

**PROCESSO Nº: 49.0000.2017.006323-3/CEDT/GAC**

**ORIGEM:** Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Ceará.

**ASSUNTO:** análise da constitucionalidade de taxa criada por lei do estado do Ceará que obrigou os contribuintes que apresentam impugnação ou recurso voluntário a remunerar o ente público por meio da exação.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Requerimento protocolado pelo advogado Hamilton Gonçalves Sobreira, na OAB do Ceará, com o objetivo de que aquela Seccional analisasse a constitucionalidade da “Taxa de fiscalização criada através da Lei 15.838/2015 e regulamentada pelo Decreto 31.859 de 29/12/2015”.

Como disse o próprio requerente, tal tributo tem como fato gerador a ação do contribuinte de opor-se a lançamento tributário por meio de protocolo de impugnação ou recurso voluntário no âmbito do processo administrativo tributário daquele estado.

O protocolo foi encaminhado à Comissão de Estudos Tributários daquele Estado e a matéria foi analisada de maneira minuciosa no parecer do ilustre Presidente daquela Comissão, Dr. José Alexandre Goiana de Andrade, que concluiu pela inconstitucionalidade da referida taxa e sugeriu a submissão ao Conselho seccional para decidir acerca do ajuizamento, ou não, de ação direta de inconstitucionalidade pela própria Seccional, a fim de “*expurgar do ordenamento jurídico cearense o anexo IV da Lei nº 15.838/2015 e o anexo V do Decreto nº 31.859/2015, por violarem os arts. 191, §19 (capacidade contributiva) e art.7 (direito de petição) da Constituição Estadual, além de violar a cobrança dos serviços previstos nesses anexos o próprio art.6, III, da Lei nº 15.838/2015 que prevê a não incidência sobre o exercício do direito de petição.*”

O parecer foi submetido ao Conselho da OAB Cearense, que acolheu integralmente as razões jurídicas do voto, mas concluiu pelo encaminhamento de pedido de providências ao Conselho Federal da OAB, para que fosse ajuizada ação direta de inconstitucionalidade (ADI) perante o Supremo Tribunal Federal, para, liminarmente, suspender a eficácia do anexo IV, da Lei do Estado do Ceará n.º 15.838/2015 e o anexo I, do Decreto 31.859/2015 e, no mérito, declarar inconstitucional os mesmos dispositivos.

O processo foi a mim distribuído dia 18/01/2017. É o relatório.

**PROCESSO Nº: 49.0000.2017.006323-3/CEDT/GAC**

**ORIGEM:** Ordem dos Advogados do Brasil - Seção do Ceará.

**ASSUNTO:** análise da constitucionalidade de taxa criada por lei do estado do Ceará que obrigou os contribuintes que apresentam impugnação ou recurso voluntário a remunerar o ente público por meio da exação.

**VOTO**

Preambularmente, no que tange à única divergência ocorrida entre o parecer da Comissão de Estudos Tributários e o Conselho Seccional, especificamente se a ação contestando a constitucionalidade das normas deveria ser ajuizada pelo Conselho Seccional Cearense, perante o Tribunal de Justiça daquele estado; ou pelo Conselho Federal da OAB, diretamente no Supremo Tribunal Federal, é de ver que ambas as proposições são cabíveis: uma relativamente às ofensas contra a Constituição Estadual, como bem delimitou o parecer do Presidente da Comissão; ou, como decidiu o Conselho Seccional, em medida direcionada originariamente ao STF pelo Conselho federal da OAB, por ofensas dos instrumentos normativos estaduais em face da própria Constituição Federal, conforme dispõe o art. 102, I, “a”, c/c art. 103, VII:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

(...)

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

(...)

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

Assim, quanto ao cabimento, sem discordar do Presidente da Comissão de Estudos Tributários Cearense (que deixou claro na parte final do parecer os fundamentos que justificavam a ação pelo próprio Conselho Seccional cearense) entendo juridicamente pertinente a proposição do Pleno do Conselho Seccional do Ceará, de modo que passo a analisar se há ofensas da Lei Estadual 15.838/2015 à

Constituição da República a justificar o ajuizamento de medida pelo Conselho Federal da OAB perante o Supremo Tribunal Federal.

E quanto ao mérito, a meu ver, não há o que retocar no parecer produzido pelo Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB do Ceará, razão pela qual, até mesmo para dar celeridade à análise da matéria e sem pretender falar mais do mesmo, à ele integralmente adiro, pedindo vênias para transcrevê-lo parcialmente abaixo, bem como submeter suas razões e fundamentos à Comissão para deliberação.

