

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas a refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributário: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

**A (IM)POSSIBILIDADE DO JULGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO CONSTITUIR FATO
GERADOR DA TAXA INSTITUÍDA PELA LEI Nº 15.838/2015 DO ESTADO DO
CEARÁ.**

**THE (IM)POSSIBILITY THE RULING BY THE LITIGIOUS TAX
ADMINISTRATIVE OF THE TAX CREDIT COMPOSE TAX EVENT OF THE FEE
IMPOSED BY LAW Nº 15.838/2015 OF THE STATE OF CEARÁ.**

José Diego Martins de Oliveira e Silva ¹

Resumo

A Lei nº 15.838/2015, promulgada pelo Estado do Ceará em 30 de julho de 2015 e com eficácia iniciada em 01 de janeiro de 2016, veio tratar acerca das taxas de fiscalização e de prestação de serviço público no âmbito do Estado do Ceará. Referido ato normativo instituiu como serviço tributável por taxa o julgamento de crédito tributário igual ou acima a 3.000 UFIRCE's realizado pelo Contencioso Administrativo Tributário Estadual. O artigo propõe-se a analisar se a instituição desta taxa é possível à luz do conceito de serviço público e da essência do processo administrativo tributário.

Palavras-chave: Lançamento do crédito tributário, Julgamento, Contencioso administrativo tributário, Fato gerador, Taxa

Abstract/Resumen/Résumé

The Law nº 15.838/2015, enacted by the State of Ceará on July 30th of 2015 with efficacy starting on January 1st of 2016, embraces fees of inspection and public service in the State of Ceará. The legal act recently mentioned imposed as a taxable service by fee the trial of tax credit equal to or higher than 3,000 UFIRCE's accomplished by the Litigious Tax Administrative of Ceará. The article's purpose is to analyze if the enforcement of this fee is possible according to the concept of public service and the nature of the tax administrative procedure.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax credit release, Trial, Litigious tax administrative, Tax event. fee

¹ Mestre em Direito Constitucional; Pós graduado em Direito e Processo Tributários e Graduado em Direito, todos pela UNIFOR. Professor do Curso de Direito da Fanor Devry da disciplina Tributos.

INTRODUÇÃO

A Lei nº 15.838/2015, promulgada pelo Estado do Ceará em 30 de julho de 2015, veio tratar acerca das taxas de fiscalização e de prestação de serviço público no âmbito do Estado do Ceará, o qual, ao exercer sua competência tributária prevista no art.145, II, da Constituição Federal, resolveu regulamentar o tributo taxa no âmbito estadual e identificou, portanto, além do fato gerador dessa espécie tributária, as bases de cálculo passíveis de tributação, o sujeito passivo obrigado ao pagamento dessas taxas, as hipóteses de isenção, a forma de cobrança, dentre outros critérios.

Dentre as várias taxas que a lei tratou, há a previsão de uma taxa prevista em seu anexo IV como devida ao contribuinte que pretender utilizar os serviços realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (reavaliação dos bens ou direitos objetos de sucessão *causa mortis* ou por doação; concessão de regime especial de tributação; autorização de equipamento de uso fiscal; emissão de nota fiscal avulsa; declaração de não similaridade por item/produto; consulta escrita acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária estadual; retificação de dados em documentos fiscais e na escrita fiscal por período de apuração; aproveitamento de crédito extemporâneo; download de arquivos de documentos fiscais eletrônicos, a cada 10 documentos requeridos; julgamento do contencioso administrativo fiscal).

A Lei, como ressaltado acima, foi promulgada e publicada no Diário Oficial do Estado em 30 de julho de 2015, mas sua eficácia, ou seja, a produção de seus efeitos jurídicos só passou a ocorrer a partir de 01 de janeiro de 2016 em nome da anterioridade tributária do art.150, III, “b” e “c” da Constituição Federal que impede a cobrança de novo tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei instituidora, assim como nos 90 dias da data em que tenha sido o ato normativo publicado, aplicando-se tal regra, de forma cumulativa, a todos os tributos que não estão na exceção do §1º do art.150 da Constituição Federal.

