



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

WILLIAM MAGALHÃES LESSA

A NECESSIDADE E A OPORTUNIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO
CONTRIBUINTE

FORTALEZA

2015

WILLIAM MAGALHÃES LESSA

A NECESSIDADE E A OPORTUNIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO
CONTRIBUINTE

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do Título de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- L638n Lessa, William Magalhães.
 A necessidade e a oportunidade de um código de defesa do contribuinte / William Magalhães
Lessa. – 2015.
 208 f. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de
Direito, Fortaleza, 2015.
 Área de Concentração: Direito Tributário.
 Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Contribuintes (Direito tributário). 2. Direito tributário - Brasil. 3. Cidadania - Brasil. I.
Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em
Direito. III. Título.

WILLIAM MAGALHÃES LESSA

A NECESSIDADE E A OPORTUNIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO
CONTRIBUINTE

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do Título de Bacharel em
Direito.

Aprovada em: __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Examinador)
Universidade Federal do Ceará

Prof. Ms. Álisson José Maia Melo (Examinador)
Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela eterna presença.

Ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, pela inspiração e exemplo, por incentivar minha pesquisa, apoiando minhas escolhas e corrigindo meus erros.

Ao Programa Simulação da Organização das Nações Unidas (SONU), na figura do professor Gustavo Raposo, por todo o aprendizado e amigos, entre os quais Felipe Felix, Juliana Felix, Zara Radge, Camila Aquino, Thales Veras, Paula Firmeza, Isabella Liberato e tantos outros, em especial aos membros do Secretariado 2014: Naiara Frota, Natalia Oliveira, Isabelly Cysne, Natalia Pinheiro, Taís Lemos, Matheus Pereira, Pedro Quinderé, Ana Lúcia Coutinho, Nathanael Filgueiras, Isabelle Bede, Camila Holanda e Ana Maria Rodrigues.

Ao Programa Sociedade de Debates da UFC (SdDUFC), na figura do professor Candido Albuquerque, por todos os debates na companhia dos amigos Antônio Vitor Mello, Célio Belém, Roncalli Barreto, Nadja Nogueira, Miguel Serra, Jáder Figueiredo, Vitor Bizerril e muitos outros.

Ao Núcleo de Estudos Tributários (NETRI), na figura do professor Carlos Cintra, onde nasceu e cresceu a ideia do presente estudo.

Ao Grupo Democracia e Finanças Públicas, na figura dos professores Hugo Segundo e Álisson Melo, onde tive meus primeiros contatos com a pesquisa científica e com a complexidade do Direito Tributário.

A Yohanna Lara, pelo carinho, paciência, estímulo e apoio constantes.

Aos meus amigos dentro e fora da Universidade, Yuri Pires, Paulo Florêncio, Rebeca Cordeiro, Wilson Martins, Artur Araripe, Glauber Dantas e Carla Maria Barreto, com quem partilhei gargalhadas e lamentos pelo caminho.

A minha família, por todo o apoio, exemplo e carinho desde sempre. Especialmente minha mãe, Nadia Magalhães Lessa, eterna professora, e meu pai, Raimundo de Sousa Lessa Filho, pelo exemplo e estímulo – ambos me proporcionaram a educação e a força para chegar até aqui.

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.
(Aliomar Baleeiro)

RESUMO

No contexto das relações tributárias no Brasil, o presente estudo parte do princípio republicano da cidadania, buscando identificar vulnerabilidades do cidadão-contribuinte para aferir a necessidade de um Código de Defesa do Contribuinte no âmbito federal. Inicia-se com um estudo das teorias acerca do “ser cidadão” e de suas relações com a tributação. Passa-se ao estudo da construção da cidadania no País e da situação jurídica do cidadão-contribuinte. Contudo, identificadas amplas e profundas debilidades do cidadão face ao Estado, criticam-se as propostas de soluções trazidas pela literatura de referência, questionando-se a eficácia de uma nova codificação para fortalecer a cidadania tributária. Por conseguinte, procede-se à análise dos projetos de lei para o referido Código, em trâmite no Congresso Nacional entre 2000 e 2014, utilizando-se o método de avaliação legislativa *ex ante*, com vistas a identificar tecnicamente qual proposta melhor atenderia os interesses do cidadão-contribuinte brasileiro e como o legislador federal lida com a oportunidade de inovar no ordenamento. Destacaram-se, entre as propostas estudadas, duas como as melhores em cada Casa Legislativa: o PLS 298-2011, no Senado Federal, e o PLP 38-2007 na Câmara dos Deputados. Dessa maneira, o trabalho termina por identificar a pertinência de uma nova codificação tributária, na forma de lei complementar, especialmente para atenuar vulnerabilidades formais e processuais do cidadão-contribuinte, desdobrando o estatuto do contribuinte previsto na Constituição Federal.

Palavras-chave: Cidadania Tributária. Direito Tributário. Código de Defesa do Contribuinte. Avaliação legislativa *ex ante*.

ABSTRACT

In the context of fiscal relations in Brazil, the present study sets out from the republican principle of citizenship, searching for vulnerabilities of the taxpaying citizen to assess the need for a Taxpayer Defense Code in federal level. The analysis begins by studying the theories about “being a citizen” and their relations with taxation. Hence, the research focuses on the building of Brazilian citizenship and on the legal position of the taxpaying citizen. However, deep and broad vulnerabilities are identified in the relation between citizen and State; solutions presented by the scientific literature are critically analyzed, questioning whether a new legal code would strengthen fiscal citizenship. As a result, the study concentrates in the analysis of the bills proposing such code which are pending in Congress between the years 2000 and 2014, using the method of *ex ante* evaluation of legislation with the purpose of sorting which bill would technically best serve the interests of the Brazilian taxpaying citizen and how the legislator handles the opportunity of innovating in the legal order. Two bills have stood out in the analysis in each Legislative House: the PLS 298-2011 in the Senate and the PLP 38-2007 in the Chamber of Deputies. Therefore the study concludes that there is need for a new tax code, in the form of a complementary law, especially to mitigate formal and procedural vulnerabilities of the Brazilian taxpaying citizen, unfolding the taxpayer’s statute in the Constitution.

Keywords: Fiscal Citizenship. Tax Law. Taxpayer Defense Code. *Ex ante* legislative evaluation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CADECON	Câmara de Defesa do Contribuinte
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CODECON	Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IEDC	Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
Min.	Ministro
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
ORTN	Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Parlamentar (Câmara Federal)
PLS	Projeto de Lei do Senado
PNEF	Programa Nacional de Educação Fiscal

Refis	Programa de Recuperação Fiscal
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SisDECON	Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TAMRA	<i>Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988</i>
TR	Taxa Referencial

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A (Anexo I do Decreto nº 4.176/02)

ANEXO B (PLP 194-2001) Chico da Princesa (PSDB-PR)

ANEXO C (PLP 70-2003) Davi Alcolumbre (PDT-AP)

ANEXO D (PLP 37-2007) João Dado (PDT-SP)

ANEXO E (PLP 38-2007) Sandro Mabel (PR-GO)

ANEXO F (PLP 2557-2011) Laércio Oliveira (PR-SE)

ANEXO G (PLS 298-2011) Katia Abreu (PSP-TO)

ANEXO H (PLP 443-2014) Laércio Oliveira (SD/SE)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	A NECESSIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	16
2.1	Noções gerais sobre o conceito de cidadania.....	16
2.1.1	<i>Algumas relações entre tributação e cidadania.....</i>	<i>20</i>
2.1.2	<i>Estado Fiscal e cidadania.....</i>	<i>22</i>
2.1.3	<i>Breves notas sobre a formação da cidadania brasileira.....</i>	<i>26</i>
2.2	Estatuto do Contribuinte.....	29
2.2.1	Princípios constitucionais tributários.....	33
2.2.1.1	<i>Princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF).....</i>	<i>33</i>
2.2.1.2	<i>Princípio da estrita legalidade (art. 150, I, CF).....</i>	<i>34</i>
2.2.1.3	<i>Princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF).....</i>	<i>35</i>
2.2.1.4	<i>Princípio da irretroatividade (art. 150, III, a, CF).....</i>	<i>35</i>
2.2.1.5	<i>Princípio da anterioridade (art. 150, III, b e c, CF).....</i>	<i>36</i>
2.2.1.6	<i>Princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF).....</i>	<i>36</i>
2.2.1.7	<i>Princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF).....</i>	<i>37</i>
2.2.2	Imunidades tributárias.....	37
2.3	Da Constituição para o ordenamento: a legislação complementar e o processo tributário.....	39
3	UM OLHAR SOBRE AS VULNERABILIDADES DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO.....	42
3.1	Breve análise histórica da transição entre a primeira codificação tributária brasileira e a Constituição de 1988.....	42
3.2	Um mito sobre vulnerabilidade do Estado nas relações tributárias: existe uma vulnerabilidade do contribuinte brasileiro?.....	44
3.2.1	<i>Vulnerabilidades materiais do contribuinte.....</i>	<i>47</i>
3.2.2	<i>Vulnerabilidades formais.....</i>	<i>52</i>
3.2.2.1	<i>Dois critérios para correção de dívidas.....</i>	<i>52</i>
3.2.2.2	<i>Sanções políticas.....</i>	<i>53</i>
3.2.2.3	<i>Direito à informação e notas sobre a experiência internacional de uma declaração de direitos do contribuinte.....</i>	<i>55</i>

3.2.3	Vulnerabilidades processuais do contribuinte.....	58
3.2.3.1	<i>Algumas notas sobre a Fazenda Pública em juízo e o “princípio” da supremacia do interesse público sobre o privado.....</i>	58
3.2.3.2	<i>Razoável duração do processo administrativo tributário.....</i>	60
3.3	Em face das vulnerabilidades do contribuinte brasileiro: experiências estaduais.....	62
4	A OPORTUNIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO.....	65
4.1	O método de análise de avaliação legislativa.....	65
4.2	Identificação do objeto empírico.....	67
4.3	Apresentação do questionário-modelo.....	68
4.4	Aplicação do método ao objeto: análise dos projetos de lei.....	71
4.4.1	<i>PLP 194/2001 (Chico da Princesa – PSDB-PR) – Anexo B.....</i>	71
4.4.2	<i>PLP 285-2005 (Zulaiê Cobra – PSDB-SP) – Apensado ao PLP 194-2001 Anexo C.....</i>	76
4.4.3	<i>PLP 37-2007 (João Dado – PDT-SP) – Anexo D.....</i>	79
4.4.4	<i>PLP 38-2007 (Sandro Mabel – PR-GO) – Apensado ao PLP 194-2001 – Anexo E.....</i>	82
4.4.5	<i>PL 2557-2011 (Laércio Oliveira – PR-SE) – Anexo F.....</i>	90
4.4.6	<i>PLS 298-2011 (Kátia Abreu – PSP-TO) – Anexo G.....</i>	95
4.4.7	<i>PLS 443-2014 (Laércio Oliveira – SD-SE) – Anexo H.....</i>	102
4.5	Análise geral das propostas de Códigos de Defesa do Contribuinte.....	103
5	CONCLUSÃO.....	106
	REFERÊNCIAS.....	109
	ANEXO A (Anexo I do Decreto nº 4.176/02).....	114
	ANEXO B(PLP 194-2001) Chico da Princesa (PSDB-PR).....	120
	ANEXO C (PLP 70-2003) Davi Alcolumbre (PDT-AP).....	126
	ANEXO D(PLP 37-2007) João Dado (PDT-SP).....	130
	ANEXO E (PLP 38-2007) Sandro Mabel (PR-GO).....	133
	ANEXO F (PLP 2557-2011) Laércio Oliveira (PR-SE).....	157
	ANEXO G (PLS 298-2011) Katia Abreu (PSP-TO).....	169
	ANEXO H (PLP 443-2014) Laércio Oliveira (SD/SE).....	191

1 INTRODUÇÃO

Ser cidadão é uma qualidade que define a relação de um indivíduo com a comunidade em que vive, desde muito antes da existência da figura política que hoje se toma por Estado. Conquanto seu conteúdo seja objeto de muito debate acadêmico, pode-se afirmar ser intrínseco à ideia de cidadania assumir obrigações para titularizar direitos.

O presente estudo nasceu do questionamento sobre a relação entre o *status* de cidadão e a obrigação de pagar tributos, especialmente no que tange à realidade brasileira. O cidadão-contribuinte no País lida com um complexo e dinâmico sistema tributário, com uma elevada carga de tributos e com uma administração fiscal cada vez mais eficiente.

Por conseguinte, a análise objetiva apresentar a evolução teórica acerca da cidadania e relatar sua construção no Brasil, enfocando a posição do cidadão-contribuinte dentro do ordenamento jurídico, especialmente à luz da Constituição Federal de 1988 e do chamado estatuto do contribuinte, buscando-se identificar o conteúdo e a situação atual de uma cidadania tributária brasileira.

O objeto de estudo se volta especialmente à situação do cidadão em face da administração fiscal, buscando identificar vulnerabilidades e as possíveis soluções normativas para sua tutela. Nesse escopo, busca-se aferir a necessidade do diploma chamado Código de Defesa do Contribuinte, no âmbito federal, a qual, se comprovada, dá ensejo ao estudo das formas que a referida codificação poderia tomar, considerando propostas legislativas em trâmite no Congresso Nacional.

A pesquisa se divide em três tópicos principais: o primeiro estuda as teorias relativas à cidadania, suas relações com a tributação e sua construção no Brasil do ponto de vista jurídico-normativo, analisando os princípios constitucionais tributários e as imunidades.

O segundo tópico analisa a situação da cidadania tributária brasileira, averiguando as vulnerabilidades materiais, formais e processuais dos contribuintes em face do Estado no exercício do poder de tributar.

O terceiro e último tópico, por sua vez, debruça-se sobre as propostas parlamentares de um Código de Defesa do Contribuinte, apresentadas entre 2000 e 2014, que atualmente estão tramitando no Congresso Nacional, procurando-se identificar a melhor entre elas a defender os interesses dos cidadãos-contribuintes e atenuar as vulnerabilidades identificadas no tópico anterior.

No que concerne à metodologia, duas são utilizadas. A pesquisa bibliográfica de documentos legislativos, em especial projetos de lei, obras da literatura de referência nos temas abordados, artigos científicos, dissertações e teses de autores nacionais e estrangeiros e a chamada avaliação legislativa.

No âmbito de uma pesquisa exploratória, o presente trabalho analisa propostas para um Código de Defesa do Contribuinte no plano federal, ou seja, projetos legislativos apresentados na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. A avaliação legislativa consiste em técnica da Ciência da Legislação voltada a aferir de maneira objetiva a qualidade de uma determinada proposta do legislador. Utilizada na modalidade *ex ante*, ela se propõe a, de maneira prospectiva, aferir a qualidade das propostas, compará-las e prever-lhes alguns dos possíveis efeitos caso adentrem o ordenamento jurídico. Isso é feito através da aplicação de um questionário-modelo ou *checklist* de perguntas uniformes, cujas respostas observam os mesmos parâmetros, aplicados uniformemente a todas as propostas legislativas.

O estudo é importante para um debate acadêmico acerca de quem seria a parte vulnerável nas relações tributárias, principalmente considerando que diversas Unidades da Federação têm promulgado Códigos de Defesa do Contribuinte, pelo que se busca demonstrar se uma codificação federal nesse sentido é necessária e, se necessária, como o legislador está lidando com a oportunidade de defender os interesses dos cidadãos-contribuintes.

2 O CIDADÃO CONTRIBUINTE E SUA PROTEÇÃO JURÍDICA NO BRASIL

A ideia de cidadania trata do vínculo entre um indivíduo com a organização política e social em que se insere, definindo seus direitos, determinando suas obrigações.

Todavia estudar um conceito com mais de 24 séculos de idade¹ e anterior à própria concepção do que hoje se entende por “Estado” se mostra desafiador, seja em seus aspectos gerais, seja no que se refere à cidadania no Brasil.

Compreender o que seja “ser cidadão” é fundamental para analisar a relação entre indivíduo e Estado, principalmente no âmbito das relações econômicas, entre as quais estão as relações tributárias – principal objeto do presente estudo.

A seguir, serão apresentadas algumas das teorias de referência para a formação do que hoje se toma por cidadania. A exposição se concentrará na construção do que a literatura chama cidadania fiscal, melhor denominada cidadania tributária – uma das dimensões da cidadania econômica. Apresentadas as teorias gerais, apresenta-se breve histórico da construção da cidadania no Brasil, ao que se segue a análise da proteção do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro.

2.1 Noções gerais sobre o conceito de cidadania

Um dos primeiros a analisar o fenômeno político e social da cidadania foi Aristóteles, em sua obra *A Política* ainda no século IV a.C. Para o filósofo, cidadão seria aquele indivíduo dotado de uma “virtude política”, a qual consistiria na aptidão simultânea de emitir ordens e de a elas obedecer. Seria “aquele com direito de acesso às magistraturas”, ou seja, apto a assumir cargos públicos na *pólis* grega. Tendo em vista à época a titularidade de tais cargos se alternava periodicamente entre os cidadãos, aquele que exercesse determinada função, posteriormente deveria se submeter à autoridade daquela magistratura.

Em seus primórdios, portanto, a cidadania era relacionada ao conceito moral de virtude cívica. Mais do que estabelecer o indivíduo como membro de um grupo, dava-lhe direito a participar das principais decisões sobre o futuro daquela coletividade, o que se fundamentava nas virtudes desse indivíduo.

¹ Leydet considera Aristóteles um dos principais fundadores da chamada teoria republicana da cidadania, pelo que o conceito data de sua época, por volta do século IV a.C. (LEYDET, Dominique. *Citizenship*. In: ZALTA, Edward N. (Ed.). **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**. Stanford, 2014, Disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2014/entries/citizenship/>>. Acesso em 25.02.2015).

Todavia a cidadania aristotélica foi muito restrita em termos sociais. Praticada principalmente em Atenas, seriam cidadãos apenas homens, maiores de idade, filhos de cidadãos atenienses, não envolvidos em qualquer atividade comercial ou artesanal, ou seja, dispensados de trabalho, na medida em que outros segmentos da sociedade grega os sustentavam.

A despeito do caráter limitado da cidadania aristotélica, o próprio pensador considerava o instituto tendente a abranger diferentes tipos de indivíduos para se adequar ao perfil político de uma determinada sociedade.

Nas palavras de Leydet², Aristóteles se filia a uma corrente de pensadores que se poderia denominar “republicanos”, ao se fundamentarem na ideia de participação política constante do indivíduo nos processos de deliberação e de decisão políticas, ou seja, na ideia de autogoverno. Por outro lado, com a ascensão do Império Romano e a integração de um grande número de povos conquistados entre os cidadãos do império, estabelecer-se-ia um contexto em que a cidadania seria reinterpretada: “Cidadania significava ser protegido pela lei, no lugar de participação na sua execução ou na sua formulação”³. Isso se dava ante a impossibilidade fática de se integrar grande número de agentes aos processos decisórios e executivos governamentais. Essa vertente da cidadania, denominada “liberal”, considera o instituto primordialmente como um *status* jurídico-legal, não diretamente afeto à participação política.

A vertente liberal da cidadania passou a receber crescente atenção da literatura com a formação e consolidação dos Estados-nacionais durante os séculos XVIII e XIX, denominados Estados liberais.

Nesse plano estatal, Paulo Bonavides⁴ define cidadania como forma de determinar juridicamente um dos elementos constitutivos do Estado: o povo, sendo este o conjunto formado por aqueles que possuem o *status civitatis*. Tal *status* confere ao indivíduo um conjunto de direitos e de deveres perante o Estado, pelo que diz lhe oferece o que denomina de “capacidade pública”. “De qualquer maneira é um *status* que define o vínculo nacional da pessoa, os seus direitos e deveres em presença do Estado e que normalmente acompanha cada indivíduo por toda a vida.”.

² ARISTÓTELES, **A política**. Tradução de Nestor Silveira Chaves. Ed. Especial. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011, p. 100 (Livro III, Capítulo III, §1º).

³ LEYDET, Dominique, *Op. cit.* Do original: “Citizenship meant being protected by law, rather than participating in its formulation or execution” (tradução livre pelo autor).

⁴ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 82.

Aqui se deve fazer uma diferenciação terminológica importante. Embora relacionados e por vezes confundidos na literatura: os conceitos de cidadania e de nacionalidade não se confundem. Pela segunda:

[...] se entende o estatuto legal pelo qual uma pessoa pertence a um Estado, reconhecido pelo direito internacional, e se adscrive a ele. Os traços adscritivos habituais são a residência (*jus soli*) e o nascimento (*jus sanguinis*), mas em um Estado de direito como o moderno, a vontade do sujeito é indispensável para conservar a nacionalidade ou mudá-la, bem como a vontade dos já cidadãos desse Estado⁵.

Dessa forma, todo nacional brasileiro é cidadão, porém nem todo nacional possui todos os direitos e os deveres conferidos pela cidadania. Por exemplo, uma criança brasileira nascida no exterior é cidadã e nacional brasileira, porém apenas aos 16 (dezesseis) anos poderá começar a exercer parte de seus direitos políticos. Portanto, o *status* de cidadão envolve um maior espectro de direitos e de obrigações que o de nacional.

Do ora apresentando, nota-se a íntima relação entre Estado e cidadania, pelo que se perceberá que o conteúdo desta acompanha o desenvolvimento histórico daquele: desde o Estado liberal de meados do século XVIII ao chamado Estado Democrático de Direito contemporâneo, sofrendo, portanto, influência da evolução das teorias constitucionais, bem como das teorias econômicas relativas ao Estado, hoje tomado como um “Estado Fiscal”.

No âmbito social, na segunda metade do século passado, o sociólogo Theodor H. Marshall⁶ trabalhou a ideia da cidadania como *status* no âmbito de uma sociedade capitalista, estudando a construção do cidadão na Inglaterra pré e pós-industrial e seu efeito sobre as desigualdades sociais daquele país. Nesse sentido, considerava cidadania como um conjunto indefinido de direitos cuja delimitação depende da sociedade em que o indivíduo se insere.

O cidadão haveria se firmado na Inglaterra, ao ver do autor, pelo enriquecimento contínuo de seus direitos, os quais construiriam os elementos da própria cidadania, assim classificados:

⁵ CORTINA, Adela. **Cidadãos do Mundo**: para uma teoria da cidadania. Tradução: Silvana Cobucci Leite. Loyola: São Paulo, 2005, p. 45.

⁶ Deve-se observar que, por exemplo, no âmbito do Direito Eleitoral, a cidadania é tomada exclusivamente no aspecto dos direitos políticos, sendo cidadão apenas o nacional eleitor. Todavia, para os efeitos do presente estudo, o termo sempre se referirá, de maneira mais abrangente, aos aspectos jurídicos e econômicos do “ser cidadão”, sem prejuízo de aspectos sociológicos e político que incidentalmente interessarão à pesquisa. Nesse sentido, a análise destoa da posição de apresentada por José Jairo Gomes (vide GOMES, José Jairo. **Direito Eleitoral**. 9. ed. Atlas, São Paulo, 2013, p. 47).

O **elemento civil** é composto dos direitos necessários à liberdade individual – liberdade de ir e vir, liberdade de imprensa, pensamento e fé, o direito à propriedade e de concluir contratos válidos e o direito à justiça. Este último difere dos outros porque é o direito de defender e afirmar todos os direitos em termos de igualdade com os outros e pelo devido encaminhamento processual. Isto nos mostra que as instituições mais intimamente associadas com os direitos civis são os tribunais de justiça. Por **elemento político** se deve entender o direito de participar no exercício do poder político, como um membro de um organismo investido da autoridade política ou como um eleitor dos membros de tal organismo. As instituições correspondentes são o parlamento e os conselhos do governo local. O **elemento social** se refere a tudo o que vai desde o direito a um mínimo de bem-estar econômico e segurança ao direito de participar, por completo, na herança social e levar a vida de um ser civilizado de acordo com os padrões que prevalecem na sociedade. As instituições mais intimamente ligadas com ele são o sistema educacional e os serviços sociais⁷. [grifos no original]

Para Marshall⁸ tais direitos sempre pertenceram à cidadania, porém não eram distinguíveis entre si ante a indivisibilidade do poder estatal até o período medieval. Não existiam instituições que tutelassem especificamente essas diferentes facetas da cidadania. A formação do Estado-nacional, as transições do capitalismo mercantil para o industrial e o financeiro, além das profundas alterações sociais e políticas disso decorrentes permitiram e o surgimento de diferentes instituições para cada aspecto da cidadania. Por conseguinte, cada aspecto passou a lograr avanços ou sofrer retrocessos de maneira peculiar para cada um.

Na Inglaterra, os direitos civis auxiliaram na consolidação dos políticos, firmando-se os direitos sociais por último. Essa trajetória será interessante quando comparada com a experiência brasileira, conforme se verá adiante, porém devem ser observados os efeitos da cidadania sobre as desigualdades na sociedade inglesa. Para o autor, embora a cidadania seja um mecanismo de igualdade social e jurídica, não tem a capacidade de torná-la absoluta. No caso dos direitos sociais, por exemplo:

A ampliação dos serviços sociais não é, primordialmente, um meio de igualar as rendas. Em alguns casos pode fazê-lo, em outros não. [...] **O que interessa é que haja um enriquecimento geral da substância concreta da vida civilizada, uma redução geral do risco e da insegurança, uma igualação entre os mais e menos favorecidos em todos os níveis** - entre o sadio e o doente, o empregado e o desempregado, o velho e o ativo, o solteiro e o pai de uma família grande. **A igualação não se refere tanto a classes quanto a indivíduos componentes de uma população que é considerada, para esta finalidade, como se fosse uma classe.** A igualdade de *status* é mais importante do que a de renda⁹. [grifos no original]

⁷ MARSHALL, T. H., *Cidadania, Classe Social e Status*. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967, p. 64.

⁸ MARSHALL, T. H., *Op. cit.*, p. 65.

⁹ MARSHALL, T. H. *Op. cit.*, p. 94 – 95.

Por conseguinte, a cidadania atuaria como um catalisador da coesão social ao reduzir as desigualdades gerais dentro de uma sociedade, ao elevar a segurança geral dos indivíduos componentes daquela coletividade, amplificando-lhes direitos fundados na condição de serem cidadãos, ou seja, de seu *status*. Em suma, Marshall expandiu o conceito até então estabelecido de cidadania, formulando a chamada “cidadania social”, tipicamente associada ao denominado Estado Social ou Estado de Bem-Estar (*Welfare State*), agregando aspectos das teorias liberais e republicanas da cidadania.

Por outro lado, embora hoje seja pacífico na literatura de referência que todos os direitos possuem significação econômica¹⁰, nos direitos sociais isso é mais evidente, motivo pelo qual se pode dizer que Marshall contribuiu para o início da discussão acerca do âmbito econômico da cidadania. O custeio de direitos sociais pelo Estado se consolidou com o referido Estado Social ou Estado de Bem-Estar no pós-Segunda Guerra Mundial, alterando profundamente a relação entre a entidade estatal e o cidadão. Ao exigir maiores gastos pelo governo, significou uma ingerência estatal muito maior sobre as atividades econômicas privadas – e a carga tributária sobre os cidadãos alcançaria limites até então desconhecidos.

2.1.1 Algumas relações entre tributação e cidadania

Se a cidadania legitima a participação do indivíduo na formulação e execução das decisões governamentais, conferindo-lhe o *status* de cidadão direitos e deveres, cumpre agora analisar onde se situa a tributação no âmbito desse *status*.

Alfredo Augusto Becker¹¹ ilustra bem essa relação de maneira imagética. Para o autor, a relação entre indivíduo e Estado é análoga à da estrutura do átomo. Haveria uma relação de ir e de vir de deveres convergentes ou centrífugos em contrapartida a um feixe de direitos irradiantes ou centrífugos, tendo por núcleo um “bem comum”.

Entre esses deveres, Marshall¹² comenta ser o pagamento de tributos uma das obrigações básicas de cidadão, a exemplo do serviço militar e da educação. Paulo Bonavides¹³, por sua vez, menciona os deveres de fidelidade à Pátria e de obediência às leis do Estado.

¹⁰ HOLMES, Stephen; CASS, Sunstein. **The cost of rights: Why Liberty Depends on Taxes**. Edição Kindle. Nova Iorque, W. W. Norton & Company, 2000, posição 2747.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. Lejus: São Paulo, 2002, p. 193.

¹² MARSHALL, T. H., **Ob. cit.**, p. 109.

¹³ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 82.

Aprofundando a análise, Nabais¹⁴ considera a obrigação de pagar tributos um “dever fundamental”, tomando este como categoria jurídica autônoma e paralela à dos direitos fundamentais, ambos com fundamento jurídico à constituição de um Estado. Em verdade, a obrigação tributária seria um pressuposto da própria garantia do direito de propriedade, na medida em que este obsta a existência de um Estado proprietário, ensejando o que se tomará por “Estado Fiscal”.

Da mesma forma que a cidadania, tais deveres fundamentais acompanhariam o desenvolvimento histórico do próprio Estado, fundando-se na cidadania como vínculo jurídico entre indivíduo e entidade estatal, sendo a obrigação de pagar impostos, historicamente, um dos primeiros desses deveres, pois:

[...] os deveres fundamentais (*rectius*, os deveres constitucionais) do estado liberal se reconduziam aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, os quais, para além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do estado, de algum modo, se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época¹⁵.

No que tange ao fundamento jurídico perante a constituição, o autor português comenta que a obrigação de pagar impostos como dever do cidadão para com a comunidade pode estar explícita ou implícita no texto constitucional. Explicitamente, remonta a diplomas constitucionais do século XVIII, a exemplo da Constituição de Massachusetts de 1780 e da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789¹⁶.

No âmbito do Direito Tributário brasileiro, Denise Cavalcante¹⁷ comenta que, atualmente, a tributação como obrigação da cidadania não envolve apenas o pagamento dos tributos, significa ainda diversos outros deveres fiscais paralelos ou instrumentais, as chamadas obrigações tributárias acessórias, relativas à colaboração do cidadão-contribuinte com a administração fiscal. Em suma, a autora assim descreve a relação entre cidadão e Estado na tributação:

¹⁴ Nabais define deveres fundamentais: “como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra, Almedina, 2009, p. 64.

¹⁵ NABAIS, Casalta, *Op. cit.*, p. 48.

¹⁶ NABAIS, José Casalta, *Op. cit.*, p. 44.

¹⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 32.

Dos vários papéis exercidos por ambos destacam-se, na presente análise, o do Estado nas funções de arrecadação, fiscalização e controle dos tributos; e o do cidadão-contribuinte como colaborador das atividades fiscais e responsável pelo pagamento dos tributos.

Portanto, a tributação representa um dos aspectos obrigacionais clássicos da cidadania na sua relação com o Estado, porém se deve notar que representa uma forma de atuação do cidadão na economia e nas finanças públicas, o que será melhor analisado a seguir.

2.1.2 Estado Fiscal e cidadania fiscal

O advento do Estado Social no século XX implicou que a entidade estatal passaria a exercer diretamente certas atividades econômicas com vistas a garantir direitos sociais, a exemplo de redes públicas de saúde, administração de fundos de previdência social, educação pública universal e gratuita, entre outros serviços. É no âmbito dos problemas financeiros dessa forma de Estado que se poderá melhor definir o âmbito econômico da cidadania, culminando na chamada cidadania fiscal.

Nesse contexto, o Estado passou a necessitar de mais rendas para financiar sua atividade. Isso “significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.”¹⁸

Nabais¹⁹ destaca que não necessariamente um Estado Fiscal será um Estado liberal ou social, visto que a classificação se refere à forma como a entidade estatal financia suas atividades, prevalecendo tributos de caráter unilateral, principalmente impostos, sobre tributos de caráter bilateral, a exemplo das taxas – que remuneram serviços ou bens públicos específicos e divisíveis. Ademais, sendo os direitos sociais indivisíveis e inespecíficos, na contemporaneidade prevaleceriam Estados fiscais e sociais porque:

[...] há tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais e portanto sejam susceptíveis de ver os seus custos divididos pelos cidadãos, por imperativas constitucionais, não podem, no todo ou em parte, ser financiadas senão por impostos. Assim acontece na generalidade dos actuais estados, que se

¹⁸ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 199 – 200.

¹⁹ Nabais comenta que a origem do termo “Estado Fiscal” remonta ao ano de 1886 com a obra de Lorenz von Stein *Lehrbuch der Finanzwissenschaft* e a posterior discussão dos problemas financeiros públicos travada entre Rudolf Goldscheid e Joseph Schumpeter, durante a Primeira Guerra Mundial.

configuram como estados sociais e culturais, quer se traduzam em prestações materiais, quer em prestações financeiras a favor dos cidadãos, tem por exclusivo suporte financeiro os impostos²⁰.

Em face aos direitos à educação, à seguridade social e à saúde, o autor português conclui que: “[...] sem maiores desenvolvimentos e investigações, seja fácil concluir que a grande maioria das tarefas do estado dos nossos dias tem de ser coberta por impostos”²¹.

Essa configuração político-econômica em que o Estado assume diretamente diversas atividades relacionadas à garantia de direitos sociais e, para custeá-las, recorre à formação de rendas pela via dos impostos é alvo de severas críticas por Drucker²².

O autor norte-americano argumenta que, ao assumir diretamente serviços sociais, princípio que se generalizou no Pós-Segunda Guerra Mundial, “O governo deixou de ser o regulador, o facilitador, o assegurador, o agente de pagamento. Passou a ser o realizador e o gerente.” de serviços relevantes para a sociedade.

A repercussão financeira dessa mentalidade seria temível, pois significa que se teria chegado à crença de que “Eles [os países que se tornaram Estados Fiscais] passaram a acreditar que não haveria limites *econômicos* para o quanto o governo pode tributar ou emprestar e, portanto, o quanto pode gastar” (grifo no original)²³.

Crítica ainda o uso da tributação pelo Estado Fiscal como forma de redistribuir as rendas sociais, pois isso ensejaria uma realidade onde “[...] é muito fácil perceber a renda nacional como pertencente ao governo, sendo os indivíduos titulares tão somente daquilo que o governo entender como seu”²⁴.

A despeito de apontar o Estado Fiscal como predominante na atualidade, Drucker²⁵ conclui que o Estado, embora possa atuar na esfera social como agente regulamentador ou provedor, não deveria exercer tais serviços diretamente, declarando terem os Estados Fiscais falhado em suas intenções sociais, embora nelas tenham sido um pouco mais bem sucedidos que em suas aspirações econômicas. Propõe, alternativamente,

²⁰ NABAIS, José Casalta. **Ob. cit.**, p. 200.

²¹ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 200.

²² DRUCKER, Peter Ferdinand.. **Post Capitalist Society**. Edição Kindle. Nova Iorque: Routledge, 2011, p. 112. No original: “Government ceased to be the rule setter, the facilitator, the insurer, the disbursement agent. It became the doer and the manager” (tradução livre pelo autor).

²³ DRUCKER, Peter Ferdinand.. **Ob. cit.**, p. 114. No original: “They have all come to believe that there are no *economic limits* to what government can tax or borrow and, therefore, no economic limits to what government spend” (tradução livre pelo autor).

²⁴ DRUCKER, Peter Ferdinand. **Ob. cit.**, p. 115. No original: “[...] it is only too easy to see national income as belonging to government with individuals entitled only to whatever government is willing to let them have.” (tradução livre pelo autor).

²⁵ DRUCKER, Peter Ferdinand. **Ob. cit.**, p. 122-124.

que a prestação direta de serviços sociais fique a cargo do chamado “terceiro setor”, qual seja, aquele exercido por entidades não governamentais sem fins lucrativos.

Esse “terceiro setor” atuaria juntamente com as esferas pública e privada de maneira a evitar que a entidade estatal se torne um “megaestado”, ente dotado de excessivo poder sobre as rendas dos cidadãos.

Cortina²⁶, por sua vez, toma como válidas as críticas de Drucker, porém pondera no sentido da necessária garantia dos direitos sociais pelo Estado. A autora espanhola traça uma diferença entre Estado Social de direito e Estado de Bem-Estar, o primeiro atenderia a exigência ética de garantir direitos básicos da sociedade, ao passo que o segundo seria uma forma pragmática do primeiro, voltando-se ao atendimento de necessidades psicológicas, não necessariamente fundamentais à pessoa humana.

Feitas essas ponderações, comenta a autora:

Porque, se o Estado de bem-estar degenerou em megaestado e, por isso mesmo, entrou em um processo de decomposição, os *mínimos de justiça* que o *Estado social de direito* pretende defender *constituem uma exigência ética*, que de modo algum podemos deixar de atender. De fato, o *Estado social de direito* tem por pressuposto ético a necessidade de defender os direitos humanos, ao menos das duas primeiras gerações, e, portanto, a exigência que apresenta é uma exigência ética de justiça, que deve ser atendida por qualquer Estado que quera se pretender legítimo²⁷. [grifos no original]

É no contexto dessa crise mundial do Estado de Bem-Estar que Cortina²⁸ leva a crítica das instituições públicas também ao setor privado, propondo se aprofundar a cidadania não apenas nas relações entre Estado e indivíduo, mas também entre as empresas e a sociedade. Nesse contexto, a autora apresenta o conceito de cidadania econômica: a participação significativa dos afetados pelas decisões econômicas nos processos de tomada dessas decisões, seja na esfera pública, seja na esfera privada – transferindo as decisões econômicas do âmbito da necessidade para o âmbito da liberdade.

Apesar de reconhecer a inviabilidade prática de efetivar essa cidadania ante a globalização financeira da economia mundial, Cortina²⁹ afirma que o processo de inclusão

²⁶ CORTINA, Adela. *Op. cit.*, p. 59.

²⁷ CORTINA, Adela. *Op. cit.*, p. 59.

²⁸ CORTINA, Adela. *Op. cit.*, p. 81. “Aceitar que os afetados pelas decisões econômicas são ‘cidadãos econômicos’ implica reconhecer que no mundo empresarial os cidadãos legitimados para tomar decisões não são apenas os dirigentes nem os afetados por elas são somente os acionistas, mas todos os grupos de interesse de algum modo afetados pela atividade empresarial. [...] Trata-se, pois, de passar da cultura do conflito, na qual todos os grupos de interesse acabam perdendo a médio ou longo prazo, para a cultura da cooperação; do jogo da soma zero ao do não-soma zero.”.