*“ Como apresentado, a Lei nº 15.838/2015 veio dispor sobre as taxas devidas em razão do trabalho de fiscalização (poder de polícia do Estado) e em razão da prestação de alguns serviços públicos. Em seu art. 1º, a lei identifica que para as taxas de fiscalização o fato gerador será o exercício regular do poder de polícia do Estado e para as prestações de serviço público a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição<sup>1</sup>.*

*Vale destacar que em nenhum dispositivo da Lei há a identificação do serviço público prestado pela Secretaria da Fazenda como um serviço tributável, pois sua indicação só se faz presente no anexo IV da Lei, o qual prevê que um dos serviços realizados pela SEFAZ e, portanto, sujeito à tributação, é o julgamento realizado pelo Contencioso Administrativo Tributário. Ocorre que a cobrança de referida taxa encontra-se eivada de vícios de constitucionalidade e legalidade, senão vejamos:*

***II. 1 - A violação ao Princípio da Proporcionalidade dos atos administrativos por ausência de critério para a quantificação do valor das taxas - Afronta à capacidade contributiva:***

---

<sup>1</sup> Art. 1º: A Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público tem como fato gerador:

*I - O exercício regular do poder de polícia;*

*II - a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.*

*Os primeiros pontos a serem identificados em uma instituição/alteração de lei tributária diz respeito à observância das limitações ao poder de tributar. A Constituição Federal, em seu art.150, I, determina que todo tributo só pode ser instituído ou majorado por lei em sentido estrito.*

*A legalidade é própria do Estado Democrático de Direito e tem, dentre outras missões, a de proporcionar a segurança jurídica a todas as pessoas que dele fazem parte. Sua importância a eleva à categoria de garantia fundamental, no qual o cidadão só se obriga a cumprir determinação do Poder Público que estiver prevista em lei. Por outro lado, a Administração só faz o que a lei lhe permitir, razão pela qual se afirma que essa legalidade possui duplo efeito, tanto para o cidadão como para o Estado.*

*Sobre a legalidade tributária, Hugo de Brito Machado (2015, p. 73)<sup>2</sup> enfatiza que a lei tributária deve ser a expressão do Direito produzida pelo Poder Legislativo nos ditames previstos na Constituição Federal (sentido formal da lei) assim como deve constituir-se do ato pelo qual se expressa a ciência jurídica, assemelhando-se, neste último caso seu conceito ao de norma jurídica (sentido material da lei).*

*O Código Tributário Nacional, por sua vez, cuidou de identificar a lei como uma das espécies que formam o arcabouço legislativo-tributário pátrio ao lado dos tratados e convenções Internacionais, decretos e normas complementares (art.96, CTN), mas ressaltou que somente as leis podem instituir tributos, majorá-los, definir o fato gerador, fixar a alíquota, determinar a base de cálculo, cominar penalidades e tratar das hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.*

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

*Essa legalidade estrita exclui, portanto, que haja a instituição de tributos por portarias, decretos e instruções normativas, por exemplo, permitindo apenas que tais atos normativos possam, por sua vez, disciplinar matéria tributária relacionada à obrigação tributária acessória (art.113, §2º do Código Tributário Nacional), que consiste na prestação positiva ou negativa do sujeito passivo, que auxilie na arrecadação, mas a obrigação de pagar só pode existir em decorrência de lei.*

*Em decorrência disso, somente a lei em sentido estrito pode tratar a respeito da regra matriz de incidência, por ser este o único instrumento capaz de instituir, segundo mandamento constitucional, um tributo. Neste sentido, impende-se analisar se a Lei nº 15.838/2015 instituiu a taxa relativa aos serviços a serem realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.*

*Ao verificar os aspectos que devem compor o núcleo da incidência tributária de qualquer espécie, percebe-se que a lei trata do fato gerador, dos contribuintes, das hipóteses de não incidência e isenção e de alguns serviços que poderão ser cobrados por taxa, tais como aqueles realizados pela Secretaria de Segurança Pública e de Defesa Social; pela Secretaria da Agricultura, Pesca e Aquicultura; pelo DETRAN/CE; pela Lotérica Estadual do Ceará e pelas Centrais de Abastecimento do Ceará. A lei não trata, portanto, em seu corpo, dos serviços a serem realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, tais serviços constam apenas no anexo IV da Lei. Assim, seria o anexo instrumento competente para instituir um tributo?*

*O anexo à Lei nº 15.838/2015 prevê todos os serviços a serem realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que serão tributados, estando, dentre eles, o julgamento pelo contencioso administrativo tributário da validade do crédito tributário. Estabelece ainda o art. 9º da Lei os valores exatos dessas taxas: "Para efeito de*

*cálculo da taxa prevista nesta Lei, tomar-se-á o produto dos coeficientes constantes dos anexos pelo valor da Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará - UFIRCE, ou qualquer índice que a substitua, mantida a mesma relação percentual quantitativa."*

*O Decreto nº 31.859/2015 também remete a quantificação dos serviços a um anexo, mas estabelece em seu art.37 que "As taxas de fiscalização e prestação de serviços públicos de que trata o Anexo V deste Decreto serão cobradas pelo setor competente da Secretaria da Fazenda por meio de coeficientes em UFIRCES".*