O ato normativo tem causado problemas aos contribuintes que têm demandas tributárias com o Estado do Ceará, ao passo que o anexo IV da Lei nº 15.838/2015 (anexo V do Decreto 31.859/2015 que regulamentou a referida lei) previu valores que devem ser recolhidos ao erário estadual quando o contribuinte tiver a pretensão de rever o lançamento de crédito tributário através de um Processo Administrativo Tributário, constituindo-se o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do crédito tributário um serviço público remunerado por taxa, o que afronta garantias constitucionais e viola preceitos legais pertinentes à Teoria da Tributação.

Nesse contexto, o presente artigo pretende, a título de objetivo geral identificar se é possível a revisão do lançamento do crédito tributário através de um julgamento pelo contencioso administrativo tributário ser considerado serviço público para fins de fato gerador da taxa instituída pela Lei nº 15.838/2015. Para que se alcance seu desiderato, o trabalho, propõe-se, em seus objetivos específicos analisar, primeiramente, os aspectos da incidência da taxa trazidos pela lei (aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal, aspecto quantitativo e o aspecto subjetivo).

Em seguida, o trabalho procura delimitar o conceito jurídico-tributário de serviço público para fins da espécie tributária taxa. Ao final, examina-se a essência do Processo Administrativo Tributário de modo a responder se é possível a exigência, por parte do Estado do Ceará, de taxas que tenham como fato gerador a prestação do serviço público de julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.

Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da teoria da tributação, tais como os aspectos da hipótese de incidência relacionados à taxa, a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador. Utiliza-se de pesquisa bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos e publicações especializadas, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise.

Quanto ao tipo da pesquisa, isto é, segundo a utilização dos resultados, ela é pura, visto ser realizada com a finalidade de aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição. Quanto à abordagem, é qualitativa, procurando aprofundar e abranger as ações e relações humanas, observando os fenômenos sociais de maneira intensiva. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritivo-analítica, buscando descrever fenômenos, sua natureza e suas características, e exploratória, procurando aprimorar as ideias por meio de informações sobre o tema em foco.

1 A LEI 15.838/2015 DO ESTADO DO CEARÁ: A LEI DAS TAXAS

A Lei nº 15.838/2015 dispõe sobre as taxas devidas em razão do trabalho de fiscalização (poder de polícia do Estado) e em razão da prestação de alguns serviços públicos. A lei traz conceitos relativos ao que seja o poder de polícia e o serviço público a ser tributado pelas taxas e especifica em um de seus anexos quais os serviços prestados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que serão tributados. A fim de identificar a legitimidade da instituição deste tributo, impende analisar os aspectos de incidência da taxa à luz da Lei nº 15.838/2015.

1.1 - Os aspectos de incidência da Lei nº 15.838/2015: Aspecto material, Aspecto espacial, Aspecto temporal, Aspecto quantitativo e Aspecto subjetivo

A Constituição Federal estabelece quais fatos são passíveis de tributação, sendo tais fatos conhecidos como hipóteses de incidência¹ ou regra-matriz de incidência² a depender do ponto de vista de alguns doutrinadores. São, na verdade, hipóteses lícitas que, ocorridas, poderão autorizar o início de uma relação jurídico-tributária. Ataliba (2006, p. 75) define a hipótese de incidência como a expressão da vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada, genérica e hipotética.

É importante destacar que a hipótese de incidência tributária começa na Constituição Federal, pois é este o documento jurídico formulado pelo povo em Assembleia Constituinte que vai determinar quais fatos poderão ser passíveis da criação de um tributo e quais pessoas políticas poderão criar e cobrar essas receitas derivadas, isso porque em um Estado Democrático de Direito soberano é o povo, que exerce a soberania através de mecanismos direto ou indireto.