²⁹ CORTINA, Adela. *Op. cit.*, p. 99 – 103.

dos cidadãos nesses processos de decisão necessariamente passa por uma nova divisão de responsabilidades entre as três esferas da sociedade civil: a esfera pública, a empresarial e a social (terceiro setor). Concordando nesse aspecto com Drucker, essa terceira esfera precisaria ser fortalecida para assumir um papel ainda mais relevante na prestação de serviços sociais, resgatando o valor da “solidariedade”, não mais como uma beneficência imposta pelo Estado, mas como um valor assumido e apropriado pela sociedade civil, fundamentando-se nos vínculos de cidadania.

Se o Estado Fiscal cujo modelo hoje prevalece se encontra em crise pelo excesso de serviços que oferece e a necessidade de financiá-los, a necessidade de se construir uma cidadania econômica se mostra evidente também no âmbito das relações tributárias. De toda forma, a despeito das propostas de Drucker e Cortina para o Estado Fiscal, suas teorias sobre os aspectos econômicos da cidadania como participação efetiva do cidadão no processo de formulação e de aplicação das decisões econômicas se coadunam com o seguinte de conceito de cidadania fiscal:

Nos dias atuais, quando se cogita de cidadania fiscal, incorpora-se neste conceito o novo papel do cidadão-contribuinte, como agente ativo na relação jurídico-tributária e que não mais se submete ao mero ato de pagar, mas interfere também no gasto público, compreendendo, ademais, as questões de Direito Financeiro e Orçamentário, que reputam à gestão e utilização dos recursos³⁰.

Nesta conjuntura, o indivíduo deixa de ser mero contribuinte ou mero administrado para ser cidadão-contribuinte. As relações tributárias não são pautadas no mero recolhimento de valores para composição do orçamento estatal, mas como contraprestação do indivíduo pelos serviços e bens que recebe do Estado, obrigação cujo atendimento lhe legitima a participar nas decisões governamentais relativas à destinação de recursos, assim como a fiscalizar essa aplicação destes.

O elemento “participação” não deve ser tomado como retórica vazia, pois repercute sistematicamente no relacionamento do indivíduo com a administração tributária, pois não se trata de considerá-lo como um cliente a ser satisfeito em todas as suas necessidades, “Os direitos inerentes à cidadania não se centram na eficiência ou na eficácia, mas sim na justiça, na representatividade, participação e igualmente de oportunidades.

³⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena; DANTAS, Eric de Moraes e. Perspectivas para a cidadania fiscal no Estado Democrático de Direito. **Anais XIX Encontro Nacional do CONPEDI**, jun. 2010, Fortaleza, p. 4.306. Disponível em: < <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3491.pdf> >. Acesso em 24.01.2015.

Esses são os direitos que muitos cidadãos procuram inscrever na organização dos serviços públicos”³¹.

Interpretar-se o cidadão como contribuinte face ao Fisco repercute ainda perante o gestor público no sentido de que o foco de sua atividade não deva ser apenas a eficácia e eficiência dos processos administrativos que preside (aqui compreendidos como os fluxos e rotinas administrativas), ficando o usuário de tais serviços administrativos como um aspecto periférico. O cidadão deve passar a ocupar o centro dessa atuação³². Por outro lado, as vantagens de se consolidar uma cidadania fiscal beneficiam tanto administração pública quanto a sociedade, pois engendra uma cultura do adimplemento voluntário das obrigações tributárias, bem como desestimula práticas de evasão e de fraude³³. Legítima, portanto, a própria tributação.

2.1.3 Breves notas sobre a formação da cidadania brasileira

Conforme brevemente exposto acima, muitos são os significados da cidadania e grandes são os desafios que sua consolidação enfrenta na atualidade, pelo que seu conteúdo e limites se alteraram ao longo do tempo, chegando a abranger as relações econômicas e tributárias. Ademais, tendo em vista a essência da cidadania como o vínculo do indivíduo com a comunidade política a partir da participação nas decisões, bem como do gozo de um *status* jurídico, é fundamental analisar, ainda que brevemente, como a cidadania teria se desenvolvido no Brasil, assim como a percepção que a sociedade brasileira teria do fenômeno ora analisado.

Partindo da teoria de Marshall, José Murilo de Carvalho³⁴ observa:

A cronologia e a lógica da sequência descrita por Marshall foram invertidas no Brasil. Aqui, primeiro vieram os direitos sociais, implantados em período de supressão dos direitos políticos e de redução dos direitos civis por um ditador que se tornou popular. Depois vieram os direitos políticos, de maneira também bizarra. A maior expansão do direito do voto deu-se em outro período ditatorial, em que os órgãos e representação política foram transformadas em peça decorativa do regime. Finalmente, ainda hoje muitos direitos civis, a base da sequência de Marshall, continuam inacessíveis à maioria da população.

³¹ PIRES, Maria Trindade. **A nova gestão pública na administração fiscal: contribuinte, cliente ou cidadão.** Dissertação apresentada para obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública. Orientador: Rui Armado Gomes Santiago. Universidade de Aveiro, 2008, p. 40. Disponível em: < <https://ria.ua.pt/handle/10773/3371> >. Acesso em 15.02.2015.

³² PIRES, Maria Trindade. *Op. cit.*, p. 42.

³³ PIRES, Maria Trindade. *Op. cit.*, p. 46.

³⁴ CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho.** 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013, p. 219-220.

O próprio autor ressalva, contudo, que não há uma única sequência lógica para o estabelecimento da cidadania, sendo seu conteúdo adaptável à experiência histórica de cada sociedade, a exemplo do que já constataria Aristóteles quanto à flexibilidade do “ser cidadão”. Por outro lado, Carvalho³⁵ considera razoável concluir que a trajetória dos direitos no País afeta diretamente a situação atual da cidadania brasileira. Nesse sentido, exemplifica a centralidade que a função executiva do Estado ocupa atualmente perante a sociedade brasileira, bem como critica o clientelismo endêmico no País. Preocupa-o, sem desconsiderar as lutas sociais que permearam a conquista e a expansão dos direitos sociais brasileiros, o fato de a função legislativa ter estado suprimida quando do ingresso no ordenamento jurídico de importantes diplomas trabalhistas e previdenciários no ordenamento brasileiro, estabelecendo uma percepção preocupante:

O Estado é sempre visto como todo-poderoso, na pior hipótese como repressor e cobrador de impostos; na melhor, como um distribuidor paternalista de empregos e favores. A ação política nessa visão é sobretudo orientada para a negociação direta com o governo, sem passar pela medição da representação.

Essa percepção da sociedade em relação ao Estado certamente afeta a forma como a relação tributária transcorrerá entre ambos. Contudo, cumpre mencionar a posição de Marilena Chauí³⁶, neste mesmo sentido: “O Estado é percebido apenas sob a face do poder executivo, os poderes legislativo e judiciário ficando reduzidos ao sentimento de que o primeiro é corrupto e o segundo, injusto”.

A autora atribui essa percepção à construção histórica da cidadania na sociedade brasileira, esta sendo pautada por um caráter autoritário:

É uma sociedade que conheceu a cidadania através de uma figura inédita: o senhor (de escravos)-cidadão, e que concebe a cidadania como privilégio de classe, fazendo-a ser uma concessão da classe dominante às demais classes sociais, podendo ser-lhes retirada quando os dominantes assim o decidirem³⁷.

³⁵ CARVALHO, José Murilo de. *Op. cit.*, p. 221.

³⁶ CHAUI, Marilena. Cultura política e política cultural. **Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo**, São Paulo, vol.9, nº23, jan./abr. 1995, p. 77. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141995000100006 >. Acesso em 17.02.2015.

³⁷ CHAUI, Marilena. Cultura e democracia. Crítica y emancipación: **Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales**. Buenos Aires, Año 1, nº 1, jun. 2008, p. 70. Disponível em: < <http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/secret/CyE/cye3S2a.pdf> >. Acesso em 17.02.2015.

Sérgio Buarque de Holanda³⁸ atribui a predominância do autoritarismo e do personalismo na sociedade brasileira ao seu passado colonial:

[...] o único setor onde o princípio da autoridade é indisputado a família colonial fornecia a ideia mais normal do poder, da respeitabilidade, da obediência e da coesão entre os homens. O resultado era predominarem, em toda vida social, sentimentos próprios à comunidade doméstica, naturalmente particularista e antipolítica, uma invasão do público pelo privado, do Estado pela família.

Não é objetivo da presente análise apresentar todos os elementos sociológicos e históricos que explicam essa realidade, porém demonstrar que ela repercute na cidadania brasileira tornando-a paradoxal e incompleta, o que repercute de maneira muito negativa na seara tributária.

Nesse sentido, cumpre notar que a fraqueza da cidadania não é fenômeno sociopolítico exclusivo do Brasil. Na Argentina, Estévez e Esper³⁹ estudam o que chamam “cultura tributária”, a qual consistiria na percepção subjetiva da cidadania fiscal (as percepções e valorações dos cidadãos em relação à fiscalidade), chegando a conclusões que *mutatis mutandis* interessam uma análise da cidadania tributária brasileira. Os autores argentinos concluem que o “pacto fiscal” argentino estaria incompleto em vista de três fatores ou pilares: a sensação de anomia ou de falta de efetividade do ordenamento jurídico, em prejuízo da segurança jurídica e em favor da impunidade; a baixa percepção de coesão social, ou seja, falta de sensação de pertencimento à comunidade política em decorrência da baixa mobilidade social, além da regressividade e falta de reciprocidade do sistema impositivo; a cultura política centralista e paternalista em prejuízo de uma *accountability*, ou seja, percebem-se os recursos públicos como se não pertencessem aos cidadãos, que cobram menos do poder público. Do que resulta:

³⁸ HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. Companhia das Letras: São Paulo, 1995, p. 82.

³⁹ ESTÉVEZ, Alejandro; ESPER, Susana. *Impuestos y ciudadanía en Argentina: la matriz cultural: Fundamentos empíricos para el estudio del comportamiento tributario*. Madrid: Académica Española, 2012, p. 45. Tradução livre pelo autor do original: “La cultura tributaria argentina es esquizofrénica, en la medida que poseería una “doble personalidad”. Por un lado es profundamente estatista, y por el otro, el ciudadano argentino es profundamente individualista y orientado a metas de crecimiento personal. La continua percepción de crisis favorece ese individualismo de “sálvese quien pueda”. Esto hace que la cohesión social no sea una prioridad, porque no se tiene realmente interés por el bienestar general. (...) Sin embargo, aunque no se quiera soportar el peso de la financiación, se espera que sea el Estado quien provea de los bienes y servicios públicos necesarios para el avance personal. La regla del juego deja de ser el respeto a la ley, para ser el clientelismo. La amplia percepción de corrupción, sumada a la creciente exclusión, generan una subjetividad contraria al cumplimiento fiscal. La cultura esquizofrénica viene promovida desde un Estado cómplice: es contraparte en este juego, porque no castiga a quien realmente lo merece. Del análisis integrado de los tres pilares, surge como conclusión central la existencia un “pacto fiscal” resquebrajado, que alienta la escisión entre la figura del ciudadano y la del contribuyente. Ello provoca que el incumplimiento fiscal no sea percibido como un delito. Más bien, el motivo debería buscarse sin perder de vista la existencia de una cultura tributaria que legitima dicho comportamiento”.

A cultura tributária argentina é esquizofrênica, na medida em que possuiria uma 'dupla personalidade'. Por um lado é profundamente estadista, e por outro, o cidadão argentino é profundamente individualista e orientado a metas de crescimento pessoal. A contínua percepção de crise favorece esse individualismo de 'salve-se quem puder'. Isso faz com que a coesão social não seja uma prioridade, porque não se tem realmente interesse pelo bem-estar geral. [...] Sem embargo, ainda que não se queira suportar o peso da tributação, espera-se que seja o Estado quem ofereça os bens e os serviços públicos necessários para o avanço pessoal. A regra do jogo deixa de ser o respeito à lei, para ser o clientelismo. A ampla percepção de corrupção, somada à crescente exclusão, geram uma subjetividade contrária ao cumprimento fiscal. A cultura esquizofrênica vem promovida por um Estado cúmplice: é a contraparte neste jogo, pois não castiga a quem merece.

Da análise integrada dos três pilares, surge como conclusão central da existência de um 'pacto fiscal' quebrado, que alenta a separação entre a figura do cidadão e a do contribuinte. Isso provoca que o descumprimento fiscal não seja percebido como um delito. De toda forma, o motivo deveria ser buscado sem perder de vista a existência de uma cultura tributária que legitima esse comportamento.

Reitere-se que, por óbvio, a realidade argentina guarda particularidades que não se repetem no Brasil, porém, a prevalência da função executiva do Estado, o clientelismo e paternalismo endêmicos e a incompletude na construção da cidadania são elementos de fato comuns. Dessa forma, a análise dos efeitos dessa realidade nas relações tributárias é inegavelmente útil ao presente estudo.

Ante o ora apresentado, nota-se que o passado autoritário brasileiro influenciou diretamente sobre a construção da cidadania no País, sendo sua construção paradoxal e sua consolidação incompleta. A relação do indivíduo com o Estado, portanto, é instável e incerta, ficando prejudicada uma atuação no sentido do interesse geral em benefício de relações clientelistas.

O quadro ora apresentado, de teor político e sociológico, porém, não pode desconsiderar avanços que o Estado e a sociedade brasileira têm logrado. A seguir, analisa-se a posição do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro de maneira a se identificar os avanços na defesa da cidadania, base sobre a qual será possível analisar mais profundamente as fragilidades desta no plano jurídico, premissas a partir das quais se pode construir uma proposta em defesa do cidadão-contribuinte.

2.2 Estatuto do Contribuinte

A Constituição Federal de 1988 não é chamada de "Constituição Cidadã" por mera retórica. Trata-se do primeiro texto constitucional brasileiro em que a cidadania não é meramente restrita à seara eleitoral ou ao âmbito dos direitos relativos à nacionalidade, mas

é elevada ao plano dos Princípios Republicanos, ou seja, um dos fundamentos da República Federativa brasileira – art. 1º, II, da Constituição Federal de 1988, irradiando-se por todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Na seara tributária isso se reflete no extenso número de direitos fundamentais do contribuinte, parâmetros para a atuação estatal no exercício da competência e da administração tributárias – no que é denominado pela doutrina jurídica de estatuto do contribuinte, assim definido por Paulo de Barros Carvalho⁴⁰:

Define-se o **estatuto do contribuinte**, ao pé da nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.

A partir da lição acima, pode-se afirmar que, topologicamente, os direitos fundamentais do contribuinte que compõem o referido estatuto não se resumem àqueles dispostos no Título VI da Constituição Federal de 1988 (Da Tributação e do Orçamento). Em verdade, o Estatuto do Contribuinte é composto por todos os direitos do sujeito passivo da relação tributária previstos em qualquer espécie normativa, devendo esta, contudo, necessariamente observar as normas constitucionais.

Roque Carrazza⁴¹, a seu turno, explica que o mencionado estatuto visa à garantia do Estado de Direito no âmbito da tributação, visto que circunscreve a atividade tributante aos parâmetros ditados pelo ordenamento jurídico. “É que a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou (fulminando o poder tributário absoluto do Estado). Este objetivo é alcançado respeitando-se os direitos fundamentais do contribuinte e aquela faixa de liberdade em que a tributação não pode se desenvolver”. Trata-se aqui, portanto, da limitação ao poder de tributar da entidade estatal e sua transição para a competência e para a capacidade tributárias, ou seja, o exercício da atividade tributante dentro de limites legais.

⁴⁰ CARVALHO, Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano III, nº 78, jan./jun. 1979, p. 138.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 409.

Essa transição é análoga àquela que ocorreu na própria relação do indivíduo com a autoridade governamental, ou seja, o trânsito que houve da sujeição do súdito para o respeito à esfera de direitos do cidadão-contribuinte. Apesar de essa transição ser incompleta, conforme comenta Hugo de Brito Machado⁴², ela ocorreu principalmente com a referida fixação de limites em que o Estado exerce a atividade tributante:

[...] toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência tributária, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido estrito, entende-se como *limitações ao poder de tributar* o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus art.s 150 a 152, nos quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150, I; (b) isonomia (art. 150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); (d) anterioridade (art. 150, III “b”); proibição ao confisco (art. 150, IV); (f) liberdade de tráfego (art. 150, V); (g) imunidades (art. 150, VI); (h) outras limitações (arts.151 e 152)⁴³. [grifos no original]

Depreende-se que o estatuto do contribuinte possui duplo caráter: limitativo para a entidade estatal e garantidor para o cidadão-contribuinte.

Humberto Ávila⁴⁴ considera o estatuto como: “o conjunto de normas que juridiciza a forma, o conteúdo e a medida da tributação, e que deve ser interpretado com a finalidade de realizar uma – simétrica e superadora – unidade sintética entre os direitos-deveres dos contribuintes e os deveres-poderes do ente tributante”.

Sintetizando esse sistema de proteção do contribuinte, o autor considera existirem dois princípios orientando o sistema de limitações constitucionais tributárias, sendo o limite máximo o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF) e o mínimo o princípio da dignidade da pessoa humana, em seu aspecto de garantir um mínimo existencial (art. 1º, III, c/c art. 170, *caput*, CF).

Para além dos referidos limites gerais, Humberto Ávila⁴⁵ observa também que a finalidade da tributação é a própria formação de proteção ao contribuinte com base nos princípios constitucionais. Nesse sentido, exemplifica que tributos de finalidade fiscal se submetem ao princípio da capacidade contributiva, haja vista não poder o Estado tributar a capacidade produtiva do cidadão, mas tão somente a riqueza que este gera por intermédio de suas atividades econômicas (capacidade econômica). Por outro lado, tributos com fins

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 27.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 279.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, vol. I, nº 3, jun./2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em 10.01.2015.

Acesso em 10.01.2015.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Ob cit.**, p. 19.

extrafiscais, submetem-se ao postulado geral da proporcionalidade e a um sopesamento entre a necessidade e a adequação daquele tributo principalmente em face do fim que pretende realizar.

Contudo, a despeito da existência e da complexidade do estatuto do contribuinte, ele por si só não implica efetiva proteção ao contribuinte; pressupô-lo pela mera extensão e minúcia do texto legal seria confundir o dispositivo com a norma jurídica que dele se retira por intermédio da hermenêutica jurídica – realizada principalmente pela jurisprudência e pela doutrina⁴⁶.

O perigo de se confundir legislação com efetiva tutela de direito é útil para ilustrar o papel que um Código de Defesa do Contribuinte teria a desempenhar em face do estatuto do contribuinte, nas palavras de Roque Carrazza⁴⁷:

Dentro da ideia de que o contribuinte mantém uma relação de igualdade jurídica (não de subordinação) com o Fisco e de que ambos têm direitos e deveres recíprocos, está tramitando no Congresso Nacional projeto de 'Código de Defesa do Contribuinte, que visa a tornar eficazes os valores consagrados no sistema constitucional tributário brasileiro'.

A despeito das deficiências na formação da cidadania brasileira, portanto, existe ampla proteção constitucional ao indivíduo no âmbito de suas relações com o Fisco na forma do estatuto do contribuinte. Resta evidente que qualquer estudo sobre a situação da cidadania tributária brasileira exige profunda análise constitucional para que se identifiquem quais as deficiências à proteção do cidadão-contribuinte.

Um eventual Código de Defesa do Contribuinte integrará esse estatuto, necessariamente com o objetivo de procurar efetivar dispositivos constitucionais ao pormenorizá-los em face de deficiências específicas, tomando por referencial maior a cidadania do contribuinte e o real papel da tributação no Estado Democrático de Direito: contraprestação por serviços e bens públicos de qualidade e legitimação para a participação do cidadão-contribuinte nos processos de decisão relativos às finanças públicas.

A seguir, procede-se à análise constitucional das limitações ao poder de tributar no Estado brasileiro, que compõem o estatuto do contribuinte, as quais se apresentam, conforme exposto, na forma de princípios e de imunidades.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Ob. cit.**, p. 3.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 409.

2.2.1 Princípios constitucionais tributários

Embora não se ignore a existência de uma vasta teoria dos princípios na literatura de referência, a qual distingue entre normas-princípio e normas-regra, na presente análise os princípios como normas jurídicas serão apreciados na forma de enunciados lógico-jurídicos, explícitos ou implícitos no ordenamento, vinculando em caráter genérico e inexorável o entendimento e a aplicação das normas jurídicas afeitas a esses princípios⁴⁸.

Por conseguinte, mesmo normas jurídicas com a estrutura de regras se conformam à terminologia ora adotada, frequentemente utilizada nas obras de Direito Tributário nacionais⁴⁹. Por outro lado, o inegável valor normativo dos princípios nesta acepção está em servirem como pontos de apoio para a extração de argumentos jurídicos, assim como para a construção de soluções em casos de lacuna do sistema jurídico.

Outrossim, conquanto não se desconsidere a existência de outros princípios constitucionais, legais, infralegais e de construção doutrinária, a presente análise enfocará nas linhas gerais dos princípios constitucionais explícitos nos artigos 145, §1º e 150 da Constituição Federal e a forma como estes protegem o cidadão-contribuinte brasileiro, tendo em vista a especial repercussão que terão na análise do objeto do presente estudo.

2.2.1.1 Princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º)

Também denominado princípio da capacidade econômica, pelas suas próprias origens na doutrina, é considerado como um desdobramento do art. 5º, *caput*, CF, ou seja, manifesta a igualdade no âmbito das relações tributárias, assim como o princípio da isonomia tributária. “A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁵⁰.

Dessa forma, procura-se não a totalidade da riqueza do contribuinte, mas “fatos-signos presuntivos de riqueza ou capital”⁵¹ relativos a um tributo específico, de maneira que o princípio se destinaria ao legislador ordinário, impondo-lhe o dever de personalizar e

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 39 – 41.

⁴⁹ Nesse sentido, confira-se: MACHADO, Hugo de Brito. **Ob. cit.**, p. 31.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 372.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 497.

graduar os impostos que cria, considerando em abstrato os meios financeiros de que os contribuintes disporão para absorver a exação⁵².

Por fim, deve-se ressaltar a existir grande discussão doutrinária em torno desse princípio, principalmente sobre questões como sua natureza e eficácia⁵³, a exemplo de sua eventual amplitude a todos os tributos ou apenas a impostos (pela literalidade da Constituição) e de sua repercussão no âmbito das isenções fiscais.

Teoricamente, o princípio deveria direcionar a tributação brasileira para a predominância de tributos pessoais, diretos e progressivos, privilegiando a esfera jurídico-econômica do cidadão sobre a mera arrecadação, porém isso não ocorre no plano fático por razões a serem expostas nos tópicos seguintes do presente estudo.

2.2.1.2 Princípio da estrita legalidade (art. 150, I, CF)

Presente explícita ou implicitamente em todas as constituições brasileiras, mesmo naquelas surgidas em períodos de exceção⁵⁴, a estrita legalidade estabelece que a instituição ou majoração de qualquer tributo no País será necessariamente precedida de lei *latu sensu*, sendo a ela reservada a regulamentação de todos os elementos que constituirão a obrigação tributária (sujeito ativo e passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota). Na ordem de 1988, decorrendo do princípio geral da legalidade (art. 5º, II, CF), a exigência da legalidade na seara tributária, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, significa que unicamente à lei cabe descrever todos os elementos da chamada “regra matriz” de incidência tributária ou aumentar os elementos existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota. A essa necessária descrição da relação obrigacional, a doutrina denomina tipicidade tributária.

Note-se que a legalidade permeia todo o subsistema tributário não apenas no que tange a obrigação de pagar tributos, mas também quanto ao cumprimento de obrigações acessórias e ao funcionamento da própria administração fiscal (art. 37, CF).

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 391.

⁵³ Sobre as questões doutrinárias relativamente ao princípio, vide MACHADO, Hugo de Brito Machado, *Op. cit.*, p. 39 – 41. Relativamente às origens dessa discussão e para uma severa crítica sobre a juridicização do princípio da capacidade contributiva, vide BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 494 – 501.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 12.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. Saraiva: São Paulo, 2012, p. 360. Aqui entendida na doutrina de Paulo de Barros Carvalho como a definição do sujeito ativo e passivo da obrigação, o critério material, espacial e quantitativo dessa obrigação.

Embora o texto constitucional traga algumas exceções específicas, no âmbito da majoração de tributos de caráter extrafiscal (art. 153, §1º, CF, v.g.), o princípio é fundamental para o próprio Estado de Direito, na medida em que traz a ideia de uma *autotributação*, ou seja, de que os próprios cidadãos, por intermédio de seus representantes no Legislativo, consentem em assumir obrigações tributárias mediante lei, a qual inclusive vinculará o lançamento e a cobrança das exações⁵⁶.

2.2.1.3 Princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF)

Decorrendo também do art. 5º, *caput*, a isonomia tributária objetiva equalizar o tratamento fiscal de contribuintes que se encontrarem em situações jurídica ou economicamente semelhantes, motivo pelo qual opera conjuntamente com o princípio da capacidade contributiva, com vistas a tornar as obrigações tributárias gerais, uniformes e justas⁵⁷.

Note-se que aqui não se trata de abolir qualquer forma de discriminação entre os contribuintes, justamente o contrário. Trata-se de estabelecer critérios válidos, normalmente vinculados à finalidade da norma, discriminando uma mesma categoria de contribuintes (proprietários, consumidores, etc.) de maneira a tratá-los na medida de sua desigualdade jurídica ou econômica, daí critérios largamente empregados na técnica tributária como a progressividade e a seletividade⁵⁸.

2.2.1.4 Princípio da irretroatividade (art. 150, III, a, CF)

Fortalecendo a segurança jurídica assegurada ao art. 5º, XXXVI, a irretroatividade pauta a eficácia temporal do princípio da legalidade ao exigir que novas leis tributárias não se apliquem a fatos geradores anteriores à sua entrada em vigência.

Se este princípio constitucional tributário parece repetir aquele insculpido ao art. 5º, Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ relata que surgiu na Assembleia Constituinte como forma de combater prática da União de atingir o patrimônio dos contribuintes por fatos passados mediante expedientes como a figura dos empréstimos compulsórios.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 243.

⁵⁷ BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 250, 251.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 38, 39.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 361.

2.2.1.5 Princípio da anterioridade (art. 150, III, b e c, CF)

Também em homenagem à segurança jurídica e com o objetivo de evitar surpresas dos cidadãos contribuintes na forma de novas obrigações tributárias, o princípio da anterioridade parametriza a eficácia temporal das leis tributárias, ao fixar que entrem em vigor após determinado lapso temporal mínimo, podendo o parâmetro ser o exercício fiscal seguinte à promulgação ou 90 (noventa) dias posteriores à publicação da lei, havendo diversas exceções constitucionalmente previstas. Paulo de Barros Carvalho⁶⁰ sintetiza os quatro regimes de vigência das leis tributárias:

(i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.

Explique-se que, se originalmente na Constituição Federal existia apenas o princípio da anterioridade anual, a aprovação recorrente de leis ao final do exercício ainda surpreendia os contribuintes no início do calendário. A Emenda Constitucional nº 42/03 estabeleceu a alínea *c* do art. 150, III, CF, criando a chamada anterioridade nonagesimal, coibindo a prática.

2.2.1.6 Princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF)

A proibição do confisco veda a apropriação pelo Estado do patrimônio individual por via da tributação que atinja mais que a capacidade contributiva, ou seja, os fatos-signos de riqueza, atingindo a própria capacidade do cidadão de gerar riqueza.

Trata-se, portanto, de uma “[...] *imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada*. Entende, pois, com os direitos da liberdade. Não emana da ideia de justiça, pois se afirma para além da capacidade

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 361.

contributiva.”⁶¹ [grifos no original]. Ricardo Lobo Torres, porém, reconhece a impossibilidade de se determinar limites precisos para a aplicação do princípio que opera no campo dos conceitos indeterminados, cabendo sua devida aferição principalmente à figura do juiz e à razoabilidade com que este deve avaliar o peso de uma incidência tributária específica sobre o patrimônio de um determinado contribuinte⁶².

2.2.1.7 Princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF)

Relacionando-se principalmente à liberdade de locomoção de pessoas e de bens, prestigiando ainda a liberdade de comércio e o princípio federativo, o princípio em tela veda a instituição de tributo que onere e, por consequência, limite o tráfego de pessoas ou de mercadorias, ressalvado o pedágio em vias mantidas pelo poder público. Luciano Amaro⁶³, a partir do histórico do princípio na legislação imperial, comenta que este protege o comércio interestadual e intermunicipal. Observa ainda que o princípio convive com o imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tendo em vista que este já está na competência tributária dos estados, bem como sua configuração constitucional respeita o princípio federativo.

O princípio, portanto, evita que novos tributos como taxas ou impostos de competência residual possam limitar o livre trânsito de pessoas e de mercadorias no país.

2.2.2 Imunidades tributárias

A doutrina jurídica muito diverge sobre a conceituação e definição das imunidades tributárias, sendo útil aos fins do presente estudo o entendimento apresentado por Carvalho⁶⁴:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 66.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 66.

⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 386.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 410.

Nesse ínterim as imunidades operam no campo da competência tributária, ou seja, na limitação constitucional da competência legislativa dos entes federativos para instituir tributos.

Não se trata, portanto, de *não incidência qualificada* conforme diversos autores na literatura de referência, tendo em vista que sequer haveria competência tributária para instituir normas que pudessem incidir sobre as hipóteses constitucionalmente previstas⁶⁵. Ademais, as imunidades não se restringem a espécie tributária dos impostos (art. 150, VI, CF), tendo em vista que a Constituição Federal expressamente traz imunidades referentes a taxas (art. 5º, XXXIV, LXXIV, CF) e a contribuições (art. 195, §7º, CF).

Não cabe no presente trabalho analisar no presente estudo cada uma das normas imunizadoras presentes na Constituição Federal. Contudo, é interessante a crítica de Ricardo Lobo Torres⁶⁶ que situa o fundamento das imunidades não apenas na Constituição, mas relaciona-as intrinsecamente aos direitos da liberdade, tomando-as como sua qualidade ou exteriorização ou âmbito de validade. Nessa lógica, seria inviável revogar quaisquer das imunidades, vez que seria cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF) – considerando ainda os supramencionados princípios da vedação ao confisco e da liberdade de tráfego espécies de imunidades que aplicam a todos os tributos.

De resto, cumpre frisar o papel das imunidades na defesa do contribuinte, tendo em vista que coíbem situações históricas de abuso contra o cidadão pelo poder estatal. Nesse sentido, Roque Carrazza⁶⁷ comenta que A “interpretação dos preceitos imunizantes há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada – de preservar da tributação *valores* de particular significado político, social ou econômico”.

A título de exemplo, a imunidade dos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua imprensa”, embora claramente defenda o direito fundamental à liberdade de

⁶⁵ Amaro distingue imunidades de isenções da seguinte forma: “Basicamente, a diferença entre a *imunidade* e a *isenção* está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício de competência*. Ou seja, a Constituição, ao *definir* a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedaria dentro do campo de competência, mas por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da *isenção*, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo” [grifos no original], AMARO, Luciano, *Op. cit.*, p. 400.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 65.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 685.

pensamento, expressão e imprensa (art. 5º, IV e IX, CF) coíbe em definitivo uma prática histórica, quando de regimes de exceção, de controlar periódicos oposicionistas suspendendo-lhes de maneira arbitrária a então isenção sobre o papel, inviabilizando-lhes a impressão e distribuição de jornais – ao ponto de periódicos terem de fazer grandes estoques de papel para se proteger de eventuais represálias governamentais⁶⁸.

Por conseguinte, pode-se concluir serem as imunidades tributárias além de regras negativas de competência, verdadeiros desdobramentos dos direitos fundamentais do cidadão contribuinte.

2.3 Da Constituição para o ordenamento: a legislação complementar e o processo tributário

Apresentadas as linhas gerais do subsistema constitucional tributário, pode-se questionar como as normas constitucionais, em sua inerente abstração, protegem os cidadãos-contribuintes em suas relações tributárias cotidianas.

Para responder esse questionamento didaticamente, podem-se mencionar as formas como o direito material e o direito processual protegem os contribuintes.

O primeiro, estabelecendo os direitos subjetivos de que os contribuintes são titulares se dá pelo desdobramento dos princípios constitucionais por todo o ordenamento jurídico tributário, principalmente pela via da legislação complementar, à qual a Constituição reserva a regência de temas como os seguintes (art. 146, CF): (i) conflitos de competência tributária entre os entes federativos; (ii) regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar e (iii) normais gerais para a legislação tributária.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), embora formalmente lei ordinária oriunda de regime constitucional anterior, ingressou no ordenamento pós-1988, materialmente, como lei complementar por tratar dos itens acima mencionados.

Entre os temas tratados pelo CTN, principalmente os limites constitucionais ao poder de tributar interessam ao presente estudo, âmbito nos quais o CTN age para “regular as limitações constitucionais ‘ao poder de tributar’, para salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes [...]”⁶⁹. Regulamentar, no entender de Roque Carrazza, não é restringir ou

⁶⁸ LIRA NETO. **Getúlio Vargas**: Do governo provisório à ditadura do Estado Novo. 1. ed.. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, p. 461.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 875.

expandir tais limites, mas desdobrar normas jurídicas a partir de premissas constitucionais maiores. Nesse sentido, o CTN regula matérias como a definição da regra-matriz de incidência de diversos tributos, responsabilidade tributária, prescrição, decadência, entre diversos outros.

Por outro lado, a proteção constitucional ao contribuinte se manifesta ainda no âmbito processual⁷⁰, pois ele é um dos principais espaços onde se extrai a norma jurídica do texto normativo, ou seja, é um dos espaços privilegiados da interpretação constitucional. Portanto, se a Constituição como norma jurídica é construída principalmente no cotidiano processual, pode-se notar a importância tributária dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, desdobramentos um do outro sucessivamente. Todavia não cabe analisá-los com minúcia aqui. Cabe, porém, mencionar que operam como “garantias elementares do cidadão”⁷¹ na seara administrativa e judicial tributária, na medida em que: o primeiro estabelece o dever estatal de proporcionar um controle de legalidade sobre os atos que culminam com privação da liberdade ou dos bens do contribuinte; o segundo garante prerrogativas como o pleno conhecimento das imputações, o direito de se contrapor a estas com defesa técnica, apresentando provas e contraprovas, bem como recorrendo a terceira autoridade caso se discorde da decisão; o terceiro garante a igualdade do contribuinte e do Fisco no processo, bem como a igual possibilidade de influir na decisão final.

Por fim, ante todo o exposto, nota-se que um Código de Defesa do Contribuinte não irá inovar no ordenamento com novos “limites ao poder de tributar”, muito menos revolucionar a situação dos contribuintes no País. Deverá necessariamente ser uma lei complementar, tendo em vista que regulamentará esses limites juntamente com o CTN, desdobrando-os para enfrentar vulnerabilidades que os contribuintes enfrentam administrativa e judicialmente em todo o País. Deverá ainda operar tanto no âmbito do direito material quanto do processual, pois a distinção entre ambos é meramente didática, os dois tratando sobre o estabelecimento de direitos e dos mecanismos para defendê-los quando violados.

⁷⁰ Nesse sentido, destaca Grau: “O intérprete da Constituição não se movimenta no mundo das abstrações, frequentando intimamente a constituição do povo ao qual ela corresponde. A prática da interpretação constitucional, praticada pelo Poder Judiciário, ocorre no plano da realidade político-social, no qual a separação entre a dimensão textual e a dimensão normativa da Constituição desafia a generalidade das exposições hermético-jurídicas ancoradas na teoria da subsunção”. (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 169).

⁷¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 37.

Na próxima seção, pretende-se analisar algumas das principais vulnerabilidades dos contribuintes brasileiros atualmente, apresentando-se os possíveis mecanismos jurídicos que poderiam ingressar no ordenamento para fazer valer o que já consta na Constituição. Se existentes essas vulnerabilidades, se possíveis as soluções levantadas, poder-se-á avaliar a necessidade e a oportunidade de um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro.

3 UM OLHAR SOBRE AS VULNERABILIDADES DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO

Na seção anterior foram analisados os fundamentos teóricos da cidadania, sua construção no Brasil, suas relações com a tributação e a proteção jurídica conferida ao cidadão-contribuinte no ordenamento jurídico pátrio.

Todavia, cumpre agora analisar a situação dessa cidadania econômico-tributária brasileira, questionando-se o quão efetiva é a proteção jurídica que se confere ao contribuinte, identificando possíveis vulnerabilidades e apresentando as propostas viáveis de tutela. Há necessidade de um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro?

Nesse sentido, é preciso analisar o sistema tributário contemporâneo e suas raízes. Aliomar Baleeiro⁷² afirmou, ainda sob a vigência da Constituição de 1967, emendada pela EC nº 01/69: “Todavia, o sistema tributário brasileiro está longe de, em conjunto, se assentar sobre a capacidade contributiva. Predominam tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva”. É preciso contextualizar as palavras do autor, considerando-se que o País então vivia em regime político de exceção, não havendo efetivo funcionamento de instituições democráticas, o que em muito esvaziava a cidadania brasileira – pelo que não surpreende o fato de a tributação passar ao largo da real capacidade contributiva, incidindo de maneira mais onerosa sobre os detentores de menor renda.

Por outro lado, para que se possa avaliar a condição atual da cidadania econômico-tributária brasileira e suas possíveis fragilidades, é fundamental analisar a última grande reforma tributária nacional e sua única codificação: o Código Tributário Nacional.

3.1 Breve análise histórica da transição entre a primeira codificação tributária brasileira e a Constituição de 1988

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1965 foi promulgada pouco antes do advento da Constituição de 1967, em 24 de janeiro de 1967. À época da promulgação do CTN, a Constituição de 1946, então vigente, permitia que a matéria fosse regulada por lei ordinária, conforme seu art. 5º, IV, *b*, não existindo a figura contemporânea da lei complementar.

Para o então Ministro da Fazenda, o economista Otávio Gouveia de Bulhões, três eram os objetivos da reforma: expandir a carga tributária para que o Estado captasse

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 377-378.

recursos de forma não inflacionária; reformular o sistema tributário para reduzir desigualdades regionais e torná-lo mais progressivo, criando mecanismos de transferência entre bases econômicas e tributárias regionais, mecanismos esses que viriam na forma de transferências orçamentárias obrigatórias e facultativas para os Fundos de Participação dos entes federativos; modernizar o modelo tributário, corrigindo falhas técnicas, como hipóteses de incidência obscuras e tributos mais adaptados à nova estrutura econômica existente no País⁷³.