*Pelo exposto, tem-se que o critério utilizado pelo Estado do Ceará afronta a proporcionalidade dos atos a serem praticados pela Secretaria da Fazenda, haja vista a falta de relação entre o valor cobrado e a complexidade dos créditos tributários que serão objeto de controle de legalidade pelo Contencioso Administrativo, senão vejamos:*

<i>Atos e serviços da SEFAZ-CE</i>	<i>Valor em UFIRCE</i>
CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO	450,00
AUTORIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO DE USO FISCAL (ECF)	35,00
EMISSÃO DE NOTA FISCAL AVULSA	12,00
DECLARAÇÃO DE NÃO SIMILARIDADE POR ITEM/PRODUTO	30,00
CONSULTA ESCRITA ACERCA DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL	450,00
RETIFICAÇÃO DE DADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS E NA ESCRITA FISCAL POR PERÍODO DE APURAÇÃO	20,00
APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO	450,00
DOWNLOAD DE ARQUIVOS DE DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS (A CADA 10 DOCUMENTOS REQUERIDOS)	3,00
JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL, QUANDO O VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FOR IGUAL OU	

SUPERIOR A 3.000,00 (TRÊS MIL) UFIRCES EM/PARA:

IMPUGNAÇÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA	350,00
RECURSO ORDINÁRIO PELA CÂMARA DE JULGAMENTO OU DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELA CÂMARA SUPERIOR	500,00
REALIZAÇÃO DE PERÍCIA	1000,00
REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA A PEDIDO DO CONTRIBUINTE	500,00
REAVALIAÇÃO DOS BENS OU DIREITOS OBJETOS DE SUCESSÃO CAUSA MORTIS OU POR DOAÇÃO	150,00

*Na tabela acima, verifica-se que basta o crédito tributário ser superior a 3.000 (três mil) UFIRCES para que as taxas possam ser cobradas sem ser levado em consideração o valor do crédito tributário objeto de revisão de lançamento via PAT, desprezando, inclusive, sua complexidade e afrontando um dos princípios da Administração Pública, a proporcionalidade de seus atos, ao passo que iguala todos os julgamentos ao unificar o valor do tributo, sem considerar se autuação de corre de uma falta de recolhimento (obrigação principal) ou de um descumprimento de obrigação acessória (não emitir notas fiscais, por exemplo).*

*Com relação às taxas, a praticidade tributária brasileira, independente da esfera federativa, estabelece, em regra, valores fixos que deverão ser recolhidos pelos contribuintes das taxas. Considerando essa possibilidade, a lei define todos os aspectos da obrigação tributária: fato gerador, alíquota e base de cálculo (valor fixo em UFIRCE) e sujeito passivo.*

*Todavia, há que considerar que o Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup> já tem posicionamento com relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, o que impediria estabelecer um valor uniforme para o serviço sem considerar a complexidade dos*

---

<sup>3</sup> ARE 707948 AgR/PE – PERNAMBUCO. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ de 26/05/2015; RE n.º 177.835/PE, Dj 24/04/1999.

*créditos tributários que estarão sendo objeto de apreciação pelo Contencioso Administrativo Tributário.*

*Além disso, cabe salientar que antes do advento da Lei, todos esses atos eram gratuitos, sendo tal garantia prevista na Lei Estadual nº 15.614/2014, a qual reformulou a estrutura do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará - CONAT/CE. Um ano após a Lei que estruturou o CONAT, o ente federativo legisla buscando aumentar sua arrecadação sem observar as garantias constitucionais, **pondo em xeque a harmonia do sistema tributário estadual.***

*Ora, se uma lei válida que trata do Processo Administrativo Tributário garante a gratuidade durante o trâmite do processo tributário no âmbito da Administração Pública e outra, posterior, cria taxas para o processamento das demandas desta natureza, qual deve prevalecer? Seria um típico exemplo de antinomia? E se fosse antinomia, por qual critério seria resolvido?*

*Nas antinomias, a Teoria do Geral do Direito determina que em conflito de normas deve-se observar determinados critérios que auxiliarão o intérprete da norma a resolver os problemas. Tais critérios são hierarquia, cronologia e especialidade. No problema analisado, não há como se resolver pelo critério da hierarquia, pois ambas as leis possuem o mesmo status normativo (lei ordinária). Haveria, possivelmente, conflito entre os critérios da especialidade e o da cronologia, tendo em vista que a Lei de 15.838/2015 (Lei das Taxas) é posterior à Lei nº 15.614/2014 (Lei CONAT), mas, por outro lado, qual lei é mais específica? Não deveria prevalecer a Lei que rege o Processo Administrativo Tributário e assim trata de toda a sua essência (acesso e trâmite)?*

