fisco e do contribuinte, cumprindo a este último preencher declaração e prestar informes sobre matéria de fato, daí o nome desta modalidade de lançamento, prevista no artigo 147 do CTN.

É considerada a modalidade de lançamento mais complexa, pois envolve conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a Administração Pública. É típico dos impostos cuja base econômica de imposição seja a renda do contribuinte, gravando os acréscimos patrimoniais, em determinado período de tempo.

Recebidas as declarações, o Fisco submete-as à apreciação e exame dos seus órgãos competentes, expedindo, a final, os avisos de lançamento, nos quais se especifica o *quantum* devido a título de imposto e a data do vencimento.

2.2.3 Lançamento por Homologação

Essa modalidade de lançamento tributário é efetivada por iniciativa do contribuinte, sujeita à homologação da autoridade administrativa, de acordo com o disposto no artigo 150 do CTN e convém, como política fiscal, aos impostos que tenham por base tributária a circulação de riquezas, abrangendo, portanto, a quase totalidade dos impostos previstos em nosso sistema tributário.

Objeto da homologação não é o pagamento. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento, é certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado. Esta, segundo Machado (2000, p. 138), é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do artigo 150, do CTN. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos, e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e determinar a imediata inscrição daqueles como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente, o que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.

Homologada pela autoridade administrativa a apuração feita pelo contribuinte deve ser este notificado a fazer o recolhimento correspondente, sob pena de inscrição do débito para posterior execução. Não ocorrendo a homologação, não existirá o crédito tributário e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado.

As leis não fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (§ 4º, ART. 150, CTN).

O lançamento por homologação também é conhecido como *autolancamento*. Mas como o CTN diz ser a atividade de lançamento privativa da autoridade administrativa, evidentemente não se pode cogitar de um lançamento feito pelo sujeito passivo. Embora faça ele todo o trabalho material, o lançamento, no caso só se opera com a homologação.

Denari (1993, p. 185), partindo do suposto que o contribuinte nem sempre denuncia, declara e recolhe aos cofres públicos o imposto devido, nos casos de lançamento por homologação e por declaração, nos lembra que o artigo 149 do CTN possibilita à Administração fazer o lançamento, para suprir essas omissões, deficiências e erros cometidos pelos contribuintes. É o chamado lançamento *ex officio*.

O Fisco se utiliza, assim, do lançamento *ex officio* nos casos de sonegação fiscal, quando o contribuinte não preenche as declarações de IR e do ITR, ou ainda, quando o contribuinte, por erro, dolo, fraude, simulação, furta-se ao recolhimento periódico, do tributo, ou o recolhe a menor, ensejando a lavratura do auto de infração e imposição de multa fiscal que é a manifestação mais autêntica de lançamento *ex officio*.

3 O AUTO DE INFRAÇÃO

3.1 Conceitos

Quando na execução de atividade de fiscalização, no âmbito da Administração Tributária, o agente do Fisco detectar alguma irregularidade à legislação pertinente, deverá apurar o montante devido, e que constitui o crédito tributário.

A materialização dessa exigência se dá através do auto de infração, lavrado pelo servidor competente e do qual deverá ser cientificado o sujeito passivo ou seu preposto.

Carvalho (1999, p. 243) define o auto de infração, como sendo “o ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou um evento inscrito na lei como ilícito tributário”.

Quando referido autor, nesta mesma obra, trata da distinção entre lançamento e auto de infração, afirma que, tal como no lançamento, o auto de infração igualmente veicula uma norma individual e concreta, denominada pelo mesmo de “*sancionatória*”, só que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas.

A consequência dessa norma, por força da eficácia jurídica, é estabelecer uma relação jurídica em que o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, o pagamento de uma quantia a título de penalidade.

No caso da norma sancionatória tem-se, portanto, um fato delituoso que se caracteriza pelo descumprimento de um dever estabelecido no consequente de norma tributária. Na regra tributária, temos um fato lícito em que não encontraremos a violação de qualquer preceito. “A única diferença perceptível, em termos analíticos, se dá no antecedente da estrutura normativa, porquanto, no consequente, tudo se processa da mesma maneira,

servindo-se o autor da regra, inclusive, de alíquota e de base de cálculo para determinar o valor da multa” (CARVALHO, 1999, p. 244).

Diz ainda Carvalho (1999, p. 245) que o complicador quando se estuda a relação entre o lançamento e o auto de infração, é que às vezes sob a epígrafe “auto de infração”, deparamo-nos com dois atos: um de lançamento, exigindo o tributo devido; outro de aplicação de penalidade, pela circunstancia de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por documentos que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico.

Pela freqüência com que ocorrem essas conjunções, falam, alguns, em “auto de infração” no sentido largo (dois atos no mesmo instrumento) e em “auto de infração” *stricto sensu*, para denotar a peça portadora de norma individual e concreta de aplicação de penalidade a quem cometeu ilícito tributário.

Nogueira (1980, p. 251), a propósito, acredita que muitas leis ordinárias e regulamentos infringem o Código Tributário Nacional ao atribuir aos agentes fiscais a lavratura de autos de infração com a função de já impor penalidades e dar prazos com a oferta de redução da multa para, segundo ele, coagir o contribuinte a não contestar ou não procurar a via judicial o que, afirma, constitui atribuição de competência e de poder errôneos e inconstitucionais.

Segundo esse autor, esta prática fere preceito constitucional no que diz respeito a direitos e garantias individuais estatuídos no artigo 5º, incisos XXXV e LV, de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” e que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

3.2 Conteúdo

É essencial que o auto de infração descreva os fatos, embora de modo sucinto, com clareza e exatidão, possibilitando-se identificar com perfeição o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa.

O Decreto estadual nº. 25.468, de 31 de maio de 1999, em seu artigo 33, disciplina e aponta as informações que deverão constar do auto de infração:

Art. 33 - O Auto de Infração será numerado e emitido por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, sem rasuras, entrelinhas ou borrões e deverá conter os seguintes elementos: emitido pelo sistema CAF, ou lavrado manualmente, deverá conter as seguintes informações, quando for o caso:

I - Número;

II - Número e data do processo

III - Tipo: 1. sem retenção; 2. com retenção;

IV - Número do certificado de guarda de mercadorias (CGM), quando for o caso;

V - Número e data de emissão do ato designatório da ação fiscal, quando for o caso;

VI - Identificação da autoridade designante;

VII - Circunscrição fiscal do autuado, com indicação do Célula de Execução (CEXAT) ao qual se encontra subordinado;

VIII - Momento da lavratura, assinalando a hora, o dia, o mês e o ano de autuação;

IX - Período fiscalizado;

X - Identificação do autuado, com o registro do nome, firma ou razão social, domicílio fiscal, município, localidade, inscrições no CNPJ, CGF, CAE, RG, CPF, quando for o caso;

XI - Descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo do auto de infração, ou ainda, fotocópia de documentos comprobatórios da infração;

XII - Valor do crédito tributário devido, discriminado por tributos ou multa, inclusive com indicação da base de cálculo, bem como os meses e exercícios a que se refere;

XIII - Prazo em que o crédito tributário poderá ser recolhido com multa reduzida;

XIV - Indicação expressa dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva pena pecuniária;

XV - Assinatura e identificação funcional dos fiscais autuantes;

XVI - Assinatura do contribuinte autuado ou responsável, seu mandatário ou preposto.

Os dados cadastrais do autuado traduzem o conceito de qualificação ou identificação do mesmo. Neste sentido, compreende todos os elementos individualísticos. Não se pretende que seja mencionado tudo o que se refere ao contribuinte, mas, o que é indispensável, é que o sujeito passivo fique perfeitamente identificado, para que dele se possa exigir o cumprimento da obrigação tributária. Para tanto, bastam o nome, o endereço e o número de inscrição de contribuinte federal ou estadual.

A data e hora da infração são dados que obrigatoriamente devem figurar no auto de infração, a fim de caracterizar a fluência dos prazos, seja para impugnação, seja para outros atos.

O fato deve ser perfeitamente caracterizado, descrito de maneira clara e concisa, e com indicação de todas as circunstâncias que o envolvem e que possam representar interesse no processo. Isso permitirá, de outra parte, que o sujeito passivo não encontre dificuldades para organizar e formular a sua defesa.

O auto de infração deve sempre indicar a disposição legal considerada infringida. É o fundamento legal sobre o qual se apóia o procedimento. Devem ser mencionados os artigos da lei descumpridos pelo sujeito passivo, bem como as penalidades aplicáveis, e que devem estar previstas em lei.

Defende Nogueira (1980, p. 251) que o auto de infração “nada mais deve ser do que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir a infração e a materialização em um ato descritivo para levar a conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância contenciosa”.

Carvalho (1999, p. 244) consigna que o binômio lícito/ilícito está presente em todos os axiomas com os quais trabalham os modelos descritivos conhecidos, comparecendo como fator identificativo do direito.

Com efeito, diz ainda, o fato da infração se apresenta descrito, invariavelmente, na forma binária, adquirindo a seguinte compostura redacional: “dado que o contribuinte X deixou de cumprir o dever previsto no conseqüente da norma N”. E concluindo, afirma: “vê-se que a matéria semântica do antecedente dessas regras alude a um evento caracterizado, sempre, pelo desatendimento de um dever. É o modelo iterativo dos antessupostos de normas sancionatórias. Daí mencionar-se o fato assim composto como ‘delito’, ‘infração’, ‘ilícito’”.

O artigo 35 do retromencionado Decreto chama a atenção para a necessidade de que conste no AI a informação clara quanto aos documentos que serviram de base à autuação:

Art. 35 - Sempre que necessário, deverão ser mencionados no formulário 'INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES', todos os documentos, papéis, livros, e arquivos eletrônicos, inclusive a indicação dos meses e exercícios a que se refere a ação fiscal, os quais não tenham sido mencionados no auto de infração.

Existe, portanto, uma série de ordenamentos os quais deverão ser cumpridos pelo agente do Fisco para que suas autuações se sustentem quando submetidas a um processo contencioso.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO

4.1 Conceito

Durante muito tempo o termo “processo” esteve associado à função jurisdicional. Não se cogitava do emprego de tal termo no âmbito do Direito Administrativo, considerando-se nesse aspecto, o processo referente às relações entre o estado e os cidadãos isolados, ou com as pessoas jurídicas.