Na Exposição de Motivos do CTN, por sua vez, conquanto mencione a participação de entidades de representação dos contribuintes, há muito mais ênfase no sentido de que a codificação se voltava a ajustar a arrecadação tributária brasileira e torná-la mais eficiente⁷⁴. Portanto, pode-se afirmar que o foco não era equalizar as relações entre fisco e contribuinte, mas estruturar de uma maneira minimamente racional o exercício do poder de tributar pelo Estado brasileiro.

O resultado, na análise de José Tristão⁷⁵, continha ainda um objetivo oculto: centralizar o poder político-econômico do País na União, pelo que comenta sobre aquela estrutura tributária:

A Reforma tributária de 1966 e a Constituição de 1967 (bem como a Emenda nº 01/69) fortaleceram o poder central. O poder que os Estados detinham, até então, de fixar seus tributos, foi transferido à União. Assim os Estados e Municípios perderam a prerrogativa, outorgada pela Carta de 1946, para criação de tributos e a autonomia que detinham para reajustar as alíquotas dos impostos que estivessem sob sua competência, transferindo para o Senado Federal e/ou para o Poder Executivo essa decisão.

O autor dá seguimento à análise comentando que a fórmula adotada teria funcionado apenas até o início dos anos 70, período em que o desenvolvimento econômico permitiu aos fundos constitucionais contrabalançar os problemas da centralização tributária. Contudo, o sistema ruiu ao longo das décadas de 70 e 80, com a estagnação econômica,

⁷³ TRISTÃO, José Américo Martelli. **O imposto invisível**: o estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro. 1998. Dissertação (Mestrado em Administração e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, p. 38 – 39.

⁷⁴ À Exposição de Motivos publicada em 15 de setembro de 1966 no Diário Oficial da União assim dizia: “A instituição de normas gerais é reclamada de longa data pelos juristas, pelos estudiosos de finanças e pelos técnicos de administração. O que se reclama é um sistema de normas gerais aplicáveis a todos os tributos, ou seja, um texto básico disciplinador do exercício do poder de tributar. Essa disciplina é especialmente necessária no Brasil, país de organização federativa onde é frequente a adoção de critérios diferentes em situações econômicas e juridicamente idênticas”. (BRASIL. Exposição de Motivos da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, Seção I, p. 5801. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/expo/>>. Acesso em 15.05.2015).

⁷⁵ TRISTÃO, José Américo Martelli. *Op. cit.*, p. 43.

catalisando a insatisfação da sociedade civil, que protestou por maiores repasses da União aos Estados e pelo fortalecimento de Estados e de Municípios, contexto em que nasceria a ordem constitucional de 1988, marcada por uma descentralização político-administrativa.

Sobre a transição daquele sistema para ordem constitucional e tributária seguinte, sem prejuízo do já abordado anteriormente no presente estudo, comenta Ricardo Lobo Torres⁷⁶:

O sistema tributário nacional brasileiro alcançou razoável grau de racionalidade com a reforma introduzida pela EC nº 18/65 e pelo CTN. Antes o sistema era caótico, com incidências meramente formais, desvinculadas dos fatos econômicos. Com a CF 88 perdeu o sistema tributário nacional, em parte, a sua racionalidade econômica e o seu ajustamento ao princípio da capacidade contributiva, retornando as superposições de incidências (ex. IR + adicional IR; ICMS + IVVCLG), situação corrigida pela EC 3/93.

Ademais, Carlos Cintra⁷⁷ observa que a ordem constitucional de 1988, no âmbito tributário, merece dois predicados: exaustividade e rigidez. A primeira porque o texto constitucional apresenta vasta regulamentação de matérias fiscais, submetendo todo o sistema tributário nacional; a segunda, tendo em vista que: “[...] a CF/88 não contém nenhuma abertura horizontal em matéria de competência tributária; quer dizer, do ponto de vista semântico, no que toca àquele tema, o nosso sistema tributário é marcado por uma incontestável completude jurídica [...]”, além de limitar os poderes de reforma do constituinte derivado em vista do art. 60, §4º, CF.

Portanto, a despeito da eventual desnaturação lógica que a CF tenha trazido ao sistema tributário anterior, cumpre ressaltar que esta, submetendo-o a suas regras e princípios, em verdade, completou-o ao delimitar rigorosamente o poder de tributar dos entes federativos, alicerçando as relações tributárias sobre os fundamentos constitucionais, principalmente o da cidadania e o da soberania.

3.2 Um mito sobre vulnerabilidade do Estado nas relações tributárias: existe uma vulnerabilidade do contribuinte brasileiro?

Superadas as considerações históricas, deve-se passar à crítica do atual sistema tributário nacional. O protagonismo da figura estatal no âmbito das relações tributárias, em

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo, *Op. cit.*, p. 363.

⁷⁷ CINTRA, Carlos César Sousa. Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica Fundamental da Tributação no Brasil. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 34 – 38.

detrimento do papel do contribuinte, não é algo exclusivo das contingências históricas e políticas brasileiras.

No que tange às origens jurídicas do fenômeno, James Marins⁷⁸ comenta que, desde o surgimento do Direito Tributário como disciplina jurídica, em princípios do século XX, o Estado é considerado pela doutrina como a parte débil da relação, tendo em vista suas limitações de informação em face da realidade econômica dos contribuintes. Se isso é ou foi verdade, o autor entende que na contemporaneidade alterou a situação definitivamente teria mudado:

A compreensão da tributação, enquanto fenômeno socioeconômico de larga abrangência, permanece atada a antigos conceitos e alguns preconceitos. Entre estes últimos, um dos mais perigosos consiste no *axioma da debilidade da Fazenda Pública*. Essa perspectiva se firmou quase acriticamente ao longo do percurso histórico de construção do Direito Tributário.

[...]

Mas, da tributação das primeiras décadas do século XX para a tributação das primeiras décadas do século XXI, vigorosas mudanças culturais e tecnológicas alteraram profundamente a fisionomia da relação fiscal. Sociedade, economia, Estado e tecnologia não são mais os mesmos da era fundacional do Direito Tributário, e, o que é ainda mais notável, não são os mesmos de apenas 20 anos atrás. A sociedade informatizada afeta decisivamente as relações entre Estado e cidadão, particularmente as fiscais⁷⁹. [grifos no original]

Ricardo Lobo Torres⁸⁰, por sua vez, traça uma evolução histórico-doutrinária da obrigação tributária. Comenta que esta surgiu, de fato, de uma relação de poder entre Estado e súdito, adentrando a legalidade na forma de uma obrigação *ex lege* cujo conteúdo jurídico demorou a ser identificado, porém que estava na incidência da hipótese normativa ao fato econômico, manifestada na realização do fato gerador, momento de nascimento da obrigação tributária.

Contudo, conforme relata o autor, a teoria obrigacional não compreendia estarem contribuinte e Estado em igualdade quanto à subordinação perante a lei, confundindo o plano abstrato da hipótese de incidência com o plano fático em que ocorre o fato gerador.

⁷⁸ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11 – 12.

⁷⁹ Para comprovar a adoção do “axioma” da vulnerabilidade do Fisco no Brasil, Marins menciona o Parecer nº 1.732/2007 da Procuradoria da Fazenda Nacional, do qual se menciona o seguinte trecho: “8. Afirmamos que essa linha de raciocínio será seguida nesse trabalho (com nítido propósito prático e imediato), porquanto, conforme será perfilhado no último tópico, pensamos que todas as regras do CPC que, não obstante tratamento expresso da LEF, forem mais benéficas à efetivação do crédito da Fazenda Nacional, devem ser aproveitadas pela execução fiscal, com supedâneo na “Teoria do Diálogo das Fontes”, bastante trabalhada no Direito do Consumidor”. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qBYXQ6hKSMcJ:dados.pgfn.fazenda.gov.br/datas/et/pareceres/resource/17322007+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em 14.05.2015.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 235 – 237.

Assim a chamada teoria procedimentalista contribuiu com a distinção do poder normativo do Estado no plano de criação das normas e no da aplicação destas, neste último repousando a noção de tributo, ou seja, nos procedimentos formais para sua cobrança. Sobre a compreensão doutrinária atual das relações tributárias, o autor arremata⁸¹:

A doutrina mais moderna e mais influente estuda a relação jurídica tributária a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito, estremando-a das relações jurídicas do direito privado: a sua definição depende da própria conceituação jurídica de Estado. [...]

Claro que, apesar da abordagem constitucional, a relação tributária continua a se definir como obrigação *ex lege*. Mas sua origem legal se complementa e se equilibra com os momentos posteriores do exercício do poder de administrar e do poder de julgar as controvérsias surgidas da aplicação da lei, sem os quais não se forma, na vida real, o vínculo de direito. O esquecimento do poder judicial na estrutura da relação tributária, sobre contrastar com os pressupostos constitucionais da separação formal e material dos poderes do Estado, ainda conduzia à exacerbação do formalismo normativo ou procedimentalista.

A imbricação constitucional da relação tributária orienta a sua problemática para o campo das conexões entre as receitas e os gastos públicos, dado importantíssimo na atual fase das finanças públicas.

A relação jurídica tributária, por outro lado, parece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce, por força da lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico.

Face à lição acima, James Marins⁸² concorda que o Direito Tributário não se propõe a maximizar ou diminuir a arrecadação estatal em favor ou desfavor do contribuinte. Seu papel é de equalizar material, formal e processualmente as relações tributárias. Contudo, para o autor paranaense, as relações tributárias ainda sofrem de um vício que lhes é inerente e que permite a discussão de uma vulnerabilidade do contribuinte: a tríplice função do Estado nas relações tributárias:

Esta condição estrutural, embora inerente ao mecanismo operativo próprio do Estado de Direito, é potencializadora das vulnerabilidades geneticamente existentes na relação tributária e precisa ser reconhecida para que possa ser adequadamente disciplinada. É essa mecânica estrutural própria que permite ao Estado ser a um só tempo o criador da regra obrigacional na qual aparece como sujeito ativo (por intermédio de seus órgãos legislativos), formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor (por meio de seus órgãos fazendários) e, ainda enquanto credor, o próprio Estado pode julgar

⁸¹ Atualmente, vislumbra-se o fenômeno claramente no procedimento de lançamento tributário e em sua natureza mista: declaratória (da obrigação tributária, decorrente de lei) e constitutiva (do crédito tributário, decorrente de uma relação obrigacional específica), vide MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 77.

⁸² MARINS, James. *Op. cit.*, p. 24.

a lide e executar o título executivo (por meio de seus órgãos administrativos e judiciais).

A partir desta premissa o autor propõe que o estudo dessa susceptibilidade do contribuinte se dê em três perspectivas⁸³.

- a) Estado criador da norma jurídico-fiscal (1ª função do Estado): *vulnerabilidade material do contribuinte*.
- b) Estado aplicador da norma jurídico-fiscal (2ª função do Estado): *vulnerabilidade formal do contribuinte*.
- c) Estado julgador da lide fiscal (3ª função do Estado): *vulnerabilidade processual do contribuinte*. [grifos no original]

Ante o exposto, resta demonstrada a possibilidade de discussão do tema, pelo que o presente estudo adota a terminologia acima na categorização das possíveis vulnerabilidades do contribuinte. Por óbvio, extrapola o objeto de estudo analisar todas as possíveis debilidades do contribuinte brasileiro, porém se abordarão algumas daquelas de maior relevância, mencionadas pela literatura de referência, apresentando-lhes as possíveis formas de solução – com vistas a aferir a necessidade de um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro de âmbito federal.

3.2.1 Vulnerabilidades materiais do contribuinte

No âmbito da função legislativa do Estado, essa categoria busca analisar os elementos políticos e econômicos que influem na elaboração das normas tributárias e seus efeitos na sociedade: a participação dos contribuintes no processo legislativo, a qualificação técnica daqueles que aprovam seu ingresso no ordenamento jurídico, a distribuição da carga tributária por faixa de renda (regressividade ou progressividade) e outros aspectos afins.

Nesse contexto, é notória a elevada quantidade de leis, regulamentos, instruções normativas, portarias e outros atos normativos aplicáveis às relações tributárias no País – sendo questionável a eficácia do controle parlamentar sobre a qualidade das normas tributárias trazidas para o ordenamento⁸⁴.

Sobre o aspecto econômico, Márcio Ribeiro⁸⁵ comenta que a carga tributária bruta (soma da arrecadação bruta de todas as esferas da Administração Pública dividida pelo

⁸³ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 25 – 58.

⁸⁴ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 26 – 28.

⁸⁵ RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil no período 1995 – 2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a

produto interno bruto), alcançou, em 2008, 35,2% do PIB. A título de comparação, em 1995, a mesma carga era de 27%. Entre os componentes da carga tributária, a tributação sobre produtos prevalece, representando 43,4% do total arrecadado. Nesse sentido, houve uma elevação da tributação indireta no mesmo período.

Segundo o Observatório da Equidade⁸⁶, o sistema tributário nacional sofre de cinco macroproblemas que se inserem na vulnerabilidade ora analisada: (i) regressividade do sistema e carga tributária mal distribuída; (ii) baixo retorno social em relação à carga tributária; (iii) estruturação tributária que desestimula a atividade produtiva, (iv) inadequação do pacto federativo em relação a suas competências, responsabilidades e territorialidade e (v) a inexistência de uma cidadania tributária⁸⁷.

O primeiro problema é comprovado pela análise do impacto da carga tributária sobre a renda familiar total segundo faixas de renda. Em 2004, famílias cuja renda totalizava até dois salários mínimos despendiam 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, ao passo que aquelas cuja renda ultrapassava trinta salários mínimos, gastavam 26,3% de sua renda com a mesma despesa.

Note-se que essa conjuntura se explica pela predominância de tributos indiretos sobre diretos. Nesse sentido, as famílias de renda não superior a dois salários mínimos não despendiam mais de 3,1% de sua renda em tributos diretos⁸⁸, mas 45,8% em tributos indiretos. Por outro lado, os núcleos familiares de renda superior a trinta salários mínimos gastavam 9,9% de sua renda em tributos diretos e 16,4% em tributos indiretos. Dessa

distribuição de renda. *In: IPEA. Tributação e Equidade do Brasil*: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008 – 2009. Instituto Brasileiro de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: IPEA, 2010, p. 129 – 130. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf>. Acesso em 10.05.2015.

⁸⁶ Observatório público componente da estrutura organizacional do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), órgão de assessoria da Presidência da República, para elaboração e avaliação de políticas públicas relacionadas ao desenvolvimento econômico e social. Remete-se o leitor ao sítio virtual do órgão: <<http://www.cdes.gov.br/observatoriodaequidade/default.php>>. Acesso em 01.05.2015.

⁸⁷ BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de Observação nº 1. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2009. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf>. Acesso em 10.05.2015.

⁸⁸ Para os efeitos dos dados ora apresentados, tendo em vista que os dados em que se baseia o Observatório são oriundos do IBGE e do IPEA, a nomenclatura tributos diretos e indiretos é tomada com base no critério de transferência econômica dos tributos ao longo das cadeias produtivas. Portanto, são considerados indiretos: ICMS, IPI, PIS, Cofins e Cide, sendo diretos os demais tributos. (vide SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos Distributivos*. *In: IPEA. Tributação e Equidade do Brasil*: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008 – 2009. Instituto Brasileiro de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: IPEA, 2010, p. 71. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf>. Acesso em 10.05.2015).

forma, embora tais dados demonstrem que os tributos diretos logram serem progressivos, eles representam parte mínima da tributação total, motivo pelo qual prevalece o caráter indireto e regressivo da tributação, com inegável influência na preservação de desigualdades socioeconômicas⁸⁹.

Prevalecendo a tributação indireta⁹⁰, o controle social do gasto público é dificultado, pois a incidência se torna menos perceptível aos contribuintes em geral, daí a importância da informação sobre a carga tributária incidente sobre produtos e serviços, conforme o disposto ao art. 150, §5º, CF desde 1988, mas apenas regulamentado pela Lei nº 12.741/2012. Sobre o tema, acrescenta José Tristão⁹¹: “Dois elementos contribuem de forma decisiva para a falta de transparência das relações tributárias no Brasil. A invisibilidade do imposto e a complexidade do sistema de transferências intergovernamentais que impossibilita ao contribuinte acompanhar o caminho percorrido por sua contribuição até a efetivação do gasto público”.

O **segundo problema**, por sua vez, trata do retorno social da tributação na forma de serviços e de obras públicas para a sociedade. Ele pode ser aferido comparando-se a carga tributária bruta com os percentuais do PIB devolvidos à sociedade mediante investimentos públicos. Dessa forma, em 2005, a carga tributária bruta foi de 33,8% do PIB, porém “apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação (4,4%), saúde (3,5%), segurança pública (1,2%) e habitação e saneamento (0,4%)”⁹², utilizando-se dados do IBGE.

No que tange ao **terceiro problema**, para aferir a relação entre o sistema tributário e o desestímulo à produção, o estudo do Observatório da Equidade⁹³ parte de dados da

⁸⁹ BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, *Op. cit.*, p. 23 – 25.

⁹⁰ Deve-se observar que a chamada tributação indireta não enseja apenas vulnerabilidades materiais, mas também formais, conforme relata Machado Segundo sobre a repetição de indébito de tributos indiretos: “[...] se quem a pleiteia é o contribuinte, assim entendido aquele que legalmente é obrigado ao seu pagamento, diz-se que a devolução, por mais indevido que tenha sido o pagamento, depende da prova de que não houve a transferência do encargo financeiro, a qual, na maioria das vezes, torna impossível a restituição. Afinal, quem pagou o tributo, ‘na verdade’ foi o consumidor final. Se, porém, a restituição é postulada pelo consumidor final, admitindo-se a conclusão – de resto altamente questionável – indicada no parágrafo anterior, diz-se que lhe falece legitimidade, por não ser ele parte na relação jurídica com o Fisco. Dessa vez, parece admitir-se que quem paga o tributo ‘na verdade’, é o comerciante vendedor das mercadorias”. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Ética nas relações tributárias*. In: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord). **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará: Memórias e Perspectivas**. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014, p. 39).

⁹¹ TRISTÃO, José Américo Martelli. *Op. cit.*, p. 101 – 102.

⁹² BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, *Op. cit.*, p. 30.

⁹³ BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, *Op. cit.*, p. 34 – 35.

Confederação Nacional da Indústria (CNI) de 2005, mostrando que as grandes empresas apontam o grande número de tributos, os tributos cumulativos em cascata e a tributação sobre a folha de pagamento como os três principais problemas do sistema tributário nacional. Nesse sentido, a pesquisa aponta que a compensação de créditos tributários, por exemplo, autêntico mecanismo de desoneração, é falha pela complexidade das regras de compensação e a demora na formalização destas (regimes de apuração diferentes, prazos exíguos, sistemas eletrônicos distintos, diferentes declarações a prestar, etc.), o que por si só gera custos adicionais.

O **quarto problema** debate o pacto federativo no contexto dos repasses financeiros entre os entes federativos na sistemática adotada pelo CTN desde 1966:

No Brasil, a concretização dos mencionados princípios [subsidiariedade e equidade na federação] encontra-se ainda em estágio incipiente. Uma feição da nossa iniquidade federativa pode ser observada quando são apreciadas as transferências intergovernamentais uma vez que não existe correção entre as necessidades de aportes financeiros e os repasses efetivamente realizados. Em 2007, o maior orçamento *per capita* municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Se descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10. Embora considerem extremos, esses indicadores são bastante ilustrativos para demonstrar que o sistema de transferências entre esferas de governo no Brasil, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade⁹⁴.

A proposta da reforma tributária realizada em 1966 de reduzir desigualdades regionais por intermédio dos fundos de participação dos entes federativos, portanto, não foi bem-sucedida, pois aprofundou a desigualdade econômica entre os entes federativos e dificultou o controle social das finanças públicas ao dispersar os tributos por diferentes fundos de participação.

O **quinto problema**, por fim, reflete a concatenação dos quatro anteriores: a inexistência de uma cidadania tributária brasileira. O Observatório conclui que os brasileiros em geral não são plenamente conscientes e ativos no controle social dos tributos e das finanças públicas, o que decorre da falta de visibilidade das relações tributárias brasileiras na forma de impostos e contribuições de caráter indireto, obrigações cumulativas (v.g. a CIDE), com alíquotas que incidem sobre elas mesmas (exemplo do ICMS), sendo a alíquota efetiva diferente da nominal, entre outros fatores já mencionados.

Por outro lado, o esforço para fomento dessa consciência também se mostra ineficiente, tendo em vista que, em 2008, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF),

⁹⁴ BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**, *Op. cit.*, p. 37.

existente desde 1996, atingira apenas 19,03% dos municípios, 16,51% das escolas e 10,08% da população brasileira⁹⁵.

A análise dos cinco macroproblemas relatados pelo Observatório da Equidade deixa patente a existência e profundidade da vulnerabilidade material do contribuinte brasileiro, o que repercutirá nas demais vulnerabilidades a serem analisadas. Contudo, não parece razoável crer que uma única iniciativa legislativa, a exemplo de um Código de Defesa do Contribuinte, possa representar um avanço contundente na problemática. Apenas uma reforma tributária profunda, marcada pela simplificação e pela reformulação econômica geral do sistema tributário poderia efetivamente contribuir com a questão – tema que foge aos limites do presente estudo.

É importante reconhecer a importância de órgãos públicos e privados que estudam e coletam dados sobre a profundidade de tais problemas, disponibilizando-os para a sociedade – fato que por si parece afastar a tese de um completo esvaziamento da cidadania tributária brasileira, a despeito de seu precário estado.

Para inverter o quadro acima apresentado, a educação fiscal e a atuação de Observatórios Sociais desvinculados do poder público são fundamentais. Sobre a primeira, comenta Ana Aguiar⁹⁶:

Como se reparou, ela objetiva: capacitar o cidadão para a assimilação dos assuntos próprios da seara fiscal, inclusive, no que diz respeito aos aspectos ligados à justiça social; reverter a relação de antagonismo entre Estado e sociedade, que passa pela compreensão da solidariedade como fundamento do pagamento de tributos; e, por fim, o que se considera como mais relevante, capacitar e incentivar a realização do controle social dos gastos públicos, garantindo sua correta aplicação e desencorajando as práticas de corrupção.

Nesse sentido, a autora frisa ainda que os Observatórios se mostram entidades da sociedade civil que reúnem cidadãos cientes da importância de colaborar com a coletividade e, portanto, conscientes de sua própria cidadania. São iniciativas que efetivam o controle social dos gastos públicos, tornando realidade o conteúdo normativo de diplomas como a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)⁹⁷ e a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

⁹⁵ BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. *Op. cit.*, p. 43.

⁹⁶ AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. **A construção da cidadania solidária por meio da educação fiscal: uma análise dos observatórios sociais**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014, p. 191 – 192.

⁹⁷ Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, pode-se comentar ainda permanecer pendente de criação o chamado Conselho de Gestão Fiscal, o qual atuaria como órgão de assessoramento e orientação de boas

3.2.2 Vulnerabilidades formais do contribuinte

A administração fiscal, vinculada à lei e exercida pela função executiva do Estado, é instância em que se iniciam a fiscalização e cobrança de tributos, sendo difícil para o sujeito passivo conhecer a vasta legislação (legal e infralegal) de regência e lidar com as novas tecnologias utilizadas pelo fisco para fiscalizar e exigir novas obrigações acessórias, abrangendo as problemáticas relativas à formalização pelo próprio Estado do título executivo de seu crédito: a Certidão de Dívida Ativa (CDA).

3.2.2.1 Dois critérios para correção de dívidas

A Lei nº 11.960/09 alterou o art. 1º-F da Lei nº 9.494/97 para fixar que os quaisquer débitos fazendários seriam atualizados pelos índices oficiais de remuneração básica e juros da caderneta de poupança, ou seja, pela Taxa Referencial (TR). Naquele mesmo ano, a Emenda Constitucional nº 62/2009 alterou o §12 do art. 100, CF,⁹⁸ e estabeleceu a mesma regra para quaisquer precatórios. O novo regime estabelecia distinção entre a atualização de débitos e créditos da Fazenda Pública, tendo em vista que estes últimos são atualizados pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), a qual é mais precisa na medição das perdas inflacionárias.

Todavia, em sede de controle difuso na ADIn nº 4.425 e ADIn nº 4.357, o STF entendeu os referidos dispositivos parcialmente inconstitucionais por violarem o direito à propriedade (art. 5º, XII, CF), o qual limita o poder de reforma da Constituição (art. 60, §4º, CF)⁹⁹.

práticas fiscais junto à Administração Pública, recebendo em sua composição segmentos da sociedade civil. Sobre o assunto vide GONÇALVES, Carla Maria Barreto. **Os novos rumos gerenciais e democráticos da gestão pública financeira e a implementação do Conselho de Gestão Fiscal previsto na LRF**. 2012. 81f. Monografia (Graduação). Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012, p. 78.

⁹⁸ Eis a letra da legislação: Art. 100, CF, [...]§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, **a atualização de valores de requisitórios**, após sua expedição, até o efetivo pagamento, **independentemente de sua natureza**, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios.

⁹⁹ Trecho do Voto-Vista do Relator, Min. Luiz Fux: “Ocorre que o referencial adotado não é idôneo a mensurar a variação do poder aquisitivo da moeda. Isso porque a remuneração da caderneta de poupança, regida pelo art. 12 da Lei nº 8.177/91, com atual redação dada pela Lei nº 12.703/2012, é fixada *ex ante*, a

Nesse contexto, conquanto o tema em si esteja pacificado na jurisprudência, a prática de duplo critério de correção para dívidas e débitos fazendários segue ocorrendo em diversas Unidades da Federação. No Ceará, por exemplo, a situação é apresentada por Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰⁰:

Realmente, conforme o art. 1º da ‘Nota Explicativa SEF’ nº 5, de 13 de setembro de 2004 (Proinfo, 2004, online), o Estado, quando tem de devolver ao contribuinte valores por este pagos a maior, corrige-os por meio da Ufirce, unidade fiscal de referência adotada pelo Estado do Ceará. Quando, porém, se trata de cobrar do sujeito passivo quantias em atraso, o critério de correção é a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), o que gera uma diferença bastante expressiva (CEARÁ, 1997ª, RICMS, art. 77). De fato, além de a Selic ter variação superior à Ufirce, a atualização da primeira é mensal, enquanto a segunda é atualizada apenas anualmente, o que faz com que débitos pagos indevidamente e restituídos ou compensados no mesmo exercício não sofram correção alguma.

O próprio autor menciona que a disparidade, além de violar a isonomia entre Estado e contribuinte sem fundamento, é ilegal, pois viola disposição expressa da lei estadual nº 12.670/97 – a qual dispõe expressamente em sentido contrário.

Mais que uma vulnerabilidade formal extremamente onerosa para o contribuinte, pela qual este deixa de receber os valores devidos por seus créditos contra o Estado, o ora demonstrado ressalta a fragilidade da função legislativa para evitar que normas violadoras do estatuto do contribuinte adentrem o ordenamento jurídico, o que reforça a já mencionada vulnerabilidade material. Em outras palavras, resta evidente que a administração fiscal, por seu caráter vinculado, pode vir a aplicar norma inconstitucional, nos âmbitos administrativo ou judicial, até que o STF declare a inconstitucionalidade da norma, interregno em que muitos abusos podem ocorrer, a despeito do princípio da legalidade.

3.2.2.2 *Sanções políticas*

Apesar de nome ser inadequado, sanções políticas são práticas ilícitas não raro utilizadas pela administração fiscal para forçar indiretamente o cumprimento da obrigação tributária. Acerca do tema, comenta Hugo de Brito Machado¹⁰¹:

partir de critérios técnicos em nada relacionados com a inflação empiricamente considerada [...]. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.425/DF**. Rel. Min. Ayres Britto. Redator: Min. Luiz Fux. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI), Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5067184>>. Acesso em 25.04.2015.

¹⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 37.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 511– 512.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade nos documentos fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, entre muitos outros.

[...]

Apesar de inconstitucionais, as sanções políticas são hoje largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido frequente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir ao contribuinte a prática de certos atos, livrando-o das sanções políticas.

Ocorre que do deferimento do *writ* nenhuma consequência decorre capaz de inibir tais práticas arbitrárias. Por isso proliferam, e se repetem, até para o mesmo beneficiário da ordem judicial, que tem de ser repetida em todos os casos, gerando enorme encargo para o Judiciário.

O autor ressalta que a inconstitucionalidade é evidente, sendo as sanções políticas uma restrição ilícita à livre iniciativa e ao direito ao exercício de atividade econômica, violando ainda a ampla defesa e o contraditório, tendo em vista que a autoridade fiscal que impõe a restrição indevida não possui competência para avaliar a legalidade da exigência do tributo. Por outro lado, conforme observado à mencionada obra, uma forma de inibir a prática seria a proposição de ações indenizatórias contra a Administração Pública, apesar de não atingirem diretamente a autoridade coatora que praticou o ilícito. De pronto, ressalta que a impunidade dos agentes públicos que cometem tais atos é um dos principais fatores para a perpetuação da prática.

Observe-se que os arts. 121 e seguintes da Lei nº 8.112/90 estabelece a responsabilidade do servidor pelos danos que vier a causar pelo exercício irregular de suas funções, tendo a Administração direito de regresso contra ele quando o dano for causado a terceiro (no caso, o contribuinte). Outra forma historicamente eficiente de combate às sanções políticas tem sido as Súmulas de Cortes Superiores brasileiras que vedam condutas específicas, a exemplo do Enunciado das Súmulas do STF nº 70, 323 e 547¹⁰².

¹⁰² Súmula nº 70, STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”; Súmula nº 323, STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”; Súmula nº 547, STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

3.2.2.3 Direito à informação e notas sobre a experiência internacional de uma declaração de direitos do contribuinte

A amplitude, profundidade e dinamicidade do sistema normativo tributário ensejam uma espécie de vulnerabilidade formal que James Marins¹⁰³ denomina “cognoscitiva” para o contribuinte. Em outras palavras, a despeito da pressuposição jurídica de que a ninguém é lícito descumprir a lei alegando seu desconhecimento (art. 3º, LINDB), a miríade de normas tributárias constitucionais, complementares, legais e infralegais, suas frequentes mudanças textuais ou, não raro, as mudanças de sua interpretação, tornam muito dificultoso ao cidadão-contribuinte ter ciência plena de suas efetivas obrigações principais e acessórias. Em acréscimo a essa debilidade, Antônio Amaral¹⁰⁴ relata outra situação análoga:

O contribuinte sofre a imposição tributária 24 horas por dia, 365 dias ao ano. No entanto, sofre também o comum constrangimento, mesmo em capitais, de ter barrado o acesso a repartições fiscais que atendem ao público somente ora no período da manhã, ora à tarde. Além dos graves problemas com protocolos e obtenção de esclarecimentos, vistas de processos etc., que possam causar ao direito à obtenção de certidões, à informação, à ampla defesa e ao contraditório, tal vedação ao direito de acesso do cidadão aos órgãos públicos, durante o expediente ordinário, em horário integral, em dias úteis, certamente é incompatível com o nível elevadíssimo de arrecadação tributária e desenvolvimento do Brasil.

Da observação do autor, nota-se que a vulnerabilidade da desinformação não é apenas formal, podendo ainda ser processual quando atinge processos administrativos e judiciais. Por outro lado, deve-se observar que ela não é uma particularidade brasileira, tendo sido apontada em diversos outros ordenamentos jurídicos. Cumpre trazer a experiência de outros países relativamente ao tema.

Nos Estados Unidos, no curso da reforma tributária empreendida pela gestão Reagan, promulgou-se, em 21 de outubro de 1988, o *Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988* (Ato de Disposições Técnicas e Diversas sobre Arrecadação – TAMRA, em tradução livre pelo autor), alterando em profundidade as normas processuais tributárias. No diploma legal, consta o *Omnibus Taxpayer Bill of Rights* (Estatuto em Profundidade dos Direitos do Contribuinte, em tradução livre pelo autor), onde consta uma declaração genérica de princípios sobre a relação do contribuinte com o *Internal Revenue Service* (IRS

¹⁰³ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 40 – 41.

¹⁰⁴ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. Estatuto de Direitos Básicos do Contribuinte. **Direito Tributário & Direitos Fundamentais: Limitações ao poder de tributar.** MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 95, 96.

ou Serviço Interno de Arrecadação, em tradução livre pelo autor, equivalente da Receita Federal brasileira). A iniciativa desencadeou uma série de atos legislativos assim sintetizados por Valdés, Molina e Subirana¹⁰⁵:

Em definitivo, pode-se dizer, portanto, que nos Estados Unidos não existe, como tal, um estatuto do contribuinte. O que se produz ao final dos anos oitenta, em uma primeira onda, e a o final dos noventa, em um segundo ataque, é uma reforma em profundidade do Código Interno de Arrecadação (12) que incluiu abundantes preceitos relativos à ordenação das relações formais entre contribuintes e a Administração. Entre as disposições adotadas se previa que se elaborasse um documento, cuja compreensão fosse acessível para a generalidade dos contribuintes, em que se explicassem ao cidadão os procedimentos de comprovação ou de execução, os direitos que lhe cabem nos mesmos e as obrigações que em seu desenvolvimento vinculam aos funcionários da Administração.

Por conseguinte, atualmente, o IRS oferece a todos os contribuintes estadunidenses um informe com uma síntese de seus principais direitos¹⁰⁶, entre os quais se menciona: o direito a ser informado, a receber um serviço de qualidade, de não pagar mais que o correto montante do tributo, de desafiar a posição do fisco e ser ouvido, etc.. Valdés, Molina e Subirana¹⁰⁷ observam ainda a criação, em 1989, do *Office of Taxpayer Services* (Escritório de Serviços ao Contribuinte, em tradução livre pelo autor), órgão independente, o qual concentra toda a oferta de informação da IRS ao contribuinte, na forma de folhetos, publicações, gráficos, modelos, manuais, assistência telefônica gratuita, etc. Ressalvam que, conquanto o teor do material não vincule a Administração, a jurisprudência tende a reconhecer o direito do contribuinte a ver suas obrigações administradas conforme os critérios dos informativos publicados pelo IRS.

Da iniciativa estadunidense na década de 80, legislações e iniciativas afins se dispersaram por diversos países, inclusive na forma de códigos de defesa do contribuinte,

¹⁰⁵ VALDÉS, José Antonio Rozas. MOLINA, Pedro M. Herrera. SUBIRANA, Sonia Mauricio. Estatuto del Contribuyente: una visión comparada. **Crónica Tributaria**. Num. 94/2000, p. 87 – 88. Disponível em: <<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/55128>>. Acesso em 10.10.2014. Tradução livre pelo autor do original: “En definitivo, pues, puede decirse que en Estados Unidos no existe, como tal, un estatuto del contribuyente. Lo que se produce a finales de los años ochenta, en una primera oleada, y a finales de los noventa en una segunda atacada, es una reforma en profundidad del *Internal Revenue Code* (12) que incluyó abundantes preceptos relativos a la ordenación de las relaciones formales entre los contribuyentes y la Administración. Entre las disposiciones adoptadas se preveía que se elaborase un documento, cuya comprensión fuera asequible para la generalidad de los contribuyentes, en el que se explicasen al ciudadano los procedimientos de comprobación o de ejecución, los derechos que le asisten los mismos y las obligaciones que en su desarrollo vinculan a los funcionarios de la Administración”.

¹⁰⁶ Uma réplica do informe oferecido pela IRS pode ser encontrada no sítio virtual a seguir, referente à Publicação nº 1, 2014: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>>. Acesso em 20.05.2015. Remete-se o leitor ainda ao seguinte sítio: <<http://www.irs.gov/Taxpayer-Bill-of-Rights>>. Acesso em 20.05.2015.

¹⁰⁷ VALDÉS, MOLINA, SUBIRANA. *Op. cit.*, p. 88.

consoante sintetiza relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, ainda em 1990¹⁰⁸:

Muitos países elaboraram esses direitos e obrigações básicas em uma carta de direitos dos contribuintes. Esses documentos frequentemente incluem declarações sobre comportamentos esperados de oficiais e contribuintes. Alguns países escolheram consolidar as medidas tomadas para proteger os contribuintes em uma “carta de direitos dos contribuintes” ou “declaração”. Em alguns países elas tomaram a forma de uma declaração geral de amplos princípios que devem governar a relação entre autoridades fiscais e o contribuinte. Em outros países, os documentos oferecem um guia mais detalhado dos direitos do contribuinte em cada etapa do processo de fiscalização. Outros países ainda assumiram a abordagem de incluir declarações como “declarações de missão” para a administração fiscal. Ademais, deve-se destacar que mesmo países sem uma carta de direitos do contribuinte podem, contudo, veicular igual importância aos direitos do contribuinte e, na prática, nesses países os contribuintes têm direitos similares àqueles encontrados em declarações formais.

Do ora apresentado, outra categoria de vulnerabilidades do contribuinte resta assente. A experiência de outros países comprova sua existência e que podem ser tuteladas por meios jurídicos diversos, sendo eficientes para enfrentar as vulnerabilidades formais. Considerando a realidade brasileira, conquanto uma codificação não seja o único meio de enfrentar a desigualdade nas relações entre fisco e contribuinte, tendo em vista que o CTN tem *status* de Lei Complementar, entende-se que uma codificação de igual nível normativo é sim necessária para concentrar direitos do contribuinte já positivados; consolidando-os quando de aplicação controversa e ampliando-os para prever, por exemplo, amplo direito de acesso à informação e de orientação do contribuinte pela administração fiscal, elenco de práticas abusivas vedadas (as chamadas sanções políticas) e a responsabilidade funcional do agente que cometer o ilícito e critérios equânimes e permanentes de correção de créditos e débitos fazendários.

¹⁰⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note**. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf>. Acesso em 22.05.2015. Tradução livre pelo autor do original: “Many countries have elaborated these basic rights and obligations into a taxpayers’ charter. These documents often include statements about behaviors expected from officials and taxpayers. Some countries have chosen to consolidate the measures taken to protect taxpayers into a ‘taxpayers’ charter’ or ‘declaration’. In some countries they have taken form of a general statement of the broad principles which should govern the relationship between the tax authorities and the taxpayer. In other countries, the documents provide a more detailed guide to the rights of taxpayers at each state in the assessment process. Yet other countries have taken de approach of including statements about behaviors expected from officials and taxpayers in documents such as mission statements for the tax administration. Accordingly, it should be stressed that even countries without a taxpayer charter may, nevertheless, attach equal importance to taxpayers’ rights and that in practice taxpayers’ rights and that in practice taxpayers in such countries have rights similar to those found in formal taxpayers’ charter statements”.