*Ademais, a própria Lei nº 15.838/2015 prevê em seu art. 33 que **“O pagamento das taxas de que trata o item 1.9 do anexo IV desta Lei não é condição de admissibilidade da impugnação em***



***primeira instância administrativa e do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, bem como não obstaculiza a realização de perícia e de diligência a pedido do contribuinte”.***

*Essa situação prevista na Lei nº 15.838/2015, de que o pagamento da taxa não é requisito de admissibilidade para apreciação da impugnação, recurso, perícia e diligência a pedido do contribuinte, pode apresentar graves consequências se não for esclarecida a fim de trazer ao contribuinte a segurança jurídica esperada, isso porque, não obstante não poder exigível referidas taxas, as mesmas poderiam compor o crédito tributário ao final do trâmite do processo administrativo tributário?*

*De acordo com o parágrafo único do art.15 da Lei, após transcorridos 90 dias do não pagamento da taxa relativa ao processamento do PAT pelo Contencioso, a informação do débito será encaminhada à Procuradoria Geral do Estado, a qual procederá em até 180 dias a inscrição em Dívida Ativa do valor relativo à taxa, o que, por si só, desestimula os contribuintes a discutirem os créditos tributários via Processo Administrativo Tributário, desvirtuando, por consequência, a essência dessa via processual como solução de litígios entre o sujeito passivo, o que será tratado mais adiante em tópico específico.*

***II.2 - A violação ao conceito de serviço público como fato gerador de taxa previsto no Código Tributário Nacional e a não identificação do sujeito passivo das taxas da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - Ofensa ao direito de petição:***

*Sabe-se que a Constituição Federal delimita em seus dispositivos a competência tributária dos entes de instituírem seus tributos e, com relação às taxas, a previsão é de que todas as pessoas políticas da República podem instituir referido tributo (Art.145, II). Relevante ainda é destacar que a hipótese de incidência da taxa encontra-se desenhada no texto constitucional, o qual só permite*

*haver tributação mediante taxa se o ente exercer seu poder de polícia ou se houver prestação de um serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte.*

*É ainda a Constituição Federal que prevê que as normas gerais em matéria tributária serão regulamentadas por Lei Complementar<sup>4</sup>, isso porque a lei complementar ao possuir o status de legislação nacional, de interesse de toda a nação, serve de instrumento para a harmonia do sistema jurídico-tributária. Explica-se essa necessidade porque ao ser a competência para legislar direito tributário concorrente para todos os entes, é imperioso que haja uma legislação que uniformize alguns institutos tributários (normas gerais da tributação), pois, se assim não fosse, cada ente regularia seus tributos ao bel prazer, o que causaria uma desarmonia na tributação brasileira.*

*Por tal motivo, a lei complementar não pode ser comparada à uma lei ordinária federal, pois além de seus requisitos serem outros (quórum e matéria), sua intenção não é de legislar matéria de interesse apenas da União Federal, mas sim de toda a República Federativa.*

*Deste modo, a norma geral tributária que trata das taxas é o Código Tributário Nacional-CTN, diploma que, não obstante ser lei ordinária foi recepcionado em 1988 como lei complementar e*

---

<sup>4</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*regulamenta o art. 146, III, "a", do texto constitucional no que se refere às taxas. No art.77 do CTN, há a previsão de que as taxas só podem ter dois fatos geradores: ou o exercício do poder de polícia ou a utilização pelo sujeito passivo de um serviço público, razão pela qual muitos doutrinadores chamam-na de uma espécie tributária contraprestacional. É ainda em face desses fatos geradores que as taxas dividem-se em taxas de polícia e taxas de serviço.*

*Com relação ao poder de polícia, o art.78 do mesmo diploma legal veio esclarecer que tal poder se entende como aquele próprio da Administração Pública que pretende limitar, disciplinar direito, interesse ou liberdade, dentre outras atribuições estatais, em nome da supremacia do interesse público sobre o privado.*

*O outro fato gerador, a prestação de serviço público, depende do Estado oferecer ao cidadão um serviço público específico e divisível que seja utilizado efetivamente pelo contribuinte ou pelo menos colocado à sua disposição. **Como serviço público tributável entende-se aquele que é privativo do Estado, próprio dele, que não seja, por exemplo, uma atividade de natureza comercial ou industrial, já que essas operações são próprias da iniciativa privada.***

*Nas taxas cujo fato gerador é a prestação de serviço público, o Código Tributário Nacional determina alguns requisitos que delimita esse serviço público tributável pela taxa:*

*Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:*

***I - utilizados pelo contribuinte:***

***a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;***

*b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;*

*II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;*

*III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.*

*Pelo CTN, norma geral que trata das taxas, o serviço público para ser tributado por taxa deve ser, com relação ao uso: utilizado efetivamente pelo contribuinte ou potencialmente, quando for de utilização compulsória, seja posto à disposição do contribuinte. No mesmo sentido da norma geral, o art. 3 da Lei nº 15.838/2015 repete os requisitos da taxa quanto ao uso e quanto ao tipo de serviço (específico e divisível).*