Foi a partir da década de 50 que processualistas e administrativistas foram convergindo para a idéia de processo ligado ao exercício do poder estatal. O processo administrativo caracteriza-se pela atuação dos interessados, em contraditório, seja ante a própria administração, seja ante outro sujeito (MEDAUAR, 1999, p. 183-185).

O processo administrativo é o gênero que apresenta várias espécies, dentre as quais as mais freqüentes apresentam-se no processo disciplinar e no processo tributário ou fiscal. Entretanto, é um erro tratar-se essas duas espécies de processo como sendo autônomas, desvinculadas dos princípios gerais do gênero administrativo. Tal visão é uma das responsáveis pelas distorções que ocorrem, ficando as mesmas afastadas das regras superiores que devem nortear toda e qualquer conduta jurisdicional da Administração, para segurança de seus julgamentos e garantias de direitos dos administrados (MEIRELLES, 1999, p. 615).

Mas o que é o processo?

Sabemos que cabe ao Poder Judiciário, órgão que para tal foi criado, a concretização da função jurisdicional. Este, para cumprir a sua função, precisa exercer uma atividade, praticar uma série de operações tendentes a alcançar essa finalidade, que é a concretização do direito em última instância.

Essa atividade, que o Judiciário realiza para concretizar o direito, é o que se denomina de processo. Daí dizer a doutrina, que o processo é o instrumento da jurisdição, exatamente porque é através do processo que se cumpre a função jurisdicional.

Rocha (1986, p. 167) conceitua o processo como sendo a sequência de atos, praticados pelos órgãos judiciários e pelas partes, necessários à produção de um resultado final, que é a concretização do direito, ou seja, sua realização no caso concreto.

No âmbito da Administração pública, ao conjunto de diversos procedimentos, para registro dos atos administrativos, controle da conduta de seus agentes e solução de controvérsias dos administrados, dá-se o nome comum de processo administrativo (MEIRELLES, 1999, p. 614).

Cabe aqui se traçar uma distinção entre processo e procedimento. Enquanto o processo se caracteriza por ser uma cadeia de atos, tendo por finalidade o que está acima indicado, o procedimento é justamente o conjunto de normas que disciplinam essa cadeia de atos. Ou seja, o procedimento é o conjunto de normas que estabelecem as condutas a serem observadas no desenvolvimento da atividade processual pelos sujeitos do processo. Elas indicam o que os sujeitos do processo deverão fazer, e como fazer para alcançar o resultado final.

Em suma, o processo é a atividade necessária à produção de um determinado resultado final; o procedimento é o conjunto de normas em conformidade com as quais deve desenvolver-se essa atividade.

Este trabalho se reportará basicamente à questão do processo tributário ou fiscal, principalmente quanto à questão da lavratura da peça primordial na instauração do mesmo, o Auto de Infração.

4.2 Processo Punitivo

Meirelles (1999, p. 621) divide os processos administrativos em quatro modalidades: processo de expediente, processo de outorga, processo de controle e processo punitivo. Por estar diretamente relacionado com o tema deste trabalho, será aqui tratado apenas o processo punitivo.

Processo administrativo punitivo é todo aquele promovido pela Administração para a imposição de penalidade por infração de lei, regulamento ou contrato.

Esses processos devem ser necessariamente contraditórios, com estreita observância do devido processo legal, sob pena de nulidade da sanção imposta. A sua instauração há que se basear em auto de infração, representação ou peça equivalente.

Esse tipo de processo deverá obrigatoriamente desenvolver-se com rígida obediência ao rito processual, para que se legitime a sanção imposta ao final. Adota-se subsidiariamente nesses processos, os preceitos do processo penal comum quando estes não conflitarem com as normas administrativas pertinentes.

Dentre as espécies mais conhecidas desses processos administrativos, destacam-se o processo disciplinar e o processo fiscal ou tributário. Essas espécies de processos administrativos, muito embora possuam normas específicas e características próprias, não constituem categorias autônomas, submetendo-se às regras e princípios gerais do processo administrativo (MOTTA, 1999, p. 642).

Do processo fiscal ou tributário, por estar mais intimamente ligado aos objetivos deste trabalho, trataremos num item especial.

O processo administrativo disciplinar é o meio de apuração e punição de faltas graves dos servidores públicos bem como daqueles sujeitos ao regime funcional de determinados estabelecimentos da Administração. Baseia-se na supremacia que o Estado mantém sobre aqueles que se vinculam a seus serviços ou atividades. É um processo punitivo cuja prática é muito freqüente no serviço público.

4.3 Finalidades do Processo Administrativo

Medauar (1999, p. 186) aponta-nos uma dimensão muito maior do processo administrativo do que a visão de estar o mesmo ligado tão somente à esfera do ato administrativo para verificação da observância dos requisitos de legalidade e garantia de

respeito dos direitos dos indivíduos. A sua amplitude extrapolou para a própria legitimação do poder, isto em decorrência das alterações das funções do Estado e da Administração, das relações entre Estado e Sociedade e das próprias concepções do direito administrativo.

A mesma autora aduz-nos que as finalidades do processo administrativo apresentam-se cumulativos sem se excluírem, podendo ser apresentadas separadamente apenas por exigências de sistematização científica.

4.3.1 Garantia

Esta função diz respeito à garantia jurídica que possuem os administrados (particulares e servidores) quanto à afetação de seus direitos em decorrência de ato administrativo. Isso porque a atividade administrativa tem de canalizar-se obrigatoriamente por parâmetros determinados, como requisito mínimo para ser qualificada como legítima. No esquema a processual o cidadão não encontra ante si uma Administração livre, e sim uma administração disciplinada na sua atuação.

4.3.2 Legitimação do Poder

A processualidade esta associada ao exercício do poder. O poder é, por si próprio, Autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade no processo preordenado. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber a se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído.

4.3.3 Correto Desempenho da Função

O processo administrativo, ensejando o afloramento de vários interesses, posições jurídicas, argumentos, provas, dados técnicos, obriga à consideração dos interesses e direitos co-presentes em certa situação. Muitas vezes o desempenho incorreto da função provem do insuficiente conhecimento ou consideração dos dados da questão.

4.3.4 Justiça na Administração

Há um pensamento que associa justiça exclusivamente ao Poder Judiciário. De modo diverso coloca-se uma postura que atribui também à Administração uma tarefa de justiça. Tal postura importa em mudança das condutas administrativas inertes ou negligentes, movidas por má fé ou não no atendimento de direitos de cidadãos ou servidores. Muito comuns se tornaram as frases, em tom de jactância, do seguinte teor: "Se acha que tem direitos, vá procurá-los no Judiciário", como se a função administrativa pudesse permanecer alheia a direitos dos indivíduos, como se fosse meritório deixar de reconhecer direito de alguém.

O processo administrativo direciona-se à realização da justiça não só pelo contraditório e ampla defesa vistos do ângulo do indivíduo, mas também por propiciar o sopesamento dos vários interesses envolvidos numa situação.

4.3.5 Aproximação entre Administração e Cidadãos

Mediante a colaboração individual ou coletiva de sujeitos no processo administrativo realiza-se aproximação entre Administração e cidadãos. Rompe-se, com isso, a idéia de Administração contraposta à sociedade; muda a perspectiva do cidadão visto em contínua posição de defesa contra o poder público. O processo administrativo instrumentaliza

as exigências pluralistas do contexto sócio-político do fim do século XX e a demanda de democracia na situação administrativa.

4.3.6 Sistematização de Atuações Administrativas

O processo instituído implica organização racional da edição de muitos atos administrativos. Sistematizam-se, desse modo, várias atividades. Sob o ângulo da Administração, representa meio de simplificar práticas, pois não se pode pedir a cada servidor que invente, a cada questão que surge, todas as medidas que devam ser adotadas. Para o administrado, permite o conhecimento do modo de exercício de funções administrativas, em contraste, assim, com funções não processualizadas, cujo modo de exercício dificilmente se dá a conhecer.

4.3.7 Facilitar o Controle da Administração

A colaboração dos sujeitos e o conhecimento do modo de atuação administrativa, decorrentes do esquema processual, facilitam o controle por parte da sociedade, do Poder Judiciário e de todos os outros entes que fiscalizam a Administração.

5 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A lei em todos os casos estabelece as obrigações tributárias, quer principal, quer acessórias, devendo as mesmas em princípio serem normalmente exigidas ou cumpridas tanto por parte do Fisco, como pelo contribuinte ou por aquele a quem a lei transfere essas obrigações.

Assim, tanto cabe ao fisco fazer os lançamentos, fiscalizar e arrecadar, como ao contribuinte, fazer as declarações, os autolançamentos e pagar os tributos devidos, na forma e nos prazos legais.

Ocorre, entretanto, por vários motivos, sejam de ordem econômica, de ordem organizacional ou, simplesmente, por atos culposos ou dolosos, não serem essas obrigações cumpridas na forma da lei, ou o serem de forma incompleta.

Para que ocorra a justiça fiscal, as diferentes hipóteses precisam ser examinadas perante a lei, e isso se dá, através do processo administrativo tributário.

5.1 Conceito

Meirelles (1999, p. 625) define o processo administrativo tributário como sendo "todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como a fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte".

Esta definição é a mesma que dá Machado (2000, p. 369). Mas, conforme ensina o referido tributarista, como acontece com as expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão processo administrativo tributário além do sentido amplo como está posto acima, também serve, no sentido estrito, para designar a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

O processo administrativo tributário tem a sua atividade desenvolvida no âmbito administrativo, embora o seu conteúdo seja, em certos casos de natureza jurisdicional. Na composição do processo administrativo a atividade desenvolvida pela autoridade da Administração tributária, é sempre vinculada, sendo inadmissível qualquer atividade discricionária no âmbito da mesma.

5.2 Finalidade

A Constituição Federal outorga um amplo quadro de garantias ao contribuinte, não só no que diz respeito aos princípios tributários (legalidade estrita, capacidade contributiva, isonomia, vedação de confisco, irretroatividade, uniformidade, anterioridade, imunidade, etc.), como também atina aos direitos individuais constantes do seu artigo 5º.