Ter poder não é o mesmo que ter competência. Tem poder quem consegue fazer cumprir suas vontades, conforme leciona Machado (2011, p.177) em dicionário de Direito, já, por outro lado, tem competência quem recebe o poder revestido de juridicidade. Na experiência brasileira, o povo tem o poder, mas quem detém a competência são os entes da República Federativa, também chamados de sujeito ativo da relação tributária, que poderão cobrar as cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) nos limites de suas competências espalhadas pelos arts.145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

Observada a competência atribuída pela Constituição Federal, o ente federativo pode regulamentar aquela hipótese de incidência através de lei em respeito ao art.150, I, do mesmo diploma constitucional que só permite exigir ou aumentar tributo se observada a reserva legal. Assim, tanto a União, como os Estados, como os Municípios poderão instituir, na forma do art.145, II, da Constituição Federal, o tributo taxas.

¹ É um termo mais utilizado por Geraldo Ataliba.

² É um termo mais utilizado por Paulo de Barros Carvalho.

A legalidade consiste, contudo, um dos pilares 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) 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).

A legalidade tributária é estrita e 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 hipótese de incidência das taxas de serviço público do Estado do Ceará e não qualquer norma. Sobre a norma jurídico-tributária, Ataliba (2006, p.21) estabelece que ela é, na verdade, uma norma como qualquer outra do mundo jurídico que prevê um comando de limitação ao comportamento humano. Como a prestação central desta relação é o tributo, a normatividade tributária consiste na obrigação de um sujeito (o cidadão) levar dinheiro aos cofres públicos, pois caso não houvesse tal obrigatoriedade, a liberdade humana poderia ser um motivo para livrar o homem do cumprimento deste preceito normativo que vai encontrar seu fundamento na promoção do governo em prol de todos.

Arnaldo Vasconcelos (2000, p.34) afirma que a norma tributária encontra-se reduzida à legalidade, visto que toda a matéria tributária encontra-se na lei como forma de garantir a segurança jurídica ao cidadão-contribuinte, só havendo tributo se houver lei. Situação análoga acontece com a área do Direito Penal, no qual só há crime se houver previsão legal. A normatividade nesses ramos jurídicos reduz-se tão somente à legalidade para evitar abusos por parte do poder público.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p.132) entende que a norma tributária divide-se em classes, existindo as normas que estabelecem princípios gerais que vão nortear a relação tributária; as normas que estipulam a incidência do tributo, descrevendo os fundamentos jurídicos da incidência, as quais ele denomina de regra matriz de incidência tributária e as normas operativas/funcionais que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como aquelas relativas ao lançamento, recolhimento e configuração de deveres.

A regra matriz de incidência tributária é, para Paulo de Barros Carvalho, a norma tributária em sentido estrito e deve, portanto, prescrever toda a incidência relativa a determinado tributo, isolando as proposições como formas de estruturas sintáticas. Haverá o critério material (o comportamento que ensejará à cobrança) condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) para descrever a hipótese de incidência cuja consequência desencadeará na identificação do critério pessoal e do critério quantitativo. Neste sentido, a norma teria duas fases: a hipotética (proposição-antecedente) e a prescritiva (proposição-consequente).

A conjugação desses sentidos oferece ao intérprete da norma o conhecimento do núcleo lógico-estrutural da tributação, pois a análise da norma tributária requer a interligação de todos esses critérios. Mendonça e Pacobahyba (2015) explicam que Paulo de Barros Carvalho adota como fundamento de sua teoria o método do constructivismo lógico-semântico, para o qual visa-se identificar o fenômeno jurídico a partir da linguagem, assegurando-se dos termos utilizados e da atenção à estrutura sintática da frase. Através desse método, identifica-se que a interpretação alcança níveis de compreensão diferenciados (S1 - sistema de literalidade textual; S2 - conjunto dos conteúdos de significação; S3 - sistema de normas jurídicas em sentido escrito e S4 - plano da sistematização).

O direito positivo, assim, possui normas de conteúdo prescritivo (deve-ser) e não normas de natureza descritiva. Em um primeiro momento com o objeto de interpretação, o intérprete realiza o primeiro nível de compreensão com a literalidade do texto escrito (S1), o que é diferente afirmar que há uma interpretação literal, pois só se alcança em outra etapa e dependerá da significação do objeto dada a cada intérprete. Em um segundo momento (S2), constrói-se o conteúdo de significação do objeto captado no S1.