3.2.3 Vulnerabilidades processuais do contribuinte

Trata da relação entre contribuinte e Fazenda Pública nos processos administrativo e judicial, envolvendo a função do Estado para dirimir conflitos jurídico-tributários e aplicar a norma ao caso concreto, seja de maneira típica, quando exercida pelo Judiciário, seja de maneira atípica, quando exercida pela administração fiscal no contencioso administrativo.

Por conseguinte, deve-se notar que, no anteprojeto original do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, havia dois livros sobre os processos administrativo e judicial na seara tributária, porém a comissão de elaboração decidiu excluir os dispositivos do texto final, entendendo que mereciam lei especial¹⁰⁹. Em 1966, o Ministério da Fazenda chegou a formar comissão para analisar um anteprojeto para elaborar tal lei, mas a iniciativa foi frustrada¹¹⁰.

Dessa forma, o esforço de racionalização das normas tributárias empreendido pelo CTN não abrangeu as normas processuais tributárias que ainda hoje são regidas por diferentes diplomas legais, a exemplo do Decreto nº 70.235/72 e da Lei nº 6.830/80 e, subsidiariamente, do CPC (Lei nº 5.869/73, em breve Lei nº 13.105/2015) e da Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal).

3.2.3.1 Algumas notas sobre a Fazenda Pública em juízo e o “princípio” da supremacia do interesse público sobre o privado.

É notória a distinção entre privilégios e prerrogativas no que tange ao gozo de direitos especiais. Nesse sentido, a legislação processual civil brasileira oferece uma série deles à Fazenda Pública, alguns dos quais são listados por Ricardo Lobo Torres¹¹¹:

[...] contagem em quádruplo do prazo para contestar (art. 188, CPC), reconvir, responder à ação rescisória, qualquer que seja o rito ou a lei especial; prazo em dobro para recorrer (art. 188, CPC), seja o recurso previsto no CPC ou em leis extravagantes; execução por precatório requisitório (art. 117, CPC e art. 100, CF); fixação equitativa dos honorários advocatícios (art. 20, §4º, CPC) duplo

¹⁰⁹ LAQUI, Juan Carlo. O projeto de Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, Notas e Comentários, nº 44, 1956, p. 541. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/15916/14746>>. Acesso em 19.05.2015.

¹¹⁰ Para conhecer a proposta da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, remete-se o leitor para o seguinte sítio virtual: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12764>>. Acesso em 19.05.2015.

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 352.

grau obrigatório de jurisdição (art. 475, CPC), com reexame integral pelo Tribunal e proibição de reforma contra a Fazenda.

James Marins assim elucida essa diferença nas posições processuais de Estado e cidadão-contribuinte:

A justificativa da Fazenda Pública para que permaneça – e ainda seja ampliado – o estado de desigualdade material, formal e processual reside na urgência arrecadatória do Estado. Esta argumentação converge para o princípio da ‘supremacia do interesse público sobre o particular’.

Não cumpre discutir no presente estudo se esses direitos processuais são prerrogativas ou privilégios, mas o parâmetro para avaliá-lo do ponto de vista acadêmico: a prevalência do interesse público sobre o privado e sua utilização para parametrizar as relações tributárias em juízo.

Por conseguinte, Humberto Ávila¹¹² entende que não existe uma norma-princípio da “supremacia” do interesse público sobre o privado no Direito nacional. Destaca que a arrecadação de tributo pela administração fiscal atende interesse público secundário, ou seja, atende o interesse do Estado como pessoa jurídica de direito público. Dessa forma, o que ele autoriza é a ponderação dos interesses privados em face dos públicos, não a automática restrição dos primeiros.

Raquel Machado, por sua vez, esclarece que por interesse público primário deve-se entender a proteção de direitos fundamentais, incluindo os individuais, pelo que conclui, com apoio na lição de Luis Roberto Barroso, não ser possível que ato da Administração Pública viole tais direitos e, simultaneamente, atenda o interesse público. Inadequada, portanto, a invocação abrangente e genérica do interesse público na relativização de direitos do contribuinte¹¹³.

Contexto em que, entre suas conclusões, menciona-se¹¹⁴:

l) exatamente por ser conceito verdadeiramente indeterminado, que pode se materializar de modo diverso em cada situação, o ‘interesse público’ não pode ser invocado, genericamente, para justificar a validade de determinado ato estatal, sob pretexto de que este o realiza. Demanda obrigatoriamente uma clara

¹¹² ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, nº 11, set./nov. 2007, p. 29. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf> >. Acesso em 10.12.2014.

¹¹³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006, p. 123 – 128.

¹¹⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 145 –146.

fundamentação que demonstre como o interesse público na situação considerada é prestigiado;

Cristalino, portanto, que a mera necessidade arrecadatória da Fazenda não pode servir para lhe colocar em situação privilegiada no processo tributário, o que seria condenável privilégio, sendo necessária a ponderação de interesses efetivamente públicos, na forma da defesa de direitos fundamentais face aos interesses de particulares.

A vulnerabilidade do contribuinte está, portanto, principalmente na tomada de posições hermenêuticas infundada e aprioristicamente em favor da administração fiscal¹¹⁵. Um diploma legal para codificar os direitos dos contribuintes não traria uma solução imediata a essa vulnerabilidade, mas marcaria um movimento importante na mudança da cultura que a sustenta.

3.2.3.2 Razoável duração do processo administrativo tributário

A EC nº 45/2004 incluiu o inciso LXXVIII ao art. 5º, CF, assegurando a razoável duração do processo nos âmbito administrativo e judicial, no mesmo sentido do disposto pelo art. 8º, item 1º da Convenção Interamericana de Direitos Humanos da Organização dos Estados Americanos (OEA), ratificada pelo Brasil.

James Marins¹¹⁶ esclarece o conteúdo normativo explicando que a razoável duração do processo tem dois propósitos antagônicos, devendo os prazos: “serem *suficientemente amplos* para não prejudicar a prática do ato e *adequadamente curtos* para não eternizar o *iter processual*” [grifos no original]. Ressalva, porém, que, no Brasil, esse duplo mecanismo de preclusões processuais, que operam para as partes e para o julgador do processo, não logra consolidar um tempo razoável de entrega da tutela processual. Ou seja, a despeito da observância dos prazos processuais, o Estado demora demasiado a solucionar o conflito que lhe é apresentado, eternizando-o em prejuízo da segurança jurídica.

No contexto dos processos administrativos ora em análise, os dados relativos ao âmbito federal são preocupantes. O relatório sobre entrada e saída de processos do

¹¹⁵ Nesse contexto, vale mencionar a lição: “No estado democrático moderno, cada indivíduo é muito *frágil* para defender-se a si mesmo e muito *isolado* para poder contar com a ajuda dos outros indivíduos, por isso a defesa de cada indivíduo e de todos está na lei e no juiz chamado a aplicá-la” [grifos no original], BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 2009, p. 100.

¹¹⁶ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 63.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ¹¹⁷ mostra que, em 2014, por exemplo, entraram 59.725 processos, equivalentes a R\$ 526.849.260,00 (quinhentos e vinte e seis milhões oitocentos e quarenta e nove mil duzentos e sessenta reais). Saíram naquele ano na forma de acórdão, diligência ou outros, a cifra de 51.213 processos, correspondentes a R\$ 499.726.360,00 (quatrocentos e noventa e nove milhões setecentos e vinte e seis trezentos e sessenta reais).

Conquanto os números reflitam saldo negativo aparentemente pouco expressivo, pois foi o menor saldo negativo dos últimos quatro anos, quando se percebe que nos três anos anteriores o saldo foi negativo em proporções maiores, nota-se o esforço e a dificuldade do órgão para dar vazão à grande carga de processos.

Nesse contexto, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 fixou prazo de 360 dias para a prolação das decisões administrativas, porém o descumprimento do prazo ali estipulado, ao contrário de ensejar uma preclusão processual na forma de uma prescrição intercorrente, por exemplo, não possui consequências jurídicas previstas em lei, pois não há previsão nesse sentido em lei complementar (no caso, o CTN) ¹¹⁸.

No âmbito da ADI nº 124/SC, o Supremo Tribunal Federal¹¹⁹ apontou a necessidade de lei complementar federal para a instituição da prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário, cumprindo mencionar a ementa do julgamento:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade

¹¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Fluxo de entradas e saídas de processos, 2011, 2012, 2013, 2014**. Portal de Notícias. 16/04/2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Noticias/listarNoticias.jsf>>. Acesso em 20.05.2015.

¹¹⁸ Machado Segundo relata as divergências jurisprudenciais acerca da chamada “prescrição intercorrente” ou “perempção”: “Pelo que se vê, o STF não só afirmou (mero *obiter tantum dictum*, é certo) a inexistência do tal prazo em lei complementar, como declarou a inconstitucionalidade de lei estadual que fixava um prazo dessa natureza. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 185).

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124/SC**. Rel. Joaquim Barbosa. Requerente: Governo do Estado de Santa Catarina, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=586937>>. Acesso em 05.06.2015.

está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. **Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal.** Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. [Grifou-se]

Dessa forma, um Código de Defesa do Contribuinte na forma de uma lei complementar federal poderia suprir essa lacuna do ordenamento, instituindo a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo tributário, no que atenderia ao direito fundamental do cidadão-contribuinte à razoável duração do processo.

Face ao exposto na presente seção, é possível entender que uma codificação de direitos do contribuinte, embora não pudesse fazer às vezes de codificar a legislação processual tributária, poderia contribuir para uniformizar as regras processuais, preenchendo lacunas como a acima apontada ou afastando divergências jurisprudências, a exemplo dos limites de aplicação de dispositivos do CPC e da Lei nº 9.784/99 ao processo tributário, ou mesmo incorporando dispositivos que fossem considerados cabíveis. Em outras palavras, reduzindo o grau de insegurança do cidadão-contribuinte nos processos administrativos e judiciais.

3.3 Em face das vulnerabilidades do contribuinte brasileiro: experiências estaduais

A análise dos subtópicos anteriores logrou evidenciar cabalmente a profundidade e amplitude das vulnerabilidades dos contribuintes em face do Estado no exercício de suas diferentes funções: legislar, administrar ou julgar.

Ao passo que nem todas essas vulnerabilidades poderiam ser tuteladas mediante uma codificação de direitos dos contribuintes, restou demonstrado que principalmente as de cunho formal e processual podem ser consideravelmente atenuadas pela via normativa – opção que não seria originalidade brasileira, tendo em vista que já tomada por diversos países ainda na década de 80 e 90.

Em verdade, se existe a necessidade de um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro, note-se que algumas Unidades da Federação têm tomado a dianteira e promulgado por si seus próprios códigos, fazendo uso de sua competência legislativa concorrente em matéria tributária (art. 24, I, CF).

Nesse sentido, sem prejuízo de outros, inclusive do Estado do Ceará¹²⁰, cumpre mencionar os Códigos de Defesa do Contribuinte de São Paulo (Lei Complementar Estadual nº 939/03) e de Minas Gerais (Lei Estadual nº 13.515/00), por sua antiguidade e pela amplitude de seus dispositivos.

A codificação paulista, mais recente, possui apenas 25 artigos e cinco capítulos: (i) Das Disposições Preliminares; (ii) Dos Direitos Garantias e Obrigações do Contribuinte; (iii) Dos Deveres da Administração Fazendária; (iv) Do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte; (v) Da Disposição Final e Transitória. O texto legal, em si, muito recorda uma declaração geral de princípios, repetindo dispositivos já existentes no ordenamento, mas condensando-os em único diploma.

Sua maior inovação está ao art. 21, que institui o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON), órgão de composição paritária de atuação na defesa dos interesses dos contribuintes, especialmente no que tange uma política estadual de proteção ao contribuinte. O órgão funciona ainda como fiscal da administração tributária estadual, podendo receber reclamações que, se procedentes, podem levar a representações contra o funcionário implicado na infração de dispositivos do Código ou de direitos do contribuinte em geral.

Por conseguinte, nota-se que a experiência paulista deriva diretamente da codificação mineira, sendo ambas muito semelhantes. Esta possui 41 artigos, organizando-se em oito seções: (i) Dos Princípios; (ii) Dos Direitos do Contribuinte; (iii) Da Proteção, da Informação e da Orientação ao Contribuinte; (iv) Das Vedações; (v) Das Normas e Das Práticas Abusivas; (vi) Do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte (SisDECON); (vii) Das Sanções; (viii) Das Disposições Gerais.

Em Minas Gerais, instituiu-se também um sistema de proteção ao contribuinte, composto pela Câmara de Defesa do Contribuinte (CADECON).

¹²⁰ Lei Complementar Estadual nº 130 de 6 de janeiro de 2014.

Importante notar que a estrutura, especialmente do Código mineiro, em muito lembra o Código de Defesa do Consumidor¹²¹, inclusive na previsão de um órgão administrativo próprio para efetivar uma política de proteção a uma categoria considerada vulnerável em suas relações jurídicas.

Outra característica perceptível é a repetição de dispositivos normativos com intenção didático-pedagógica, consoante observa Fernando Martuscelli¹²²:

Ocorre que entre os direitos e garantias do contribuinte há aqueles amparados por hermenêutica constitucional. E, sem embargo de dúvida, campeia por entre os que operam o direito um vício grave, a confusão entre implicitude e inexistência. A Lei n. 13.515 de 7 de abril de 2000, ao repisar mandamentos constitucionais explícitos e implícitos, no mais das vezes, realiza o pedagógico trabalho de indicar a existência de direitos ignorados.

Dessa forma, as experiências estaduais acima demonstram uma especial preocupação com o direito à informação, na forma já analisada na seção 3.2.2.3, tutelando um dos pontos da chamada vulnerabilidade formal, mas, obviamente, sua aplicabilidade é limitada às relações entre os contribuintes dos respectivos estados e a administração fiscal daquela Unidade Federativa, não se aplicando aos Municípios, tampouco à União.

Nesses termos, entende-se apresentada e comprovada a existência de ampla variedade de vulnerabilidades do contribuinte brasileiro, algumas das quais podem ser tuteladas mediante um Código de Defesa do Contribuinte de âmbito federal, daí a necessidade do diploma debatido no presente estudo, sendo ainda apresentadas algumas das possíveis soluções normativas para fazer face às debilidades identificadas.

Por conseguinte, ao próximo tópico, será abordada a oportunidade de tal codificação, analisando-se os projetos de lei em trâmite perante o Congresso Nacional sobre a matéria.

¹²¹ Não de outra forma, a Lei nº 8.078/90, embora conte mais de cem artigos, divide-se em seis títulos: (i) Dos Direitos do Consumidor; (II) Das Infrações Penais; (iii) Da Defesa do Consumidor em Juízo; (iv) Do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor; (v) Da Convenção Coletiva de Consumo; (vi) Disposições Finais.

¹²² MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Código de defesa do contribuinte**. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica, 2001, p. 8.

4 A OPORTUNIDADE DE UM CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO

O presente capítulo pretende analisar os projetos de lei referentes à instituição de um Código de Defesa do Contribuinte, em trâmite no Congresso Nacional, tomando por parâmetro os referenciais teóricos e normativos apresentados nos capítulos anteriores, principalmente no que tange às vulnerabilidades do cidadão-contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro. Objetiva-se verificar se os projetos de lei estão aptos a enfrentar as questões levantadas, bem como avaliar os mecanismos jurídicos que apresentam para a tutela das vulnerabilidades identificadas.

A análise dos projetos será feita pelo método qualitativo da avaliação legislativa *ante* mediante a aplicação de questionário-modelo preparado para essa finalidade.

4.1 O método de análise de avaliação legislativa

Em um contexto de inflação legislativa como o contemporâneo, a eficácia de normas jurídicas que ingressam no ordenamento fica comprometida, motivo pelo qual o fenômeno legislativo é atualmente objeto de estudo da chamada Ciência da Legislação ou Legística, a qual propõe métodos de racionalização e de otimização do processo legislativo.

A Ciência da Legislação, por sua vez, não se confunde com a teoria da decisão jurídica, tendo em vista que a segunda toma a norma como dado pré-existente para ser utilizado na interpretação e aplicação do direito, ao passo que a primeira considera também normas pré-existentes, mas contempla ainda dados como as necessidades sociais, as exigências da linguagem jurídica e outras condições para otimizar a produção de normas, seja no âmbito do Legislativo, seja no âmbito de órgãos da Administração¹²³.

Não cumpre ao presente trabalho analisar a fundo essa vasta ciência, porém adotar-lhe um método em particular e aplicar ao objeto escolhido para o estudo. Conforme proposta de Manuel Atienza¹²⁴, a metódica da legislação é composta por metanormas aplicadas ao nascimento de normas jurídicas, regras que estabelecem um percurso racional para a gênese da norma, entre elas:

¹²³ SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. **Avaliação Legislativa no Brasil**: um estudo de caso sobre as normas de controle das transferências voluntárias de Recursos Públicos para entidades do terceiro setor. Dissertação de mestrado apresentada perante a Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 2008, p. 25.

¹²⁴ NATASHA, Natasha Schmitt Caccia. *Op. cit.*, p. 29 – 30.

- i) Identificação e definição de um problema cuja solução é atribuída à ação legislativa;
- ii) Determinação dos objetivos da legislação;
- iii) Definição dos meios potencialmente aptos a gerar os efeitos pretendidos pela legislação e das alternativas diversas para a solução do problema;
- iv) *Avaliação legislativa* prospectiva ou *ex ante*, consistente na averiguação da capacidade de os possíveis efeitos a serem produzidos pela legislação serem aptos a realizar os fins declarados ou implícitos da legislação.
- v) Escolha do meio ou solução legislativa que será submetida à votação;
- vi) Implementação da lei;
- vii) *Avaliação legislativa* retrospectiva ou *ex post*, consistente no exame dos reais efeitos produzidos pela legislação e na sua comparação com os objetivos declarados ou implícitos da legislação;
- viii) Adaptação, se necessária, da legislação com base na *avaliação legislativa*.

Das etapas propostas para esse processo, a que interessará fundamentalmente este estudo será o item iv, ou seja, a avaliação legislativa *ex ante* ou prospectiva, com os objetivos supramencionados, pois “A lei frequentemente é condição necessária, porém não suficiente, para que os objetivos estabelecidos pelo legislador sejam atingidos”¹²⁵.

Nesse contexto, para atingir os efeitos pretendidos, ela depende da existência de recursos financeiros, infraestrutura técnica, capacitação e treinamento dos funcionários que a aplicação, bem como da colaboração dos destinatários da legislação.

Para este método, aquilatar os efeitos de uma legislação significa considerar três critérios: efetividade ou eficácia social, a observância dos destinatários da norma ao comportamento esperado; eficácia, aptidão técnica das proposições jurídico-normativas de realizar um objetivo dado (nota de rodapé sobre o fato do objetivo da lei vir exposto no preâmbulo da lei, na exposição de motivos do projeto ou nos próprios debates legislativos); eficiência, a qual se manifesta como relação positiva entre os custos e os benefícios gerados pela legislação, seja na perspectiva da Administração, seja na dos destinatários¹²⁶.

Por óbvio, cabem as ressalvas de que a avaliação se dá no campo da probabilidade, tendo em vista ser impossível prever todos os efeitos possíveis de uma legislação, bem como no campo da subjetividade, tendo em vista os limites materiais de toda pesquisa. Vale ainda mencionar a ressalva de Salinas no sentido de que “o ato de avaliar, independentemente de seu objeto, pressupõe um ponto de referência um modelo para que possa atribuir um valor ao que está sendo avaliado”¹²⁷.

¹²⁵ NATASHA, Natasha Schmitt Caccia. *Op. cit.*, p. 49.

¹²⁶ MADER, Luzius. Evaluating the Effects: A contribution to the quality of legislation. *Statute Law Review*, Oxford, vol. 22, nº 2, 2001, p. 126.

¹²⁷ NATASHA, Natasha Schmitt Caccia. *Op. cit.*, p. 41.

Para o presente estudo, o ponto de referência para a avaliação dos projetos de lei serão os capítulos anteriores, que trataram da cidadania fiscal, do subsistema constitucional tributário brasileiro, e das diversas vulnerabilidades do cidadão contribuinte no País.

A técnica utilizada, por sua vez, será a aplicação de um *checklist*, modelo de questionário adaptado para a avaliação uniforme dos projetos de lei. O questionário para o presente estudo foi sintetizado e adaptado a partir do Anexo I do Decreto nº 4.176/02¹²⁸, o qual aplica uma avaliação legislativa *ex ante* para as propostas legislativas e normativas da União, podendo ser encontrado no presente estudo ao Anexo A.

4.2 Identificação do objeto empírico

A pesquisa se debruçou sobre os projetos de lei de iniciativa de deputados federais ou de senadores, em trâmite no Congresso Nacional, entre os anos de 2000 e 2014, sendo a consulta das iniciativas realizada aos portais virtuais de cada Casa Legislativa¹²⁹.

Aplicar-se-ão questionários diferentes mesmo àqueles projetos que tramitam apensados a outros, tendo em vista a relação material que contêm. Não de outra forma, o apensamento no trâmite da Câmara dos Deputados significa que o presidente da Casa entendeu haver conexão das matérias tratadas entre projetos de lei propostos.

Abaixo segue tabela descritiva do objeto empírico da presente análise:

Tabela 1 – Objeto empírico de análise

Projeto de Lei	Casa Legislativa/ Proponente	Tipo de lei	Status de Tramitação (09.04.2015)	Altera outros diplomas:	Questionário	Anexo
PLP 194-2001	Câmara dos Deputados / Chico da Princesa (PSDB-PR)	Complementar	Tramitando	CTN	Questionário 1	Anexo B
PLP 70-2003	Câmara dos Deputados / Davi Alcolumbre (PDT-AP)	Complementar	Arquivado	CTN e Lei nº 6830/80	-	-
PLP 235-2005	Câmara dos Deputados / Gerson	Complementar	Arquivado	CTN e Lei nº 6830/80	-	-

¹²⁸ BRASIL, Decreto nº 4.176, de 28 de março de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4176.htm#anexoi>. Acesso em 15.03.2015.

¹²⁹ BRASIL. Portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/sileg/default.asp>>. Acesso em 13.02.2015; BRASIL. Portal do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/>>. Acesso em 13.02.2015.

	Gabrielli (PFL-BA)					
PLP 285-2005	Câmara dos Deputados / Zulaiê Cobra (PSDB-SP)	Complementar	Apensado ao PLP 194-2001 e tramitando	CTN	Questionário 2	Anexo C
PLP 27-2007	Câmara dos Deputados / Sandro Mabel (PMDB-GO)	Complementar	Arquivado	-	-	-
PLP 37-2007	Câmara dos Deputados / João Dado (PDT-SP)	Complementar	Apensado ao PLP 194-2001 e tramitando	CTN	Questionário 3	Anexo D
PLP 38-2007	Câmara dos Deputados / Sandro Mabel (PR-GO)	Complementar	Apensado ao PLP 194-2001 e tramitando	CTN e Lei nº 6830/80	Questionário 4	Anexo E
PLP 2557-2011	Câmara dos Deputados / Laércio Oliveira (PR-SE)	Ordinária	Tramitando	-	Questionário 5	Anexo F
PLS 298-2011	Senado / Katia Abreu (PSP-TO)	Complementar	Tramitando		Questionário 6	Anexo G
PLP 443-2014	Câmara dos Deputados / Laércio Oliveira (SD/SE)	Complementar	Apensado ao PLP 38/2007 e tramitando	CTN e Lei nº 6830/80	Questionário 7	Anexo H

Fonte: elaborado pelo autor.

A seguir, apresenta-se o modelo de questionário que será aplicado para analisar os projetos de lei acima mencionados.

4.3 Apresentação do questionário-modelo

O método de avaliação legislativa *ex ante* via *checklist* acima apresentado acima exige a formulação de um questionário a ser aplicado aos projetos legislativos com vistas a analisá-los de maneira uniforme, possibilitando comparações.

O parâmetro para a formulação do questionário abaixo, reitere-se, foi o Anexo I do Decreto nº 4.176/02, utilizado pela União quando de suas propostas normativas, seja no âmbito da Administração Pública, seja para o Congresso Nacional, repete-se

Por conseguinte, adaptou-se o questionário para as especificidades de uma proposta legal oriunda das Casas Legislativas, simplificando-o para os fins do presente estudo. Ressalve-se que as respostas são elaboradas segundo uma avaliação subjetiva, tendo como base os critérios a seguir e a base teórica apresentada nos capítulos anteriores. Abaixo, seguem as perguntas e os respectivos critérios das respostas.

QUESTIONÁRIO-MODELO

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Parâmetro: Exposição de Motivos ou Justificativa da proposta legislativa.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

Parâmetro: Exposição de Motivos ou Justificativa da proposta legislativa.

III. Quais os principais instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte? (Exemplo: medidas destinadas à aplicação e execução de dispositivos já existentes; alterações legislativas; programas de incentivo; auxílio para que os próprios destinatários alcançados pelo problema envidem esforços que contribuam para sua resolução).

Parâmetros: principais instrumentos legais de interesse do cidadão contribuinte.

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?

Parâmetros:

- Pontos de principal interesse para o cidadão;
- Eficácia (precisão, grau de probabilidade de consecução do objetivo pretendido);
- Custos e despesas para o orçamento público;
- Repercussão sobre o ordenamento jurídico;
- Efeitos colaterais e outras consequências;
- Possibilidade de impugnação no Judiciário.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? Caso positivo, é matéria reservada à lei complementar? Caso negativo, para qual ponto falta competência?

Parâmetro: Distribuição de competências na Constituição Federal

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

Parâmetro: Comparação dos objetivos da proposta legislativa com os instrumentos nela identificados.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Parâmetro: Necessidade de regulamentação via decreto.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? A iniciativa repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Parâmetro: Necessidade de regulamentação via decreto.

*VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver *vacatio legis*?*

Parâmetro: Razoabilidade do prazo para entrada em vigor da proposta, caso fosse aprovada.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

Parâmetro: Entende-se por organização a coesão e coerência do conteúdo normativo em artigos, incisos e parágrafos, ao passo que se toma a sistemática pela disposição da proposta em capítulos ou seções.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Parâmetro: Razoabilidade de se exigir efetivo conhecimento pelos cidadãos contribuintes do conteúdo normativo, caso a proposta fosse aprovada.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

Parâmetro: Possibilidade, em análise superficial, de se exigir da Administração Pública integral atendimento do conteúdo normativo, tendo em vista o caráter vinculado da administração fiscal.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

Parâmetro: Quais entidades públicas e/ou privadas podem contribuir para a execução e efetividade das medidas aduzidas pela proposta, caso aprovada.

Apresentado o questionário, abaixo se seguirá a análise de cada projeto especificado.

4.4 Aplicação do método ao objeto: análise dos projetos de lei

No presente subtópico, aplicar-se-á o questionário-modelo aos projetos de lei mencionados na Tabela 1, ressalte-se que todos os projetos de lei seguem anexos ao presente estudo.

4.4.1 PLP 194/2001 (Chico da Princesa – PSDB-PR) – Anexo B

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Conforme a exposição de motivos, objetiva “ampliar direitos e garantias dos contribuintes e fazer com que se tornem conhecidos e aplicados no dia-a-dia das relações entre o Fisco e o contribuinte”. Tem por finalidade ainda integrar, em único diploma legal, direitos dos contribuintes dispersos no ordenamento jurídico.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

O proponente menciona a alta carga tributária brasileira, cujo aumento se materializaria não apenas pelo aumento de tributos, mas também por novos métodos de arrecadação, a exemplo quebra automática de sigilo bancário operacionalizada após o advento da Lei Complementar nº 105/2001.

Ademais, frisa a desigualdade do “peso” da carga tributária sobre os setores da economia, visto que recairia principalmente sobre o setor formal, com maior ônus para aqueles contribuintes desprovidos de uma assessoria tributária capacitada, pelo que sofreriam desigualmente sanções ou penalidades de que não souberam se esquivar.

O Código, portanto, protegeria especialmente tais contribuintes ao unificar direitos hoje dispersos no ordenamento.

III. Quais os principais instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

- a) a fixação de rol de direitos e de garantias do sujeito passivo da obrigação tributária, principalmente estabelecendo prazos para as diligências no âmbito administrativo, a exemplo da fixação de prazos para entrega de certidões e julgamento de consultas tributárias;
- b) a necessidade de a lei que estabelecer taxa especificar os custos do serviço público que a exação irá remunerar e que lhe servirá de base de cálculo (art. 6º). Atende o art. 145, §2º, CF, possibilitando um controle social sobre a base de cálculo das taxas;
- c) conforme o art. 9º da proposta, será necessário comprovar efetiva edição e circulação do Diário Oficial ou periódico equivalente no ano anterior ao da entrada em vigência de lei que institua ou majore tributos sujeitos ao princípio da anterioridade anual (art. 150, III, *b*, CF), combatendo a insidiosa prática de circulação do diário no ano seguinte com data retroativa mediante edições “extraordinárias”, configurando uma circulação fictícia em completa violação ao princípio constitucional da estrita legalidade. Essa prática foi muito comum na década de 1990, sendo leis publicadas poucos dias antes de 31 de dezembro e sua publicação circulando no ano seguinte, mediante as referidas publicações especiais;
- d) a exemplo do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), estabelece um rol de “práticas abusivas do Fisco”, voltando-se a coibir práticas conhecidas como sanções políticas (art. 10 e ss.), ou seja, a cobrança do tributo por meios indiretos e não respaldados na legislação.
- e) regula o direito de petição ao superior hierárquico da autoridade fiscal (Art. 2º, XV), parte da premissa do art. 5º, XXXIV, *a*, CF;
- f) possibilidade de escolha pelo contribuinte da norma de parcelamento que estabeleça condições mais favoráveis ao seu caso (art. 15), o que complementaria o regime estabelecido por diplomas conhecidos como “Refis”, a exemplo da Lei nº 11.941/09;
- g) redução proporcional dos acréscimos legais referentes às parcelas liquidadas antecipadamente e total ou parcialmente (art. 14);
- h) previsão em lei complementar do conteúdo da Súmula Vinculante nº 21, relativa à inconstitucionalidade da exigência de depósito ou arrolamento prévio para admissibilidade de recurso na seara administrativa (art. 16);

- i) alteração do art. 167, CTN, previsão de igual forma de cálculo de juros quando das restituições por pagamento indevido, sana a prática nefanda da Fazenda Pública de calcular seus créditos por determinados índices de juros, ao passo que calcula os débitos devidos a título de restituição por índices inferiores (art. 17);
- j) previsão expressa de aplicação do Código a todas as Fazendas Públicas dos entes federativos (art. 18), copiando a disposição do art. 209, CTN, não deixando dúvidas de que o diploma se propõe a legislar sobre normas gerais em matéria tributária, conforme o art. 146, CF, aplicando-se a todos os entes federativos.

III.A Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

- a) inadequado. O rol de direitos e de garantias poderia ser mais amplo, tendo em vista que basicamente repete disposições já contidas em diversas normas (CF, CTN, Decreto nº 70.235/72), apenas estabelecendo prazos para algumas diligências do Fisco. Limita-se principalmente a tutelar as vulnerabilidades formais do contribuinte, falhando em atingir as fragilidades processuais no âmbito administrativo e judicial. De toda forma, é oportuna a unificação dos direitos aduzidos na proposta, bem como a disposição expressa de que o elenco de direitos e de garantias não exclui quaisquer outros previstos em outros diplomas;
- b) inadequado. A exigência de fixação em lei dos custos do serviço público que serve de base de cálculo de taxa é disposição genérica e exigirá posterior regulamentação, o que, por exemplo, ocorre com as contribuições de melhoria e o Decreto-Lei nº 195/67, hoje com nível de lei ordinária federal. Ademais, uma obrigação para o legislador se mistura com obrigações para a Administração Fazendária. Melhor seria haver capítulo próprio para a proteção legislativa do contribuinte, no âmbito da vulnerabilidade material;
- c) adequado o art. 9º da proposta ao tornar expressamente ilegal a prática de circulação ficta do Diário Oficial ou periódico equivalente com data retroativa, tornando a publicação expressamente inválida – protege os princípios da legalidade tributária e da anterioridade anual (art. 150, I, c/c 150, III, b, CF);
- d) oportuna a previsão do art. 10 e ss., porém é inadequada sua forma de garantia. O rol de práticas abusivas é muito necessário, carece, porém, de um maior elenco de práticas e de um melhor sistema de proteção em caso de violação. O mero direito de

- petição à autoridade superior àquela violadora do Código de Defesa do Contribuinte não é grande proteção contra a perpetuação de práticas abusivas;
- e) inadequado o art. 2º, XV do PLP. O direito de petição já consta na CF, sendo a sistemática proposta ineficaz como sistema de proteção ao contribuinte. Apenas criará mais demandas aos chefes imediatos de órgãos arrecadatórios com pouca ou nenhuma exequibilidade;
 - f) adequado o Art. 15, mas sua repercussão é difícil de prever. A atual regulamentação do chamado “Refis” é prevista em diversos normativos federais (CTN, Lei nº 9.430/96, Lei nº 11.341/09, etc.), estaduais e municipais que são bastante rígidos quanto ao seu deferimento e forma de pagamento. A opção de escolha pelo contribuinte do melhor regime de parcelamento para sua condição atende o princípio da capacidade contributiva, mas não é claro se implica que a lei que estabelecer um parcelamento de créditos tributários deve trazer várias formas de pagamento. O dispositivo ensejaria muito debate judicial;
 - g) adequado e muito necessário o Art. 14;
 - h) é adequado trazer ao ordenamento jurídico medidas já cristalizadas na jurisprudência, a exemplo do art. 16 e a Súmula Vinculante nº 21, dispositivos que atendem o chamado direito de petição;
 - i) adequado, oportuno e necessário o art. 17 e a alteração do art. 167, CTN para evitar práticas abusivas pelo Fisco no âmbito da restituição de indébito;
 - j) adequado o art. 18 ao não deixar dúvidas quanto à aplicabilidade da lei não apenas à União, mas a todos os entes federativos – seguindo a sistemática adotada pelo CTN.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em qualquer caso negativo, para qual ponto falta competência?

É competência privativa da União legislar sobre o tema, conforme o art. 24, I e §1º c/c art. 146, III CF. Compete à União legislar sobre as normas gerais de Direito Tributário mediante lei complementar.

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

Necessária e parcialmente adequada, sendo limitada para o objetivo a que se pretende. A fórmula alternativa implicaria a mudança de diversos diplomas legais, cujos dispositivos podem aqui ser parcialmente ou totalmente revogados no que forem

incompatíveis com a proteção ao sujeito passivo da obrigação tributária, o cidadão-contribuinte.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Sim. Os artigos 2º, XV, 6º e 15 do PLP são claros exemplos. Tratam genericamente de matérias que exigem maior delimitação pelo legislador, a exemplo da descrição dos custos do serviço público remunerado por taxa, peticionamento direto a autoridades administrativas e parcelamento de créditos tributários.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Repete dispositivos presentes principalmente dos seguintes diplomas: CF, CTN, Lei nº 9.430/96, Decreto nº 70.235/72, estabelecendo novas obrigações para a Administração Pública e maiores proteções ao contribuinte.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Não. Para ser devidamente aplicado, o diploma deveria possuir *vacatio legis* acima de 45 dias, não devendo entrar em vigor a partir da publicação, conforme prevê seu art. 19. É necessário tempo para que todos os entes federativos e suas respectivas administrações fiscais se adaptem às disposições de um Código de Defesa do Contribuinte.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

A proposta se divide em 6 (seis) capítulos: I (Objeto), II (Direitos do Sujeito Passivo), III (Garantias do Sujeito Passivo), IV (Práticas Abusivas e Vedações), V (Reclamação e processo), VI (Disposições gerais e finais).

Embora tente seguir a lógica organizacional do CDC, a proposta se mostra desorganizada e confusa em diversos pontos. Matérias que poderiam ser colocadas nos capítulos de direitos e de garantias são tratadas às disposições finais e vice-versa, faltando ainda capítulos importantes ao CDC, a exemplo do relativo às infrações penais.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Sim, ao trazer o catálogo de direitos e garantias para o contribuinte, ainda que reduzido, necessitaria de ampla divulgação para que seja compreendido pelos destinatários da norma.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

A exequibilidade imediata da proposta em todo território nacional é duvidosa, tendo em vista que afetaria a Receita Federal e os órgãos de arrecadação de todos os demais entes federativos simultaneamente, considerando sua entrada em vigor a partir da publicação.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos, sendo necessária e imprescindível a atuação do Judiciário e de órgãos de representação do contribuinte (OAB, associações, fundações e o terceiro setor em geral).

4.4.2 PLP 285-2005 (Zulaiê Cobra – PSDB-SP) – Apensado ao PLP 194-2001 – Anexo C

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Defender a livre iniciativa no País (art. 1º, IV c/c art. 170, CF), combatendo a sanção política relativa ao cancelamento da inscrição de pessoas físicas ou jurídicas em cadastros de contribuintes pelo fisco.

Nesse sentido, a proposta se limita a alterar o CTN, criando o art. 200-A e vedando tal prática, estabelecendo como exceções: fraude na obtenção do cadastro, duplicidade de registro do contribuinte, falecimento da pessoa física, além de extinção ou falência da pessoa jurídica.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

A prática pela administração fazendária de diversos entes federativos de utilizar sanções indiretas, a exemplo do cancelamento da inscrição de pessoas físicas ou jurídicas como forma de coerção ao adimplemento da obrigação tributária. Isso impede a prática de

diversos atos civis, inviabilizando, em última análise, a própria livre iniciativa do contribuinte, quando cabe ao Fisco tão somente exigir as obrigações tributárias que lhe são devidas.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

Alteração do CTN, acrescentando-se o art. 200-A, vedando o cancelamento do registro de pessoas físicas ou jurídicas em cadastros de contribuintes, a exemplo do CPF e do CNPJ, pela autoridade fiscal.