De fato, o inciso LV do dispositivo epigrafado, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Chama-se a atenção para o elevado “status” em que se coloca o processo administrativo, uma vez haver sido o mesmo alçado à dignidade constitucional. Entretanto, em que pese os privilégios cometidos ao Poder Público, devem ser observados, todos os princípios regradores da processualística, especialmente a ampla defesa. Os conceitos de contraditório, e de ampla defesa, são interligados, até porque o contraditório é, de certa forma, um meio, ou um instrumento inerente à ampla defesa (MACHADO, 1995, p. 83).

Por contraditório entende-se a garantia de que nenhuma decisão será tomada sem que sejam ouvidas as partes envolvidas, ocasião em que poderá o contribuinte manifestar-se quanto às observações colocadas pela fiscalização por ocasião da autuação. O agente do fisco, por outro lado, também deverá ser ouvido quanto às alegações que venham a ser feitas pelo contribuinte em sua defesa.

Qualquer nova informação relevante ou documento que venha a ser incorporado ao processo, quando da sua impugnação, terá obrigatoriamente que ter o conhecimento da outra parte para que esta possa manifestar-se antes da decisão final.

A ampla defesa quer dizer que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido.

Como instrumento de ampla defesa destaca-se a prova. É garantido ao contribuinte que a autoridade administrativa não impeça a produção de provas, ou a realização de diligências para esse fim, a não ser que seja desnecessário ou que se demonstrem terem as mesmas apenas uma finalidade protelatória.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.

5.3 Espécies

Machado (1999, p. 370) quando classifica o processo administrativo tributário adota como critério o objetivo que o mesmo possua, embora, segundo afirma, diversos possam ser os critérios adotados para classificá-los.

Dentro desta visão, temos as seguintes espécies de processo administrativo tributário:

- a) determinação e exigência do crédito tributário;
- b) consulta;
- c) repetição de indébito;
- d) parcelamento de débito;
- e) reconhecimento de direitos.

5.4 O Processo de Determinação e Exigência do Crédito Tributário

Dentre as espécies citadas, a mais importante é aquela destinada à constituição do crédito tributário e à sua cobrança.

Por estar mais intimamente relacionado aos objetivos deste trabalho, trataremos aqui exclusivamente deste processo, estando os outros citados apenas para efeito informativo.

Este processo de levantamento tributário divide-se em duas fases: unilateral ou não contenciosa e bilateral, contenciosa ou litigiosa. A fase inicial ou não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício do tributo, inicia-se com o ato de lançamento por parte da autoridade fiscal. Tal ato é obrigatoriamente escrito e dele deverá tomar conhecimento o sujeito passivo da obrigação tributária, sob pena de tal ato carecer de validade jurídica.

Conforme já foi dito anteriormente, a ação fiscal tem início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, naquelas ações em que o mesmo é exigido, sendo que a partir desse momento cessa a espontaneidade do sujeito passivo.

A fase não contenciosa termina com o encerramento da ação fiscal formalizado em termo, naqueles casos em que a legislação exige, do qual será cientificado o sujeito passivo, juntamente com o auto de infração caso haja sido constatada alguma infração fiscal.

A segunda fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário (fase contenciosa) começa com a impugnação da exigência formulada no auto de infração, ou com a revelia. Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessárias, e o julgamento de primeira instância.

Machado (2000, p. 372) aduz que, diferentemente do que afirmam alguns, o ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo não é do contribuinte. O ônus cabe a quem alega o fato constitutivo do direito, isto é, ao agente ativo. Segundo o autor, o único caso em que a situação se inverte, é quando ocorrem indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência. Neste

tipo de processo cabem especialmente provas documental e pericial, e na apreciação destas prevalece o princípio do livre convencimento do julgador.

Da decisão monocrática, cabe recurso para um órgão colegiado superior. Quando a decisão, na primeira instância, for contrária aos interesses do Fisco, no todo ou em parte, o julgador singular deverá obrigatoriamente recorrer de ofício da sua decisão, salvo se a legislação determinar o contrário.

5.5 O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará

No Estado do Ceará, o órgão de julgamento administrativo responsável pela resolução das questões tributárias entre o Fisco e os contribuintes foi criado em 31 de dezembro de 1963 através da Lei n.º 7.066, publicada no Diário Oficial do Estado em 10 de janeiro de 1964.

Após vários atos normativos, que tiveram como objetivo consolidar e aperfeiçoar a estrutura do órgão de julgamento administrativo, tivemos em 16 de outubro de 1987 a edição da Lei n.º 11.359 (Diário Oficial do Estado de 19 de outubro de 1987) que deu a atual denominação do órgão bem como redefiniu a competência, a estrutura e a organização do antigo Contencioso Administrativo Fiscal.

Quanto à competência, passou esta a abranger decisões envolvendo questões tributárias em relação a: I) lançamento do crédito tributário; II) restituição de tributo pago indevidamente pelo sujeito passivo; III) correção monetária, penalidade e demais encargos relacionados com os incisos anteriores; IV) editar provimento de natureza processual.

Referida lei criou o Conselho de Recursos Tributários constituído de duas câmaras de julgamento, em substituição ao Conselho de Recursos Fiscais.

Em seguida, a Lei n.º 12.145, de 29 de julho de 1993 (Diário Oficial do Estado de 03 de agosto de 1993) promoveu alterações na competência e aprimorou aspectos do processo administrativo tributário. Delimitou a competência de decisão quanto ao lançamento, para as

situações decorrentes de autos de infração ou autos de infração e apreensão de mercadorias e sobre a restituição de tributos, restringiu-se ao campo do ICMS.

Determinou-se através deste mesmo diploma legal, a exclusividade do CONAT para julgamento em primeira instância dos autos de infração lavrados no interior do Estado; a extinção do recurso de revisão e a criação do recurso especial e do recurso extraordinário, facultados ao Fisco e ao contribuinte, e submetidos ao Conselho Pleno.

Novas alterações ocorreram com o advento da Lei n.º 12.607 de 17 de julho de 1996 (DOE de 31 de julho de 1996). A competência para decidir sobre restituição de tributos pagos indevidamente, por exemplo, passou a abranger todos os tributos estaduais. A Federação das Micro e Pequenas Empresas do Estado veio a se somar às Federações do Comércio, da Indústria e da Agricultura com direito a representação no Conselho, sendo mantida a paridade fisco-contribuinte. O julgador de primeira instância se viu desobrigado a recorrer de ofício de suas decisões contrárias à fazenda estadual, naqueles casos em que o crédito tributário seja de pequena expressão monetária. Foi ainda, através deste diploma legal, que foi instituída a súmula das decisões do Conselho.

Atualmente o Contencioso é regido pela Lei n.º 12.732, de 24 de setembro de 1997 (DOE de 30 de setembro de 1997).

O artigo 5.º da referida lei define a estrutura do CONAT, composta dos seguintes órgãos:

- I. Conselho de Recursos Tributários:
 - a) Conselho Pleno
 - b) Câmaras de Julgamento
- II. Célula de Julgamento de 1.ª 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 Célula de Julgamento de 1.^a Instância é formada por 18 (dezoito) servidores fazendários, graduados em curso de nível superior, de preferência em Direito, de reconhecida experiência em assuntos tributários, designados pelo Secretário da Fazenda.

O Conselho de Recursos Tributários compõe-se de 16 (dezesesseis) conselheiros e igual número de suplentes com mandato de 2 (dois) anos, escolhidos dentre pessoas graduadas em curso superior, de preferência em Direito, de reputação ilibada e reconhecida experiência em assuntos tributários, observado o critério de representação paritária. Está dividido em 2 (duas) Câmaras de Julgamento, denominadas Primeira e Segunda Câmaras de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários.

Junto a cada Câmara de Julgamento funcionará um Procurador do Estado, designado pelo Procurador Geral do Estado, ao qual caberá, dentre outras, a função de manifestar-se através da emissão de pareceres nos processos submetidos a julgamento em segunda instância, acerca da legalidade dos atos da Administração Tributária, bem como recorrer, quando considerar cabível e oportuno aos interesses do Estado, das decisões contrárias, no todo ou em parte, à Fazenda Estadual.

5.6 As Decisões no Processo Administrativo Tributário

Quando não ocorre, no prazo regulamentar, o pagamento do crédito tributário reclamado no auto de infração, este é submetido a julgamento na primeira instância. Da decisão, o contribuinte poderá, através de recurso voluntário recorrer ao Conselho. Cabe ao julgador singular, quando o resultado do seu julgamento for contrário no todo ou em parte aos interesses do Estado, recorrer de ofício ao Conselho.

Para ambas as partes a legislação possibilita, o recurso especial e o recurso extraordinário, aplicáveis às decisões das Câmaras e submetíveis ao Conselho Pleno.

5.6.1 Conceitos

É direito do sujeito passivo da obrigação tributária que o montante do crédito tributário, aí entendido como sendo o valor constituído pelo tributo e pela penalidade pecuniária, seja determinado em procedimento administrativo regular, com observância das leis e dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A regra do artigo 5.º, inciso XXXIV, alínea “a”, de nossa Carta Magna, diz serem assegurados a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”

Tem o sujeito passivo o direito garantido a uma decisão administrativa a respeito das objeções que por ventura venha a interpor contra intenções emanadas do Fisco quanto à constituição de crédito tributário. É direito do contribuinte, portanto, que a decisão seja assegurada, mesmo que contraditória aos interesses do administrado.

É igualmente importante a fundamentação da decisão da autoridade administrativa. Devem ser evitados chavões do tipo “*analisadas as alegações do contribuinte, a manifestação do Fisco e examinados os dispositivos regulamentares, julgamos procedente o auto de infração*”. Os atos praticados pela Administração através de seus agentes, “para projetarem efeitos jurídicos, devem atender aos requisitos de competência, finalidade, forma, ‘motivos’ e objeto sendo inadmissível que, no julgamento de questões levantadas pelo Fisco e contribuinte face o lançamento do tributo, não sejam examinadas tais questões e sequer contenha a respectiva razão de decidir”⁶. Diz Machado (1995, p. 77) que “não se considera fundamentada uma decisão que diz apenas inexistir o direito pleiteado, ou que ‘a pretensão do requerente não tem amparo legal’. Tais ‘fundamentos’ são de tal generalidade que se prestam para justificar qualquer indeferimento, e por isso mesmo, a rigor, não se prestam para nada”. Tal decisão impossibilita para o indeferido uma contra-argumentação sendo a mesma, por essa razão, nula. Diz ainda o mesmo autor que se o lançamento tributário apresenta fundamentação com base em determinados fatos que a autoridade julgue serem verdadeiros e o contribuinte entre em juízo para questionar esse lançamento, o questionamento se restringirá

⁶ José Eduardo Soares de Melo in: ROCHA (1995, p. 100).

aos fatos indicados pela autoridade. É por essa razão que não poderá a autoridade administrativa, quando questionada em juízo, modificar os fundamentos da sua decisão alegando fatos diversos.