*O que distingue o uso efetivo e o uso potencial é que naquele o fato gerador só ocorre quando o contribuinte utiliza o serviço público e consegue especificar o serviço recebido assim como o Estado consegue identificar quem está recebendo a prestação, ou seja, se o contribuinte não tiver interesse em usar o serviço, ele não será tributado, pois a prestação não chega a ocorrer, visto que o não uso só afeta o contribuinte que não quis utilizar o serviço.*

*Por outro lado, o uso potencial só pode ser invocado quando a utilização pelo serviço público for compulsória, o que implica dizer quando não houver meios alternativos para se utilizar determinado serviço, restando ao contribuinte utilizar o que foi unicamente disponibilizado. Um exemplo é o serviço de coleta domiciliar de lixo, para o qual o contribuinte não pode deixar de querer utilizar, pois eventual prejuízo acarreta danos a toda a coletividade e não à uma pessoa isolada.*

*Deste modo, segundo os anexos mencionados (anexo IV da Lei nº 15.838/2015 e anexo V do Decreto 31.859/2015), dentre os*

*serviços públicos sujeitos à tributação da taxa estadual estaria o Julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará de crédito tributário superior a 3.000 UFIRCES. Portanto, o julgamento seria o fato gerador do tributo em tela.*

*Ao considerar o Julgamento como um serviço público tributável por taxa, a única possibilidade com relação ao uso diz respeito ao uso do serviço efetivamente, hipótese em que a ocorrência do fato gerador estaria ligada à ocorrência da Jurisdição em determinado caso no qual o contribuinte tivesse interesse em realizar a revisão do lançamento do respectivo crédito tributário. Isso porque, o serviço de Jurisdição não comporta a possibilidade do uso ser potencial, pois assim seria se a utilização do serviço fosse compulsória, o que não é, é facultativa, ou o contribuinte opta em pagar ou em discutir a exação via administrativa ou judicial.*

*Ademais, a prestação de um serviço público cujo objetivo é revisar um ato administrativo via Processo Administrativo Tributário não guarda relação com a essência do tributo taxa. Qual seja a contraprestação. Ora, se o contribuinte pretende revisar o lançamento, tal ato de revisão ocorre em benefício do Estado ou do contribuinte individualmente que se utiliza desse serviço?*

*É neste ponto que a Lei nº15.838/2015 e o Decreto nº 31.859/2015 torna confusa a identificação do sujeito passivo da taxa de serviço realizado pela Secretaria da Fazenda, **in verbis**:*

***Lei - Art, 5º - São contribuintes da Taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público:***

***I – o destinatário da atividade resultante do exercício do poder de polícia;***

***II - o usuário efetivo ou potencial do serviço público.***

***Decreto - Art.13. São contribuintes das Taxas de Fiscalização e Prestação de Serviços Públicos previstas neste Decreto as pessoas físicas ou jurídicas:***

***I - sujeitas ao exercido regular do poder de polícia;***

***II - que utilizem, de forma efetiva ou potencial, serviços públicos prestados pelo Estado.***

*Quem, afinal, é o usuário do serviço público de jurisdição sobre os créditos tributários?*

*O que ocorre quando o contribuinte pretende enfrentar a validade do crédito tributário via Processo Administrativo Tributário é o controle do ato administrativo praticado por uma autoridade fazendária, ou seja, o ato de revisar os próprios atos é remunerado por impostos, pois refere-se aos serviços gerais exercidos pela Administração, isso porque se o lançamento for ratificado, o contribuinte não receberá uma contraprestação específica - quando ocorre com o recebimento de um passaporte, por exemplo. Ao contrário, ele receberá um valor para pagar de imposto, revestindo-se a **natureza** desta cobrança em um pagamento para financiar serviços gerais e não um serviço específico e divisível, em que o contribuinte teria um interesse individual em receber determinada contraprestação.*

*Não se pode conceber que o cidadão financie a auto-tutela da Administração Tributária na constituição de seus créditos tributários. Como seria a situação em que o contribuinte arcasse com o pagamento dessa taxa e ao final do Processo Administrativo o lançamento estivesse viciado? O fisco devolveria o valor desembolsado pelo contribuinte? Não seria o financiamento do serviço público da Administração Tributária (Poder Executivo) um serviço geral cuja receita para seu funcionamento já é arrecadada através dos impostos?*

*Afora isso, a Lei nº 15.838/2015 prevê que não incide taxa sobre o exercício do direito de petição ao Poder Público em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, in verbis*