III.A Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

Apesar de proteger de maneira adequada o contribuinte, o instrumento é inadequado por ser omissivo no caso de inatividade da pessoa jurídica. Embora claramente não se trate de uma proposta de Código de Defesa do Contribuinte, a proposta, que tramita em apenso ao supramencionado PLP 194-2001, faz acréscimo necessário àquele projeto. Não de outra forma, no art. 11, IV do PLP 194-2001 há apenas a seguinte vedação à administração tributária: “suspender ou cancelar inscrição do sujeito passivo sem amparo na legislação tributária”, o que se mostra dispositivo pouco eficaz frente à redação apresentada na proposta ora em análise, a qual veda a sanção política e estabelece as hipóteses em que a administração pode licitamente proceder ao cancelamento da inscrição do contribuinte. Por outro lado, o caráter hermético do dispositivo não deixa via disponível para a administração pública dar baixa em cadastros, por exemplo, de pessoas jurídicas inativas, conflitando com o regramento jurídico vigente.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em qualquer caso negativo, para qual ponto falta competência?

Tendo em vista prever alteração do CTN é competência privativa da União para legislar sobre a questão mediante lei complementar, conforme o art. 24, I e §1º c/c art. 146, III, CF.

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

Considerando a proposta em face dos fins pretendidos, é necessária a vedação da sanção política de cancelamento ilícito da inscrição de contribuinte. Contudo, isoladamente, a proposta não é adequada para proteger a livre iniciativa do cidadão em face às sanções políticas de que se utilizam as administrações fazendárias brasileiras, portanto deve necessariamente acompanhar proteção maior, na forma de um Código de Defesa do Contribuinte.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Não.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Conflita com o regramento, por exemplo, das Instruções Normativas RFB 1470/2014 e 1548/2015, relativas ao Cadastro Nacional de Pessoa Física (CPF) e Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), respectivamente. Ambas possibilitam a baixa de ofício de inscrições irregulares ou inativas, embora deem espaço para sanções políticas, pois permitem a baixa de ofício por decisão administrativa.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Sim, tendo em vista ser alteração legislativa muito específica, prescinde de *vacatio legis*.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

Em face dos objetivos pretendidos, a proposta é demasiado limitada para atingi-los.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Não.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

São exequíveis, afetando principalmente o Ministério da Fazenda, a Receita Federal e os órgãos de arrecadação de todos os demais entes federativos simultaneamente, tendo em vista sua entrada em vigor a partir da publicação.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos.

4.4.3 PLP 37-2007 (João Dado – PDT-SP) – Anexo D

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Estabelecer a isonomia constitucional e promover a eficiência administrativa no âmbito das restituições de créditos tributários seja pela via judicial, seja pela administrativa.

A proposta se limita a alterar o art. 167, CTN, estabelecendo paridade entre o índice de cálculo de juros moratórios utilizado pela entidade tributante para a cobrança de créditos e aquele utilizado para o cálculo de restituições. Ademais, a nova redação estabeleceria os termos *a quo* de contagem dos encargos: se deferido por decisão administrativa, contar-se-ia da data do pedido; se deferido por decisão judicial, da data de ajuizamento da ação, inexistindo pedido administrativo prévio; em havendo prévio pedido indeferido, a partir da data de apresentação deste.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

A iniciativa se justifica para combater o fato de órgãos fazendários calcularem os juros moratórios sobre restituições tributárias com índices inferiores àqueles utilizados para a atualização de créditos da entidade tributante.

Igualmente, visa a prevenir a prática fazendária de não aceitar ou indeferir de pronto pedidos administrativos de restituição de indébito, bem como de protelar processos judiciais nesse sentido, tendo em vista que os juros moratórios dos valores devidos são atualmente contados somente a partir do trânsito em julgado da decisão que determina a restituição do crédito.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

Altera a redação do art. 167, CTN, para estabelecer igual índice de atualização de juros para créditos e obrigações da entidade tributante, bem como estabelecendo o termo *a quo* da contagem de juros para a restituição por via administrativa ou judicial.

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

Adequado. A nova redação soluciona longa desigualdade entre Fisco e contribuintes, tendo em vista as diferenças de cálculo de atualização entre créditos e obrigações da entidade tributante, principalmente em face das diferenças entre o art. 161 e 167, CTN, nas suas redações atuais. Atualmente, o cálculo da restituição de indébito é orientado pela Lei nº 9.065/95 e pela Súmula nº 188, STJ, sendo atualização monetária e juros corrigidos unicamente pela taxa SELIC – incidindo juros na restituição apenas após o trânsito em julgado da sentença, o que pode demorar décadas. Até hoje, a diferença tem sido justificada pela supremacia do interesse público sobre o privado, o que não merece prevalecer neste caso, ante o claro rompimento da isonomia entre Fisco e contribuintes em grande prejuízo destes últimos. Por outro lado, conquanto novamente não se trate de uma proposta de Código de Defesa do Contribuinte, a iniciativa em análise, a qual tramita também em apenso ao supramencionado PLP 194-2001, contribui para a qualidade daquele projeto. Não de outra forma, no art. 17 do PLP 194-2001 se altera apenas o parágrafo único do art. 167, conferindo-lhe a seguinte redação: “a restituição vence juros iguais aos cobrados pela Fazenda Pública no caso de pagamento espontâneo fora de prazo, calculados a partir da data do pagamento indevido”, alteração que contribui menos para o ordenamento jurídico-tributário que aquela trazida pela proposta ora em análise, a qual altera todo o art. 167, atualizando-lhe a redação para prever hipóteses administrativa e judicial de restituição, bem como tornando isonômica a forma de cômputo da atualização dos valores devidos seja pela Administração Pública, seja pelo cidadão-contribuinte.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em qualquer caso negativo, para qual ponto falta competência?

Considerando que a proposição visa alterar o CTN, restringe-se à competência privativa da União para legislar sobre a questão mediante lei complementar, conforme o art. 24, I e §1º c/c art. 146, III, CF.

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

Tendo em vista os limites dos fins pretendidos, conforme apresentados na proposta, esta é necessária e adequada. Todavia, não há que se dizer que a iniciativa por si estabelecerá a isonomia e a eficiência nas relações entre contribuinte e Fazenda Pública no Brasil. Uma efetiva contribuição legislativa nesse sentido exige maior intervenção no ordenamento jurídico, na forma, por exemplo, de um Código de Defesa do Contribuinte.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Não.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Não.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Sim, sendo alteração legislativa específica, prescinde de *vacatio legis*.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

Sendo apenas diploma alterador, a organização dos dispositivos na nova redação é adequada ao fim pretendido.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Não.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

Exequível, afetando principalmente o Ministério da Fazenda, a Receita Federal e os órgãos de arrecadação de todos os demais entes federativos simultaneamente, tendo em vista sua entrada em vigor a partir da publicação.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos.

4.4.4. PLP 38-2007 (Sandro Mabel – PR-GO) – Apensado ao PLP 194-2001 – Anexo E

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

O projeto intenta reformular propostas legislativas anteriores de um Código de Defesa do Contribuinte anteriormente arquivadas nas Casas legislativas, sendo elas: PLS nº 646/99 (Senador Jorge Bornhausen), PLP nº 70/2003 (Deputado Davi Alcolumbre).

A partir desta premissa, declara atualizar e melhorar as propostas anteriores, contando com uma suposta participação da sociedade, da qual se especifica apenas contribuição jurídica do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte (IEDC), sediado no Rio Grande do Sul¹³⁰.

Em verdade, nota-se que a maior parte da redação simplesmente replica o PLP nº 70/2003 idealizado pelo Deputado Davi Alcolumbre.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

Evitar o perecimento de antigas propostas de Códigos de Defesa do Contribuinte de maneira a atualizá-las e melhorá-las.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

- a) ampla aplicação do Código sobre as autoridades fiscais e entidades responsáveis por colaborar com o fisco na arrecadação, “[...] funcionários públicos envolvidos de

¹³⁰ INSTITUTO DE ESTUDOS DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE (IEDC). **Quem Somos**. Disponível em: < <http://www.direitosdocontribuinte.com.br/> >. Acesso em 20.04.2015.

- qualquer sorte na atividade arrecadadora, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco” (art. 1º, §2º), pelo que abrange as chamadas fontes recolhedoras de tributos (art. 123, CTN);
- b) adoção do princípio geral da “justiça tributária”, voltado a reger a instituição e a majoração de tributos, considerando justa a tributação que atenda os princípios constitucionais da tributação, bem como o art. 5º, I, II, III e IV e art. 170, VII e VIII, CF – sendo literal a intenção de reunir direitos vários dos contribuintes em um único código especializado;
 - c) obriga leis instituidoras de taxas a especificar o serviço público ou o poder de polícia que servirão de fatos geradores (art. 6º).
 - d) veda a prática de circulação fictícia do jornal oficial ou periódico equivalente a exigir comprovação de que a publicação circulou e foi disponibilizada ao público efetivamente antes de 31 de dezembro do ano anterior à cobrança ou majoração de tributo, vedando tiragens especiais ou extraordinárias (art. 9º). Expressamente vincula a proibição à defesa do princípio da anterioridade anual (art. 150, III, *a*, CF);
 - e) especifica a obrigação dos funcionários públicos de entidades arrecadoras de assegurar pleno acesso às normas tributárias e à interpretação que tais órgãos conferem a elas (Art. 12), sendo eles “agentes facilitadores” do acesso do contribuinte a tais informações;
 - f) o art. 13 veda a incidência de quaisquer sanções de “índole sancionatória” ao contribuinte pelo acesso à via judicial, tecnicamente revogando art. 37-A da Lei nº 10.522/02, relativo à incidência antecipada do equivalente a honorários advocatícios, a título de “encargos legais” quando do encaminhamento da CDA para execução fiscal;
 - g) o art. 14 torna texto legal a definição doutrinária de sanções políticas, bem como as súmulas nº 70, 323 e 547 do STF, trazendo parâmetros gerais para sua configuração, a exemplo de atos fiscais que atentem contra a geração e manutenção de empregos, desenvolvimento econômico e livre iniciativa;
 - h) o art. 15 sana lacuna do CTN sobre os efeitos de decisão de inconstitucionalidade em sede de controle difuso ou concentrado. Estabelece ser ilícito à Administração exigir complementação de créditos extintos antes mesmo da vigência da decisão. Contudo, o dispositivo viola o art. 102 e ss., CF, pois pretende regular os efeitos da

- declaração de inconstitucionalidade em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade¹³¹;
- i) uniformização da teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária (art. 16) em face de sociedade empresária, agregando o disposto nos arts. 134, 135 e 137, CTN, bem como regulando o tratamento do chamado “grupo econômico”, condicionando-o à comprovação de poder de controle na forma da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76);
 - j) o art. 17, por sua vez, estabelece a presunção de boa-fé do contribuinte, fazendo menção à vedação de prova ilícita;
 - k) o art. 18 legisla o teor da Súmula Vinculante nº 21 – STF, afastando a possibilidade de imposição de qualquer taxa ou encargo que obste o acesso às vias administrativa ou judicial pelo contribuinte mediante impugnação ou recurso, ressalvada a garantia da execução fiscal;
 - l) o art. 19 apresenta vasto e polêmico rol de direitos do contribuinte, merecendo especial menção: previsão de prazos para diversos atos administrativos do fisco (intimações, certidões, restituições); vedação a sanções políticas oriundas do arrolamento de bens pelo fisco; dever de tratamento com urbanidade dos contribuintes (repetindo o art. 116, XI da Lei nº 8.112/90); gozo de iguais prazos processuais aos da Fazenda Pública nas searas administrativa e judicial; fim do fato gerador presumido e, o mais polêmico, fixação de teto máximo para a carga tributária nacional;
 - m) o art. 21 aduz direito do contribuinte de conhecer, no caso de seus bens serem avaliados em valor destoante do declarado, os parâmetros utilizados pela Administração na avaliação, considerando excesso de exação resultados muito superiores ao valor de mercado;
 - n) amplo dever de intimação do fisco relativamente a atos administrativos em atenção à ampla defesa e ao contraditório (arts. 22 – 24);
 - o) direito do contribuinte ao ressarcimento de despesas, para além dos ônus de sucumbência, dos custos de fianças e outras garantias para suspensão do crédito

¹³¹ Na verdade, tendo em vista que o PLP nº 38-2007 se baseia no PLS nº 646/99, essa inconstitucionalidade já fora apontada no Relatório do Senador Rodolpho Tourinho sobre esta iniciativa parlamentar. BRASIL, Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. **Parecer de reexame do PLS nº 646/99**. Brasília, 2006, p. 7. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/89391.pdf>>. Acesso em 01.05.2015.

- tributário no caso de improcedência da execução fiscal (art. 25), o que atende o princípio processual da máxima coincidência possível;
- p) a pendência de processo fiscal na seara administrativa ou judicial não afetará as relações do contribuinte com a Administração Pública, sendo-lhe lícito o acesso a benefícios e a incentivos fiscais, participação em licitações, restringindo-se ao seu patrimônio todas suas obrigações fiscais (Art. 26);
 - q) amplo direito de compensação de crédito tributário devido a uma mesma Fazenda Pública (art. 29), atualizado e corrigido pelos mesmos parâmetros dos créditos executados pelo fisco;
 - r) ampla regulamentação das consultas tributárias, em acréscimo ao estabelecido na Lei nº 9.430/96, formulando, por exemplo, direito do contribuinte a proceder conforme a consulta que lhe for mais favorável quando houver diverso tratamento administrativo-normativo a hipóteses fáticas idênticas (arts. 31 – 33);
 - s) o Capítulo V se dedica à fixação de amplo rol de deveres da administração tributária relativamente aos procedimentos e efeitos da fiscalização. Trazendo como parâmetro geral para o fisco uma “atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes”. Vedam-se diversas sanções políticas, fixam-se prazos para os procedimentos de fiscalização, parcelamento tributário, além de expresso dever de motivação dos atos administrativos fiscais (art. 42);
 - t) o art. 43 torna a Súmula Vinculante nº 24 texto de lei, pelo qual apenas após o encerramento do processo administrativo (lançamento definitivo) é possível propor ação penal por crime contra a ordem tributária, assim como no caso de quebra de sigilo. Esta última disposição conflita com a atual redação da Lei Complementar nº 105/2001, a qual é específica sobre o tema de quebra de sigilo;
 - u) o Capítulo VI é integralmente dedicado à proteção processual do contribuinte, em especial da defesa de direitos coletivos, individuais homogêneos e difusos;
 - v) as disposições finais alteram e revogam dispositivos do CTN e da Lei nº 6.830/80, visando a equiparar a situação processual da Fazenda Pública e do contribuinte em juízo. Fixa, por exemplo, o prazo de 5 anos para prescrição em caso de suspensão da execução por não localização do devedor ou de bens penhoráveis. Revoga ainda o art. 193, CTN, relativo à necessidade de quitação de tributos para participação do contribuinte em concorrência pública dos entes federativos.

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

- a) necessário e adequado, tendo em vista que estende expressamente a proteção do Código ao contribuinte em todas as fases de seu relacionamento com o fisco, mesmo que na forma de um responsável tributário pelo recolhimento, a exemplo das fontes pagadoras, prevista no parágrafo único do art. 45, CTN;
- b) necessário e adequado, pois fornece um novo parâmetro para que se considere uma exação justa ou injusta, o que legitima a tributação como um todo;
- c) necessário, porém inadequado, tendo em vista que o artigo não esclarece quais critérios deve a lei instituidora de taxa utilizar para especificar o custo do serviço público que lhe serve de fato gerador, pelo que será necessária regulamentação posterior;
- d) necessário e adequado, ainda que o advento do Diário Oficial na forma eletrônica tenha reduzido essa prática dos entes federativos em desfavor do princípio da anterioridade anual;
- e) necessário e adequado firmar parâmetros gerais para o relacionamento entre o fisco e os contribuintes, entre os quais, a condição de “agente facilitador” do acesso à legislação pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias, principalmente no que tange à compreensão administrativa desta legislação;
- f) muito necessário e adequado abolir uma majoração antecipada do crédito tributário enviado para a Dívida Ativa pela incidência antecipada de “encargos legais” a título de honorários advocatícios antecipados sequer havendo sucumbência;
- g) embora os parâmetros sejam bastante abstratos, a expressa vedação de sanções políticas, legislando-se o teor de súmulas que historicamente as combatem é necessário e adequado;
- h) embora exista a lacuna no CTN relativamente ao tema, mostra-se inadequado e desnecessário supri-la via lei complementar;
- i) necessário e adequado estabelecer um regime claro e uniforme para a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades empresárias por débitos tributários, especialmente no caso dos chamados “grupos econômicos”;
- j) necessário e adequado, análogo ao Código de Defesa do Consumidor e seu princípio geral de boa-fé;
- k) necessário e adequado;

- l) necessário o rol de direitos aduzido ao art. 19 e diversos dos direitos ali previstos são adequados, a exemplo daqueles que estabelecem prazos para atos administrativos. Outros, porém, são flagrantemente inadequados, visto que viciados de inconstitucionalidade material. Nesse sentido, abolir a técnica do fato gerador presumido requer Emenda Constitucional (não que a técnica não mereça críticas ferrenhas), e a fixação de um “teto” para a carga tributária nacional atinge a própria competência dos entes para instituir e majorar os tributos que lhes atribui a Constituição¹³²;
- m) necessário e adequado para combater avaliações arbitrárias, bem como viabilizando a responsabilização daqueles responsáveis por avaliações abusivas que resultam em bases de cálculo infladas e destoantes do mercado;
- n) necessário e adequado;
- o) garantir que a pendência de processos administrativos ou judiciais fiscais não impeça a atividade econômica é fundamental, daí o dispositivo ser necessário. Sua adequação, porém, é questionável. Permitir que contribuintes em débito com o fisco tenham o mesmo acesso a benefícios e a incentivos fiscais, bem como participem amplamente de licitações trata igualmente aquele que cumpre a legislação e paga suas obrigações tributárias e aquele que pode ser um inadimplente contumaz – tornando difícil o adimplente competir no mercado com aquele que simplesmente não paga seus tributos;
- p) necessário e adequado para conferir real isonomia nas relações entre fisco e contribuintes;
- q) necessário e adequado garantir ao contribuinte que opte pela consulta administrativa que lhe for mais favorável quando duas ou mais aplicarem tratamento jurídico diverso a uma mesma situação fática, violando o art. 150, II, CF;
- r) embora o dispositivo repita o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e seja considerado pela doutrina um dos pressupostos do ato administrativo, mostra-se adequado ao sanar qualquer dúvida sobre o dever de motivação nos atos administrativos fiscais, a

¹³² Por mais que o texto da proposta tenha grande apelo popular, note-se que o mero fato de a carga tributária brasileira representar grande percentual do PIB não é algo negativo em si. Outros países possuem percentual ainda maior de tributação relativamente ao PIB. A forma de arrecadação e a administração das rendas arrecadadas é que deslegitimam a exação tributária, conforme abordado anteriormente neste trabalho.

despeito de não haver sua previsão expressa no Decreto nº 70.235/72¹³³. Portanto, adequado e necessário;

- s) necessário o dispositivo, mas adequado tão somente no que tange a proteção do contribuinte no contexto dos crimes contra a ordem tributária. De fato, a superveniência da LC nº 105/2001 torna inadequada a proteção contra a quebra de sigilo, haja vista o princípio da hierarquia e da especialidade exigirem que um eventual condicionamento de lançamento definitivo para quebra de sigilo deveria ser veiculado mediante alteração da LC 105/2001;
- t) extremamente necessário e adequado para uma efetiva proteção do contribuinte viabilizar-lhe as vias processuais de defesa coletiva, a exemplo da ação civil pública com legitimidade para o Ministério Público e para entidades representativas, evidente forma de exercício de cidadania se reunirem os indivíduos para combater violações de direitos transindividuais. Revoga tacitamente o art. 1º, parágrafo único da Lei nº 7.347/85, o qual veda o manejo de ação civil pública em pretensões envolvendo tributos.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em caso negativo, para qual ponto falta competência?

O Congresso possui competência para legislar sobre a questão mediante lei complementar, conforme o art. 24, I e §1º c/c art. 146, III, CF. Todavia a iniciativa altera questões firmadas na Constituição, a exemplo do tratamento ao fato gerador presumido, previsto ao art. 150, §7º, CF, dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária e do limite geral à carga tributária nacional, limite que não existe na delimitação de competências tributárias na Constituição – pelo que nesses aspectos a proposta é inconstitucional materialmente por extrapolar o art. 146, CF.

¹³³ Conforme a lição de Mello, não se confunde motivo e motivação. O primeiro é o pressuposto objetivo para a realização do ato administrativo – o fato sobre qual incide a norma e justifica a realização do ato. A segunda é pressuposto da formalização deste ato, ou seja, envolve a exposição escrita daqueles motivos que fundamentaram o ato administrativo – o que é fundamental nas relações tributárias até mesmo para o exercício do acesso à justiça e do contraditório, prerrogativas ínsitas à cidadania (vide MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. Malheiros: São Paulo, 2012, p. 404, 416).

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

A extensão da proposta legislativa e a minúcia de seus dispositivos a torna adequada e necessária para os fins pretendidos, embora necessite de ajustes para sua plena constitucionalidade.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Sim. Há diversas disposições programáticas, a exemplo daquela relativa ao dever funcional dos funcionários da administração tributária de funcionarem como “agentes facilitadores” do acesso dos contribuintes à legislação, sob pena de responsabilização funcional – não há precisão quanto ao quê consiste o atendimento ou não desse dever.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Sim, as disposições conflitam com diversos diplomas legais: Constituição Federal, CTN, Lei Complementar nº 105/2001, Decreto-Lei nº 70.235/70, Lei nº 7.347/85, Lei nº 6.830/80, Lei nº 8.666/93, Lei nº 9.340/96, Lei nº 10.522/02. Repetem-se numerosas disposições, por exemplo, da Constituição Federal, da Lei nº 9.784/99 e da Lei nº 8.112/90.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Não, embora se tenha previsto diferentes prazos de vacância para diferentes disposições, o prazo geral de 45 (quarenta e cinco) dias para entrada em vigor da maioria das disposições é completamente inadequado. A profundidade das alterações trazidas pela proposta, na forma como estão, exigiria não menos 1 (um) ano para adaptação da Administração Pública.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

A proposta se divide em 5 (cinco) capítulos: I (Disposições Preliminares), II (Das Normas Fundamentais), III (Dos Direitos do Contribuinte), IV (Das Consultas em Matéria Tributária), V (Dos Deveres da Administração Fazendária), VI (Da Defesa do Contribuinte) e VII (Das Disposições Finais).

Embora seja adequada a sistemática geral da proposta, nota-se que alguns capítulos poderiam ser meras seções de outros, havendo grande repetição de dispositivos de diversos diplomas legais, bem como de dispositivos da própria proposta legislativa, matérias que poderiam ser agregadas em um só artigo na forma de parágrafos e incisos.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Tamanha alteração legislativa demandaria ampla publicidade por meios públicos e privados para uma correta compreensão das garantias trazidas pela proposta.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

Ressalvadas as inconstitucionalidades, a maioria das disposições é exequível, embora impliquem radicais alterações nas atividades administrativas. Seriam afetados fortemente, em especial, o Ministério da Fazenda, a Receita Federal, a Procuradoria da Fazenda Nacional e os órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos, bem como suas respectivas procuradorias.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos.

4.4.5 PL 2557-2011 (Laércio Oliveira – PR-SE) – Anexo F

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Instituir um Código de Defesa do Contribuinte, nos limites de uma lei ordinária, para proteção dos direitos fundamentais do contribuinte brasileiro, com fundamento nos princípios constitucionais da função social das normas tributárias e na dignidade da pessoa humana. Objetiva também instituir o Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

A iniciativa se inspirou no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo, adotando expressamente e por analogia a forma de elaboração do Código de Defesa do Consumidor no combate a ações infundadas da administração fiscal.

O proponente destaca que o teor da proposta não invadiria matéria reservada à lei complementar, “A intenção é a promulgação dos direitos, obrigações e garantias de forma a trazer maior proteção ao contribuinte brasileiro”.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

- a) rol de objetivos do Código, entre os quais a promoção do bom relacionamento entre fisco e contribuinte, proteção contra abuso do poder de fiscalizar e defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal;
- b) estende a proteção do Código não apenas ao contribuinte, conforme definido no CTN, mas a todo aquele que relacionar-se com a administração tributária no exercício da fiscalização. Dispositivo semelhante ao conceito de “consumidor equiparado”, trazido pelo art. 2º, parágrafo único, 17 e 29 do CDC;
- c) rol de direitos do contribuinte, destacando-se: igualdade de tratamento perante a Administração; prerrogativas várias em atos administrativos do fisco (edição de informações cadastrais, recebimento de certidões e documentos fiscais, etc.); possibilidade de cumprimento de obrigações acessórias relativas à prestação de informações por via eletrônica e a possibilidade de entidade associativa pleitear o ressarcimento de danos causados por agente público;
- d) rol de garantias do contribuinte, devendo-se ressaltar: presunção relativa de documentos contábeis e fiscais do contribuinte, quando fundamentados em documentação hábil; liquidação antecipada do crédito tributário parcelado, com redução proporcional de juros e demais encargos; fruição de benefícios e incentivos fiscais independentemente da pendência de processo tributário administrativo ou judicial; fixação de prazo não inferior a 60 (sessenta) dias para reconstituição de escrituração fiscal quando necessária para corrigir obrigação tributária antes do lançamento do tributo (o texto se refere erroneamente a início do “procedimento fiscal”);
- e) fixação dos deveres da administração fazendária, devendo-se frisar: dever de devolução de todos os meios probatórios apreendidos ou entregues pelo contribuinte, salvo os que constituam prova de infração tributária, uma vez finalizada a fiscalização ou o processo administrativo fiscal; observância do prazo de 10 (dez) dias para entrega de certidões; dever de entrega de certidão negativa

ainda quando constar existência de créditos não vencidos ou em curso de cobrança garantida por penhora ou cuja exigibilidade do crédito esteja suspensa;

- f) instituição do sistema federal de defesa do contribuinte, na forma de um Conselho Federal de Defesa do Contribuinte (CODECON), composto por 12 (doze) entidades, sendo estas governamentais ou instituições de representação dos contribuintes. As atribuições do órgão seriam: a coordenação de uma política nacional de proteção ao contribuinte; tramitação de reclamações, consultas e pedidos de orientação encaminhados por contribuintes; promoção de educação fiscal, entre outras funções.

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

- a) desnecessário e inadequado. Prescinde um Código de Defesa do Contribuinte da fixação de seus objetivos, vez que já evidenciados nos direitos e garantias que aduz. Mais interessante seria a parametrização do que a proposta chamou de “política nacional de proteção ao contribuinte”. Não de outra forma, o CDC apresenta sua Política Nacional das Relações de Consumo já ao art. 4º;
- b) necessário estender a proteção do contribuinte a terceiros que se relacionem com a administração tributária, face ao princípio republicano da cidadania. Contudo o dispositivo, sendo demasiado genérico, tornou-se inadequado ao deixar de especificar as hipóteses em que essa equiparação ocorreria;
- c) necessário, porém inadequado na forma como foi apresentado. O rol de direitos do contribuinte é demasiado limitado, restringindo-se a proteger parcialmente algumas vulnerabilidades formais do contribuinte, repetindo por vezes dispositivos já presentes em outros diplomas legais;
- d) necessário, mas inadequado o rol de garantias, pois muito restrito. Não assegura ao contribuinte o gozo da plenitude de seus direitos, seja daqueles especificados pela proposta, seja outros estabelecidos em outros diplomas, talvez pela intenção de veicular o Código mediante lei ordinária, o que praticamente inviabiliza a eficácia da proposta;
- e) de fato, é necessário especificar os deveres das autoridades fazendárias, porém aqueles aduzidos pela proposta são demasiado limitados face aos objetivos pretendidos, principalmente porque se perde a oportunidade de coibir sanções

políticas notórias, vedadas em outras propostas de um Código de Defesa do Contribuinte;

- f) necessária e interessante a criação de um sistema administrativo de defesa do contribuinte, ideia adotada por alguns Códigos de Defesa do Contribuinte estaduais. Todavia, o sistema, nos moldes apresentados na iniciativa, é diminuto face à dimensão da administração tributária federal, pelo que provavelmente não lograria eficácia no cumprimento de suas atribuições.

III.B O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em caso negativo, para qual ponto falta competência?

Apesar de o Congresso possuir competência para legislar sobre a matéria, na forma do art. 24, I, CF, a via da lei ordinária é inadequada, tendo em vista trazer matérias ínsitas às normas gerais de legislação tributária, na forma do art. 146, III, CF.

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

Conquanto necessária, a disciplina proposta é inadequada para a consecução dos objetivos da proposta. De pronto, um Código de Defesa do Contribuinte, para ser efetivo, terá de se relacionar com o CTN, motivo pelo qual deve ser norma de mesmo nível hierárquico no ordenamento. Ademais, seria necessário tutelar não apenas vulnerabilidades formais restritas à seara administrativa ou judicial, mas também materialmente, no âmbito da relação entre o cidadão e suas obrigações tributárias.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Sim. Os dispositivos relativos à instituição do Sistema Federal de Defesa do Contribuinte exigiriam vasta regulamentação.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Embora superficialmente não se constatem conflitos, quaisquer deles em face do CTN, por exemplo, poderiam ser resolvidos pelo princípio hierárquico, prevalecendo o

CTN – em prejuízo do objetivo da proposta em análise. Repetem-se, entre outros, dispositivos da 9.784/99 e da Lei nº 8.112/90, mas principalmente da Lei Complementar Estadual nº 939/2003 do Estado de São Paulo.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Tendo em vista os limites da proposta, considera-se a vigência a partir da publicação adequada.

VII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

A proposta se divide em 4 (quatro) capítulos: I (Disposições Preliminares), II (Dos Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte), III (Dos Deveres da Administração Fazendária), IV (Do Sistema Federal de Defesa do Contribuinte).

Embora os dispositivos da proposta sejam devidamente organizados, a sistemática geral se mostra muito restrita para os fins pretendidos pela iniciativa, sendo inadequada.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Ainda que restrita, a iniciativa exigiria implementação mediante publicidade para que se lograsse efetividade de seus dispositivos, especialmente no que tange o referido sistema administrativo de defesa do contribuinte.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

Seriam afetados, de pronto, o Ministério da Fazenda, a Receita Federal, e os órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos. Afetar-se-ia indiretamente os órgãos responsáveis por indicais membros do Conselho Federal de Defesa do Contribuinte, a exemplo do Congresso Nacional, Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Procuradoria da Fazenda Nacional, etc. (art. 15).

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos, além das entidades listadas pelo art. 15 da proposta, as quais participariam do Conselho Federal de Defesa do Contribuinte.

4.4.6 PLS 298-2011 (Kátia Abreu – PSP-TO) – Anexo G

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Resgatar a proposta legislativa para um Código de Defesa do Contribuinte do então Senador Jorge Bornhausen no PLS nº 646/1999, atualizando-o e aprimorando-o a partir das contribuições do relator daquela proposta, Senador Rodolfo Tourinho, e dos avanços doutrinários logrados desde então.

Dessa forma, a proposta parte das mesmas premissas daquela iniciativa: buscar a harmonização da relação entre o cidadão contribuinte e o fisco, tratando-os em condições de igualdade jurídica.

Em verdade, nota-se que a proposta, em sua maior parte, replica a redação do PLS nº 646/1999 idealizado pelo Senador Jorge Bornhausen.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

A complexidade do sistema tributário brasileiro, a elevada carga de tributos, a má qualidade dos serviços públicos são elementos que criam um ambiente de insegurança jurídica, onerando a produção nacional e inibindo investimentos.

A proponente expressa ter plena consciência de que um Código de Defesa do Contribuinte não realiza uma reforma tributária, mas contribui diretamente para modificar esse quadro conferindo segurança jurídica ao cidadão na condição de contribuinte numa sociedade democrática.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

- a) ampla incidência das disposições da proposta em ambos os polos da relação tributária. Considera contribuinte quaisquer sujeitos passivos de obrigação tributária e considera agentes de retenção de tributos ainda que na condição de meros responsáveis pelo recolhimento, a exemplo das fontes pagadoras, conforme previsto no art. 123, CTN (art. 1º);
- b) estabelece a necessidade de lei que instituir ou majorar taxa identificar expressamente o serviço público ou poder de polícia que servirá de fato gerador da exação (art. 4º);

- c) necessidade de comprovação de circulação e disponibilização ao público de jornal oficial ou periódico que publicar lei de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade anual (art. 6º);
- d) exercício do direito de petição e de obtenção de certidões perante a Administração Pública independentemente de prova de quitação de obrigações tributárias, ressalvando-se as taxas e custas inerentes ao custeio de tais direitos (art. 7º);
- e) vedação genérica às sanções políticas pela administração tributária, a exemplo de interdição de estabelecimento, imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais (art. 8º). Ressalva-se que a vedação não obsta que a Fazenda utilize outros meios de cobrança para devedores cuja contumaz inadimplência de tributos afete a concorrência;
- f) concessão de “prazo razoável” para quitação da obrigação tributária no caso de proclamação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal (art. 9º);
- g) uniformização do tratamento conferido à teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, agregando as disposições dos arts. 134, 135 e 137, CTN, restringindo-se a desconsideração em relação a terceiros que, nos termos da LSA, àqueles que tenham poderes de controle sobre a empresa (art. 10).
- h) os arts. 13 e 15 afastam quaisquer multas ou encargos que restrinjam o acesso à via judicial pelo contribuinte, bem como eliminam óbices às impugnações e recursos na via administrativa, no que torna texto legal o teor da Súmula Vinculante 21.
- i) presunção relativa da boa-fé do contribuinte (art. 14);
- j) rol de direitos do contribuinte, podendo-se frisar: tratamento com urbanidade e respeito pela administração tributária; identificação do servidor fazendário, de suas funções e de suas atribuições; igual tratamento aos créditos fazendários nos casos de pagamento, reembolso, juros e atualização monetária; direito a um sistema tributário simples, eficaz, transparente e de baixo custo operacional (art. 16);
- k) os arts. 17 e 18 especificam no que consiste o sistema tributário a quem teria direito o contribuinte pelo art. 16, XIV da proposta. Tratar-se-ia de uma simplificação das obrigações acessórias do contribuinte, unificando-as e aumentando o espaço de tempo para sua apresentação. Ademais, seria criado um mecanismo permanente de simplificação do sistema tributário nacional por intermédio da obrigatoriedade de anualmente serem apresentadas propostas de aprimoramento do sistema, cujos eventuais indeferimentos seriam submetidos a órgão paritário para avaliação.

- l) dever de o contribuinte ser informado do valor cadastral e do parâmetro de avaliação de bens imóveis (art. 20);
- m) acréscimo ao art. 316, CP (excesso de exação) de parágrafo específico tipificando a conduta de funcionário que avalia bens muito acima do valor de mercado de modo a majorar base de cálculo de tributo;
- n) amplo dever de intimação de atos da administração fiscal ao contribuinte, regulando o conteúdo destas de maneira a possibilitar o contraditório e a ampla defesa (arts. 22 – 24);
- o) os arts. 25 e 26 aduzem o direito do contribuinte ao reembolso das despesas com fianças e outras garantias para suspensão do crédito tributário, bem como garantem o acesso a incentivos fiscais e a linhas oficiais de crédito, a despeito da suspensão ou não da exigibilidade do crédito tributário – no sentido de atender o princípio processual da máxima coincidência possível e o princípio geral da responsabilidade patrimonial;
- p) previsão expressa do duplo grau de deliberação no âmbito administrativo, sendo a segunda instância necessariamente de composição paritária – o que não se aplicaria aos processos de consulta tributária e de perdimento de bens (art. 27);
- q) amplo direito de compensação de tributos devidos a um mesmo ente federativo, bem como direito a parâmetros de atualização e rentabilidade não inferiores aos da poupança (arts. 28 – 29);
- r) regulamentação geral do processo de consulta tributária, estipulando-se prazos administrativos, direito à igualdade de tratamento nas soluções relativas a uma mesma matéria, prevendo-se a impugnação de tratamento administrativo-normativo diverso via recurso de divergência pelo contribuinte (arts. 30 – 31);
- s) o capítulo V estipula deveres gerais da administração fazendária, a qual deve em geral pautar sua atuação de modo a gerar o menor ônus possível ao contribuinte. Por conseguinte, técnicas presuntivas pela administração fiscal deverão ser previamente divulgadas. Estipulam-se prazos máximos para atos administrativos (emissão de certidões, prolação de decisões administrativas, sob pena de nulidade do lançamento) e vedam-se diversas sanções políticas (art. 36). Complementa-se o disposto ao art. 199, CTN, ao obrigar que a fiscalização tributária se limite a fiscalizar tributos de sua competência, salvo lei ou convênio de colaboração com outros entes federativos. Fixam-se novos parâmetros para os processos administrativos, bem como se replica o art. 50 da Lei 9.784/99, aplicando-o à

administração fiscal. Legisla-se o texto da Súmula Vinculante nº 24, condicionando a proposição de ação penal por crime contra a ordem tributária ao lançamento definitivo do crédito tributário, ficando suspensa a prescrição na pendência do processo administrativo;

- t) revogam-se os seguintes dispositivos da Lei nº 6.830/80: art. 6º, §3º (produção de provas pela Fazenda independentemente de pedido na petição inicial); art. 26 (na hipótese de cancelamento da CDA antes da decisão de primeira instância, o processo é extinto sem ônus para as partes); art. 34 (limitação de recursos em execuções de valor inferior a 50 ORTN); art. 38, *caput* (relativo à exigência de garantia do crédito tributário para oposição de embargos à execução fiscal).

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

- a) Necessário e adequado para a salvaguarda das relações tributárias seja no âmbito administrativo, seja no judicial, abrangendo-se os colaboradores da administração fiscal.
- b) Necessário, porém inadequado, tendo em vista não trazer parâmetros claros acerca de como se deverá identificar e precificar o serviço público ou o poder de polícia que servir de fato gerador de taxa. Exigirá regulamentação posterior.
- c) Necessário e adequado para evitar violações ao princípio da anterioridade anual (art. 150, III, *b*, CF).
- d) Necessário e adequado para a proteção do direito de petição previsto ao art. 5º, XXXIV, *a*, CF.
- e) Necessário vedar expressamente sanções políticas, no que se mostra adequado. Contudo, os §§2º e 3º se mostram obscuros ao firmar que o *caput* não impede a Fazenda de utilizar “outros meios para a cobrança” no caso de devedor contumaz que afete a concorrência. Dessa forma, são inadequados ao fim a que se pretendem de vedar sanções políticas sem esvaziar os meios de cobrança do fisco.
- f) Desnecessário e inadequado o dispositivo. Primeiramente pela vagueza do termo “prazo razoável”, Ademais, o dispositivo viola o art. 102 e ss., CF, ao limitar os poderes do STF sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle difuso ou concentrado, não podendo lei complementar excluir o contribuinte dos efeitos de decisão dessa natureza.