É sabido que a legislação tributária é melhormente conhecida pelas autoridades administrativas julgadoras, do que da maioria dos juizes. Somente nos casos em que a solução dependa da aplicação de princípios jurídicos e de uma visão mais abrangente do Direito, o juiz será melhor julgador do que a autoridade administrativa, o que não é verdade quando esta solução dependa tão somente do conhecimento específico de certas normas da legislação tributária.

5.6.2 Espécies

São as seguintes as decisões que podem emanar do Processo Administrativo Tributário, no Estado do Ceará:

- a) Procedente – através desta decisão, confirma-se o que consta do auto de infração, cabendo, portanto ao contribuinte pagar o crédito tributário.
- b) Parcialmente Procedente – esta decisão promove uma modificação em parte do que foi argüido no auto de infração, cabendo ao contribuinte pagar apenas uma parte do crédito tributário.
- c) Improcedente – o contribuinte nada deve ao Fisco, uma vez que esta decisão o absolve totalmente quanto às acusações constantes no auto de infração.
- d) Nulo – decisão decorrente de situações em que normas de formação do processo não foram observadas, o que traz prejuízos, por impossibilitar a apuração do mérito. O artigo 32 da lei n.º 12.732 de 24 de setembro de 1997 diz textualmente que “são absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora”. Quando a ação fiscal está viciada não poderá, evidentemente, produzir qualquer efeito, não cabendo ao julgador adentrar sequer no mérito da questão.

e) Extinto – consideram-se casos de extinção do processo administrativo tributário (artigo 54 da lei 12.732) quando a autoridade julgadora acolher a alegação de coisa julgada; quando não ocorrer qualquer das condições do processo, como a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual; a decadência; a remissão; a anistia, se o crédito tributário referir-se somente a multa e o pagamento. Essa decisão impede a possibilidade de cobrança de provável ilícito fiscal.

6 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para a execução do presente trabalho, escolheu-se o método do estudo de caso por se considerá-lo o mais adequado à presente situação. Como sabido, o método escolhido deverá guardar estreita relação com o problema a ser investigado. Por esta razão, apontou-se este método como capaz de promover o entendimento das questões relacionadas ao problema, propondo explicações às observações verificadas.

Esta estratégia de pesquisa caracteriza-se como pesquisa exploratória, além de ser também uma pesquisa descritiva, trazendo uma compreensão de fenômenos individuais e organizacionais, sem, entretanto, se dissociar da realidade na qual os mesmos estão inseridos. O que se almeja é uma investigação científica que analise um fenômeno contemporâneo (resultado de julgamentos de autos de infração lavrados no âmbito da Secretaria da Fazenda do Ceará) dentro de seu contexto da vida real, objetivado na busca dos contornos dos limites entre o fenômeno e o contexto (YIN, 2001).

Para Miles e Huberman (*apud* CESAR, 2011), um caso pode ser definido com um fenômeno de certa natureza ocorrendo num determinado contexto, tratado como uma unidade de análise, a qual pode ser um indivíduo, o papel desempenhado por um indivíduo ou por uma organização (unidades sociais). Entretanto, casos também podem ser definidos considerando-se certos eventos que ocorrem num determinado período ou num determinado local.

Comumente, o problema sob estudo preocupa-se mais em estabelecer as similaridades entre situações, servindo como base para generalizações, o que muitas vezes justifica a generalização de um caso para outro, muito mais do que para uma população de casos.

O estudo de caso neste trabalho representa o modo de investigação para avaliação do resultado dos julgamentos dos processos administrativos tributários junto ao Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, considerando-se o peso dos vícios formais cometidos quando da lavratura dos autos de infração, bem como da formalização do processo administrativo tributário, para esses resultados.

Paralelamente, pretendeu-se também investigar a influência da capacitação dos servidores lotados na atividade de fiscalização da Sefaz/Ce nos resultados obtidos quando do julgamento dos autos de infração lavrados pelos mesmos, intentando-se assim, estabelecer-se uma relação direta entre estas variáveis.

Para o desenvolvimento do presente trabalho, inicialmente foi elaborada uma ampla pesquisa, tanto na literatura disponível, quanto no arcabouço de atos normativos que regulamentam a atividade de fiscalização e a elaboração de documentos afeitos a esta atividade administrativa. Este levantamento teve como finalidade traçar um painel acerca do entendimento dos mais diversos autores que trataram do assunto enfocado, bem como de temas correlatos.

O levantamento de dados, quanto aos julgamentos do PAT, foram obtidos junto ao Conat. Optou-se por trabalhar com dados relativos ao triênio 2007 a 2009, por serem estes, os mais recentes consolidados em relatórios daquele órgão, comparando-os então com informações correspondentes ao julgamento daquela instituição, ocorridos dez anos antes, ou seja, no triênio correspondente aos anos de 1997 a 1999. Foram considerados nesse levantamento, para cada período, todos os autos julgados em segunda instância. A opção por trabalhar-se somente com dados relativos à instância colegiada, deu-se em razão das limitações quanto à obtenção de informações correspondentes à primeira instância. Apesar de tal decisão aparentemente levar a uma sub-avaliação do percentual de autos anulados, já que parte pode ter sido anulada em primeira instância, na prática essa sub-avaliação é mitigada na medida em que aos autos anulados em primeira instância cabe recurso de ofício à instância superior.

Esses dados foram então agrupados, correspondendo a cada ano, segundo o resultado do julgamento: improcedente, nulo, extinto ou procedente/parcialmente procedente, estabelecendo-se o peso de cada categoria destas dentro do conjunto geral. Foram consideradas para efeito do estudo comparativo entre os períodos, as informações consolidadas correspondentes a cada triênio. Em seguida, como era o objetivo da investigação, procurou-se determinar o peso dos autos de infração julgados nulos ou extintos no total de decisões contrárias ao fisco estadual.

Diante dos resultados obtidos, procedeu-se então uma análise descritiva, através de gráficos e médias, mostrando o comportamento correspondente a cada triênio e as diferenças entre os mesmos.

Por outro lado, com relação às informações correspondentes ao total de horas de treinamento em serviço, tanto para os servidores lotados na auditoria, quanto para aqueles lotados na fiscalização do trânsito de mercadorias, estas foram obtidas, a pedido do pesquisador, junto à célula de controle de recursos humanos da instituição investigada. Do total informado, por critérios unicamente intuitivos, procurou-se filtrar somente aqueles cursos que guardavam estreita relação com a atividade considerada. Quanto a esta variável, foi considerado como “período aquisitivo” de treinamento, o intervalo correspondente aos três anos imediatamente anteriores a cada período que se pretendia investigar.

7 RESULTADOS

7.1 As Decisões no CONAT no Período de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009

Os dados apresentados nas tabelas a seguir foram obtidos de levantamentos efetuados junto a relatórios do CONAT, no período de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009. Eles refletem o total dos julgamentos efetuados em 2ª instância naquele período.

Tabela 1 – Resultado na 2ª Instância – 1997 a 1999

Decisão	1997		1998		1999		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Improcedente	279	28,73	187	16,62	185	17,87	651	20,79
Nulo	269	27,70	319	28,36	474	45,80	1.062	33,92
Extinto	204	21,01	112	9,95	43	4,16	359	11,47
Proc e Parc Proced	219	22,56	507	45,07	333	32,17	1.059	33,82
Total	971	100,00	1.125	100,00	1.035	100,00	3.131	100,00

Fonte: Elaboração do autor

Analisando os dados, verifica-se em relação ao resultado desses julgamentos, um total de 2.072 processos considerados improcedentes, nulos ou extintos, isto é, 66,17% do total julgado. É bom lembrarmos que dos processos julgados em 2ª instância, a grande maioria decorre de recursos de ofício interpostos pelos julgadores de primeira instância em razão de decisão tomada pelos mesmos contra o Estado.

Tratando-se apenas dos processos julgados nulos e extintos, os quais decorrem de erros (vícios) cometidos quando da formalização do PAT, foi encontrado, no período pesquisado, um total de 1.421 processos (45,38%). Quando se considera o peso destes processos nulos e extintos no total de decisões contrárias ao Fisco estadual cearense, excetuando-se aqueles julgados parcialmente procedentes, estes representam 68,58% do total, podendo-se afirmar que a maioria dos autos julgados contra o estado, em segunda instância, decorre de erros cometidos quando da formalização do Processo Administrativo Tributário.

Tabela 2 – Resultado na 2ª Instância – 2007 a 2009

Decisão	2007		2008		2009		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Improcedente	161	16,56	199	19,11	244	17,00	604	17,68
Nulo	115	11,83	152	14,60	283	20,17	550	16,10
Extinto	130	13,37	50	4,80	57	4,06	237	6,93
Proc e Parc Proced	566	58,24	640	61,49	819	58,77	2.025	59,29
Total	972	100,00	1.041	100,00	1.403	100,00	3.416	100,00

Fonte: Elaboração do autor

Em análise análoga, desta feita correspondente aos anos de 2007 a 2009, verificou-se um total de 1.391 processos considerados improcedentes, nulos ou extintos, ou seja, 40,72% dos processos julgados.

Ao se quantificar apenas os processos julgados nulos e extintos, neste período de 2007 a 2009, encontrou-se um total de 787 processos (23,04% do total julgado). Este resultado corresponde a um percentual de 56,58 % do total de decisões contrárias ao fisco estadual, excetuando-se aqueles julgados parcialmente procedentes.