No terceiro momento (S3), constrói-se a mensagem jurídica sob a forma hipotética condicional (dada uma hipótese, deve-ser), é a norma jurídica dotada de sua natureza deontológica. No último momento (S4), organizam-se as normas sistematicamente, e estabelece-se uma relação entre as

significações de acordo com as graduações hierárquicas das significações normativas (Constituição, normas infraconstitucionais). Neste plano S4, é que são verificados eventuais vícios nas normas produzidas, já que se observa a graduação da hierarquia normativa a fim de identificar a legitimidade da produção da norma, a sua razão e fundamentação.

A norma tributária vai ter, portanto, como conteúdo, a expressão de um direito de o fisco arrecadar tributo quando cumprida a situação fática valorada como relevante para o legislador constituinte e, posteriormente, legislador ordinário, o qual, para o presente trabalho, será o Estado do Ceará que editou a Lei nº 15.838/2015, conhecida como a Lei das Taxas. Por ser norma tributária, impende-se analisar a presença de seus aspectos.

A Lei nº 15.838/2015 dispõe acerca das taxas de fiscalização e de prestação de serviço público. O Estado do Ceará, visando exercer sua competência tributária prevista no art.145, II, da Constituição Federal, resolveu regulamentar o tributo taxa, identificando, além do fato gerador, as bases de cálculo, o sujeito passivo obrigado ao pagamento dessas taxas, as hipóteses de isenção, a forma de cobrança, dentre outros fatores.

Ao verificar a presença dos aspectos que devem compor o núcleo da incidência tributária de qualquer espécie, percebe-se que a Lei nº 15.838/2015 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, ao longo do seu corpo, dos serviços a serem realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Tais serviços constam apenas no anexo IV da Lei, o qual prevê que a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará realizará, dentre os diversos serviços indicados no anexo, o julgamento pelo contencioso administrativo tributário da validade do crédito tributário (CEARÁ, 2015):

Atos e serviços da SEFAZ/CE	Valor em UFIRCE
CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO	450,00
AUTORIZAÇÃO DE EQUIPAMENTO DE USO FISCAL (ECF)	35,00
EMISSION 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

Em respeito ao art.77 do Código Tributário Nacional, 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. 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.

A lei estadual regulamentou esses dois fatos geradores entre os seus artigos 1 a 3, repetindo os dispositivos do Código Tributário Nacional (arts.77 a 79), mas é no anexo IV da Lei, apresentado acima, que se identifica os serviços a serem prestados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e, em especial, o serviço de julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário de crédito tributário com valor igual ou superior a 3.000,00 (três mil) UFIRCES, constituindo-se os serviços do anexo IV, portanto, como aspecto material de incidência da Lei nº 15.838/2015.

Com relação ao aspecto espacial, pagarão as taxas da Lei nº 15.838/2015 os contribuintes sujeitos ao poder de polícia do Estado do Ceará ou aqueles que tomarem serviços públicos na forma

do art.1, II, da referida Lei do referido estado-membro. O aspecto temporal, ou seja, quando o sujeito passivo deverá pagar as taxas, é identificado no art.4, devendo o tributo ser recolhido anualmente, semestralmente ou unitariamente por evento, de acordo com a natureza do fato gerador na forma do regulamento.

O Decreto nº 31.859/2015, ao regulamentar a Lei nº 15.838/2015, estabeleceu que as taxas pagas anualmente devem ser recolhidas até o última dia útil do mês de janeiro; já as taxas pagas semestralmente, até o último dia útil do mês de janeiro, relativamente ao primeiro semestre, e até o último dia útil do mês de dezembro, relativamente ao segundo semestre; ou previamente, antes da prestação do serviço.

O aspecto quantitativo, ou melhor, o valor que o contribuinte deverá pagar é identificado no art.9 da Lei: *Art. 9º 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.*

Para os serviços realizados pela Secretaria da Fazenda, os valores estão indicados em UFIR - Unidade Fiscal de Referência no anexo IV, medida esta estabelecida pelo Estado do Ceará ano a ano. Para o exercício de 2016, o Estado, através da Instrução Normativa 49/2015, estabeleceu que o valor da UFIRCE 2016 seria de R\$ 3,69417 (três reais, sessenta e nove mil, quatrocentos e dezesseite centésimos milésimos de real), sem levar em consideração a complexidade e o valor do crédito tributário envolvido no julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário.