**Art. 6º Consideram-se como hipóteses de não incidência da taxa de que trata esta Lei:**

**I - a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal**

**II - a celebração do casamento civil;**

**III - pelo exercício do direito de petição ao Poder Público em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.**

*O que seria o Processo Administrativo Tributário se não uma defesa do contribuinte contra uma ilegalidade cometida por um agente fiscal? Veja que a própria lei prevê a não incidência sobre o exercício do direito de petição por considerar essa garantia constitucional como inviolável e instrumento essencial para o fortalecimento de uma segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito.*

*Portanto, a cobrança dessa taxa pelo uso do serviço de jurisdição do Contencioso Administrativo Tributário revela-se indevida por atentar à natureza contraprestacional da taxa, tendo em vista que os julgamentos realizados pelos Contenciosos ocorrem por próprio interesse da Administração Pública.*

*Além disso, a cobrança da taxa, segundo o art.15, §1, III, do Decreto nº 31.859/2015, dar-se-á previamente antes da prestação do respectivo serviço. Ora, se o serviço público só pode ser tributado após o uso efetivo pelo contribuinte, na forma do art.79, I, "a", do CTN, como poderá ocorrer a cobrança antes mesmo da instauração da fase litigiosa do lançamento do crédito tributário?*

*Por tais motivos, verifica-se flagrante violação às normas gerais de tributação que tratam da taxa (art.79, CTN), tendo em vista*

*o interesse do Estado do Ceará em alterar a essência do serviço público com relação ao seu uso efetivo ao querer cobrar uma taxa antes mesmo da execução do serviço jurisdicional, assim como a natureza contraprestacional da taxa em que a revisão do lançamento decorre do próprio dever do Estado de rever seus atos em nome do Princípio da auto-tutela.*

*Contra essa atitude de se criar custas processuais sem limite sobre o valor da causa, o Supremo Tribunal Federal já sumulou a matéria quando entendeu que taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa violava o acesso à jurisdição<sup>5</sup>.*

### ***II. 3 – A violação à essência do contencioso administrativo tributário:***

*O contencioso administrativo tributário é o órgão da Administração Pública que tem como competência a apreciação de litígios entre a administração pública e os administrados quando o objeto litigioso é o tributo. Tal prerrogativa tem origem no contencioso administrativo francês, instituído logo após a Revolução de 1789, cuja função seria a resolução de conflitos entre particular e administração pública.*

*O CONAT/CE, por ser integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e ser responsável por julgamento de processos que tenham origem na aplicação de legislação tributária estadual, é órgão dotado de jurisdição e não se encontra vinculado ao Poder Judiciário.*

*Essa informação pode induzir a erro ao pensar que o Brasil adota a sistemática da dupla jurisdição. Ocorre que os países que adotam esse sistema jurisdicional, são aqueles que reconhecem que a*

---

<sup>5</sup> Súmula 667, STF: Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa Judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa



*decisão proferida por um ou outro tribunal, seja administrativo, seja judicial, tem caráter definitivo, não podendo ser alterada.*

*O **múnus** público correspondente à instituição e arrecadação dos tributos é regulada por um diploma específico, o Código Tributário Nacional-CTN, que preleciona como o poder público vai arrecadar a principal receita para o custeio da sua máquina pública (PAULSEN, 2011)<sup>6</sup>. É o CTN, em seu art.142 que define como a administração pública vai constituir seu crédito tributário.*

*Ressalte-se que o legislador ordinário foi enfático ao atribuir ao agente público a tarefa de, após realizado o procedimento administrativo, quando cabível, constituir o crédito tributário, isso porque é a autoridade fazendária que irá, mediante um trabalho hermenêutico, fazer a subsunção da situação fática à hipótese legal e atribuir a condição dessa mera situação em fato gerador, que resulta no nascimento de uma obrigação tributária, a qual, para ser cumprida, depende da realização de um ato administrativo, o lançamento, sendo este o ato que constitui, não simplesmente declara, o crédito tributário (SIQUEIRA, 2004)<sup>7</sup>.*

*Assim, ao ser realizado o lançamento do crédito tributário na forma do art.142 do Código Tributário Nacional, o qual é formalizado pela lavratura de auto de infração que encerra o procedimento administrativo, o sujeito passivo poderá pagar a quantia exigida no lançamento, hipótese em que extingue o crédito tributário (art.156,1, do Código Tributário Nacional e art.87,1, a, da Lei n° 15.614/2014) não fazer nada ou impugnar.*

*Se o sujeito passivo impugnar ou se for revel, será dado início ao processo administrativo tributário, conforme art.61 da Lei 15.614/2014. Se a discordância ocorrer na via administrativa, ou*

---

<sup>6</sup> PALSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

<sup>7</sup> SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário**: constituição e exigências administrativas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

*seja, dentro da própria Administração Pública responsável pelo lançamento do crédito. Inicia-se, portanto, um processo tributário administrativo cuja função é realizar o controle da legalidade do ato administrativo que resultou na cobrança do tributo, pois o que antes o que há é mero procedimento, de cunho inquisitório (MACHADO SEGUNDO, 2010)<sup>8</sup>.*