Tabela 3 – Dados Consolidados para os dois períodos de julgamentos

PERÍODO	IMPROCED/NULOS E EXTINTOS		NULOS E EXTINTOS		
	QTDE.	% DO TOTAL	QTDE.	% DO TOTAL	% DAS DECISÕES CONTRA O FISCO
1997 A 1999	2072	66,17	1421	45,38	68,58
2007 A 2009	1391	40,72	787	23,04	56,58

Fonte: Elaboração do autor

Acima, a Tabela 3 mostra-nos, de forma consolidada as informações referentes aos dois períodos estudados. Ficou evidenciado que o período de 2007 a 2009 apresentou um resultado bem mais positivo do que o correspondente ao período de 1997 a 1999.

Este resultado nos mostra uma diferença entre as médias dos dois triênios. Com relação ao total de autos improcedentes, nulos e extintos, a média do primeiro período foi de 691 autos de infração enquanto no segundo foi de 464, ou seja, houve uma redução de 32,8%. É o que nos mostra o gráfico 1.

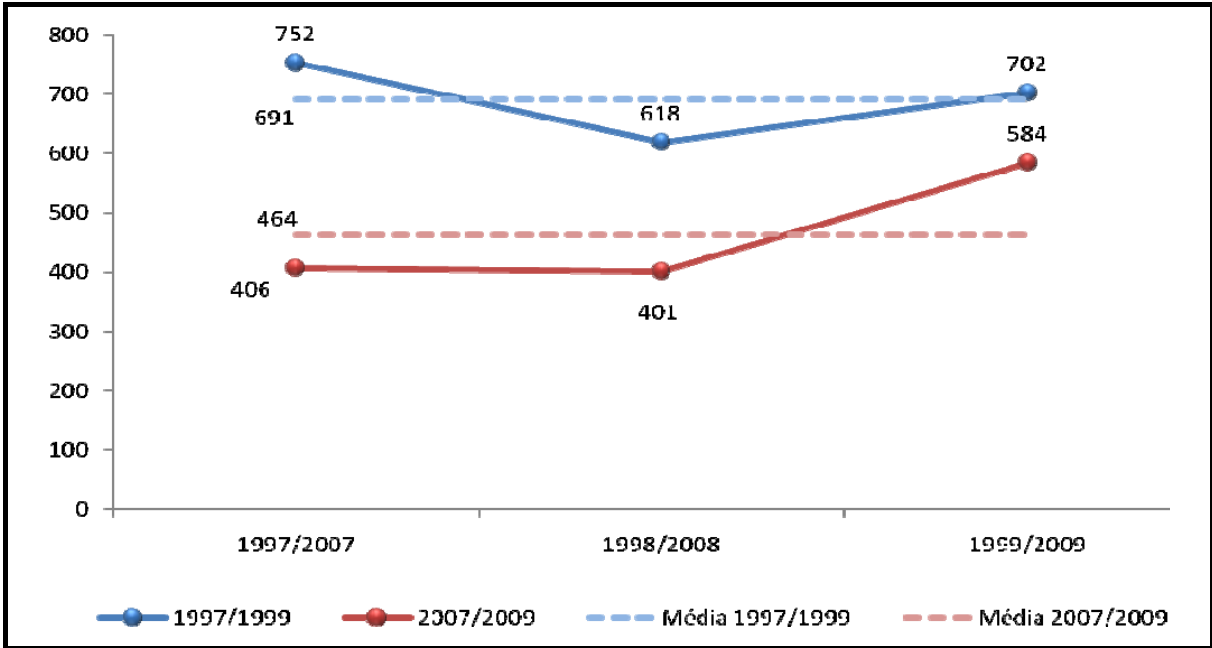


Gráfico 1 – Quantidade de autos Improcedentes, Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009
Fonte: Elaboração do autor

O gráfico 2 mostra, em relação aos mesmos períodos, o resultado quando considerados apenas os autos nulos e extintos.

Também nesse caso, o comportamento é idêntico, observando-se uma queda na média, de 474 autos no triênio 1997 a 1999 para 262 autos no triênio 2007 a 2009, ou seja, uma redução de 44,72%.

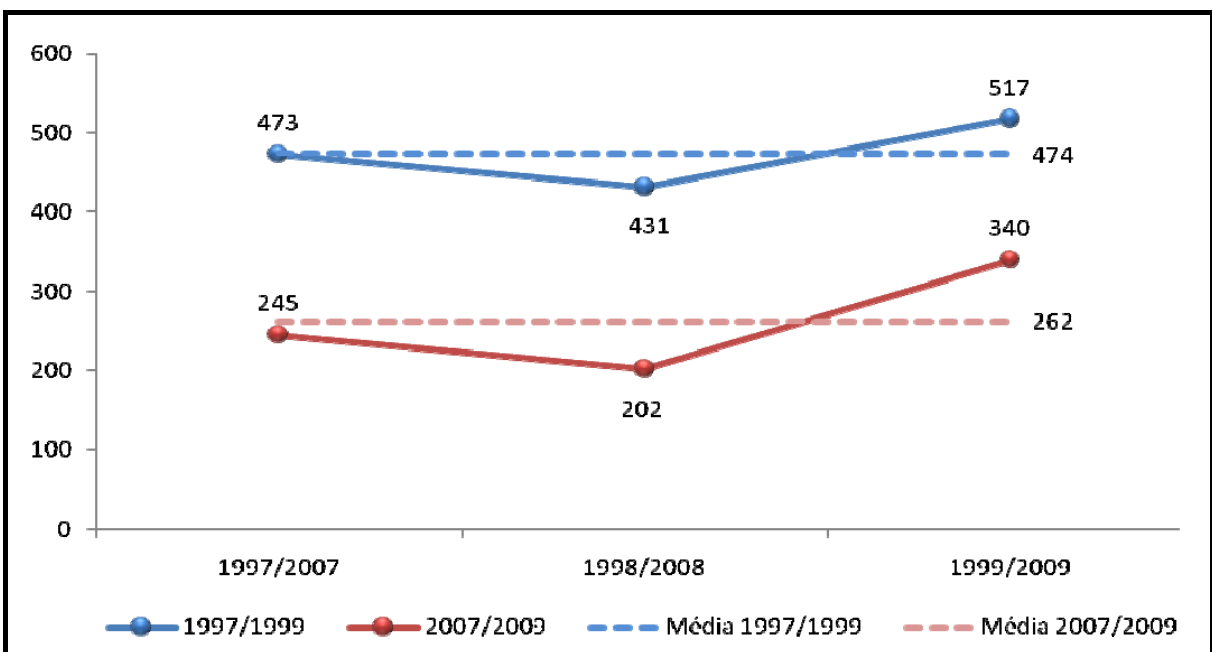


Gráfico 2 – Quantidade de autos nulos e extintos nos períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009
Fonte: Elaboração do autor

Para atender à proposta da presente pesquisa, foram levantados junto à Célula de Recursos Humanos da SEFAZ, os dados relativos aos cursos de capacitação, disponibilizados pela instituição, para os servidores daquela instituição lotados nas atividades de fiscalização de estabelecimento e de fiscalização do trânsito de mercadorias. Optou-se pela obtenção de dados correspondentes a períodos aquisitivos imediatamente anteriores às faixas de anos estudados, considerando-se assim que estes se constituíram em períodos de capacitação e treinamento para a atuação desses servidores nos períodos de estudo do presente trabalho. Essas informações estão apresentadas na Tabela 4 a seguir:

Tabela 4 – Quantidade de horas de treinamento e de fiscais treinados

Períodos	Quantidade de Horas de Treinamento	Quantidade de Fiscais Treinados	Horas/Fiscal	Horas/Fiscal/Ano
1994 A 1996	11.982	530	22,60	7,53
2004 A 2006	5.314	528	10,06	3,35

Fonte: Elaboração do autor

Conforme se vê, no primeiro período considerado, tivemos mais do que o dobro de cursos disponibilizados para os servidores lotados na atividade de fiscalização do que o que foi ofertado a esses mesmos servidores durante o segundo período. Mesmo assim, podemos dizer que o total de horas de cursos ofertados por fiscal é mínimo.

Quando se considera o levantamento de treinamentos exclusivamente relacionados à atividade de fiscalização, vê-se que o resultado é ainda mais modesto (tabela 5).

Tabela 5 – Horas de treinamento exclusivamente na atividade de fiscalização

Períodos	Quantidade de Horas de Treinamento	Quantidade de Fiscais Treinados	Qtde. Eventos	Horas/Fiscal/Ano
1994 A 1996	7.094	530	159	4,46
2004 A 2006	4.178	528	197	2,63

Fonte: Elaboração do autor

Dos dados apresentados, pode-se concluir que não é possível explicar-se o resultado obtido dos julgamentos do CONAT exclusivamente devido à maior oferta pela SEFAZ de cursos de capacitação para os servidores envolvidos, pois no período que os mesmos tiveram mais treinamento, mais ocorreram decisões contrárias ao Fisco fruto de vícios de forma quando da formalização do Processo Administrativo Tributário.

Esse incremento na qualidade das autuações pode ser analisado ainda através de outro parâmetro. É o que apresenta a tabela 6 a seguir. Ressalte-se que a mesma se reporta aos autos de infração que foram lavrados no âmbito da Secretaria da Fazenda do Ceará nos períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009. As informações, portanto, se referem àqueles autos efetivamente lavrados nos períodos considerados, não sendo obrigatório que façam parte dos mesmos aqueles autos submetidos, no mesmo período, a julgamento no Conat. Considerou-se, entretanto, mesmo assim, a importância dessas informações para se ter uma noção do quanto representa aqueles autos julgados em segunda instância naquele órgão no total de autos lavrados.

Tabela 6 – Quantidade de autos de infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Ceará nos Períodos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009

ANO	1997	1998	1999	2007	2008	2009
QTDE. TOTAL	9346	10234	12324	18138	20683	18651

Fonte: Elaboração do autor

Assim é que, do primeiro para o segundo intervalo considerado no presente estudo, a quantidade total de autos lavrados teve um incremento de 80,14% e mesmo assim o resultado quanto a julgamentos no órgão contencioso teve uma sensível melhoria, pois no cômputo geral os autos julgados nulos e extintos passaram de 4,45% do total de autos lavrados no primeiro período, para 1,37% desse mesmo total, só que com relação aos autos lavrados no período final. Isto leva à seguinte constatação: uma quantidade maior de autos lavrados com uma melhoria na qualidade.