Com relação ao aspecto subjetivo, a lei identifica em seu art.5 que serão contribuintes da taxa de Fiscalização e Prestação de Serviço Público o destinatário da atividade resultante do exercício do poder de polícia e o usuário efetivo ou potencial do serviço público, sendo o sujeito ativo da relação tributária o Estado do Ceará.

Verifica-se, portanto, que todos os aspectos de incidência do tributo estão indicados na Lei nº 15.838/2015, mas será a partir da análise dos aspectos material e subjetivo que será possível identificar se o serviço de julgamento de crédito tributário pelo contencioso administrativo fiscal poderá constituir fato gerador da taxa de serviço público.

2 O CONCEITO E OS REQUISITOS DO SERVIÇO PÚBLICO TRIBUTADO POR TAXAS

Há uma necessidade de se conceituar os institutos jurídicos de modo que seja possível compreender a essência e a finalidade das normas presentes em um ordenamento jurídico, sendo ainda relevante para identificar os valores que determinado Estado se propõe a tutelar. É a partir dos conceitos que nascem as teorias, pois estas nada mais são do que um conjunto sistematizado de conceitos e no Direito, ciência que se expressa por palavras. A atenção ao significado dos termos jurídicos é fundamental para que haja a delimitação do que o sistema normativo se propõe a resguardar.

A fim de identificar um dos fatos geradores das taxas instituídas pela Lei nº 15.838/2015, qual seja, o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do crédito tributário igual ou superior a 3.000 UFIRCE's enquanto serviço público a ser prestado pelo Estado do Ceará através da Secretaria da Fazenda, faz-se necessário analisar o conceito de serviço público no Código Tributário Nacional e na Lei nº 15.838/2015.

2.1 - O conceito de serviço público para fins de taxa previsto no Código Tributário Nacional

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, 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 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 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.

A prestação de serviço público, enquanto fato gerador da taxa, 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. Fernanda Marinela (2011, p.469) conceitua serviço público como toda atividade de oferecimento de utilidade e comodidade material, destinada à satisfação da coletividade, mas que pode ser utilizada singularmente pelos administrados.

Como serviço público tributável pela taxa 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. Para Ataliba (2006, p. 147), a taxa só pode ser cobrada se houver atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo.

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 expressos no art. 79. 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.

Hugo de Brito Machado (2015, p. 196) ensina que é necessário considerar que a atividade estatal que enseja a cobrança de taxa há de ser especificamente ligada ao contribuinte, pois isso impede a instituição e a cobrança de falsas taxas ligadas a atividades estatais destinadas ao público em geral.

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 do crédito tributário como um serviço público a ser desempenhado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e tributável por taxa, a única possibilidade com relação ao uso diz respeito a ser este serviço de uso efetivo, 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 no Contencioso Administrativo Tributário, tal ato de revisão ocorre em benefício do Estado ou do contribuinte individualmente que se utiliza desse serviço?

É neste ponto que a Lei nº 15.838/2015 e o Decreto nº 31.859/2015 tornam confusa a identificação do sujeito passivo da taxa de serviço realizado pela Secretaria da Fazenda, pois quem, afinal, seria o usuário do serviço público de revisão do lançamento do crédito tributário através do julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário? Janczeski (2014, p.49) ressalta que o processo administrativo tributário é realizado no atendimento do interesse do Estado em promover sua autotutela tributária, assim como Machado Segundo (2010, p.105) que entende ser o processo adminis-

trativo tributário um instrumento de controle interno da legalidade dos atos administrativos, dentre os quais destaca-se o lançamento.

A seguir, analisa-se a essência do processo administrativo tributário assim como o trâmite previsto na Lei nº 15.614/2014 a fim de compreender se é possível o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário ser fato gerador de taxa, como pretende a Lei nº 15.838/2015.