*Sendo assim, apresentada impugnação ao lançamento, forma-se um processo administrativo tributário que terá na primeira fase a apreciação da defesa/impugnação por um órgão de primeira instância formado por auditores fiscais de carreira que decidirão sobre a manutenção ou reforma do lançamento. Essa defesa, segundo art.63 da Lei n° 15.614/2014, deverá conter, além da autoridade julgadora e das razões fático-jurídicas para a reforma do lançamento do crédito, as provas que pretendem que sejam produzidas.*

*A depender da decisão de primeira instância, o recurso pode ser apresentado pelo contribuinte, através do recurso ordinário (art.105 da Lei n° 15.614/2014) ou pelo fisco, via reexame necessário, quando a interposição é feita no próprio corpo da decisão (art.104, §4s da Lei n° 15.614/2014).*

*Iniciado o processo administrativo tributário, assim como algumas relações que a ordem jurídica se propõe a tutelar, alguns princípios vão servir de norte para a execução dos procedimentos, dentre os quais se destacam a oficialidade, a legalidade, a busca pela verdade material, o de ver de fundamentação (MACHADO SEGUNDO, 2010).*

---

<sup>8</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

*A oficialidade consiste na prerrogativa dada à Administração Pública de impulsionar o andamento do processo administrativo, respeitando as garantias processuais do devido processo legal, ampla-defesa, contraditório, celeridade e duração razoável do processo.*

*Já a legalidade, princípio vetor da Administração Pública, representa a obrigatoriedade dos atos de condução do processo terem previsão legal sob pena de decretação de nulidade e de apuração de responsabilidade a ser aplicada ao infrator.*

*A verdade material, por sua vez, é o grande diferencial dos processos que tramitam nos contenciosos administrativos tributários, exatamente por terem estes órgãos de jurisdição interesse em buscar a real ocorrência dos fatos, ou seja, o que realmente aconteceu. A verdade material ou real é a que mais se aproxima do conceito de verdade absoluta, para os que crêem nesse tipo de verdade, por ser a verdade que admite meios de comprovação que não estejam previstos inclusive em leis. Diferencia-se da verdade formal, por esta está relacionada aos meios probatórios admitidos na lei processual, sendo a espécie aplicada no âmbito do judiciário (MACEI, 2013)<sup>9</sup>.*

*O dever de fundamentação, também aplicável no processo judicial, vem ratificar a necessidade dos atos conduzidos pela Administração Pública, antes ou depois da constituição do crédito tributário, serem fundamentados, sob pena de, representando prejuízo a defesa do contribuinte, serem declarados nulos.*

---

<sup>9</sup> MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário**: a cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros, 2013.

*Sendo norteado por esses princípios, cabe ainda destacar que no processo administrativo tributário costumava surgir algumas vantagens com relação ao processo judicial, tais como a ausência do pagamento de custas, o que, na seara tributária tem sua relevância face aos elevados valores que são objetos de litígio, desonerando o contribuinte do pagamento de custas sobre o valor do débito, bem como sucumbência; a celeridade processual, visto como finalidade a ser tutelada pelo princípio da oficialidade de dar ao contribuinte uma resposta em um prazo mais razoável, dentro das possibilidades e respeito às garantias processuais; e a capacidade técnica da apreciação dos julgados, visto que sua composição é feita por membros que detêm o conhecimento específico na área tributária, exigência do art.20 da referida Lei 15.614/2014<sup>10</sup>.*

*Com relação aos custos de processo, como já ressaltado, a própria Lei n° 15.614/2014 prevê que o processo administrativo tributário em tramitação no CONAT será gratuito e não dependerá de qualquer garantia (art.47, §1º). Tal preceito normativo veio corroborar o que havia sido sumulado pelo Supremo Tribunal Federal na edição da Súmula Vinculante 21: **"É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo."***

*À época, o Supremo teve como precedente representativo o julgamento da ADI 1976, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:*

---

<sup>10</sup> Art. 20. Os conselheiros, titulares e suplentes, representantes do fisco e das entidades serão escolhidos dentre pessoas com idoneidade moral, reputação ilibada, notória experiência em assuntos tributários, graduação em curso de nível superior, de preferência em Direito e pós graduação lato sendo de natureza jurídico-tributária, contábil ou empresarial, para exercer mandato de 3 (três) anos, sendo permitida a recondução uma vez.