- g) Necessário e adequado uniformizar a desconsideração da personalidade jurídica dos sócios-administradores de pessoa jurídica. Contudo, o regramento relativo ao reconhecimento dos “grupos econômicos” se mostra muito limitado, tendo em vista que a vinculação à LSA torna a hipótese de desconsideração muito limitada face à realidade em que ocorrem fraudes envolvendo diversas modalidades societárias cujos estatutos não preveem nenhum tipo de subordinação.
- h) Necessário e adequado para defesa do contraditório, da ampla de defesa e do acesso à justiça.
- i) Necessário e adequado, principalmente porque deixa claro que a presunção pode ser elidida pela administração fiscal em caso de fraude.
- j) Necessário e adequado, embora repita dispositivos da Lei nº 8.112/90. Por outro lado, o dispositivo relativo ao genérico direito a um sistema tributário “simples, eficaz, transparente e de baixo custo operacional” se mostra demasiado vago em face da amplitude e complexidade inerente às relações sobre as quais incidem as normas tributárias, pelo que se lhe considera inadequado.
- k) Desnecessário e inadequado, principalmente ante a intenção da proponente de desvincular um Código de Defesa do Contribuinte do tema mais amplo concernente à reforma tributária, esta sim envolvida com a simplificação das obrigações tributárias em geral. Ingênuo se esperar que a simplificação do sistema tributário nacional venha a se dar por intermédio de genéricas propostas de simplificação apresentadas a órgão competente, o qual haveria de ser criado especialmente para esse propósito, no que teriam pouca serventia, pois não poderiam realizar as propostas apresentadas, tendo em vista que a matéria é submetida à reserva legal face ao art. 150, I, CF.
- l) Necessário e adequado.
- m) Embora se possa considerar que a maior especificidade da conduta do agente avaliador que age com excesso de exação possa facilitar o combate à conduta ilícita, entende-se que o dispositivo é desnecessário, tendo em vista que a conduta já é punida no art. 316, §1º, CP.
- n) Necessário e adequado.
- o) A disposição do art. 25 é adequada e necessária ao melhor aproximar o contribuinte de seu *status quo* anterior à execução fiscal, o mesmo se pode dizer do art. 26, *caput*. Contudo, o parágrafo único se mostra inadequado, tendo em vista que iguala

- a situação de contribuintes adimplentes e inadimplentes, em prejuízo da concorrência no mercado.
- p) Necessários e adequados os direitos trazidos pelo art. 27, ainda que em muito repitam o regimento da Lei nº 9.430/96.
 - q) Necessário e adequado para o tratamento isonômico de contribuinte e fisco.
 - r) Uma vez mais, o tratamento se mostra adequado e necessário, principalmente por trazer, em um mesmo diploma, disposições diversas sobre consulta fiscal, elevando-as ao nível de lei complementar. Reitere-se, porém, que pouco destoa do que já consta na Lei nº 9.430/96.
 - s) Muito necessário e adequado o regramento da atuação fazendária, principalmente no que tange a fixação de parâmetros outros além da mera arrecadação. Merece especial menção o reforço ao art. 199, CTN, ao se obriga que o fisco se limite a fiscalizar tributos de sua competência, salvo a existência de lei ou convênio de cooperação com outro ente fazendário.
 - t) Revogam-se alguns dos dispositivos da Lei nº 6.830/80 que inegavelmente colocam contribuinte e fisco em situação de desigualdade processual por motivos que não se fundamentam na primazia do interesse público, mas no entendimento de que haveria uma suposta vulnerabilidade da Fazenda Pública em juízo, o que, conforme exposto anteriormente no presente estudo, não pode prevalecer para fundamentar esse tratamento divergente.

3.2 O Congresso possui competência legislativa plena para tratar dos pontos tratados no projeto? A matéria é reservada à lei complementar? Em caso negativo, para qual ponto falta competência?

O Congresso possui competência para legislar sobre a questão mediante lei complementar, conforme o art. 24, I e §1º c/c art. 146, III, CF.

O art. 9º, conforme exposto, estaria viciado de inconstitucionalidade material por regular os efeitos das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei, violando o art. 102, CF, no que extrapola os limites da lei complementar.

IV. A disciplina proposta é necessária e adequada para consecução dos fins pretendidos?

A extensão da proposta legislativa e a minúcia de seus dispositivos a torna adequada e necessária para os fins pretendidos.

V. O projeto de lei contém disposições programáticas que exigirão posterior regulamentação?

Sim. Há diversas disposições programáticas que necessitarão de considerável regulamentação, em especial aquela relativa ao mecanismo de simplificação permanente do sistema tributário nacional.

VI. As disposições conflitam com outras normas do ordenamento, sejam elas normas constitucionais, complementares, legais, infralegais ou mesmo tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional? Por outro lado, repete dispositivos presentes em outros diplomas legais?

Sim, há conflito com diversos diplomas legais: CTN, Decreto-Lei nº 70.235/70, Lei nº 6.830/80, Lei nº 8.666/93, Lei nº 9.340/96. Repetem-se numerosas disposições, por exemplo, da Constituição Federal, da Lei nº 9.784/99 e da Lei nº 8.112/90.

VII. O prazo para entrada em vigência é adequado? Deve haver vacatio legis?

Não, o prazo geral de 120 (cento e vinte) dias para entrada em vigor da proposta se mostra inadequado em face das alterações que pretende instituir sobre o ordenamento jurídico.

VIII. A organização e a sistemática da proposta são adequadas para os fins pretendidos?

A proposta se divide em 6 (seis) capítulos: I (Disposições Preliminares), II (Das Normas Fundamentais), III (Dos Direitos do Contribuinte), IV (Das Consultas em Matéria Tributária), V (Dos Deveres da Administração Fazendária), VI (Das Disposições Finais).

Apesar de adequada a sistemática geral da proposta, alguns capítulos poderiam ser meras seções de outros, havendo grande repetição de dispositivos de diversos diplomas legais, matérias poderiam ser agregadas em um só artigo na forma de parágrafos e incisos, a exemplo do tratamento das sanções políticas e dos prazos estipulados para atos da administração fiscal.

IX. A iniciativa exigirá implementação mediante publicidade pelos meios de comunicação?

Tamanha alteração legislativa demandaria ampla publicidade por meios públicos e privados para uma correta compreensão das garantias trazidas pela proposta.

X. As disposições normativas são exequíveis? Afetam órgãos da Administração Pública? Quais?

A maioria das disposições é exequível, apesar de implicarem radicais alterações nas atividades administrativas. Seriam especialmente afetados o Ministério da Fazenda, a Receita Federal, a Procuradoria da Fazenda Nacional e os órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos, bem como suas respectivas procuradorias.

XI. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

O Ministério da Fazenda, a Receita Federal e as secretarias e órgãos de arrecadação fazendários de todos os entes federativos.

4.4.7 PLS 443-2014 (Laércio Oliveira – SD-SE) – Anexo H

I. Qual o objetivo pretendido pelo projeto de lei?

Recuperar propostas legislativas de Códigos de Defesa do Contribuinte de ambas as Casas Legislativas, mencionando-se: PLS nº 646/1999, proposto pelo então Senador Jorge Bornhausen; PLP nº 70/2003 do Deputado Davi Alcolumbre e PLP nº 231/2005, apresentado pelo Deputado Gerson Gabrielli, todas atualmente arquivadas.

II. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

A proposta se apresenta não como mera repetição das demais propostas, tendo em vista que teria sido atualizada e aprimorada com a contribuição ampla da sociedade, porém se menciona tão somente a participação do Instituto de Estudo dos Direitos do Contribuinte.

III. Quais os instrumentos propostos pelo projeto que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte?

Todos os dispositivos da proposta de lei são idênticos às do PLP 38-2007, analisado na seção 4.4.4, o qual, conforme ali comentado, replicou o PLP 70-2003 do Deputado Davi Alcolumbre, atualmente arquivado.

III.A. Os instrumentos listados na questão anterior são adequados considerando os fatores abaixo?(Fatores no Questionário-Modelo)

Sendo a integral redação do projeto idêntica à do PLP 38-2007, a análise do dispositivo resultou a mesma da seção 4.4.4, pelo que a ela se remete o leitor. Em verdade, a proposta merecia simplesmente ser indeferida por replicar outra já existente e em regular trâmite. Dessa forma, não se completará o questionário para evitar desnecessária repetição da análise.

4.5 Análise geral das propostas de Códigos de Defesa do Contribuinte

A primeira proposta de um Código de Defesa do Contribuinte no Brasil foi apresentada no PLS 643-1999 pelo Senador Jorge Bornhausen. Conquanto atualmente arquivado, a proposta proporcionou toda uma cadeia de projetos legislativos em ambas as Casas Legislativas, sendo a mais original aquela idealizada pelo Deputado Davi Alcolumbre no PLP 70-2003.

Note-se que nenhuma das iniciativas acima mencionadas foi objeto análise do presente estudo, vez que arquivadas, porém sua influência nos projetos analisados é inegável.

No que tange aos sete projetos de lei analisados, é possível dividi-los em três grandes categorias, a partir de suas origens parlamentares. A primeira delas se refere à proposta que partiu diretamente do PLS 643-2009 (do Senador Jorge Bornhausen), a saber, o PLS 298-2011. A segunda categoria é composta pelos projetos que tomaram por parâmetro o PLP 70-2003 (do Deputado Davi Alcolumbre), sendo elas o PLP 38-2007 e o PLP 443-2014. As demais propostas se mostram iniciativas independentes de Códigos de Defesa do Contribuinte ou simples diplomas alteradores, compondo a terceira categoria, sendo o PLP 194-2001 um dos principais exemplos.

Cumprir frisar que, em grande parte, as duas primeiras categorias de iniciativas parlamentares em muito simplesmente replicam seus parâmetros originais, trazendo alterações pontuais.

Relativamente aos objetivos dos projetos de lei, em geral, pretendem unificar os direitos dos contribuintes brasileiros em um único diploma legal, daí a tendência de predominarem dispositivos já existentes no ordenamento, pelo que se pretende facilitar o conhecimento e o manejo de tais direitos ou apenas remover qualquer dúvida quanto a sua aplicabilidade no Direito Tributário ou legitimar sua aplicabilidade, a exemplo de se tornar

texto de lei o teor de Súmulas de Cortes Superiores. Outra intenção frequente nas propostas é a de não permitir que as iniciativas anteriores sejam esquecidas, atualizando-as e aprimorando-as, daí a repetição de conteúdo identificada nas propostas.

As razões que fundamentam os projetos são geralmente a complexidade do sistema tributário nacional, em seus aspectos materiais e processuais, bem como a insegurança jurídica do contribuinte em suas relações com a administração fiscal, seja nas vias administrativas, seja nas judiciais, havendo a necessidade de uma uniformização que pode ser suprida por uma nova codificação.

Quase de maneira unânime, compreendeu-se a necessidade da proposta de um Código de Defesa do Contribuinte ser veiculada via lei complementar, face ao art. 146, III, CF, bem como ante a necessidade da possível nova codificação dialogar com o CTN e outros diplomas tributários. Nesse sentido, verificou-se que todas as propostas, caso aprovadas, em maior ou menor medida, resultariam em alterações e revogações expressas ou tácitas de dispositivos do CTN ou de diplomas como a Lei nº 6.830/80 e o Decreto nº 70.235/72.

No que concerne à linguagem predominante dos projetos, utiliza-se em geral a do CTN.

Quanto à influência de outros diplomas legais sobre as propostas legislativas, identificou-se com maior frequência a repetição ou explicação de dispositivos da própria Constituição Federal e do CTN, assim como de diplomas como as Leis nº 8.112/90, nº 9.430/96 e nº 9.784/99. Apenas uma proposta mencionou expressamente tomar por parâmetro um Código de Defesa do Contribuinte estadual, qual seja, o de São Paulo. Percebeu-se ainda uma intenção recorrente de tornar texto legal o teor de Súmulas das Cortes Superiores brasileiras e de, eventual e restritamente, adotar mecanismos típicos do Código de Defesa do Consumidor.

No que tange aos lapsos temporais de *vacatio legis* propostas pelas iniciativas, em sua maioria, foram considerados inadequados para a profundidade de alterações legislativas que os projetos traziam.

Ante todo o exposto, a partir da análise qualitativa realizada através da metodologia *checklist* anteriormente apresentada, é possível concluir que nenhuma das propostas independentes atendeu tão bem as finalidades de um Código de Defesa do Contribuinte como o PLS 298-2011 e o PLP 38-2007, oriundos, respectivamente, da primeira e da segunda categoria de iniciativas acima mencionadas.

Contribuiriam a essas iniciativas parlamentares, algumas das ideias existentes à terceira categoria de projetos analisados, a exemplo da criação de um sistema nacional de defesa do contribuinte ou do estabelecimento de uma política nacional nesse sentido.

Há mais de 15 (quinze) anos o Legislativo federal estuda propostas de um Código de Defesa do Contribuinte, porém PLS 298-2011 e PLP 38-2007 tramitam lenta e independentemente nas duas Casas Legislativas, seus dispositivos se tornarão em breve obsoletos com a constante atualização da legislação e da jurisprudência tributárias nacionais, exigindo novas atualizações e novas propostas legislativas. Melhor serviria o desejo dos contribuintes brasileiros por mais segurança jurídica nas relações tributárias a existência de uma Comissão Mista no Congresso de maneira a acelerar e uniformizar o trâmite das propostas. A necessidade de um Código de Defesa do Contribuinte brasileiro permanece, sua oportunidade, porém, parece escapar aos legisladores nacionais.

Dessa forma, uma nova codificação tributária, trazida ao ordenamento na forma de lei complementar, poderia contribuir trazendo matérias como um rol exemplificativo de direitos do contribuinte e deveres da administração fazendária, vedação explícita a condutas consideradas como sanções políticas, fortalecimento do direito à informação nas relações jurídico-tributárias, uniformização da aplicabilidade de dispositivos das Leis nº 8.112/90 e nº 9.784/99 ao processo tributário, assim como regulamentação da prescrição intercorrente, principalmente nos processos administrativos fiscais, sem prejuízo de outras matérias fundamentais para a garantia de uma segurança jurídica ao cidadão-contribuinte nas suas relações com o Estado no exercício do poder de tributar.

5 CONCLUSÃO

Após o percurso teórico traçado ao longo do presente estudo, é possível afirmar que o conteúdo da cidadania contemporânea é composto por uma parcela variável de influência do indivíduo-cidadão nas decisões relevantes para a sociedade e pela titularidade de um *status* jurídico composto por direitos civis, políticos, sociais etc. Sob o aspecto econômico, a discussão atual trata do reduzido grau de influência do cidadão sobre as decisões econômicas, pelo que a literatura aponta a necessidade de mais um espaço de expressão do cidadão, fora dos âmbitos público e privado. Destaca-se assim o papel do chamado “terceiro setor”, na forma de organizações civis sem fins lucrativos, voltadas ao atendimento de interesses caros à coletividade.

Demonstra-se a intimidade entre tributação e cidadania, tendo em vista ser a primeira uma espécie de dever fundamental do indivíduo para preservar seus direitos fundamentais, sem prejuízo de outros deveres relevantes como o dever de trabalhar e o de buscar a educação – não havendo que se falar em genérico dever de pagar tributos, mas de assumir aquelas obrigações que os próprios cidadãos consentiram em assumir, daí se falar em autotributação. Ademais, entre os direitos correspondentes à obrigação tributária, surge aquele relativo ao poder de controlar o gasto público, discussão que abre espaço para uma reinterpretação da relação tributária onde é possível ser o cidadão sujeito ativo, exigindo do Estado, sujeito passivo, as obras e serviços públicos a serem financiados pelos recursos que os cidadãos alocaram para esses fins.

No Brasil, a literatura apresenta a tortuosa construção da cidadania ao longo da história nacional, resultando o *status* jurídico do cidadão em direitos não integralmente efetivados, ficando esvaziada a própria cidadania em face de autoritarismos e clientelismos. Os efeitos dessa dinâmica nas relações tributárias, conforme se pôde encontrar perante os autores de referência, são deletérios, pois a não eficácia dos direitos do *status* do cidadão deslegitima a obrigação tributária, favorecendo comportamentos como fraude e evasão fiscal.

Por outro lado, nota-se que, no plano normativo, o ordenamento jurídico brasileiro confere grande importância à cidadania, considerando-lhe um dos princípios republicanos que, no âmbito tributário, limita o exercício do poder de tributar estatal, este fundamentado na soberania – daí a literatura mencionar com frequência e existência de um estatuto do contribuinte no texto constitucional.

Ao se passar à análise das possíveis vulnerabilidades do contribuinte, destaca-se que a última reforma tributária nacional e o advento da única codificação na matéria se voltaram a estruturar a arrecadação de tributos de maneira mais racional, atribuindo-se competência tributária mais larga à União e criando-se mecanismos para a redução das desigualdades regionais, na forma dos fundos de participação dos entes federativos.

Contudo, conquanto o esforço de racionalizar o sistema normativo tenha, em grande medida, sido bem-sucedido, não houve efetiva preocupação em equalizar as relações entre fisco e contribuinte, pelo que prevaleceu uma tributação de caráter indireto, regressiva e de reduzida transparência.

No plano teórico, relata-se que a própria disciplina do Direito Tributário demonstra a prevalência ou o protagonismo que a figura estatal historicamente assumiu na relação tributária. A doutrina, porém, demonstra os grandes avanços teóricos realizados para equilibrar juridicamente contribuinte e Estado, submetendo a obrigação tributária ao princípio da legalidade, buscando oferecer segurança e certeza para a relação jurídica em questão.

Em verdade, percebe-se a impossibilidade de equalizar totalmente o cidadão-contribuinte e a entidade estatal, tendo em vista que o Estado ainda é o legislador, o fiscal e o juiz das obrigações tributárias.

Por conseguinte, observando o critério das funções estatais, busca-se identificar as vulnerabilidades materiais, formais e processuais do cidadão-contribuinte brasileiro, chegando a se constatar um considerável esvaziamento da cidadania tributária brasileira senão sua inexistência, em vista da falta de consciência dos indivíduos em relação a suas obrigações tributárias e a reduzida transparência pública da incidência dos tributos e da aplicação dos recursos públicos.

Comprovada a existência de amplas e de profundas debilidades do cidadão-contribuinte em face do Estado, impossível que todas possam ser atenuadas ou eliminadas por intermédio de um Código de Defesa do Contribuinte, tendo em vista que este jamais afastaria a necessidade de uma reforma tributária que reformulasse os próprios critérios econômicos do sistema.

O referido Código, porém, em muito poderia contribuir para o enfrentamento, em especial, de vulnerabilidades formais e processuais, conquanto não possa substituir um Código de Processo Tributário. Pode-se concluir que o papel da codificação federal seria no sentido não de organizar a arrecadação, mas de parametrizar desequilíbrios indiscutíveis especialmente entre os órgãos de arrecadação fiscal, a Fazenda Pública em juízo e o

cidadão-contribuinte. Restou, portanto, demonstrada a necessidade do diploma legal, tendo-se ainda apresentado o exemplo de diversos países que tomaram medidas afins, reconhecendo que há um desequilíbrio nas relações fiscais que merece a atenção do legislador.

No que tange à análise dos sete projetos de lei para um Código de Defesa do Contribuinte, o estudo permite concluir que tramitam propostas nesse sentido há mais de quinze anos nas Casas Legislativas. Pelo método da avaliação legislativa *ex ante* é ainda possível estudar uniformemente as propostas, entre as quais se destaca, na Câmara dos Deputados, o PLP 38-2007 e, no Senado Federal, o PLS 298-2011, ambos oriundos de propostas anteriores ainda de 2003 e de 1999, respectivamente.

Conquanto repitam diversos artigos já existentes no ordenamento jurídico, têm o mérito de se atentar às vulnerabilidades formais e processuais abordadas no presente estudo, além de diversas outras, combatendo sanções políticas, procurando efetivar o direito à informação, eliminando exigências processuais que prejudicam o exercício do contraditório ou prerrogativas processuais da Fazenda Pública que possam ser entendidas como privilégios injustificáveis. O esforço de unificar direitos dispersos pelo ordenamento tem ainda o mérito de facilitar o conhecimento e o manejo destes.

Sendo premente a promulgação de um Código de Defesa do Contribuinte no âmbito federal, a oportunidade de corrigir injustiças históricas, já amplamente conhecidas na doutrina e na jurisprudência, está sendo perdida pela demora do legislador no trâmite das propostas, pelo que se sugere a instauração de uma Comissão Mista no Congresso Nacional para acelerar o trâmite das propostas, uniformizá-las e aprimorá-las.

Conforme o estudo permite concluir, um Código de Defesa do Contribuinte na forma de uma lei complementar federal poderia em muito reduzir vulnerabilidades formais e processuais das relações tributárias, legitimando a tributação brasileira, podendo contribuir no tratamento de matérias como direitos do contribuinte e deveres da administração fazendária, vedação à prática de sanções políticas e prescrição intercorrente, principalmente no processo administrativo tributário.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. **A construção da cidadania solidária por meio da educação fiscal: uma análise dos observatórios sociais**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. Estatuto de Direitos Básicos do Contribuinte. **Direito Tributário & Direitos Fundamentais: Limitações ao poder de tributar**. MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARISTÓTELES, **A política**. Tradução de Nestor Silveira Chaves. ed. Especial. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, vol. I, nº 3, jun./2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_3/dialogo-juridico-03-junho-2001-humberto-avila.pdf>. Acesso em 10.01.2015.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, nº 11, set./nov. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em 10.12.2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 2009.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: LEJUS, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de Observação nº 1. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf>. Acesso em 10.05.2015.

_____, Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. **Parecer de reexame do PLS nº 646/99**. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/89391.pdf>>. Acesso em 01.05.2015.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Fluxo de entradas e saídas de processos, 2011, 2012, 2013, 2014**. Portal de Notícias. 16/04/2015. Disponível em: <

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Noticias/listarNoticias.jsf> >. Acesso em 20.05.2015.

_____. **Decreto nº 4.176, de 28 de março de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4176.htm#anexoi>. Acesso em 15.03.2015.

_____. Exposição de Motivos da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, Seção I. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/expo/>>. Acesso em 15.05.2015.

_____. **Portal da Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/sileg/default.asp>>. Acesso em 13.02.2015.

_____. **Portal do Senado Federal**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/>>. Acesso em 13.02.2015. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.425/DF**. Rel. Min. Ayres Britto. Redator: Min. Luiz Fux. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI), Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5067184>>. Acesso em 25.04.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124/SC**. Rel. Joaquim Barbosa. Requerente: Governo do Estado de Santa Catarina, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=586937>>. Acesso em 05.06.2015

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 16. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. Saraiva: São Paulo, 2012.

_____. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano III, nº 78, jan./jun. 1979.

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

_____; DANTAS, Eric de Moraes e. Perspectivas para a cidadania fiscal no Estado Democrático de Direito. **Anais XIX Encontro Nacional do CONPEDI**, jun. 2010, Fortaleza. Disponível em:

<<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3491.pdf>>. Acesso em 24.01.2015.

CHAUÍ, Marilena. Cultura e democracia. **Crítica y emancipación: Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales**, Buenos Aires, Año 1, nº 1, jun. 2008.

Disponível em:

<<http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/secret/CyE/cye3S2a.pdf>>. Acesso em 17.02.2015.

_____. Cultura política e política cultural. **Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo**, São Paulo, vol.9, nº 23, jan./abr. 1995. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141995000100006>. Acesso em 17.02.2015.

CINTRA, Carlos César Sousa. Particularidades Manifestadas pela Disciplina Jurídica Fundamental da Tributação no Brasil. *In*: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CORTINA, Adela. **Cidadãos do Mundo: para uma teoria da cidadania**. Tradução de Silvana Cobucci Leite. Loyola: São Paulo, 2005.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Post Capitalist Society**. Edição Kindle. Nova Iorque: Routledge, 2011.

ESTÉVEZ, Alejandro; ESPER, Susana. Impuestos y ciudadanía en Argentina: la matriz cultural: Fundamentos empíricos para el estudio del comportamiento tributario. Madrid: Académica Española, 2012.

GOMES, José Jairo. **Direito Eleitoral**. 9. ed. Atlas: São Paulo, 2013.

GONÇALVES, Carla Maria Barreto. **Os novos rumos gerenciais e democráticos da gestão pública financeira e a implementação do Conselho de Gestão Fiscal previsto na LRF**. 2012. 81f. Monografia (Graduação). Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo, Malheiros, 2010.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. Companhia das Letras: São Paulo, 1995.

HOLMES, Stephen; CASS, Sunstein. **The cost of rights: Why Liberty Depends on Taxes**. Edição Kindle. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 2000.

INSTITUTO DE ESTUDOS DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE (IEDC). **Quem Somos**. Disponível em: <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br/>>. Acesso em 20.04.2015

LAQUI, Juan Carlo. O projeto de Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, Notas e Comentários, nº 44, 1956. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/15916/14746>>. Acesso em 19.05.2015.

LEYDET, Dominique. Citizenship. *In*: ZALTA, Edward N. (Ed.). **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**. Standford, 2014, Disponível em: <<http://plato.stanford.edu/archives/spr2014/entries/citizenship/>>. Acesso em 25.02.2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ética nas relações tributárias. *In*: TORRES NETO, Argemiro; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coord.). **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará: Memórias e Perspectivas**. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014.

_____. **Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MADER, Luzius. Evaluating the Effects: A contribution to the quality of legislation. **Statute Law Review**, Oxford, vol. 22, nº 2, 2001.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARSHALL, T. H.. **Cidadania, Classe Social e Status**. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Código de defesa do contribuinte**. Belo Horizonte: Líder Cultura Jurídica, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. Malheiros: São Paulo, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

LIRA NETO. **Getúlio Vargas: do governo provisório à ditadura do Estado Novo**. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note**. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Disponível em:

<http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf>. Acesso em 22.05.2015.

PIRES, Maria Trindade. **A nova gestão pública na administração fiscal**: contribuinte, cliente ou cidadão. Dissertação apresentada para obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública. Orientador: Rui Armado Gomes Santiago. Universidade de Aveiro, 2008. Disponível em: <<https://ria.ua.pt/handle/10773/3371>>. Acesso em 15.02.2015.

RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil no período 1995 – 2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. *In*: IPEA. **Tributação e Equidade do Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008 – 2009. Instituto Brasileiro de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf>. Acesso em 10.05.2015.

SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. **Avaliação legislativa no brasil**: um estudo de caso sobre as normas de controle das transferências voluntárias de Recursos Públicos para entidades do terceiro setor. Dissertação de mestrado apresentada perante a Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 2008.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos Distributivos. *In*: IPEA. **Tributação e Equidade do Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008 – 2009. Instituto Brasileiro de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf>. Acesso em 10.05.2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **O imposto invisível**: o estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro. 1998. Dissertação (Mestrado em Administração e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 1998.

VALDÉS, José Antonio Rozas. MOLINA, Pedro M. Herrera. SUBIRANA, Sonia Mauricio. Estatuto del Contribuyente: una visión comparada. **Crónica Tributaria**. Num. 94/2000. Disponível em: <<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/55128>>. Acesso em 10.10.2014.

ANEXO A
(Anexo I do Decreto nº 4.176/02)

Este texto não substitui o publicado no DOU de 1.4.2002 e [retificado em 8.4.2002](#)

ANEXO I

QUESTÕES QUE DEVEM SER ANALISADAS NA ELABORAÇÃO DE ATOS NORMATIVOS NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO

1. Deve ser tomada alguma providência?

1.1. Qual o objetivo pretendido?

1.2. Quais as razões que determinaram a iniciativa?

1.3. Neste momento, como se apresenta a situação no plano fático e no plano jurídico?

1.4. Que falhas ou distorções foram identificadas?

1.5. Que repercussões tem o problema que se apresenta no âmbito da economia, da ciência, da técnica e da jurisprudência?

1.6. Qual é o conjunto de destinatários alcançados pelo problema, e qual o número de casos a resolver?

1.7. O que poderá acontecer se nada for feito? (Exemplo: o problema tornar-se-á mais grave? Permanecerá estável? Poderá ser superado pela própria dinâmica social, sem a intervenção do Estado? Com que conseqüências?)

2. Quais as alternativas disponíveis?

2.1. Qual foi o resultado da análise do problema? Onde se situam as causas do problema? Sobre quais causas pode incidir a ação que se pretende executar?

2.2. Quais os instrumentos da ação que parecem adequados para alcançar os objetivos pretendidos, no todo ou em parte? (Exemplo: medidas destinadas à aplicação e execução de dispositivos já existentes; trabalhos junto à opinião pública; amplo entendimento; acordos; investimentos; programas de incentivo; auxílio para que os próprios destinatários alcançados pelo problema envidem esforços que contribuam para sua resolução; instauração de processo judicial com vistas à resolução do problema.)

2.3. Quais os instrumentos de ação que parecem adequados, considerando-se os seguintes aspectos:

- desgaste e encargos para os cidadãos e a economia;
- eficácia (precisão, grau de probabilidade de consecução do objetivo pretendido);
- custos e despesas para o orçamento público;
- efeitos sobre o ordenamento jurídico e sobre metas já estabelecidas;
- efeitos colaterais e outras conseqüências;
- entendimento e aceitação por parte dos interessados e dos responsáveis pela execução;
- possibilidade de impugnação no Judiciário.

3. Deve a União tomar alguma providência? Dispõe ela de competência constitucional ou legal para fazê-lo?

3.1. Trata-se de competência privativa?

3.2. Tem-se caso de competência concorrente?

3.3. Na hipótese de competência concorrente, está a proposta formulada de modo que assegure a competência substancial do Estado-membro?

3.4. A proposta não apresenta formulação extremamente detalhada que acaba por exaurir a competência estadual?

3.5. A matéria é de fato de iniciativa do Poder Executivo? Ou estaria ela afeta à iniciativa exclusiva do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores ou do Procurador-Geral da República?

4. Deve ser proposta edição de lei?

4.1. A matéria a ser regulada está submetida ao princípio da reserva legal?

4.2. Por que deve a matéria ser regulada pelo Congresso Nacional?

4.3. Se não for o caso de se propor edição de lei, deve a matéria ser disciplinada por decreto? Por que não seria suficiente portaria?

4.4. Existe fundamento legal suficiente para a edição de ato normativo secundário? Qual?

4.5. Destina-se a regra a atingir objetivo previsto na Constituição?

4.6. A disciplina proposta é adequada para consecução dos fins pretendidos?

4.7. A regra proposta é necessária ou seria suficiente fórmula menos gravosa?

4.8. A disciplina proposta não produz resultados intoleráveis ou insuportáveis para o destinatário?

5. Deve a lei ter prazo de vigência limitado?

5.1. É a lei necessária apenas por período limitado?

5.2. Não seria o caso de editar-se lei temporária?

6. Deve ser editada medida provisória?

6.1. Em se tratando de proposta de medida provisória, há justificativas plausíveis para a sua edição?

6.2. O que acontecerá se nada for feito? A proposta não poderia ser submetida ao Congresso em regime de urgência?

6.3. Trata-se de matéria que pode ser objeto de medida provisória, tendo em vista as vedações do [§ 1º do art. 62 da Constituição](#)?

6.4. A medida provisória estaria regulamentando artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda constitucional promulgada a partir de 1º de janeiro de 1995 e até 11 de setembro de 2001 ([art. 246 da Constituição](#))?

6.5. Estão caracterizadas a relevância e a urgência necessárias para ser editada medida provisória?

7. Deve ser tomada alguma providência neste momento?

7.1. Quais as situações-problema e os outros contextos correlatos que devem ainda ser considerados e pesquisados? Por que, então, deve ser tomada alguma providência neste momento?

7.2. Por que não podem ser aguardadas outras alterações necessárias, que se possam prever, para que sejam contempladas em um mesmo ato normativo?

8. A densidade que se pretende conferir ao ato normativo é a apropriada?

8.1. O projeto de ato normativo está isento de disposições programáticas?

8.2. É possível e conveniente que a densidade da norma (diferenciação e detalhamento) seja flexibilizada por fórmulas genéricas (tipificação e utilização de conceitos jurídicos indeterminados ou atribuição de competência discricionária)?

8.3. Podem os detalhes ou eventuais alterações ser confiados ao poder regulamentador do Estado ou da União?

8.4. A matéria já não teria sido regulada em outras disposições de hierarquia superior (regras redundantes que poderiam ser evitadas)? Por exemplo, em:

- tratado aprovado pelo Congresso Nacional;
- lei federal (em relação a regulamento);
- regulamento (em relação a portaria).

8.5. Quais as regras já existentes que serão afetadas pela disposição pretendida? São regras dispensáveis?

9. As regras propostas afetam direitos fundamentais? As regras propostas afetam garantias constitucionais?

9.1. Os direitos de liberdade podem ser afetados?

- Direitos fundamentais especiais podem ser afetados?
- Qual é o âmbito de proteção do direito fundamental afetado?
- O âmbito de proteção sofre restrição?
- A proposta preserva o núcleo essencial dos direitos fundamentais afetados?
- Cuida-se de direito individual submetido a simples reserva legal?
- Cuida-se de direito individual submetido a reserva legal qualificada?

- Qual seria o outro fundamento constitucional para a aprovação da lei (exemplo: regulação de colisão de direitos)?
- A proposta não abusa de formulações genéricas (conceitos jurídicos indeterminados)?
- A fórmula proposta não se afigura extremamente casuística?
- Observou-se o princípio da proporcionalidade ou do devido processo legal substantivo?
- Pode o cidadão prever e aferir as limitações ou encargos que lhe poderão advir?
- As normas previstas preservam o direito ao contraditório e à ampla defesa no processo judicial e administrativo?

9.2. Os direitos de igualdade foram afetados?

- Observaram-se os direitos de igualdade especiais (proibição absoluta de diferenciação)?
- O princípio geral de igualdade foi observado?
- Quais são os pares de comparação?
- Os iguais foram tratados de forma igual e os desiguais de forma desigual?
- Existem razões que justifiquem as diferenças decorrentes ou da natureza das coisas ou de outros fundamentos de índole objetiva?
- As diferenças existentes justificam o tratamento diferenciado? Os pontos em comum legitimam o tratamento igualitário?

9.3. A proposta pode afetar situações consolidadas? Há ameaça de ruptura ao princípio de segurança jurídica?

- Observou-se o princípio que determina a preservação de direito adquirido?
- A proposta pode afetar o ato jurídico perfeito?
- A proposta contém possível afronta à coisa julgada?
- Trata-se de situação jurídica suscetível de mudança (institutos jurídicos, situações estatutárias, garantias institucionais)?
- Não seria recomendável a adoção de cláusula de transição entre o regime vigente e o regime proposto?

9.4. Trata-se de norma de caráter penal?

- A pena proposta é compatível com outras figuras penais existentes no ordenamento jurídico?
- Tem-se agravamento ou melhoria da situação do destinatário da norma?
- Trata-se de pena mais grave?
- Trata-se de norma que propicia a despenalização da conduta?
- Eleva-se o prazo de prescrição do crime?
- A proposta ressalva expressamente a aplicação da lei nova somente aos fatos supervenientes a partir de sua entrada em vigor?

9.5. Pretende-se instituir ou aumentar tributo? Qual é o fundamento constitucional?

- A lei não afeta fatos geradores ocorridos antes de sua vigência (lei retroativa)?
- A cobrança de tributos vai-se realizar no mesmo exercício financeiro da publicação da lei?
- O princípio da imunidade recíproca está sendo observado?
- As demais imunidades tributárias foram observadas?
- O projeto que institui contribuição social contém disposição que assegura o princípio da anterioridade especial (cobrança apenas após noventa dias a contar da publicação)?
- O tributo que se pretende instituir não tem caráter confiscatório?
- Em se tratando de taxa, cuida-se de exação a ser cobrada em razão do exercício de poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível prestados ou postos à disposição do contribuinte? Há equivalência razoável entre o custo da atividade estatal e a prestação cobrada?

10. O ato normativo corresponde às expectativas dos cidadãos e é inteligível para todos?

10.1. O ato normativo proposto será entendido e aceito pelos cidadãos?

10.2. As limitações à liberdade individual e demais restrições impostas são indispensáveis? Por exemplo:

- proibições, necessidades de autorizações;
- comparecimento obrigatório perante autoridade;
- indispensabilidade de requerimento;
- dever de prestar informações;
- imposição de multas e penas;
- outras sanções.

10.3. Podem as medidas restritivas ser substituídas por outras?

10.4. Em que medida os requisitos necessários à formulação de pedidos perante autoridades poderia ser reduzido a um mínimo aceitável?

10.5. Podem os destinatários da norma entender o vocabulário utilizado, a organização e a extensão das frases e das disposições, a sistemática, a lógica e a abstração?

11. O ato normativo é exequível?

11.1. Por que não se renuncia a um novo sistema de controle por parte da administração?

11.2. As disposições podem ser aplicadas diretamente?

11.3. Podem as disposições administrativas que estabelecem normas de conduta ou proíbem determinadas práticas ser aplicadas com os meios existentes?

11.4. É necessário incluir disposições sobre proteção jurídica? Por que as disposições gerais não são suficientes?

11.5. Por que não podem ser dispensadas:

- as regras sobre competência e organização?
- a criação de novos órgãos e comissões consultivas?
- a intervenção da autoridade?
- exigências relativas à elaboração de relatórios?
- outras exigências burocráticas?

11.6. Quais órgãos ou instituições que devem assumir a responsabilidade pela execução das medidas?

11.7. Com que conflitos de interesse pode-se prever que o executor das medidas ver-se-á confrontado?

11.8. Dispõe o executor das medidas da necessária discricionariedade?

11.9. Qual é a opinião das autoridades incumbidas de executar as medidas quanto à clareza dos objetivos pretendidos e à possibilidade de sua execução?