As tabelas seguintes igualmente mostram, de forma contundente, esta melhoria na qualidade das autuações ao longo do tempo, mesmo quando a comparação se faz com relação ao total de autos lavrados em cada ano dos triênios estudados. A tabela 7 mostra o peso dos autos de infração, segundo o resultado do julgamento pelo Conat, na quantidade total de autos lavrados no período de 1997 a 1999.

Tabela 7 – Percentual segundo o Resultado de Julgamento em Segunda Instância no CONAT no período de 1997 a 1999, em relação à quantidade total de autos lavrados no mesmo período

DECISÃO	1997	1998	1999	TOTAL
Improcedente	2,98	1,82	1,50	2,04
Nulo	2,87	3,11	3,84	3,32
Extinto	2,18	1,09	0,34	1,12
Proced/Parc. Proced	2,34	4,95	2,70	3,31

Fonte: Elaboração do autor

Já a tabela 8 traz a mesma demonstração, só que com relação ao período de 2007 a 2009.

Tabela 8 – Percentual segundo o Resultado de Julgamento em Segunda Instância no CONAT no período de 2007 a 2009, em relação à quantidade total de autos lavrados no mesmo período

DECISÃO	2007	2008	2009	TOTAL
Improcedente	0,88	0,96	1,30	1,05
Nulo	0,63	0,73	1,51	0,95
Extinto	0,71	0,24	0,30	0,41
Proced/Parc. Proced	3,12	3,09	4,39	3,52

Fonte: Elaboração do autor

Estes resultados confirmam uma significativa diferença entre as médias dos dois triênios. É o que demonstram os gráficos seguintes:

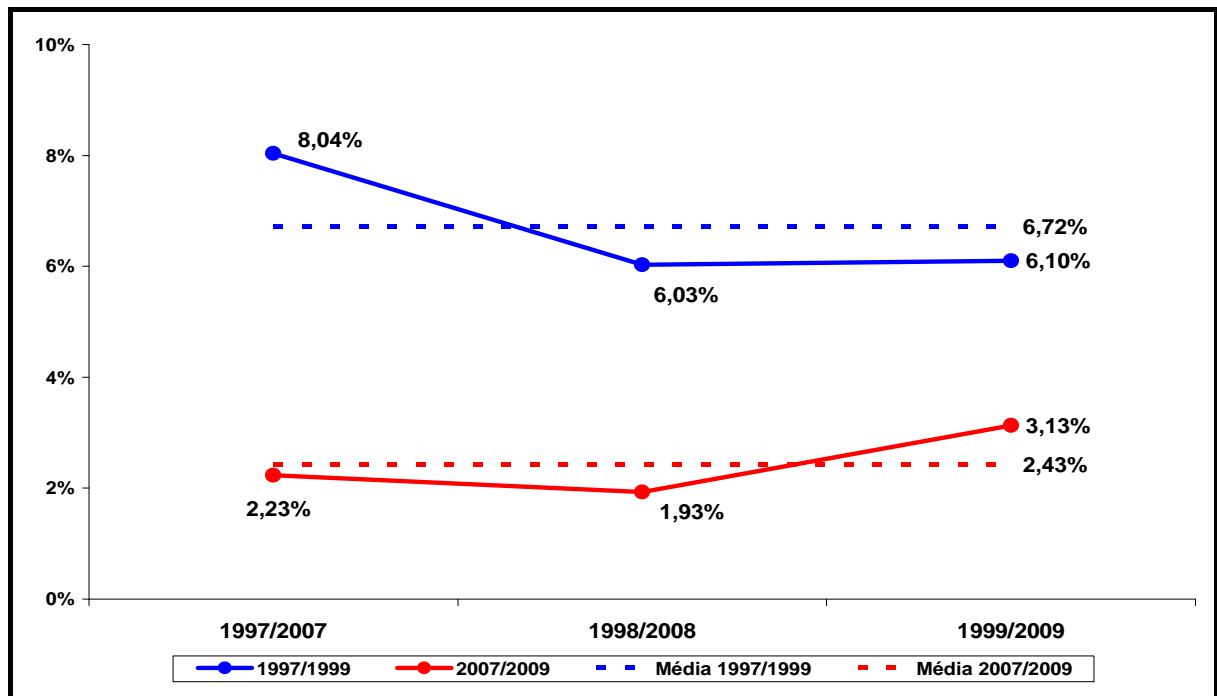


Gráfico 3 – Percentual de autos Improcedentes, Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação aos autos lavrados nestes mesmos períodos

Fonte: Elaboração do autor

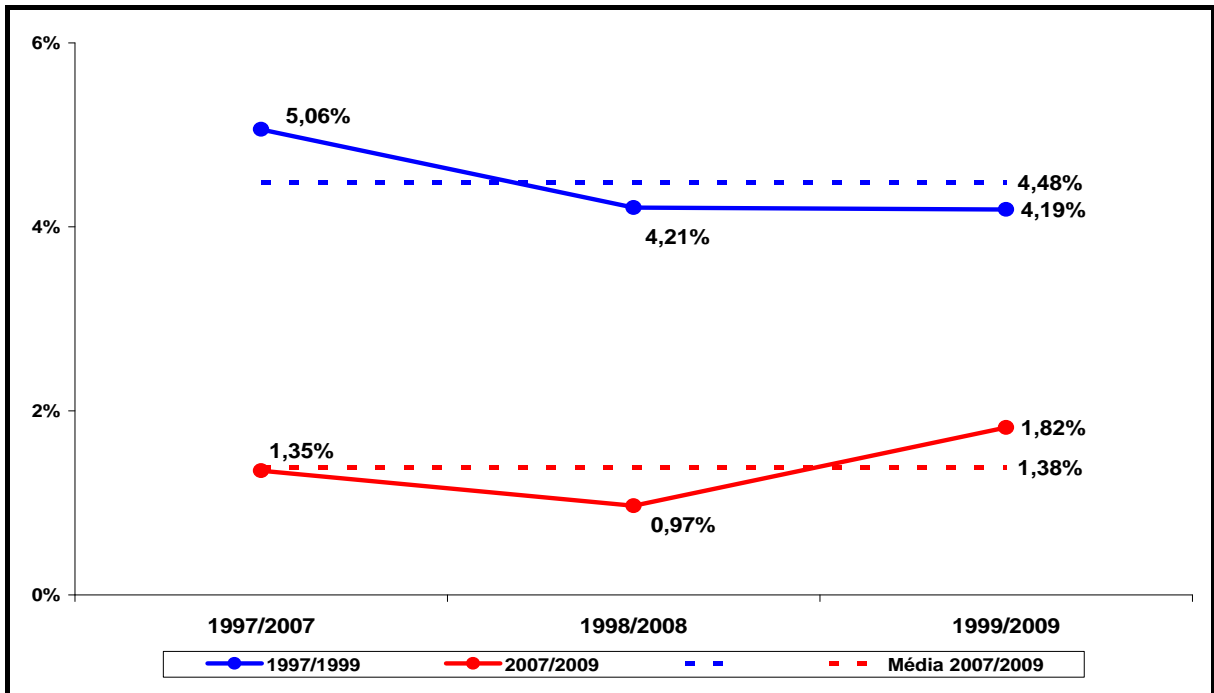


Gráfico 4 – Percentual de autos Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação aos autos lavrados nestes mesmos períodos

Fonte: Elaboração do autor

Essa constatação, entretanto, leva a algumas reflexões, para que se possa explicar de outra forma, que não somente através do treinamento em serviço dispensado pela instituição fazendária, o incremento constatado na qualidade das autuações.

A questão do treinamento no âmbito do serviço público, a partir dos anos 80, passou a ser focalizada com especial atenção, dentro das macro transformações direcionadas para reforma do aparato governamental.

A deflagração desse esforço de reforma do estado evidenciou, entretanto, os déficits de capacitação junto aos agentes públicos sendo estes bem diversificados, o que se faz necessário, para sua superação, investimentos em capacitação cujos conteúdos não se encontram disponíveis facilmente. Dentre estes conteúdos, vale destacar aqueles relacionados com os indicadores de desempenho.

Para o estabelecimento de um modelo de gestão que tenha uma concepção moderna, perfeitamente integrada com a realidade imposta pelos novos tempos, é necessário estabelecer-se uma cultura de indicadores de desempenho, porque isto significa criar condições instrumentais de avaliação e controle sobre o resultado e a produtividade do

trabalho desenvolvido. Estudo do impacto de ações administrativas, como é o caso da propositura desta pesquisa, se inserem nesta concepção de um aprendizado pessoal e institucional da elaboração e acompanhamento de indicadores de desempenho.

Para todas as organizações, quer sejam pública, quer sejam privadas é uma tarefa difícil de equacionar a formação dirigida para o trabalho a partir da interação com o ambiente externo que provoca ajustes nos procedimentos que levam a novos contextos. A identificação dos conteúdos tratados com as necessidades presentes e futuras deve estar associada à possibilidade de mensuração de resultados

Aliás, para que os programas de capacitação ofertados estejam bem antenados com as necessidades da organização, é importante atentar-se para um conjunto de fatores. Dentre estes, a identificação com o nível em que se encontra a clientela, sendo isto fundamental para que se extraiam dividendos, pois é este saldo que funciona como combustível de alimentação do processo.

Além disso, não se poderá perder de vista que a rotina no serviço público é constituída essencialmente de atividades e processos, sendo por isso essencial que a capacitação ofereça como resultado a orientação para a ação com conteúdo prático. Também na administração pública os clientes envolvidos nos programas de treinamento, servidores e sociedade, possuem interesses envolvidos os quais deverão estar bem identificados e serem considerados neste processo.

Os estudos relativos à avaliação dos cursos de capacitação oferecidos dentro do setor público são ainda muito incipientes. Não possuímos ainda parâmetros bem estabelecidos para tal fim. Esse trabalho tem a intenção de estabelecer, pelo menos uma indicação, através da mensuração do resultado dos julgamentos dos autos de infração, de como pode ser avaliada a capacitação promovida pela Sefaz/Ce junto aos servidores lotados em atividades de fiscalização.