3 A ESSÊNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DO TRÂMITE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO ESTADO DO CEARÁ

Dentre os atos realizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará previstos no anexo IV da Lei nº 15.838/2015, encontra-se o serviço público de julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário de créditos tributários iguais ou superiores a 3.000 UFIRCES, como acima já foi demonstrado. Todavia, esse fato gerador, além de violar flagrantemente o conceito de serviço público a ser remunerado por taxa, tendo em vista o dever do fisco de rever seus próprios atos em nome da auto-tutela, vai de encontro à essência do processo administrativo tributário.

3.1 - O controle da legalidade do lançamento do crédito tributário através do Processo Administrativo Tributário como essência dessa seara processual

Ao ser realizado o lançamento do crédito tributário na forma do art.142 do Código Tributário Nacional, o qual é formalizado, na maioria das vezes, 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, I, do Código Tributário Nacional).

Se ocorrer discordância na via administrativa, ou 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 no âmbito dos contenciosos administrativos (MACHADO SEGUNDO, 2010).

Os contenciosos constituem, portanto, como órgãos da Administração Pública que têm competência para apreciar os 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.

A Lei nº 15.614/2014 do Estado do Ceará reestruturou o contencioso administrativo tributário cearense - O CONAT/CE, concebendo-o como órgão integrante da estrutura da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará e responsável pelo julgamento de processos que tenham origem na aplicação de legislação tributária estadual, sendo, assim, órgão dotado de jurisdição sem vinculação ao Poder Judiciário.

Deste modo, o lançamento do crédito tributário, na forma do art.142, CTN, deve ser realizado pelo agente público que, após realizado o procedimento administrativo, deverá, se identificar ocorrência de fato gerador, constituir o crédito tributário. A autoridade fazendária, mediante um trabalho hermenêutico, irá 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).

Contra esse lançamento, poderá ser apresentada uma impugnação, a qual será julgada, na forma do art.63 da Lei nº 15.614/2014, por um órgão de primeira instância formado por auditores fiscais de carreira que decidirão sobre a manutenção ou reforma do lançamento. A depender da decisão de primeira instância, o recurso pode ser apresentado pelo contribuinte, através do recurso ordinário (art.105 da Lei nº 15.614/2014) ou pelo fisco, via reexame necessário, quando a interposição é feita no próprio corpo da decisão (art.104, §4º da Lei nº 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 e o dever de fundamentação (MACHADO SEGUNDO, 2010).

Com relação aos custos do processo, a Lei nº 15.614/2014 havia previsto que o processo administrativo tributário em tramitação no CONAT seria gratuito e não dependeria 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.”*

Ocorre que, com o advento da Lei nº 15.838/2015, todos esses atos, que eram gratuitos, passaram a ser tributados por taxas. Assim, 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 também era gratuito, deverá pagar taxa no valor de R\$ 3.340,00 (três mil, trezentos e quarenta reais).

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 (Lei nº 15.614/2014) e outra, posterior (Lei nº 15.838/2015), 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)?

Quando o contribuinte pretende enfrentar a validade do crédito tributário via Processo Administrativo Tributário ele realiza, na verdade, um controle do ato administrativo praticado por uma autoridade fazendária, ou seja, inicia a revisão dos atos realizados pela Administração.

Esta atividade pública já deve ser remunerada pelos impostos, pois refere-se aos serviços gerais exercidos pela Administração, isso porque se o lançamento de um imposto for ratificado pela via administrativa, 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.

Além disso, a revisão do lançamento configura-se como um dever da Administração Pública em nome da auto-tutela, conforme entendimento acima já apresentado. 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 própria Lei nº 15.838/2015 prevê que não incide a taxa de serviço público sobre o exercício do direito de petição ao Poder Público em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder: “*Art. 6º Consideram-se como hipóteses de não incidência da taxa de que trata esta Lei: (...) 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 que tenha sido cometida, muitas vezes, pelo agente fiscal? 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.

Vale destacar que a cobrança da referida taxa, segundo o art.15, §1º, 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?

A 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 ao contribuinte e a segurança jurídica esperada, isso porque, não obstante não poder ser exigível referidas taxas, as mesmas poderiam compor o crédito tributário ao final do trâmite do processo administrativo tributário?

A Lei responde tal questionamento ao afirmar que, 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, que deve primar pela gratuidade e pela autotutela vinculada da Administração, a qual, na visão de James Marins (2002, p.86) é a autotutela realizada em estrita obediência à lei.