11.10. A regra pretendida foi submetida a testes sobre a possibilidade de sua execução com a participação das autoridades encarregadas de aplicá-la? Por que não? A que conclusão se chegou?

12. Existe uma relação equilibrada entre custos e benefícios?

12.1. Qual o ônus a ser imposto aos destinatários da norma (calcular ou, ao menos, avaliar a dimensão desses custos)?

12.2. Podem os destinatários da norma, em particular as pequenas e médias empresas, suportar esses custos adicionais?

12.3. As medidas pretendidas impõem despesas adicionais ao orçamento da União, dos Estados e dos Municípios? Quais as possibilidades existentes para enfrentarem esses custos adicionais?

12.4. Procedeu-se à análise da relação custo-benefício? A que conclusão se chegou?

12.5. De que forma serão avaliados a eficácia, o desgaste e os eventuais efeitos colaterais do novo ato normativo após sua entrada em vigor?

ANEXO II

(anexo publicado no D.O.U de 8.4.2002)

Anexo à Exposição de Motivos do (indicar nome do Ministério ou Secretaria da Presidência da República) nº , de de de 20 .

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta

3. Alternativas existentes às medidas propostas

Mencionar:

- se há outro projeto do Executivo sobre a matéria;
- se há projetos sobre a matéria no Legislativo;
- outras possibilidades de resolução do problema.

4. Custos

Mencionar:

- se a despesa decorrente da medida está prevista na lei orçamentária anual; se não, quais as alternativas para custeá-la;
- se é o caso de solicitar-se abertura de crédito extraordinário, especial ou suplementar;
- valor a ser despendido em moeda corrente;

5. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência)

Mencionar:

- se o problema configura calamidade pública;
- por que é indispensável a vigência imediata;
- se se trata de problema cuja causa ou agravamento não tenham sido previstos;
- se se trata de desenvolvimento extraordinário de situação já prevista.

6. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo)

--

7. Alterações propostas

Texto atual	Texto proposto

8. Síntese do parecer do órgão jurídico

- Com base em avaliação do ato normativo ou da medida proposta à luz das questões levantadas no Anexo I.

Observação: A falta ou insuficiência das informações prestadas poderá acarretar, a critério da Subchefia para Assuntos Jurídicos da Casa Civil, a devolução do projeto de ato normativo para que se complete o exame ou se reformule a proposta.

ANEXO B
(PLP 194-2001)
Chico da Princesa (PSDB-PR)

Art. 2º O dever de sigilo é extensivo ao Banco Central do Brasil, em relação às operações que realizar e às informações que obtiver no exercício de suas atribuições.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

LIVRO SEGUNDO

Normas Gerais de Direito Tributário

TÍTULO IV

Administração Tributária

CAPÍTULO I

Fiscalização

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

Parágrafo único. Excetuam-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça.

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

Nº 194, DE 2001

(Do Sr. Chico da Princesa)

Dispõe sobre os instrumentos de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária.

(Às Comissões de Finanças e Tributação; e de Constituição e Justiça e de Redação (art. 54))

O Congresso Nacional decreta:

CAPÍTULO I

Objeto

Art. 1º Esta lei complementar, com amparo no art. 146 da Constituição Federal, dispõe sobre normas gerais

relativas aos direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação tributária, constituindo-se em instrumento de defesa dos contribuintes e dos responsáveis.

Parágrafo único. Os direitos e garantias previstos no **caput** complementam os constantes na Constituição Federal, e não excluem outros estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, por outras leis complementares e pela legislação tributária federal, estadual e municipal.

CAPÍTULO II

Direitos do Sujeito Passivo

Art. 2º São direitos do sujeito passivo:

I – ser tratado com respeito e urbanidade pelos servidores da Fazenda Pública, devidamente identificados;

II – ter acesso ao superior hierárquico quando não se sentir apropriadamente atendido;

III – ter retificados, sem qualquer ônus, dados cadastrais a cuja inexatidão não deu causa, devendo o órgão competente efetuar a retificação e a comunicação no prazo de 5 dias, contados da data da solicitação;

IV – ter acesso, no prazo de 3 (três) dias, contados da data da solicitação, a dados e informações de seu interesse particular registrados em órgão da Fazenda Pública;

V – ter acesso, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da solicitação, a dados e informações de interesse coletivo ou geral, resguardado o sigilo fiscal de terceiros;

VI – obter certidão, no prazo de 10 (dez) dias, contados da data de entrada do requerimento na repartição, da quitação de tributo;

VII – obter certidão, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de entrada do requerimento na repartição, excetuada a prevista no inciso anterior;

VIII – ser orientado pelos órgãos encarregados de exigir tributos para o exato cumprimento de suas obrigações principais e acessórias;

IX – ser informado a quem reclamar e a quem recorrer, indicadas as condições, em caso de intimação da Fazenda Pública;

X – recusar-se a prestar informações por intimação verbal, se preferir intimação por escrito;

XI – receber comprovante, mediante termo lavrado em livro fiscal próprio ou em formulário avulso, dos livros, mercadorias, documentos e registros fiscais contidos em meio magnético entregues à fiscalização ou por ela apreendidos;

XII – ser notificado, por escrito:

a) de qualquer alteração do termo de início do procedimento de fiscalização de que trata o art. 196 do Código Tributário Nacional;

b) do encerramento da fiscalização;

XIII – receber cópia autenticada de ato que assinar, lavrado por servidor público em ação fiscal;

XIV – não ser obrigado a exibir documento que se encontre comprovadamente em poder da Fazenda Pública;

XV – apresentar petição à Fazenda Pública para defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, vedada a exigência de pagamento de taxa ou de garantia de instância;

XVI – ter reparados os danos patrimoniais e morais decorrentes de atos praticados por servidor público sem a observância da legislação tributária.

Parágrafo único. Os termos lavrados de acordo com o art. 196 do Código Tributário Nacional deverão indicar os tributos e os períodos a serem examinados.

CAPÍTULO III

Garantias do Sujeito Passivo

Art. 3º A notificação de lançamento deverá conter indicação pormenorizada da legislação relativa aos tributos e penalidades exigidos, dos prazos para reclamar e para pagar, inclusive com redução.

Art. 4º A busca e apreensão de documento ou mercadoria em residência ou local que não pertença a contribuinte sob fiscalização será sempre efetuada mediante mandado judicial.

Art. 5º O sujeito passivo, por sua solicitação, será orientado, por escrito, em prazo não superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sobre questões específicas relativas à legislação tributária, vedada a autuação referente à matéria, desde a solicitação até 30 (trinta) dias após a ciência da resposta.

§ 1º O disposto no **caput** não se aplica aos casos em que a legislação tributária conferir ineficácia à consulta formulada.

§ 2º Não serão exigidos acréscimos legais, exceto juros de mora, sobre pagamentos efetuados em decorrência da resposta.

Art. 6º A lei que instituir taxa deverá indicar, ainda que aproximadamente, o custo do serviço que serve de base à sua cobrança.

Art. 7º No caso de tributo lançado com base em valor imobiliário, a administração tributária deverá, obrigatoriamente, levar em conta a existência de obra pública ou situação social e a ocorrência de catástrofe da natureza ou de sinistro, que reduzam o valor do imóvel.

Art. 8º O sujeito passivo que tiver direito à restituição de tributo, em decorrência de decisão administrativa definitiva ou de decisão judicial transitada em julgado, poderá compensar, por opção sua, o montante a restituir com crédito tributário devido à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Com relação aos impostos previstos nos arts. 153, inc. III, IV e VI, e 155, incs. II e III, da Constituição Federal, a compensação, na forma prevista neste artigo, restringir-se-á ao crédito tributário relativo ao mesmo imposto.

Art. 9º O **Diário Oficial**, ou periódico equivalente, que publicar lei que institua ou majore tributo sujeito ao princípio da anterioridade, deverá, comprovadamente, ser editado e posto em circulação até o dia 31 de dezembro, a fim de que o tributo ou sua majoração possam ser exigidos a partir do dia primeiro do mês de janeiro seguinte.

CAPÍTULO IV

Práticas Abusivas e Vedações

Art. 10. Considera-se prática abusiva e, em decorrência, nula de pleno direito:

I – a exigência de obrigações com fundamento não previsto em legislação tributária;

II – a exigência administrativa não prevista na legislação tributária que impeça a fruição de direito;

III – o arbitramento do montante da base de cálculo mediante método não previsto na legislação tributária.

Art. 11. É vedado à autoridade administrativa tributária:

I – recusar-se a se identificar quando solicitada;

II – recusar recebimento às petições do sujeito passivo;

III – negar ao sujeito passivo autorização para impressão de documentos fiscais, exceto nos casos previstos na legislação tributária;

IV – suspender ou cancelar inscrição do sujeito passivo sem amparo na legislação tributária;

V – condicionar a prestação de serviço ao cumprimento de exigências não previstas na legislação tributária;

VI – impedir o exercício, pelo sujeito passivo, dos direitos previstos nesta lei complementar, quando existente crédito tributário inscrito em dívida ativa;

VII – inscrever crédito tributário em dívida ativa sem a prévia intimação do sujeito passivo;

VIII – reter, além do prazo autorizado pela legislação ou, na sua falta, pelo chefe imediato, livros, documentos ou registros fiscais contidos em meio magnético;

IX – fazer-se acompanhar de força policial nas ações fiscais, em estabelecimentos comerciais e indus-

triais, ressalvando disposto no art. 200 do Código Tributário Nacional;

X – exigir honorários advocatícios na cobrança de crédito tributário, fora dos casos previstos na legislação tributária.

§ 1º As penalidades administrativas relativas às infrações previstas neste artigo serão cominadas em lei federal, estadual, distrital e municipal, e serão aplicadas mesmo que a prática seja considerada nula de pleno direito.

§ 2º Na cobrança de crédito tributário através de meio vexatório ou gravoso será observado o disposto no art. 316 do Código Penal.

CAPÍTULO V Reclamação e Processo

Art. 12. Constatada infração aos direitos e garantias, o sujeito passivo poderá reclamar, por escrito, juntando provas, se houver, ao chefe do órgão em que lotado o infrator.

§ 1º O chefe do órgão poderá suspender os efeitos do ato praticado, atender ao que foi solicitado, abrir sindicância ou instaurar processo administrativo disciplinar.

§ 2º Não sendo competente para praticar todos os atos descritos no parágrafo anterior, o chefe do órgão, após praticar os atos de sua competência, deverá encaminhar a reclamação à autoridade competente.

§ 3º Das decisões tomadas será dada ciência ao reclamante, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da reclamação.

CAPÍTULO VI Disposições Gerais e Finais

Art. 13. Na elaboração da legislação tributária será levada em consideração, sempre que possível, a manutenção da atividade das empresas e dos empregos.

Art. 14. Fica assegurada ao contribuinte a faculdade de liquidar por antecipação, total ou parcialmente, o crédito tributário parcelado, com redução proporcional dos acréscimos legais incidentes sobre as parcelas a liquidar por antecipação e as remanescentes.

Art. 15. O sujeito passivo poderá optar pela aplicação de norma que estabeleça condições mais favoráveis ao parcelamento de crédito tributário anteriormente deferido.

Art. 16. No contencioso administrativo-tributário não poderá ser exigido do sujeito passivo garantia de instância, total ou parcial, para a defesa em qualquer fase do processo.

Art. 17. O parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional passa a vigorar com a seguinte redação:

“Parágrafo único. A restituição vence juros iguais aos cobrados pela Fazenda Pública no caso de pagamento espontâneo fora de prazo, calculados a partir da data do pagamento indevido.”

Art. 18. A expressão “Fazenda Pública”, quando empregada nesta lei complementar, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 19. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Justificação

Estamos vivendo no País uma época de exacerbação da fiscalidade. Enquanto a maior nação do mundo atingiu um nível tão elevado de receitas públicas que se dá ao luxo de começar a discutir uma forte redução das alíquotas do imposto sobre a renda das pessoas físicas e a extinção, pura e simples, de seu imposto sobre heranças, temos visto no Brasil uma cruzada bem-sucedida pela elevação das receitas públicas.

Vários têm sido os meios empregados para o aumento da arrecadação tributária, mas dois se sobressaem de maneira inequívoca.

Primeiramente, a criação de novos tributos e a elevação da carga tributária de outros.

Entre os novos tributos merecem ser citadas as contribuições para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST, o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – FUNTEL, e o Programa de Estímulo à Interação Universidade – Empresa para o Apoio à Inovação. Foram também elevadas, substancialmente, as alíquotas da CPMF e da Cofins. Sendo assim, não podem causar espanto os anúncios sucessivos de recordes de arrecadação feitos pelo Poder Executivo federal.

O segundo meio empregado para o aumento da arrecadação decorre dos novos métodos de apuração do correto pagamento dos tributos. O legislador federal, no ano passado, surpreendentemente, ofereceu ao Fisco uma série de instrumentos para capacitá-lo a otimizar a fiscalização dos contribuintes. Desses instrumentos, dois merecem ser citados pela relevância do poder colocado nas mãos das autoridades fazendárias: a quebra do sigilo bancário em favor do Fisco, sem prévia autorização do Poder Judiciário, e a autorização para que as informações sobre os pagamentos da CPMF possam ser utilizadas na fiscalização de outros tributos.

Segundo os economistas – dos setores público e privado –, a carga tributária brasileira se situa, atualmente, entre 31 e 32% do PIB. A tendência natural, tendo em vista a inequívoca eficácia dos instrumentos fiscalizatórios colocados à disposição da Fazenda Pública, é que esse percentual se eleve nos próximos anos. Com um sério agravante.

A receita tributária é constituída, em sua quase totalidade, pelos pagamentos efetuados pelo setor formal da economia. Isso significa que, até o momento, são relativamente poucos os que sofrem o peso do guante do Estado. E, ainda por cima, enfrentam a concorrência desigual do setor informal.

Torna-se imprescindível acrescentar que o Sistema Tributário Nacional é tão complexo que os contribuintes formais podem errar, mesmo involuntariamente, no cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias. Para se verem livres de penalidades, os contribuintes economicamente mais fortes montam grandes setores especializados dentro de seus estabelecimentos. Livram-se, assim, de serem surpreendidos pelas minúcias das legislações tributárias. Os contribuintes menores estão sempre sujeitos a serem punidos por infrações cometidas por absoluta impossibilidade de conhecerem os variados meandros dos textos legais. Deve-se lembrar, no entanto, que esses são a esmagadora maioria.

A defender todos os contribuintes, grandes e pequenos, temos na Lei Maior os direitos e garantias insculpidos não apenas em seu art. 5º, como em tantos outros, principalmente nos relativos ao Sistema Tributário Nacional. Esses dispositivos servem como um grande guarda-chuva de proteção contra a legislação infraconstitucional e os agentes do Fisco que oprimem os contribuintes e embarçam sua atuação.

Propomos, no projeto de lei complementar que aqui apresentamos, ampliar os direitos e garantias dos contribuintes e fazer com que se tornem conhecidos e aplicados no dia-a-dia das relações entre o Fisco e o contribuinte. Além disso, pretendemos que alguns direitos já consagrados na legislação, mas encontrados nos cantos mais escondidos dos textos legais, sejam compilados, agrupados e elencados num texto único de defesa do contribuinte.

Naturalmente, direitos sobejamente conhecidos, como os previstos no Código Tributário Nacional, não foram repetidos (assim como não foram repetidos os direitos e garantias constitucionais que protegem os contribuintes). O projeto também não exclui outros direitos e garantias que possam ser atribuídos aos contribuintes pelas legislações federal, estaduais e municipais.

Em nosso entendimento, o projeto deverá também dar, aos agentes do Fisco, uma visão mais respon-

sável de sua atuação. Compreenderão que os contribuintes não estão do outro lado e, muito menos, são adversários ou inimigos da Fazenda Pública. Pelo contrário, são colaboradores indispensáveis para a sobrevivência do Estado e, como tais, deverão ser tratados e orientados. Sob esse ponto de vista, o projeto poderia ser também chamado de Código de Conduta dos Agentes do Fisco.

Os Capítulos II e III do projeto tratam dos direitos e garantias do sujeito passivo (contribuinte e responsável, na linguagem do Código Tributário Nacional).

As disposições desses capítulos têm por objetivo não apenas dotar os contribuintes de instrumentos que lhes permitam ser tratados pelo Fisco com urbanidade e presteza. As disposições exigem ainda que o Fisco exerça uma de suas principais obrigações, vista tantas vezes descuidada, que é a de bem orientar os contribuintes.

Não se poderá deixar de anotar que esses capítulos orientam também, por vezes, o legislador infraconstitucional, como, por exemplo, quando trata de casos de redução de tributo lançado com base em valor imobiliário, e quando exige que a lei instituidora de taxa indique, ainda que aproximadamente, o custo do serviço prestado.

O conjunto de comandos dispostos no Capítulo IV visa a impedir que imposições sem amparo legal ou de caráter meramente gerencial e, até mesmo práticas, que não guardem adequadamente aspectos de respeito e seriedade na relação entre o Fisco e contribuinte, possam cercear o exercício de direitos.

Preliminarmente, cabe assinalar que se buscou uniformidade com o texto do Código Tributário Nacional, reproduzindo-se conceitos e termos nele adotados, como a definição de "Fazenda Pública", necessária para fixar a abrangência do texto legal.

Ao determinar a nulidade de pleno direito à prática abusiva, caracterizada pela ausência de respaldo legal na execução de procedimentos ou na imposição de obrigações, nega-se eficácia ao ato executado de forma arbitrária pela autoridade administrativa.

A gama de ações da autoridade administrativa, de menor ou maior grau de impedimento ao exercício do direito do sujeito passivo, vinculada à recusa da prestação do serviço ou a seu condicionamento a situações específicas, bem como à adoção de medidas coercitivas ou danosas ao negócio do sujeito passivo, é vedada e, conseqüentemente, sujeita a penalização.

Remete-se à lei ordinária dos três níveis de governo, no âmbito de suas competências, a cominação de penalidades, evitando-se a inconstitucionalidade de a União legislar em matéria de direito administrativo para os demais entes federativos. Ressalte-se, no entanto,

que a cobrança por meio vexatório ou gravoso encontra-se tipificada no Código Penal.

No Capítulo V dispõe-se sobre as medidas a serem adotadas no caso de infringência aos direitos e garantias. Ao reclamante, além dos procedimentos tendentes a verificar óbices à fruição de seus direitos, concede-se a transparência do processo, por meio de comunicação escrita, dentro do prazo de 30 dias. Trata-se de procedimento inovador, indispensável à garantia do cumprimento da lei e à manutenção de relações de cooperação entre o Fisco e os contribuintes.

Nas disposições gerais e finais, que compõem o Capítulo VI, busca-se garantia de justas reivindicações, tais como a correspondente redução de encargos embutidos em parcelas vincendas, no caso de pagamento antecipado, integral ou parcial, e a revogação de exigência de depósito em garantia de instância, flagrante óbice ao exercício do direito de defesa no processo administrativo-fiscal. Ademais, impõe-se reciprocidade de tratamento na aplicação de juros de mora, quando há restituição de tributos, determinando, ainda, como marco inicial, a data do pagamento indevido, o que implica retificação do art. 167 do CNT.

Tendo em vista a importância da matéria para se alcançar um novo patamar nas relações entre Fisco e contribuintes, amparadas na transparência das obrigações mútuas e na harmonização de procedimentos que objetivam um mesmo fim, estamos certos de que contaremos com o integral apoio de nossos Pares para a aprovação do projeto de lei complementar.

Sala das Sessões, 29 de março de 2001. – Deputado **Chico da Princesa**.

**LEGISLAÇÃO CITADA ANEXADA PELA
COORDENAÇÃO DE ESTUDOS
LEGISLATIVOS – CeDI
CONSTITUIÇÃO DA
REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
1988**

.....
**TÍTULO VI
Da Tributação e do Orçamento
CAPÍTULO I
Do Sistema Tributário Nacional
SEÇÃO I
Dos Princípios Gerais**
.....

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

.....
SEÇÃO III

Dos Impostos da União

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, V e VI.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II – (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 15-12-1998).

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

ANEXO C
(PLP 70-2003)
Davi Alcolumbre (PDT-AP)



CÂMARA DOS DEPUTADOS

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº DE 2005 (Da Sra. ZULAIÊ COBRA)

Altera a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional - vedando a suspensão ou o cancelamento de inscrição de pessoas físicas e jurídicas, pela Administração Pública, em cadastros de contribuintes, salvo a hipótese que especifica.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Esta Lei acrescenta o art. 200-A à Lei 5.172, de 25.10.1996 - Código Tributário Nacional.

Art. 2º A Lei 5.172, de 25.10.1996 passa a vigorar acrescida do seguinte artigo:

"Art. 200-A - É vedado à Administração Tributária suspender ou cassar inscrição de pessoas físicas ou jurídicas em cadastros de contribuintes, salvo nos casos de obtenção fraudulenta ou em duplicidade de tais registros, falecimento da pessoa física, extinção ou falência da pessoa jurídica.



CÂMARA DOS DEPUTADOS

Parágrafo Único. No caso de duplicidade de registros, prevalecerá o mais antigo, sendo cancelado o mais recente."

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A legislação vigente no País, especialmente no campo da administração tributária, tem sido aplicada de modo a dificultar e até inviabilizar o desenvolvimento da livre iniciativa, mediante a imposição de sanções indiretas, também denominadas de sanções políticas.

Em razão desse procedimento fiscal, através de simples atos administrativos, inúmero contribuintes se vêem impedidos de praticar atos da vida civil, tais como efetuar novos negócios, abrir e manter contas bancárias, adquirir bens móveis ou imóveis e até mesmo obter emprego no mercado de trabalho, o que nada favorece a regularização de suas eventuais pendências fiscais ou tributárias.

As Fazendas Públicas só têm direito ao tributo que lhes seja devido, sem direito nem poder de impor ao contribuinte tais sanções indiretas como meio de forçá-lo a cumprir a legislação tributária e a pagar tributo.

Salvo os casos de obtenção fraudulenta ou com duplicidade, de falecimento de pessoa física ou de extinção de pessoa jurídica, a suspensão e o cancelamento de inscrições em cadastro de contribuintes constituem meios indiretos de impor tais sanções ao contribuinte.

Torna-se, assim, necessário que essa prática fiscal seja vedada por meio de norma expressa, de nível complementar à Constituição Federal, motivo pelo qual se acrescenta ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25/10/1966), o art. 200-A, com parágrafo único, proibindo a suspensão ou o cancelamento de inscrições de pessoas físicas e jurídicas em cadastros de contribuintes, ressalvadas as hipóteses de obtenção fraudulenta dessas inscrições, de duplicidade, de falecimento da pessoa física e de extinção ou falência da pessoa jurídica.



CÂMARA DOS DEPUTADOS

Sala das Sessões, 2 de agosto de 2005

Deputada ZULAIÊ COBRA

ANEXO D
(PLP 37-2007)
João Dado (PDT-SP)

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2007
(Do Sr. JOÃO DADO)

Altera o Código Tributário Nacional.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º O parágrafo único do art. 167 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, segundo os mesmos índices utilizados pela respectiva autoridade tributante para seus tributos ou contribuições, contados da seguinte forma:

I – tratando-se de pedido administrativo, a partir da data da formulação deste, se a restituição se der por essa via;

II – tratando-se de ação judicial:

a) a partir da data de seu ajuizamento, caso não tenha havido pedido administrativo; ou

b) a partir da data da apresentação do pedido junto à administração tributária, caso indeferido.” (NR)

Art. 2º Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

O Código Tributário Nacional, no parágrafo único de seu art. 167, prevê, desde 1966, que, em caso de restituição de tributo, a contagem dos juros se dará a partir do trânsito em julgado da decisão que a determinou.

Entendemos que tal dispositivo não se coaduna com a Constituição Federal de 1988, a qual instituiu no País o Estado Democrático e de Direito.

Tal contagem de juros, por evidente, estimula os Fiscos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a postergar a solução dos pedidos de restituição, pois isso as beneficia, na medida em que ações judiciais da espécie demandam 5, 10, 15 ou até 20 anos.

Isso fere vários dos princípios constitucionais federais que regem a atividade da Administração Pública, a exemplo do da isonomia ou do da eficiência, bem como a razoabilidade e o interesse público.

Se o Fisco, ao cobrar o devido que não foi pago, além da multa, lança juros a contar da data em que o pagamento deveria ter sido feito, não há razão para que, na repetição do indébito, só venha a arcar com juros a partir do trânsito em julgado da ação.

Além desse problema, a nova redação resolve, também, a questão da contagem dos juros quando a repetição se dá pela via administrativa, hipótese hoje não prevista no Código Tributário Nacional.

Estamos certos de contar com o apoio de nossos nobres pares para a aprovação da presente proposição.

Sala das Sessões, em de de 2007.

Deputado JOÃO DADO

ANEXO E
(PLP 38-2007)
Sandro Mabel (PR-GO)

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE 2007
(Do Sr. SANDRO MABEL)

Estabelece normas gerais em matéria de direitos, deveres e garantias aplicáveis à relação entre contribuintes e administração fazendária e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 24, inciso I e seu §1º, e 146, incisos II e III, da Constituição Federal).

§1º. São contribuintes, para os efeitos desta Lei Complementar e para os das leis federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal que dela decorram, as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária ou de participação em negócios jurídicos, ou relação jurídica, sujeita a incidência fiscal e ou previdenciária, mesmo quanto a hipótese de responsabilidade e a sucessão tributária, além do referido no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

§2º. Estão sujeitos às disposições desta Lei Complementar, também, os agentes de retenção dos tributos e contribuições

previdenciárias, funcionários públicos envolvidos de qualquer sorte na atividade arrecadadora, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

Art. 2º. A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária.

Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atenda ao disposto no artigo 3º incisos I, II, III e IV, artigo 5º inciso XIII e artigo 170, VII e VIII da Constituição Federal, e que ainda contemple aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Art. 3º. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. É intenção e objetivo desta lei, dentre outros, reunir toda a legislação esparsa que existe, republicando os direitos do contribuinte, para assim criar um código/estatuto especializado.

CAPÍTULO II

DAS NORMAS FUNDAMENTAIS

Art. 4º. A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador; a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Art. 5º. Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea b e art. 195, §6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

Parágrafo Único. Excetua-se da regra as hipóteses e alterações de alíquotas de impostos que incidam sobre operações de importação e exportação, cuja iniciativa legal poderá ocorrer por medida provisória.

Art. 6º. As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º. Os impostos atribuídos à competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão, entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes, de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

§1º. O presente artigo de lei sujeita imediatamente as leis criadas após a promulgação do presente código, submetendo as leis existentes a partir de 12 meses da promulgação deste código.

§2º. Quanto às leis já existentes estas sujeitar-se-ão a esta norma, transcorrido o *vacatio legis* de 365 dias após a promulgação deste código.

Art. 8º. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, §7º, da Constituição Federal.

Art. 9º. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua, deverá no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no caput quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas a e b, da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias, principais ou acessórias.

§1º. O exercício da cidadania submete todo tipo de relação jurídica, seja esta de natureza tributária, previdenciária ou relativa a qualquer outra ramo do direito.

§2º. As certidões serão negativas, positivas ou positivas com efeito de negativas. Mas nenhuma poderá opor-se aos princípios expressos nos artigo 3º incisos I, II, III e IV, artigo 5º inciso XIII e artigo 170, VII e VIII da Constituição Federal.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art. 12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Parágrafo único. Os funcionários públicos vinculados a atividade arrecadadora e fiscalizadora são caracterizados como agentes facilitadores do encaminhamento e do fornecimento das informações sobre leis e procedimentos aos quais o contribuinte está obrigado a respeitar respondendo funcionalmente quanto ao não cumprimento desta obrigação.

Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte; exceto aquelas determinadas e acolhidas em decisão judicial.

Art. 14. É vedada, a prática de sanções políticas para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

§1º. A vedação aqui expressa objetiva a proibição de qualquer ato que atente contra a geração e manutenção de empregos, o desenvolvimento econômico, e/ou iniba o investimento e livre exercício de atividade econômica, na forma dos artigos 3º, 5º e 170 da Constituição Federal.

§2º. Os regimes especiais de fiscalização aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

§4º. O funcionário público, agente de fiscalização e arrecadação, os procuradores de justiça, ou a eles equivalentes, que promoverem atos de despersonalização de personalidades jurídicas em detrimento de decisão judicial, serão funcional e civilmente responsabilizados.

§5º. É direito e obrigação do funcionário público, agente da fiscalização e arrecadação, os procuradores de justiça ou a eles equivalentes, encaminhar ao poder judiciário, observada a capacidade postulatória, pedidos e processos de desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte.

Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

§1º. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.

§2º. Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

CAPÍTULO III

DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Art. 19. São direitos do contribuinte:

I - ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades, servidores, agentes públicos em geral, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações.

II - poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

III - formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

IV - ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários cuja decisão possa, de qualquer forma, atingi-lo pessoal ou patrimonialmente por efeito direto ou indireto, assegurando-se vista dos autos, obtenção das memórias de cálculo, cópias que requeira, e ainda conhecer formalmente as decisões nelas proferidas;

V - fazer-se representar por advogado em quaisquer atos que envolvam o processo administrativo;

VI - identificar o servidor de repartição fazendária e tributária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII - receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VIII - prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias corridos;

IX – quando o requerer por carta registrada ou ofício protocolado no órgão arrecadador, ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

X - recolher o tributo no órgão competente a arrecadá-lo, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;

XI - obter certidão negativa de débito, com prazo de validade nunca inferior a 180 dias, editada em caráter geral, sem especificação de objetivo, mantendo forma única para todos os fins, inclusive nas seguintes hipóteses:

a) sempre que as obrigações fiscais do contribuinte, parceladas ou não, estejam com sua exigibilidade suspensa;

b) sempre que exista pendência judicial contrária ao crédito tributário, desde que a ação judicial que o contribuinte tiver ajuizado contra a exação fiscal seja fundamentada em 03 (três) decisões (transitadas em julgado ou não) de Tribunais Estaduais ou Federais, ou esteja garantida por hipoteca, penhor, penhora, caução judicial, ou pré-penhora viabilizados em cautelares nominadas ou inominadas;

XII - receber, no prazo de até 90 (noventa) dias úteis, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilização funcional, pessoal e patrimonial do agente;

XIII - ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

XIV - não ser obrigado a exibir documento cuja informação comprovada já se encontre em poder da administração pública;

XV - receber da Administração Fazendária, no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte, em idênticas situações;

XVI - ver preservado, acima de tudo, o direito a manter efetivo o seu exercício profissional e atividade produtiva, principalmente quando delas, comprovadamente, depender a manutenção de 05 (cinco) ou mais empregos;

XVII - nos processos judiciais e administrativos, o contribuinte gozará dos mesmos prazos processuais que fizer direito o INSS, o(s) Estado(s), o Distrito Federal, os Municípios e a União;

XVIII – as causas intentadas contra a União, inclusive quando representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, poderão ser aforadas na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal;

XIX – ter a livre disposição de seu patrimônio, à exceção de existência de ordem judicial em contrário;

XX – ser ressarcido por danos causados por agente da administração fazendária agindo nessa qualidade;

XXI – a não ser obrigado a pagar impostos sobre operações comerciais, industriais, de prestação de serviço, de simples compra e venda, de locação, de exportação, enquanto não receber valores e/ou riquezas que materializem pagamento por tais negócios jurídicos, e, mesmo nos casos em que o pagamento se der de forma parcelada, a ser obrigado ao pagamento de impostos na exata proporção que vier receber estes valores e/ou riquezas disponibilizadas ao pagamento.

XXII – a receber a restituição do imposto de renda em até cento e oitenta dias após a entrega da respectiva declaração;

XXIII – a que a somatória da arrecadação de todos os tributos federais, estaduais e municipais, não exceda ao limite percentual de trinta e cinco por cento calculado sobre o Produto Interno Bruto.

§ 1º Haverá, solidariamente com o credor fiscal, responsabilizações patrimoniais, pessoais e funcionais do agente e/ou funcionário público da Administração Direta e Indireta, contra o qual for comprovado ter causado contra o contribuinte dano patrimonial (perdas e danos e/ou lucros cessantes e/ou dano moral) decorrente de ação que seja, pelo Poder Judiciário, considerada ilegal, arbitrária ou que represente excesso no exercício da função pública, apenando-se com indenização mais elevada e caracterização de falta grave se o ato do agente e/ou funcionário for contrário à decisão judicial válida (temporária ou definitiva) ou que seja contrário a repetidas decisões judiciais transitadas em julgado que considerarem o ato e/ou ação ilegal e contrária à lei.

§ 2º O prazo para resposta, quanto a emissão de Certidões Positiva, Negativa, ou Positiva com efeito de negativa será de cinco dias corridos e improrrogáveis.

§ 3º O arrolamento de bens para garantia de instância não é causa restritiva aos direitos de uso, gozo, fruição e disposição dos bens arrolados, não se constitui em gravame e, em se tratando de imóveis, é vedada a sua averbação junto à matrícula dos bens no Registro de Imóveis.

§ 4º À União, aos Estados e aos Municípios é garantido o direito de resposta quanto a indenizações que sejam obrigados a pagar a contribuintes, em razão de má conduta ou desrespeito a lei por parte de seus agentes.

§ 5º Lei complementar específica regulará a forma de implementação do disposto no inciso XXIII deste artigo, devendo ser respeitada a proporção de divisão entre as esferas do governo de 65% para União, 30% para os Estados e 5% para os Municípios.

Art. 20. Todo o Contribuinte, não importa a parte da cadeia de consumo que pertença, tem o Direito a ter de seu fornecedor, por escrito em Nota e Cupom Fiscal, a descrição dos impostos e contribuições incidentes, de forma direta e indireta, sobre o valor do preço que pague por serviços ou produtos destinados a circulação em território nacional. Esta

informação, obrigatoriamente, deverá vir acompanhada do detalhamento quanto ao ente da federação que será o destinatário da correspondente arrecadação.

§1º. Fica autorizado aos emitentes de Nota Fiscal, alterarem seus documentos fiscais oficiais no sentido exclusivo de acrescentar aos mesmos, informações relativas aos impostos e contribuições que incidam de forma direta e indireta sobre os produtos ou serviços que forneçam a consumo, além da descrição detalhada da entidade da federação a que se destina a arrecadação.

§2º. A União regulamentará a imposição, aplicação e cobrança destas multas quanto aqueles que descumprirem esta norma, a qual passa ser auto-aplicável com multas já definidas em cinco por cento sobre o valor do negócio jurídico, revertidas ao município onde ocorra a emissão da nota fiscal, na hipótese da norma não ser regulamentada no prazo de noventa dias após a entrada em vigência do Código dos Direitos do Contribuinte.

Art. 21. O contribuinte, cujo valor de bens for imputado em quantia diferente da quantia declarada, será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel em valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar o laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 42 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento, o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§1º. A intimação deverá conter:

I - a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II - a finalidade da intimação;

III - a data, hora e local de comparecimento;

IV - informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V - informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI - a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§2º. A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto à data de comparecimento, exceto naqueles casos em que se verificar ocorrência de flagrante delito tributário, hipótese que a intimação poderá ocorrer mesma data do julgamento.

§3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§6º. O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações, respondendo-se ao patrimônio a todas as suas obrigações fiscais exigíveis.

Art. 27. São assegurados, no processo administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§1º. A segunda instância administrativa será organizada em conselho de recursos formado em colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração e dos contribuintes e do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte.

§2º. O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 30(trinta) dias a contar da intimação que seguir-se-á ao encerramento do procedimento fiscalizatório.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o caput deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento ou lançamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

CAPÍTULO IV

DAS CONSULTAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I - as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 90 (noventa) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente, sob pena de responsabilização civil e caracterização de desídia funcional;

II - a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III - a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§1º. A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§2º. As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua, ou outro meio seguro que o substitua.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte, observada a limitação imposta no parágrafo 2º do artigo 27 do presente Código.

CAPÍTULO V

DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial, atendendo ao hoje disposto nos artigos 106 a 112 do Código Tributário Nacional e artigos 620 do Código de Processo Civil.

§ 1º. Nenhum procedimento de fiscalização poderá ser iniciado, sob pena de nulidade, sem a prévia ciência realizada 24 horas antes de iniciado o procedimento do órgão do Ministério Público que tenha jurisdição sobre a matéria e contribuinte fiscalizado.

§ 2º. A fiscalização será precedida de notificação do contribuinte onde, obrigatoriamente, far-se-á constar:

- a) a data do início e fim do procedimento fiscalizatório;
- b) descrição sumária do objetivo da fiscalização e dos documentos que deverão ser disponibilizados para exame.

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão

ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

§ 1º. O Termo de Parcelamento não gerará Ato Jurídico Perfeito, e fica garantido o direito a revisão judicial, no quinquênio legal, quanto à legalidade de as todas suas cláusulas, bem como quanto à natureza e origem do débito confessado.

§ 2º. A Administração Fazendária não poderá, sob pena de responsabilidade, recusar a expedição de certidões negativas nem condicionar sua expedição à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilização solidária funcional e patrimonial de seu agente:

I - recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II - induzir, por qualquer meio, a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou preavalecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV - reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V - fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório;

VI – submeter o contribuinte a qualquer tipo de constrangimento ilegal; e

VII - divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito, antes de decisão judicial transitada em julgado que assim autorize.

VIII – Negar o recebimento de qualquer manifestação escrita do contribuinte dirigida aos órgãos de administração, arrecadação e fiscalização, podendo o contribuinte valer-se da autoridade policial para registrar a negativa de recebimento e identificação do funcionário ou agente desidioso.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária será sempre obrigado a receber com urbanidade, educação e mediante protocolo imediato quaisquer requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilização solidária de carácter funcional e patrimonial.

Art. 39. A Administração Fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III - objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30(trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam recursos administrativo-tributários;

IV - decorram de reexame de ofício;

V - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§1º. A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§2º. É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§3º. A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

§ 1º. A decisão definitiva na esfera administrativa, se favorável ao contribuinte, implica excludente de ilicitude na esfera penal.

§ 2º. Constitui circunstância atenuante para os fins do processo penal e definição de tipo penal, o histórico do contribuinte quanto à geração de empregos e benefícios sociais, e o volume de impostos e/ou contribuições que até hoje o contribuinte tenha recolhido e realizado a favor do Estado e da sociedade, desde o início de sua atividade produtiva.