Voltando à análise do resultado obtido no presente estudo, o que se observa na prática, quando comparados os dois períodos, é que tivemos uma considerável melhoria no nível de capacitação dos servidores fazendários envolvidos na atividade de fiscalização, mesmo, como demonstrado acima, a Secretaria da Fazenda tendo disponibilizado uma

quantidade menor de cursos. Ocorre que, com o acirramento da concorrência por cargos no serviço público, cada vez mais tem ingressado na instituição pessoas mais qualificadas. Logo, é de supor-se que, se tivemos uma melhoria na qualidade dos autos de infração, do período de 1997-1999 para o período de 2007-2009, esse progresso poderia ter sido muito maior caso a Secretaria da Fazenda tivesse disponibilizado uma maior oferta de cursos do primeiro para o segundo período considerado.

Esta afirmação encontra guarida no que diz Cesar (2011) quanto à natureza do estudo de caso ser uma descrição complexa e holística de uma realidade que envolve um grande conjunto de dados os quais são obtidos basicamente por observação pessoal. Nele, as comparações feitas são mais implícitas do que explícitas, sendo por isso mais indicado para aumentar a compreensão de um fenômeno do que para delimitá-lo; é mais idiossincrático do que persuasivo.

Realmente, a afirmação de que ao longo do tempo a qualificação dos servidores fazendários tem mostrado uma grande melhoria, fato que evidentemente poderia ajudar a explicar o resultado obtido nesta pesquisa, pode ser comprovado através do que está exposto na tabela 9. Ela mostra o nível de escolaridade dos servidores da Secretaria da Fazenda ao longo do tempo. Para que cada servidor não fosse contado mais de uma vez, considerou-se apenas, para efeito de sua contagem, o seu maior nível de escolaridade. É importante também ressaltar que as informações da citada tabela dizem respeito a todos os servidores da instituição, e não somente aqueles lotados na atividade de fiscalização, mesmo assim, considerou-se essa informação válida para efeito deste estudo.

Tabela 9 – Nível de escolaridade dos Servidores da Secretaria da Fazenda do Ceará no Período de 1994 a 2009

ANO	NÃO INFORMADO	1º GRAU	2º GRAU	NÍVEL SUPERIOR	ESPECIALIZAÇÃO	MESTRADO	DOUTORADO	TOTAL
1994	698	1	199	843	74	7		1822
1995	623	1	198	847	87	7		1763
1996	547	1	198	845	115	7		1713
1997	479	1	198	850	138	8		1674
1998	412	1	197	822	175	10		1617
1999	363	1	192	710	299	11		1576
2000	335	1	191	631	397	12		1567
2001	300	1	185	584	458	11		1539
2002	262	1	163	594	478	22		1520
2003	240	1	152	489	592	26		1500
2004	229	1	134	489	614	32		1499
2005	213	1	119	479	636	37		1485
2006	198	1	109	448	672	42		1470

ANO	NÃO INFORMADO	1º GRAU	2º GRAU	NÍVEL SUPERIOR	ESPECIALIZAÇÃO	MESTRADO	DOCTORADO	TOTAL
2007	177		91	377	822	52	1	1520
2008	169		85	319	929	68	2	1572
2009	152		81	256	1008	106	4	1607

Fonte: Elaboração do autor

De fato, quando se depara com a informação relativa à evolução do nível de escolaridade destes servidores, no período compreendido entre os anos de 1994 a 2009, algumas constatações chamam a atenção. Os servidores que possuíam somente o ensino médio deixaram de representar 10,92% do total de servidores existentes em 1994 e passaram a constituir ao final da série, um total de apenas 5,04%. Em 1994 os detentores de nível superior (incluindo aqueles com cursos de pós-graduação) se constituíam em 50,71%. Em 2009 servidores com idêntica qualificação representavam 85,50% do total. Considerando-se somente aqueles servidores com nível de Especialização, verifica-se que o seu “peso” dentro do total de servidores oscilou de 4,06% em 1994 para 62,72% ao final da série. Em idêntica análise, já com relação àqueles detentores do título de mestrado, constatou-se uma variação de 0,38% para 6,60%. Como se vê, das observações acima, fica bastante evidenciado que o nível de qualificação dos servidores fazendários apresentou ao longo dos anos um ganho considerável.

Através do gráfico 5 fica bem evidenciado que quanto maior o nível de escolaridade dos servidores fazendários, menor é a quantidade de autos nulos ou extintos.

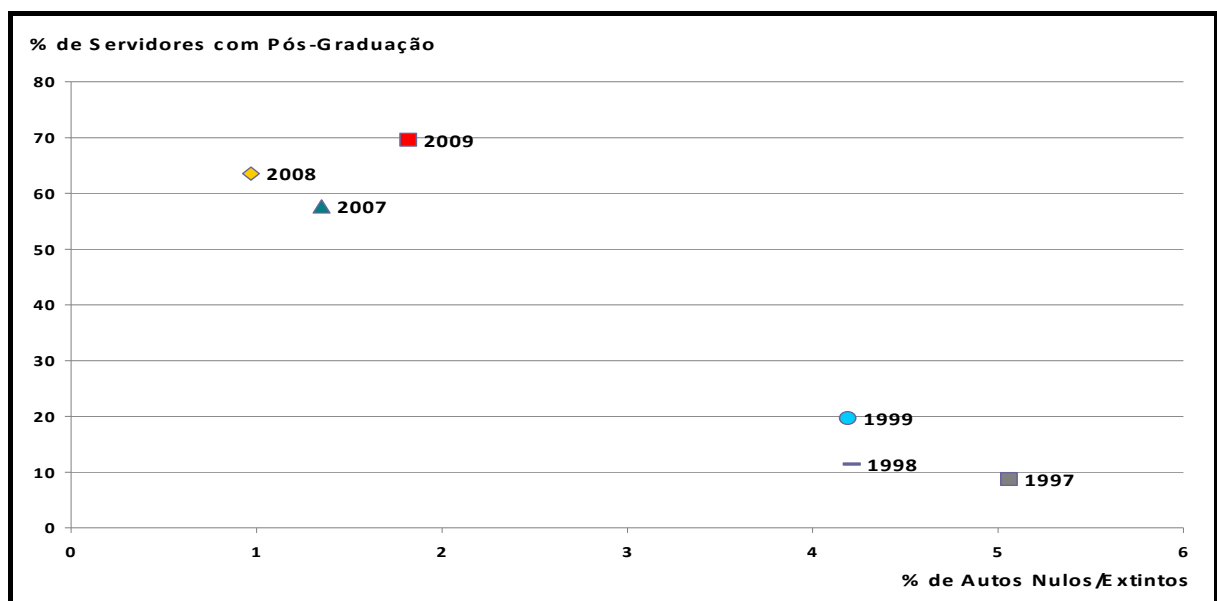


Gráfico 5 – Percentual de autos Nulos e Extintos de 1997 a 1999 e de 2007 a 2009 em relação ao nível de escolaridade dos servidores fazendários

Fonte: Elaboração do autor

Outro enfoque pode ser dado quanto às melhorias ocorridas no processo de fiscalização da Sefaz do primeiro para o segundo período de nosso estudo.

É que, realmente, a Secretaria da Fazenda do Ceará, inserida num processo de modernização da máquina administrativa estadual, ao longo do tempo vem adotando diversos procedimentos de melhoria de sua estrutura e de seus processos o que culminou, em 2001, com a implantação do redesenho de processos, cuja adoção se deu pela necessidade de adequação dos processos tradicionais às mudanças estruturais que foram implementadas na instituição em 1997. Naquela ocasião priorizaram-se a estrutura organizacional e o processo de tomada de decisão, permanecendo inalterados todos os processos fazendários.

Foram estabelecidas diversas metas a serem alcançadas, quando da total implantação do projeto, dentre as quais, a redução do nível de ocupação da estrutura com procedimentos burocráticos, liberando os profissionais de atividades-meio e redirecionando-os para atividades-fim; a implementação do gerenciamento do processo, com foco nos resultados e não nas atividades; a reestruturação de metodologias, em especial de fiscalização; a padronização de procedimentos e a automatização de processos, com o uso adequado e abrangente da Tecnologia da Informação, com integração de sistemas e trabalho em rede.

Com a adoção dessas práticas, a Secretaria teve de rever suas rotinas de trabalho em diversas áreas, necessitando adequar-se às novas tecnologias da informação, existentes, ou criadas para atender novas rotinas, e ainda às constantes demandas dos clientes externos e internos, com o objetivo de dotar sua estrutura de instrumentos mais ágeis e de processos mais enxutos e mais transparentes aos seus usuários (VASCONCELOS, 2005).

Como vimos, dentro desta nova realidade, o servidor fazendário foi “liberado” de funções burocráticas antes integrantes dos processos, e passou a dispor de mais tempo para exercer atividades fins, o que pode ter contribuído enormemente para melhoria dos resultados de seu trabalho. Mais adiante, destacam-se alguns instrumentos de fiscalização que vieram contribuir com essa nova realidade.

O redesenho dos processos de fiscalização possibilitou um melhor acompanhamento das ações fiscais, com a utilização de ferramentas auxiliares ao trabalho de auditoria, como relatórios de pré-auditoria e laboratório fiscal, o qual é responsável pela

elaboração de relatórios complexos de movimentação das empresas. A lavratura do auto de infração com sua impressão através da web (intranet) também foi uma inovação adotada dentro dessa nova realidade.

A divisão dos contribuintes do estado, para fins de fiscalização, em grupos setoriais de acordo com o perfil dos segmentos, trouxe a possibilidade de uma maior especialização do auditor quanto ao tipo de contribuinte que o mesmo deva fiscalizar, uma vez que a sua lotação ao invés de ser por região geográfica, passou a ser por segmento econômico.

Quanto ao trânsito de mercadorias, uma novidade que foi implantada foi o Projeto Fronteira Rápida, um mecanismo instituído para desafogar os postos fiscais de fronteira do estado, e ao mesmo tempo proporcionar um tratamento preferencial e diferenciado às transportadoras credenciadas. Neste projeto, os documentos fiscais de saída do estado são previamente transmitidos via internet através de sistema Sefaznet, antes que o veículo inicie a sua viagem a partir do estabelecimento da transportadora. Já nas operações de entrada, o veículo, quando da passagem no posto fiscal, tem as suas notas fiscais lacradas em malote o qual é encaminhado pela própria transportadora para a central de digitação que fica em Fortaleza. Tais procedimentos concorrem para agilizar a passagem dos veículos nos postos fiscais, liberando, concomitantemente, os servidores para as atividades de fiscalização.