A realidade é que as taxas do anexo IV da Lei nº 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 em 2015 para o ano de 2016³, o que só demonstra a ânsia arrecadatória do Estado do Ceará e o seu desrespeito às garantias constitucionais do acesso à justiça, do direito de petição, do contraditório e da ampla-defesa.

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 e à essência do Processo Administrativo Tributário que consiste em realizar o controle da legalidade do lançamento do crédito tributário.

CONCLUSÃO

Verificou-se que o Estado do Ceará, através da promulgação da Lei nº 15.838/2015, com produção de efeitos a partir de 01 de janeiro de 2016, instituiu taxas a serem cobradas quando da prestação de serviços públicos desempenhados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, dentre os quais encontra-se o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará do crédito tributário lançado em valor igual ou superior a 3.000 UFIRCE's.

Neste sentido, analisou-se os aspectos de incidência da Lei nº 15.838/2015 a fim de identificar qual seria o fato gerador e o contribuinte desse serviço público. Segundo a lei, o sujeito passivo será o usuário efetivo ou potencial do serviço público, mas se o serviço tributado é o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do lançamento, quem deveria ser o usuário desse serviço?

³ As custas para o processo judicial cearense, aprovadas pela Lei nº 15.834/2015, estão sendo objeto de discussão entre OAB e Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

Identificou-se, assim, que o serviço público a ser tributado por taxa, além de ser específico e divisível, deve constituir em uma prestação oferecida à coletividade destinada à sua satisfação, e deve ser uma atividade própria do Estado. Acontece que o julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará do lançamento do crédito tributário é serviço que decorre da própria autotutela estatal, que consiste na possibilidade da Administração rever seus próprios atos, o que tornaria a Administração usuária desse serviço.

Deste modo, a revisão de um lançamento no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário é serviço que prioriza a Administração porque é ela mesma quem tem que rever seus próprios atos e tal serviço, se assim for considerado, já é financiado pelos impostos por constituírem serviços gerais do Poder Público.

Ao realizar uma análise da essência do Processo Administrativo Tributário, pôde-se perceber que seu principal objetivo é exercer o controle da legalidade do lançamento do crédito tributário e, caso o sujeito passivo, pretenda impugnar o ato administrativo, devem-lhe ser garantidos todos os instrumentos processuais possíveis em obediência ao contraditório e à ampla-defesa, do qual decorre o direito de petição aos órgãos públicos contra ilegalidade ou abuso de poder, garantido seu exercício, pela Lei nº 15.838/2015, independente do pagamento de taxas.

Observa-se, assim, 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.

Contudo, torna-se impossível a tributação por meio de taxas da revisão do lançamento do crédito tributário através do julgamento pelo Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará em razão do serviço ocorrer por interesse primordial da Administração Fazendária em nome da autotutela vinculada e em face da essência do Processo Administrativo Tributário ser o controle da legalidade dos atos administrativos, o que, no Estado do Ceará, segundo a Lei nº 15.614/2014, deve ter seu trâmite gratuito, a qual deve prevalecer sobre a Lei nº 15.838/2015. 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 nº 15.838/2015.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed., 8 tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

CEARÁ. Lei 15.614, de 29 de maio de 2014, publicada no Diário em 30 de junho de 2014. **Estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, institui o respectivo processo eletrônico e dá outras providências**. Disponível em <www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Acesso em 05 abr.2016.

CEARÁ. Lei 15.838, de 27 de julho de 2015, publicada no Diário em 30 de julho de 2015. **Dispõe sobre a taxa de fiscalização e prestação de serviço público**. Disponível em <www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>. Acesso em 05 abr.2016.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito tributário e processo tributário: abordagem conceitual**. Curitiba: Juruá, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Schubert de Farias, e MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4.ed.Niterói: Impetus, 2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araujo e; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A Escola do Constructivismo lógico-semântico e os limites da interpretação: uma (re) conceituação do tributo no Brasil**. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI, Madri, Espanha, 2015.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário: constituição e exigências administrativas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5.ed. São Paulo: Forense, 2000.