*Ementa: (...) A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 52, XXXJV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 52, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na Lei 70.235/72." (ADI 1976, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28.3.2007, DJ de 18.5.2007)*

*Entendeu-se no julgamento que a exigência de depósito e/ou a de arrolamento de bens e direitos era medida que impedia o direito de petição; a consolidação do direito de defesa e porque não o acesso à justiça.*

*Acontece que em um ato normativo, que demonstra tão somente a ânsia arrecadatória do Estado do Ceará, com a edição da Lei n° 15.838/2015, referido ente federativo parece caminhar para o retrocesso ao violar preceitos relativos às normas gerais de tributação e criar mais obstáculos para o contribuinte não ter acesso à justiça via processo administrativo tributário, inclusive afrontando o direito de petição contra ilegalidades cometidas pelo Poder Público, o que é tratado na lei como hipótese de não incidência (art.6, III).*

*Neste sentido, entendemos que se não for realizado nenhum controle de constitucionalidade, o contribuinte que pretender apresentar uma consulta à legislação tributária estadual pagará um valor aproximado de R\$ 1.502,55 (hum mil e quinhentos e dois reais e cinquenta e cinco centavos), considerando o valor da UFIRCE para o exercício de 2015 a quantia de R\$ 3,3390 (três reais e três mil trezentos e noventa décimos milésimos de real).*

*Por outro lado, quem pretender **impugnar o lançamento em primeira instância, deverá arcar** com as custas no valor aproximado de R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos reais) e quem quiser recorrer com custas aproximadas a R\$ 1.700,00 (hum mil e setecentos reais). No caso do pedido de perícia, que atualmente também é gratuito, quem solicitar deverá pagar taxa no valor de R\$3.340,00 (três mil trezentos e quarenta reais).*

*A realidade é que as taxas do anexo IV da Lei n° 15.838/2015 podem gerar um efeito não esperado, qual seja, a **proliferação de demandas tributárias no Poder Judiciário Cearense**, mesmo com os valores das custas judiciais alterados também no exercício de 2015, o que só demonstra a ânsia arrecadatória do Estado do Ceará e o seu desrespeito às garantias constitucionais do acesso a justiça, do direito de petição, do contraditório, da ampla-defesa e do livre exercício da atividade econômica.*

*Diante de um Judiciário moroso, de uma inovação legislativa (Novo Código de Processo Civil), a discussão dos créditos tributários em âmbito administrativo era a única esperança que os contribuintes cearenses tinham e que, ao que parece, mitiga-se pelo retrocesso legislativo inaugurado pela promulgação da Lei n° 15.838/2015.(...)”*

Pois bem, com base nessas razões extraídas do parecer do Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB do Ceará, estou certo de que cabe a proposição de ação direta de inconstitucionalidade para expurgar do ordenamento jurídico o anexo IV da Lei n.º 15.838/2015, nos termos do art. 102, I, “a”, c/c art. 103, VII, da Constituição Federal.

Entendo, contudo, que na esteira da jurisprudência consolidada do STF<sup>11</sup> não seria possível, pela ADI, atacar diretamente o anexo V, do Decreto 31.859/2015, por entender que estaríamos, aqui, diante de uma ilegalidade, por estar o decreto na condição de regulamentar a lei e, nesta condição, trouxe disposição específica não trazida na lei (além da lei)<sup>12</sup>. De qualquer maneira, com a declaração de inconstitucionalidade da Lei, no tocante à inconstitucionalidade da taxa, entendo que seria o caso da inconstitucionalidade do decreto por arrastamento. Esta análise, contudo, pode ser feita de modo mais apropriado na ocasião da formulação da petição inicial.

### **CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, concluo pelo cabimento da ADI, com pedido liminar para, antes mesmo de ouvir a parte contrária, suspender a eficácia do anexo IV da Lei do Estado do Ceará nº 15.838/2015. No mérito, a ação direta deverá pleitear a declaração de inconstitucionalidade da referida legislação por total afronta aos preceitos da tributação e às garantias constitucionais dos contribuintes (em especial o direito de petição e o acesso à justiça), pilares do Estado Democrático de Direito.

Submeto este voto à apreciação da Comissão Especial de Estudos Tributários que, caso o aprove, deverá submetê-lo ao Conselho Pleno do CFOAB, que decidirá, de forma definitiva, pelo ajuizamento, ou não, da medida. E é como voto,

De Cachoeiro de Itapemirim para Brasília, 23 de janeiro de 2018.

### **HENRIQUE DA CUNHA TAVARES**

Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB

---

<sup>11</sup> “CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ATO REGULAMENTAR. ATO COM EFEITOS CONCRETOS. I. - O regulamento não está, de regra, sujeito ao controle de constitucionalidade. É que, se o ato regulamentar vai além do conteúdo da lei, ou nega algo que a lei concedera, pratica ilegalidade. A questão, em tal hipótese, comporta-se no contencioso de direito comum. Não cabimento da ação direta de inconstitucionalidade. II. - Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida.” (ADI nº 2.413, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ 16/8/02);

<sup>12</sup> Art.37 As taxas de fiscalização e prestação de serviços públicos de que trata o Anexo V deste Decreto serão cobradas pelo setor competente da Secretaria da Fazenda por meio de coeficientes em UFIRCES.