Também veio a contribuir para o aperfeiçoamento do acompanhamento econômico-fiscal dos contribuintes, a instituição a partir de 2007 da DIEF (Declaração de Informações Econômico-Fiscais), a qual veio a consolidar em um só documento várias guias de informação apresentadas pelos mesmos.

Além desses instrumentos internos, outros de caráter nacional vieram se somar nesta busca pelo aperfeiçoamento dos processos. Dentre estes citamos o Portal Interestadual de Informações Fiscais, criado pelo Protocolo ICMS 22/2003 e que consiste em um sistema de consulta, via internet, mediante uso de senha, que permite acesso a informações sobre notas fiscais digitadas no âmbito da fiscalização de mercadorias em trânsito; passes fiscais emitidos, registrados e baixados nos postos fiscais das unidades federadas signatárias; cadastro de contribuintes; autorização de impressão de documentos fiscais e outras informações de interesse das Unidades Federadas signatárias.

Outra inovação veio com a edição do Protocolo 10/2003 o qual criou o Passe Fiscal Interestadual adotado com o objetivo de coibir a evasão de receita tributária, através do internamento de mercadoria em Unidade Federada diferente da constante no respectivo documento fiscal, possibilitando registrar e controlar a passagem das mercadorias pelas Unidades Federadas do percurso até sua efetiva entrada no Estado de destino.

O regime do Simples Nacional, tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, previsto na Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, também se insere nesse arcabouço de instrumentos que vieram contribuir para um maior dinamismo das ações do fisco.

7.2 Os Vícios no PAT

Apenas para efeito ilustrativo, tabulamos e apresentamos a seguir, os vícios formais mais costumeiramente praticados na formalização do Processo Administrativo Tributário.

Esses resultados foram obtidos a partir de planilhas elaboradas pela Divisão de Procedimentos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (período de 1997 a 2000).

Utilizamos, para este fim, uma amostra de 389 casos de nulidade em nível de julgamentos de 1ª instância.

A tabela a seguir mostra os erros formais encontrados com maior frequência.

Tabela 10 – Vícios formais com implicação na nulidade do PAT em julgamentos de 1ª Instância (1997 a 2000)

	MOTIVO	OCORRÊNCIAS	%
1	Notificação de baixa com imputação de multa	88	22,62
2	AI lavrado depois de esgotado o prazo para encerramento da ação fiscal	49	12,60
3	Ausência do Termo de Notificação	46	11,83
4	Ausência de clareza na autuação/Falta de Prova	34	8,74
5	Ausência do Termo de Notificação	31	7,97
6	AI lavrado em UFIR, sem a efetivação do prévio arbitramento	19	4,88
7	Termo de Prorrogação emitido por autoridade impedida	12	3,08

	MOTIVO	OCORRÊNCIAS	%
8	Ausência do Termo de Prorrogação	10	2,57
9	Agente ocupante de cargo de comissão	10	2,57
10	Ordem de Serviço emitida por autoridade incompetente	10	2,57
11	AI lavrado dentro do prazo concedido no Termo de Intimação	7	1,80
12	Ausência do Termo de Início e Conclusão	7	1,80
13	Ausência de concessão de espontaneidade ao contribuinte	7	1,80
14	Ausência no AR da indicação de seu conteúdo	7	1,80
15	Outros	52	13,37

Fonte: Elaboração do autor

A tabela acima nos dá um quadro bem real dos tipos de vícios cometidos pelos agentes fiscais quando, no afã de recuperar créditos tributários, descumprem normas atinentes à matéria, o que inviabiliza o objetivo final da ação.

Conforme se pode vê, grande parte dos erros decorre de situações absolutamente inaceitáveis, por descumprir preceitos que são a verdadeira essência do Processo Administrativo. Dentre estes, destacamos a lavratura extemporânea de autos de infração, atos que são praticados por agentes incompetentes, a falta de clareza quanto ao que é apontado como irregularidade fiscal e a ausência de provas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre os tributos de competência estadual, o ICMS é o principal deles, considerando-se o peso que o mesmo tem dentro da arrecadação total do Estado.

De fato, este tributo representa quase 95% da receita do Estado que provêm da arrecadação tributária. Sendo assim, e considerando que o contribuinte (sujeito passivo) nem sempre está disposto a cumprir com o seu dever de declarar e recolher aos cofres públicos o imposto devido, deve o Estado (sujeito ativo) estar atento quanto à supervisão do efetivo e integral cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, desenvolvendo fiscalização junto aos mesmos.

Quando flagradas estas situações descritas pela legislação como ilícitos fiscais, as quais são punidas com a lavratura de Auto de Infração, não deverá o contribuinte favorecer-se tão somente por erros cometidos pelo agente do Fisco quando da formalização do processo administrativo, o que impossibilita a recuperação do crédito tributário.

A constatação destas falhas processuais se dá através da apreciação por parte do CONAT, do Processo Administrativo Tributário que decorre daqueles Autos de Infração, não pagos, impugnados ou não pelo contribuinte.

Considerando-se que esses erros não deveriam acontecer, é que se planejou esta pesquisa com o objetivo de identificando e quantificando os principais vícios formais cometidos quando da elaboração do PAT, poder-se estabelecer um planejamento para, se não eliminá-los, pelo menos manter os mesmos em níveis mínimos.

Para consecução deste objetivo, efetivou-se uma vasta pesquisa bibliográfica sobre o assunto, estando o resultado da mesma apresentado nos cinco primeiros capítulos.

Os levantamentos numéricos quanto aos processos julgados no CONAT foram realizados a partir de relatórios e outros documentos daquele órgão de julgamento administrativo.

Do resultado decorrente da análise dos dados, confirmou-se a hipótese segundo a qual erros formais na instauração do Processo Administrativo Tributário são o principal motivo pelo qual os mesmos têm decisões por parte do Contencioso contrárias à Fazenda Estadual, pois do total das decisões contrárias ao Fisco estadual, no período de 1997 a 1999, 68,58% teve como resultado a nulidade ou a extinção, o mesmo ocorrendo para o período de 2007 a 2009, sendo que nesse caso o resultado foi de 56,58%.

A pesquisa mostrou, entretanto, uma diferença bastante acentuada entre os dois períodos quanto aos resultados dos julgamentos dos autos submetidos ao Conat, sendo que no período de 2007 a 2009 houve uma significativa melhoria quando comparada com o período inicial, mesmo ocorrendo um decréscimo na quantidade de horas de treinamento em serviço disponibilizada pela Sefaz.

Para explicar esses resultados, comprovou-se que, ao longo do tempo, houve um grande ganho no nível de capacitação dos servidores fazendários, bem como que a instituição fazendária passou por um redesenho de seus processos, o que contribuiu enormemente para a sua modernização. Também foram criadas novas ferramentas de monitoramento e acompanhamento das atividades dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 20. ed. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Constituição: República Federativa do Brasil**. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, 1988.

_____. **Lei N.º 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União de 27 dez 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

CEARÁ. **Instrução Normativa N.º 45/96** de 29 de novembro de 1996. Explicita procedimentos relativos ao desenvolvimento das ações fiscais, que indica, através do Sistema de Controle de Ação Fiscal – CAF, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado de 03 dez 1996.

_____. **Lei N.º 12.732**, de 24 de setembro de 1997. Dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário, sobre o respectivo processo e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado em 30 set 1997.

_____. **Decreto N.º 25.468**, de 31 de maio de 1999. Regulamenta a Lei N.º 12.732, de 24/09/97, que dispõe sobre a organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), sobre o respectivo processo e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial do Estado em 17 jun 1999.

_____. **ICM – Manual de Fiscalização**. 1987. Secretaria da Fazenda – CE. Coordenação de Fiscalização. Fortaleza: SEFAZ, 1987.

CESAR, Ana Maria R. V. C. **Método do Estudo de Caso (*Case Studies*) ou Método do Caso (*Teaching Cases*)? Uma análise dos dois métodos no ensino e pesquisa em**

Administração. Disponível em:
http://www.mackenzie.br/fileadmin/graduacao/ccsa/remac/jul_dez_05/06.pdf Acesso em
09/03/2011.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 3. ed. rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 1993.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria Fiscal-Contábil.** 5. ed. João Pessoa: Pentágono, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 19. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal.** São Paulo: Dialética, 1995.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno.** 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 24. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo Administrativo Fiscal.** São Paulo: Dialética, 1995.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Contencioso Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho (coord.). **Curso Prático de Direito Administrativo.** Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MOTTA, João Mauricio. **Auditoria: princípios e técnicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. reescrita e atualizada, São Paulo: Saraiva, 1980.

PINHEIRO, Edmilson Leite. **O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará: imparcialidade ou conveniência?** 1999, 130f. Monografia. Centro de Estudos Sociais Aplicados, Universidade Estadual do Ceará. Fortaleza, 1999.

RIBEIRO NETO, José; DANZIATO, Moacir José Barreira; TEOBALDO, Paulo César Garcia (org.). **A nova consolidação do ICMS do Estado do Ceará (Decreto N.º 24.569/97 e alterações posteriores)**. 2. ed. Fortaleza: IDT/CE, 1999.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Saraiva, 1986.

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

ROSSANO, Paulo; MIRANDA, Antônio; NILSON, José (org.). **Fiscalização no trânsito de mercadoria** – conceituação. Fortaleza: ESAF – Escola de Administração Fazendária, CENTRESAF/CE – Centro Regional de Treinamento no Ceará, 1999.

SOARES, Mauro S. Bogéa; CUNHA, Murilo R. Soares da. **A Fiscalização sob o enfoque da Administração Tributária**. Artigo apresentado no Seminário Internacional sobre Fiscalização Tributária-Vitória/ES, out. 1999.

VASCONCELOS, Delcilândia Lopes. **O Redesenho de Processos na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará**. Dissertação (Mestrado). Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205p.