§3º. A tramitação do processo administrativo não suspende a fluência do lapso prescricional penal.

§4º. O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo-tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.

Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§1º. A execução fiscal em desacordo com o disposto no caput deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§2º. A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o caput deverá constar o prazo máximo para a ultimação das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

CAPÍTULO VI

DA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§ 1º. As custas judiciais e despesas cartoriais nunca poderão exceder a meio por cento do valor da causa, não podendo ser inferiores a um terço do salário mínimo federal, nem superiores ao teto de valor correspondente a dez salários mínimos.

§ 2º. Comprovado o estado de dificuldade financeira da empresa, as custas judiciais, a critério do juízo, poderão ser recebidas em até dez parcelas ou pagas no final da ação.

§3º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§4º. Para os fins do §3º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I - o Ministério Público; e,

II - as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidas por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

§5º. O requisito de pré-constituição a que se refere o §2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§6º. Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

§7º. Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 48. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta Lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

CAPÍTULO VII

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 174.

.....
Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se: (NR)

I - pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, §2º, da Lei nº 6.830/80); (NR)

....."

Art. 50. O prazo de noventa dias referido no inciso XII do art. 19 fica ampliado para:

I – cento e oitenta dias no primeiro ano de vigência deste Código; e

II – cento e vinte dias, no segundo ano de vigência deste Código.

Parágrafo único. Ao final do prazo referido no inciso II do *caput*, será aplicado o prazo previsto no inciso II do art. 19.

Art. 51. Promulgada esta lei complementar, a União, os Estados e os Municípios têm o prazo de cinco anos para atenderem ao disposto no inciso XXI do art. 19.

Art. 52. O *caput* e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos a contar da referida suspensão. (NR)

.....

§3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, observado o prazo do *caput* deste artigo. (NR)"

Art. 53. Ficam revogados:

I - o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

II - o § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Art. 54. Esta Lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A preocupação com um Código de Proteção e Defesa dos Direitos dos Contribuintes não é nova, podendo-se apontar diversos precedentes tanto no Senado Federal, com o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/99, de autoria do nobre Senador Jorge Bornhausen, quanto na Câmara dos Deputados, com os Projetos de Lei Complementar nº 70/2003, de autoria do nobre Deputado Davi Alcolumbre, e nº 231/2005, de autoria do nobre Deputado Gerson Gabrielli.

O presente projeto de lei complementar foi elaborado com o apoio de diversos setores da sociedade. Com o auxílio técnico jurídico do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte procuramos elaborar um texto de lei que reflita os anseios por mais igualdade na relação entre o fisco e o cidadão que hoje ecoam em todos os estados do Brasil.

Este projeto de lei tem o intuito de não deixar que tão importante matéria caia no esquecimento por circunstâncias alheias ao bom debate parlamentar que certamente advirá. Apesar disso, não se trata de mera repetição daquilo que já era de conhecimento dos nobres membros das Casas Legislativas, na medida em que contempla diversos dispositivos inovadores.

Temos a certeza de contar com o apoio de nossos nobres pares para a aprovação da matéria.

Sala das Sessões, em de de 2007.

Deputado **SANDRO MABEL**

ANEXO F
(PLP 2557-2011)
Laércio Oliveira (PR-SE)

PROJETO DE LEI Nº , DE 2011
(Do Sr. Laércio Oliveira)

*Institui o Código de Defesa
do Contribuinte brasileiro.*

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta lei é editada para instituir o Código de Defesa do Contribuinte, regulando direitos, garantias e obrigações do contribuinte, em todo território nacional, os deveres da Administração Fazendária e dispondo sobre a criação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte.

Parágrafo único. A presente norma é editada em atendimento aos princípios relativos à ordem econômica, à função social da legislação tributária e o respeito à dignidade humana, preconizados pela Constituição Federal.

Art. 2º São objetivos do presente Código:

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer aos entes federados os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;

IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;

VI - assegurar a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos, com base no regular exercício da fiscalização.

Art. 3º Para efeito do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária.

Parágrafo único. Aplicam-se, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos.

CAPÍTULO II

DOS DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Art. 4º São direitos do contribuinte:

I - o adequado e eficaz atendimento pelos órgãos e unidades fazendários;

II - a igualdade de tratamento, com respeito e urbanidade, em qualquer repartição pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - a identificação do servidor nos órgãos públicos e nas ações fiscais;

IV - o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos integrantes da Administração Tributária Federal, Estadual, Distrital ou Municipal;

V - a eliminação completa do registro de dados falsos ou obtidos por meios ilícitos;

VI - a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados;

VII - a obtenção de certidão sobre atos, contratos, decisões ou pareceres constantes de registros ou autos de procedimentos de seu interesse em poder da Administração Pública, salvo se a informação solicitada estiver protegida por sigilo, observada a legislação pertinente;

VIII - a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;

IX - a apresentação de ordem de fiscalização ou outro ato administrativo, autorizando a execução de auditorias fiscais, coleta de dados ou quaisquer outros procedimentos determinados pela administração tributária;

X - o recebimento de comprovante descritivo dos bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos entregues à fiscalização ou por ela apreendidos;

XI - a recusa a prestar informações por requisição verbal, se preferir notificação por escrito;

XII - a faculdade de cumprir as obrigações acessórias relativas à prestação de informações previstas na legislação, bem como as notificações relativas à prestação de informações ou ao fornecimento de registros fiscais e contábeis, mediante o envio de arquivos eletrônicos a endereços virtuais da Secretaria da Fazenda, de propriedade do ente federado responsável tributário, criados especialmente para essa finalidade, segundo a disciplina pertinente;

XIII - a informação sobre os prazos de pagamento e reduções de multa, quando autuado;

XIV - a não-obrigatoriedade de pagamento imediato de qualquer autuação e o exercício do direito de defesa, se assim o desejar;

XV - a faculdade de se comunicar com seu advogado ou entidade de classe quando sofrer ação fiscal, sem prejuízo da continuidade desta;

XVI - a ciência formal da tramitação de processo administrativo-fiscal de que seja parte, a vista do mesmo no órgão ou repartição fiscal e a obtenção de cópias dos autos, mediante ressarcimento dos custos da reprodução;

XVII - a preservação, pela administração tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas na lei;

XVIII - o encaminhamento, sem qualquer ônus, de petição contra ilegalidade ou abuso de poder ou para defesa de seus direitos;

XIX - o ressarcimento por danos causados por agente público, agindo na qualidade de agente de fiscalização tributária.

Parágrafo único. O direito de que trata o inciso XIX poderá ser exercido por entidade associativa, quando expressamente autorizada por seu estatuto, ou sindicato, em defesa dos interesses coletivos ou individuais de seus membros.

Art. 5º São garantias do contribuinte, conforme o disposto no Código Tributário Nacional e em leis correlatas:

I - a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de multa não previstos em lei;

II - a faculdade de corrigir obrigação tributária, antes de iniciado o procedimento fiscal, mediante prévia autorização do fisco e observada a legislação aplicável, em prazo compatível e razoável;

III - a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil;

IV - a obediência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da duplicidade de instância no contencioso administrativo-tributário, assegurada, ainda, a participação paritária dos contribuintes no julgamento do processo na instância colegiada;

V - a liquidação antecipada, total ou parcial, do crédito tributário parcelado, com redução proporcional dos juros e demais acréscimos incidentes sobre a parcela remanescente;

VI - a fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, bem como o acesso a linhas oficiais de crédito e a participação em licitações, independentemente da existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, sem prejuízo do disposto no artigo 206, do Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Quando a correção de obrigação tributária a que se refere o inciso II implicar em reconstituição da escrituração fiscal, o prazo para tal correção não será inferior a 60 (sessenta) dias.

Art. 6º São obrigações do contribuinte:

I - o tratamento, com respeito e urbanidade, aos funcionários da administração fazendária do Estado;

II - a identificação do titular, sócio, diretor ou representante nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais;

III - o fornecimento de condições de segurança e local adequado em seu estabelecimento, para a execução dos procedimentos de fiscalização;

IV - a apuração, declaração e recolhimento do imposto devido, na forma prevista na legislação;

V - a apresentação em ordem, quando solicitados, no prazo estabelecido na legislação, de bens, mercadorias, informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos;

VI - a manutenção em ordem, pelo prazo previsto na legislação, de livros, documentos, impressos e registros eletrônicos relativos ao imposto;

VII - a manutenção, junto à repartição fiscal, de informações cadastrais atualizadas relativas ao estabelecimento, titular, sócios ou diretores.

Parágrafo único. Relativamente ao inciso VII, tomando conhecimento de verdade diversa da consignada nos registros sobre o contribuinte, a autoridade fiscal pode efetuar de ofício a alteração da informação incorreta, incompleta, dúbia ou desatualizada.

Art. 7º Os direitos, garantias e obrigações previstos neste Código não excluem outros decorrentes de tratados ou convenções, da legislação ordinária e complementar, de regulamentos ou outros atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, bem como os que derivem da analogia e dos princípios gerais do direito.

CAPÍTULO III

DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 8º A Administração Fazendária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.

Art. 9º Os bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, arquivos eletrônicos ou programas de computador apreendidos ou entregues pelo contribuinte, excetuados aqueles que constituam prova de infração à legislação tributária, serão devolvidos após finalização da fiscalização ou do processo administrativo-fiscal.

Parágrafo único. Mediante requisição, serão fornecidas ao contribuinte cópias de livros, documentos, impressos, papéis, arquivos eletrônicos ou programas de computador apreendidos ou entregues que, em virtude da exceção disposta no caput deste artigo, devam permanecer em poder do ente fiscalizador.

Art. 10 Responder a consulta escrita relativa a tributo, que contenha dados exatos e verdadeiros, desde que esta não seja meramente protelatória e tenha sido formulada antes do início de processo administrativo-fiscal, será dada no prazo de 30 (trinta) dias após a entrega do pedido devidamente instruído.

§ 1º As diligências ou os pedidos de informação solicitados pelo órgão fazendário responsável pela resposta suspenderão, até o respectivo atendimento, o prazo de que trata este artigo.

§ 2º A consulta que tratar de exigência de tributo, se este for considerado devido, não afasta a incidência de correção monetária ou outra forma de atualização e dos demais acréscimos previstos na legislação, dispensada a exigência de multa de mora e juros moratórios, se formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do tributo.

Art. 11 As certidões serão fornecidas no prazo de 10 (dez) dias úteis após a formalização do pedido devidamente instruído, vedada, em qualquer caso, a exigência de requisitos não previstos ou amparados em lei.

Art. 12 A certidão negativa fornecida pela Fazenda Pública será entregue ainda que dela conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Art. 13 A constatação de prática de ato ilegal por parte dos órgãos fazendários não afastará a responsabilidade funcional da autoridade que àquele tenha dado causa, ainda que agindo por delegação de competência.

CAPÍTULO IV

DO SISTEMA FEDERAL DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Art. 14 Fica instituído o Conselho Federal de Defesa do Contribuinte - CODECON, órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes, na forma desta lei.

Art. 15 Integram o CODECON:

- I - o Congresso Nacional;
- II - a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e de Turismo;
- III - a Confederação Nacional da Indústria;
- IV - a Confederação Nacional das Instituições Financeiras;
- V - a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil;

SEBRAE;

VI - o Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas -

VII - a Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - o Conselho Federal de Contabilidade;

IX – o Ministério da Fazenda;

X – a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

XI – o Ministério da Justiça e Defesa Nacional;

XII – a Casa Civil.

§ 1º Os integrantes do CODECON terão o direito de indicar um membro titular e um membro suplente para a respectiva composição.

§ 2º Os representantes indicados na forma do parágrafo anterior serão nomeados pelo Ministro de Estado da Fazenda, por meio de publicação no Diário Oficial da União.

§ 3º Os membros do CODECON não serão remunerados e suas funções são consideradas como serviço público relevante.

Art. 16 São atribuições do CODECON:

I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política nacional de proteção ao contribuinte;

II - receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte;

III - receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte;

IV - prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;

V - informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação;

VI - orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

Parágrafo único. No prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data da publicação desta lei, os representantes das entidades mencionadas neste

artigo reunir-se-ão para escolher o Presidente, o Vice-Presidente e o Secretário do CODECON, bem como para elaborar e aprovar o seu regimento.

Art. 17 Constatada infração ao disposto neste Código, o contribuinte poderá apresentar ao CODECON reclamação fundamentada e instruída.

§ 1º Julgada procedente a reclamação do contribuinte, o CODECON, com vistas a coibir novas infrações ao disposto neste Código ou a garantir o direito do contribuinte, representará contra o servidor responsável ao órgão competente, devendo ser imediatamente aberta sindicância ou processo administrativo disciplinar, assegurada ao indiciado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às entidades de classe, associações e cooperativas de contribuintes, que poderão agir em nome coletivo na defesa dos direitos de seus associados.

Art. 18 Cabe ao Ministério da Fazenda:

I – implantar, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data de publicação desta lei, um serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte;

II - realizar, anualmente, no âmbito da Casa Civil, campanha educativa com o objetivo de orientar o contribuinte sobre seus direitos e deveres;

III - implantar programa permanente de educação tributária, bem como programa permanente de treinamento para os servidores das áreas de arrecadação e fiscalização.

Art. 19 Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

JUSTIFICAÇÃO

Apresentamos a presente norma com o intuito de instituir, em âmbito nacional, o Código de Defesa do Contribuinte, aproveitando como exemplo o texto do Código já em vigor no estado de São Paulo. Destacamos que aproveitamos trechos e promovemos alterações no que entendemos necessário à elaboração de lei ordinária.

Isso porque, conforme o disposto na Constituição Federal de 1988, a edição de normas pertinentes à legislação tributária é competência exclusiva à edição de lei complementar. E, tendo em vista o fato de que a proposição ora editada não trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, **RESSALTAMOS QUE ESTA:**

- a) NÃO DISPÕE SOBRE criação, majoração, isenção, suspensão, extinção e dispensa de tributos;
- b) NÃO DISPÕE SOBRE definição de competência (e os seus limites), fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e passivo dos tributos;
- c) NÃO DISPÕE SOBRE regras de incidência, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadências e distribuição de receitas tributárias;
- d) NÃO DISPÕE SOBRE regras de solidariedade, capacidade, domicílio e responsabilidade tributária;
- e) NÃO DISPÕE SOBRE adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- f) NÃO DISPÕE SOBRE definição de tratamento diferenciado e favorecido as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239; e
- g) NÃO DISPÕE SOBRE relações jurídicas pertinentes aos tributos.

O Projeto de Lei apresentado visa dispor sobre a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte brasileiro, de forma a coibir ações infundadas, com fundamento nos princípios constitucionais de respeito à função social das normas tributárias e à dignidade humana.

Pugnamos, ainda, a aplicação analógica da forma de elaboração do Código de Defesa do Consumidor, alertando que, ainda assim, não pretendemos editar norma que disponha sobre processos e procedimentos administrativos-fiscais. A intenção é a promulgação dos direitos, obrigações e garantias de forma a trazer maior proteção ao contribuinte brasileiro.

Ademais, com base na responsabilidade do Estado na proteção desses direitos, dispomos também sobre a criação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte. Este terá como órgão principal o Conselho Nacional de Defesa do Contribuinte.

Por fim, invocando os juízos de justiça e razoabilidade dos meus nobres pares, requeiro a aprovação integral da presente proposição.

Sala das Sessões, em de de 2011.

LAÉRCIO OLIVEIRA

Deputado Federal – PR/SE

ANEXO G
(PLS 298-2011)
Katia Abreu (PSP-TO)



SENADO FEDERAL

PROJETO DE LEI DO SENADO

Nº 298, DE 2011

(Complementar)

Estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Estão sujeitas às disposições desta Lei Complementar as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias, bem como os agentes de retenção dos tributos, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

CAPÍTULO II DAS NORMAS FUNDAMENTAIS

Art. 2º A legalidade da instituição do tributo exige a estipulação expressa dos seguintes elementos indispensáveis à incidência, sem prejuízo do que consta no art. 97 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

- I – descrição completa do fato gerador;
- II – indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional;
- III – indicação da base de cálculo e a fixação da alíquota.

Art. 3º Somente a lei, observado o princípio da anterioridade, pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, respeitadas as exceções previstas na Constituição Federal.

Art. 4º As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justifica a medida.

Art. 5º Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea c, e 195, § 7º, da Constituição Federal.

Art. 6º O jornal oficial, ou o periódico que o substitua, deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária, ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Art. 7º O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias, principais ou acessórias.

Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo não isenta o contribuinte do recolhimento das taxas ou custas correspondente ao exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão.

Art. 8º É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

§ 1º Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, serão instituídos conforme as regras da legislação tributária.

§ 2º O disposto no *caput* deste artigo não impede de dispor de outros meios para a cobrança do devedor contumaz de tributo que afete a concorrência.

§ 3º Caberá ao poder público na imposição do ato, indicar precisamente os efeitos efetivos ou potenciais que impactam à concorrência.

Art. 9º Proclamada à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, será concedido ao contribuinte prazo razoável para proceder à quitação de seu débito tributário.

Art. 10. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§ 1º A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§ 2º A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades Anônimas detenham poder de controle sobre a empresa.

§ 3º A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art. 12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

Art. 14. Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária prove o contrário.

Art. 15. Além dos requisitos de prazo, forma e competência são vedados à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

Parágrafo único. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo administrativo-fiscal.

CAPÍTULO III DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Art. 16. São direitos do contribuinte:

I – ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II – poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

III – formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

IV – ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

V – identificar o servidor de repartição fazendária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VI – receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VII – prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a cinco dias, salvo na hipótese de desembaraço aduaneiro;

VIII – ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acréscimos legais, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

IX – recolher o tributo no órgão competente, em localidade não integrada à rede bancária autorizada;

X – obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;

XI – não ser obrigado a exhibir documento que já se encontre em poder do órgão requisitante;

XII – receber da Administração Fazendária, no que se referem a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte, em idênticas situações;

XIII – dispor de informação sobre os direitos e as obrigações decorrentes do pagamento de tributos, bem como sobre o conteúdo e a execução do orçamento fiscal e dos planos e programas governamentais;

XIV – dispor de um sistema tributário transparente, simplificado, eficaz e de baixo custo operacional.

Art. 17. Para propiciar um sistema tributário simplificado devem-se observar os seguintes fundamentos:

I – unificação das declarações;

II - maior espaçamento de tempo entre as apresentações das declarações;

Art. 18. Será criado um processo permanente de simplificação do sistema tributário e para tanto será estabelecido, anualmente, prazo para apresentação de sugestões de aprimoramento, que serão respondidas pelo órgão competente.

Parágrafo único. Sendo indeferida a sugestão, ela será encaminhada para órgão paritário que analisará as razões apresentadas para esse indeferimento.

Art. 19. A Administração Fazendária informará, anualmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias, em especial as que compõem a cesta básica, e serviços, inclusive bancários.

Art. 20. O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativo.

Art. 21. O art. 316 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal passa a vigorar acrescido do seguinte § 3º:

“**Art. 316.**

.....

§ 3º Nas mesmas penas incorre o funcionário que avalia bem, móvel ou imóvel, em valor manifestamente superior ao de mercado, de modo a majorar fraudulentamente a base de cálculo de tributo ou contribuição social. (NR)”

Art. 22. O sujeito passivo tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 41 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para

juízo, o valor cobrado e seu respectivo cálculo e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I – a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II – a finalidade da intimação;

III – a data, hora e local de comparecimento;

IV – informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V – informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI – a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º A intimação observará a antecedência mínima de cinco dias úteis da data de comparecimento.

§ 3º A intimação poderá ser efetuada por:

I – ciência no processo;

II – via postal ou telegráfica, com aviso de recebimento;

III – meio eletrônico, com prova de recebimento, desde que o interessado autorize expressamente a administração tributária a atribuir-lhe endereço eletrônico;

IV – outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º No caso de não ser o interessado encontrado no domicílio por ele declarado, ou no de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deverá ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§ 6º O comparecimento do interessado supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. O contribuinte não será impedido de fruir de benefícios e incentivos fiscais, cuja exigibilidade do crédito tributário esteja suspensa.

Parágrafo único. A existência de crédito tributário, com ou sem exigibilidade suspensa, não impede o acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações, desde que o interessado comprove viabilidade financeira.

Art. 27. São assegurados, no processo administrativo-fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§ 1º A segunda instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração fazendária e dos contribuintes.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta.

§ 3º O duplo grau de deliberação não se aplica ao processo administrativo relativo a perdimento de bens.

Art. 28. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pelo mesmo ente arrecadador.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o *caput* deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de atualização incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido.

Art. 29. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será remunerado segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

CAPÍTULO IV DAS CONSULTAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Art. 30. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I – as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de cento e vinte dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente, sob pena de responsabilização funcional;

II – a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Pública será responsável pelos danos decorrentes, direta ou indiretamente, em consequência de resposta à consulta que depois venha a ser considerada inválida ou insubsistente.

Art. 31. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§ 1º A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas será dirimida pela Administração Fazendária, provocada por recurso de divergência, que poderá ser apresentado pelo contribuinte.

§ 2º As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua, bem como na rede mundial de computadores.

Art. 32. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte, observado o disposto no § 2º do art. 27.

CAPÍTULO V DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 33. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, inclusive no procedimento de fiscalização e no processo administrativo.

Art. 34. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de trinta dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídas para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 35. O sujeito passivo terá direito às certidões de regularidade fiscal desde o protocolo do pedido de parcelamento até sua apreciação definitiva, observado o

disposto no art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Art. 36. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

I – recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II – induzir, por qualquer meio, a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III – bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa;

IV – reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V – fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

VI – divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização, sem prejuízo do disposto no art. 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Art. 37. O agente da Administração Fazendária não poderá deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilização funcional.

Art. 38. A Administração Fazendária obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e eficiência.

Art. 39. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, entre outros, os critérios de:

I – atuação conforme a lei e o Direito;

II – atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III – objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V – divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII – indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades necessárias e essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII – impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 40. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo de trezentos e sessenta dias.

§ 1º O prazo acima poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de cento oitenta dias, por despacho fundamentado no qual seja pormenorizadamente analisada a situação específica do contribuinte e motivadamente comprove ser justificável a prorrogação de prazo.

§ 2º Caso não haja decisão da autoridade administrativa no prazo total acima previsto, a contar do protocolo da petição ou defesa administrativa do contribuinte, será considerado nulo o lançamento de ofício ou a notificação de cobrança de tributos ou de penalidade administrativa, sem prejuízo de a autoridade competente para decidir responder pessoalmente pelos eventuais prejuízos causados ao Erário Público, nos casos de dolo e culpa.

§ 3º Haverá interrupção do prazo acima, pelo período máximo de cento e vinte dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser

realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte.

Art. 41. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III – decidam recursos administrativo-tributários;

IV – decorram de reexame de ofício;

V – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§ 1º A motivação será explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 42. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária para cuja consumação se exija supressão ou redução de tributo ou contribuição social, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

Parágrafo único. A tramitação do processo administrativo suspende a fluência do lapso prescricional penal.

Art. 43. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§ 1º A execução fiscal em desacordo com o disposto no *caput* deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§ 2º A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 44. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de quarenta e cinco dias contados de seu recebimento pelo órgão competente para a inscrição, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Parágrafo único. O prazo estipulado no *caput* não se aplicará quando, antes da inscrição, a lei determinar a notificação do devedor para defesa.

Art. 45. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente os tributos objeto do procedimento, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o *caput*, deverá constar o prazo máximo para a ultimização das diligências, que não poderá exceder a vinte e quatro meses.

CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 46. Ficam revogados o § 3º do art. 6º, os arts. 26 e 34 e o *caput* do art. 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Art. 47. O prazo de que trata o art. 30, inciso I, não se aplica às consultas formuladas anteriormente à entrada em vigor desta Lei, para as quais fica estabelecido o prazo de um ano, prorrogável, fundamentadamente, uma única vez, por igual período.

Art. 48. Esta Lei entrará em vigor cento e vinte dias após sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

Esse projeto resgata importante e pioneira iniciativa do então Senador Jorge Borhausen, que, em 1999, apresentou projeto de lei complementar destinado à criação do Código de Defesa do Contribuinte (PLS 646/1999). Recupera igualmente muitas contribuições recebidas no debate conduzido pelo seu relator na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, o ex-Senador Rodolpho Tourinho.

Os novos aperfeiçoamentos que introduzo refletem o avanço doutrinário ocorrido desde então e também a necessidade de contemplar os impactos que as relações entre os contribuintes e o Fisco podem causar no ambiente de concorrência do sistema econômico.

Na visão do Senador Jorge Borhausen, ao tratar “da relação do cidadão contribuinte com o Fisco”, a sua iniciativa buscava “harmonizar, sob condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado”.

A busca dessa harmonização, ensina a História, é central na construção das sociedades democráticas. O exemplo clássico vem da Inglaterra da Dinastia Stuart, no século XVII, período marcado por um forte conflito entre o Rei e o Parlamento, que tinha na questão tributária um dos seus elementos principais. A iniciativa do Rei Charles I de coletar impostos sem a autorização do parlamento deu início as disputas que levaram a duas guerras civis e, posteriormente, ao fim do absolutismo no país e ao nascimento da democracia inglesa.

A Independência das então Colônias Inglesas na América do Norte, no século XVIII, teve um importante estopim na criação de um imposto sobre o chá exportado para essa região. Nessa disputa os colonos fizeram uso do princípio consagrado nas disputas com a Dinastia Stuart, de que sem representação no parlamento não estariam obrigados a aceitar impostos por ele criados (*“no taxation without representation”*).

A minha iniciativa se filia a essa tradição. Reconhecer que o Estado tem na coleta dos impostos um dos seus traços de construção, mas que esse poder é exercido sobre cidadãos, cujos direitos têm que ser respeitados e protegidos. Uma sociedade que não respeita adequadamente os direitos dos seus cidadãos contribuintes é uma sociedade que não exercita plenamente a sua condição democrática.

Hoje se reconhece que o ambiente institucional tem papel decisivo sobre o potencial de crescimento das diferentes economias. Infelizmente, o ambiente institucional brasileiro ainda é marcado por indesejável insegurança jurídica e, no campo tributário, por um sistema caracterizado por sua complexidade, pela carga excessiva e pela sua má qualidade, que onera a produção nacional e inibe investimentos.

No âmbito dessa iniciativa não há instrumento para alterar o sistema tributário nacional, matéria típica da uma Reforma Tributária cada vez mais necessária para o desenvolvimento do País. Mas há sim, medidas voltadas diretamente para o reforço da segurança jurídica dos contribuintes e também para a simplificação das suas obrigações acessórias. Destaco inclusive a inovação apresentada no art. 19 que cria um processo cíclico de contínua simplificação do sistema tributário.

Por fim, aponto a inovação incluída no art. 8º, para garantir que a defesa do contribuinte não se confunda com a sanção de distorções na concorrência, que beneficiariam os maus contribuintes e trariam prejuízo aos contribuintes que operam de acordo com a lei.

A seguir são apresentados os principais elementos desse projeto:

Objeto da Lei:

O Projeto de Lei estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em síntese, visa a uniformizar essa relação, garantindo um mínimo de direitos que não podem ser violados pela administração tributária dos três entes.

Lei complementar para restringir imunidades

Explicita-se a necessidade de lei complementar para estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

Clareza na confecção das normas tributárias

Determina que as leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta. Além disso, a Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Sanções em decorrência do recurso ao Judiciário

Veda-se, expressamente, *a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte*.

Desconsideração da personalidade jurídica pela Administração

Introduz-se a seguinte regra impeditiva ao fisco: *a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, deverá sempre ser precedida de decisão judicial*.

Inibição de limitações ao recurso administrativo

Qualquer tipo de limitação ou obstáculo à interposição de recurso administrativo fica proibido, salvo as exigências de prazo, forma e competência. Com isso, fica revogada tanto a exigência de arrolamento, como de depósito prévio. A norma é restrita ao processo administrativo, já que, no âmbito judicial, princípios processuais específicos justificam a exigência.

Direitos dos Contribuintes

O Capítulo III apresenta uma lista de direitos que visa a suprir a ausência, na legislação atual, de um rol claro que oriente o contribuinte, dentre eles destaco:

- poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;
- ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha seja interessado, conhecer formalmente as decisões neles proferidas;
- ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acréscimos legais, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;
- não ser obrigado a exhibir documento que já se encontre em poder do órgão requisitante;
- dispor de um sistema tributário transparente, simplificado, eficaz e de baixo custo operacional.

Informações sobre a carga tributária

A Administração Fazendária informará, anualmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias, em especial as que compõem a cesta básica, e serviços, inclusive bancários.

Uniformização das notificações e intimações

Estabelece um rol mínimo de informações que a notificação enviada ao contribuinte deve conter. Também traz regras para as intimações, inclusive quanto à intimação eletrônica.

Segunda instância para julgamento administrativo

Cria a segunda instância para julgamento administrativo dos processos fiscais. A segunda instância terá caráter colegiado e será formada de forma paritária por representantes da administração fazendária e dos contribuintes.

Regras para compensação de débitos tributários

A compensação deixa de depender de lei ordinária. Será automática e para todos os tributos administrados pelo mesmo órgão arrecadador.

Vedações à Administração Fazendária

Proíbe-se, dentre outras condutas:

- recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;
- induzir, por qualquer meio, a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;
- reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;
- divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

Prazo para Administração Tributária

São estabelecidos prazos para os fiscos federal, estadual e municipal, para resposta a consultas, decisões em matéria de sua competência, e para fiscalização. Estabelece prazo, também, para inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Fica assegurado o direito às certidões de regularidade fiscal desde o protocolo do pedido de parcelamento até sua apreciação definitiva.

Diante do exposto, esperamos contar com o apoio de nossos ilustres pares para a aprovação e possível aperfeiçoamento desta proposição.

Sala das Sessões,

Senadora **KÁTIA ABREU**

LEGISLAÇÃO CITADA

Constituição Federal de 1988

.....

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

.....

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

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

.....

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III - cobrar tributos:

.....

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

.....

VI - instituir impostos sobre:

.....

- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

.....

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

.....

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

.....

DECRETO-LEI No 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940 - Código Penal.

.....
 Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

Excesso de exação

§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

§ 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos:

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 - Código Tributário Nacional

.....
 Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

.....
 Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

.....

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

.....
Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

.....
Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

.....
Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

.....
LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976

.....
Art. 206. Dissolve-se a companhia:

I - de pleno direito:

a) pelo término do prazo de duração;

b) nos casos previstos no estatuto;

c) por deliberação da assembléia-geral (art. 136, X);

d) pela existência de 1 (um) único acionista, verificada em assembléia-geral ordinária, se o mínimo de 2 (dois) não for reconstituído até à do ano seguinte, ressalvado o disposto no artigo 251;

e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

II - por decisão judicial:

a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;

b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;

c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei;

III - por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

.....
LEI Nº 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980

Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

.....
Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

.....
Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

.....
§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exeqüente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

.....
Art. 25 - Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo Único - A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 26 - Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.

.....
Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

.....

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

.....
Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

.....
(Às Comissões de Constituição, Justiça e Cidadania; e de Assuntos Econômicos)

Publicado no **DSF**, em 01/06/2011.

ANEXO H
(PLP 443-2014)
Laércio Oliveira (SD/SE)

capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Art. 3º. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. É intenção e objetivo desta lei, dentre outros, reunir toda a legislação esparsa que existe, republicando os direitos do contribuinte, para assim criar um código/estatuto especializado.

CAPÍTULO II

DAS NORMAS FUNDAMENTAIS

Art. 4º. A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador; a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Art. 5º. Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea b e art. 195, §6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

Parágrafo Único. Excetua-se da regra as hipóteses e alterações de alíquotas de impostos que incidam sobre operações de importação e exportação, cuja iniciativa legal poderá ocorrer por medida provisória.

Art. 6º. As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º. Os impostos atribuídos à competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão, entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes, de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

§1º. O presente artigo de lei sujeita imediatamente as leis criadas após a promulgação do presente código, submetendo as leis existentes a partir de 12 meses da promulgação deste código.

§2º. Quanto às leis já existentes estas sujeitar-se-ão a esta norma, transcorrido o *vacatio legis* de 365 dias após a promulgação deste código.

Art. 8º. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, §7º, da Constituição Federal.

Art. 9º. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua, deverá no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no caput quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas a e b, da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias, principais ou acessórias.

§1º. O exercício da cidadania submete todo tipo de relação jurídica, seja esta de natureza tributária, previdenciária ou relativa a qualquer outra ramo do direito.

§2º. As certidões serão negativas, positivas ou positivas com efeito de negativas. Mas nenhuma poderá opor-se aos princípios expressos nos artigos 3º incisos I, II, III e IV, artigo 5º inciso XIII e artigo 170, VII e VIII da Constituição Federal.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art. 12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Parágrafo único. Os funcionários públicos vinculados a atividade arrecadadora e fiscalizadora são caracterizados como agentes facilitadores do encaminhamento e do fornecimento das informações sobre leis e procedimentos aos quais o contribuinte está obrigado a respeitar respondendo funcionalmente quanto ao não cumprimento desta obrigação.

Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte; exceto aquelas determinadas e acolhidas em decisão judicial.

Art. 14. É vedada, a prática de sanções políticas para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

§1º. A vedação aqui expressa objetiva a proibição de qualquer ato que atente contra a geração e manutenção de empregos, o desenvolvimento econômico, e/ou iniba o investimento e livre exercício de atividade econômica, na forma dos artigos 3º, 5º e 170 da Constituição Federal.

§2º. Os regimes especiais de fiscalização aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

§4º. O funcionário público, agente de fiscalização e arrecadação, as procuradores de justiça, ou a eles equivalentes, que promoverem atos de despersonalização de personalidades jurídicas em detrimento de decisão judicial, serão funcional e civilmente responsabilizados.

§5º. É direito e obrigação do funcionário público, agente da fiscalização e arrecadação, os procuradores de justiça ou a eles equivalentes, encaminhar ao poder judiciário, observada a capacidade postulatória, pedidos e processos de desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte.

Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

§1º. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.

§2º. Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

CAPÍTULO III

DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Art. 19. São direitos do contribuinte:

I - ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades, servidores, agentes públicos em geral, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações.

II - poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

III - formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

IV - ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários cuja decisão possa, de qualquer forma, atingi-lo pessoal ou patrimonialmente por efeito direto ou indireto, assegurando-se vista dos autos, obtenção das memórias de cálculo, cópias que requeira, e ainda conhecer formalmente as decisões nelas proferidas;

V - fazer-se representar por advogado em quaisquer atos que envolvam o processo administrativo;

VI - identificar o servidor de repartição fazendária e tributária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII - receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VIII - prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias corridos;

IX – quando o requerer por carta registrada ou ofício protocolado no órgão arrecador, ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu

encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

X - recolher o tributo no órgão competente a arrecadá-lo, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;

XI - obter certidão negativa de débito, com prazo de validade nunca inferior a 180 dias, editada em caráter geral, sem especificação de objetivo, mantendo forma única para todos os fins, inclusive nas seguintes hipóteses:

a) sempre que as obrigações fiscais do contribuinte, parceladas ou não, estejam com sua exigibilidade suspensa;

b) sempre que exista pendência judicial contrária ao crédito tributário, desde que a ação judicial que o contribuinte tiver ajuizado contra a exação fiscal seja fundamentada em 03 (três) decisões (transitadas em julgado ou não) de Tribunais Estaduais ou Federais, ou esteja garantida por hipoteca, penhor, penhora, caução judicial, ou pré-penhora viabilizados em cautelares nominadas ou inominadas;

XII - receber, no prazo de até 90 (noventa) dias úteis, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilização funcional, pessoal e patrimonial do agente;

XIII - ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

XIV - não ser obrigado a exibir documento cuja informação comprovada já se encontre em poder da administração pública;

XV - receber da Administração Fazendária, no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte, em idênticas situações;

XVI - ver preservado, acima de tudo, o direito a manter efetivo o seu exercício profissional e atividade produtiva, principalmente quando delas, comprovadamente, depender a manutenção de 05 (cinco) ou mais empregos;

XVII - nos processos judiciais e administrativos, o contribuinte gozará dos mesmos prazos processuais que fizer direito o INSS, o(s) Estado(s), o Distrito Federal, os Municípios e a União;

XVIII – as causas intentadas contra a União, inclusive quando representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, poderão ser aforadas na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal;

XIX – ter a livre disposição de seu patrimônio, à exceção de existência de ordem judicial em contrário;

XX – ser ressarcido por danos causados por agente da administração fazendária agindo nessa qualidade;

XXI – a não ser obrigado a pagar impostos sobre operações comerciais, industriais, de prestação de serviço, de simples compra e venda, de locação, de exportação, enquanto não receber valores e/ou riquezas que materializem pagamento por tais negócios jurídicos, e, mesmo nos casos em que o pagamento se der de forma parcelada, a ser obrigado ao pagamento de impostos na exata proporção que vier receber estes valores e/ou riquezas disponibilizadas ao pagamento.

XXII – a receber a restituição do imposto de renda em até cento e oitenta dias após a entrega da respectiva declaração;

XXIII – a que a somatória da arrecadação de todos os tributos federais, estaduais e municipais, não exceda ao limite percentual de trinta e cinco por cento calculado sobre o Produto Interno Bruto.

§ 1º Haverá, solidariamente com o credor fiscal, responsabilizações patrimoniais, pessoais e funcionais do agente e/ou funcionário público da Administração Direta e Indireta, contra o qual for comprovado ter causado contra o contribuinte dano patrimonial (perdas e danos e/ou lucros cessantes e/ou dano moral) decorrente de ação que seja, pelo Poder Judiciário, considerada ilegal, arbitrária ou que represente excesso no exercício da função pública, apenando-se com indenização mais elevada e caracterização de falta grave se o ato do agente e/ou funcionário for contrário à decisão judicial válida (temporária ou definitiva) ou que seja contrário a repetidas decisões judiciais transitadas em julgado que considerarem o ato e/ou ação ilegal e contrária à lei.

§ 2º O prazo para resposta, quanto a emissão de Certidões Positiva, Negativa, ou Positiva com efeito de negativa será de cinco dias corridos e improrrogáveis.

§ 3º O arrolamento de bens para garantia de instância não é causa restritiva aos direitos de uso, gozo, fruição e disposição dos bens arrolados, não se constitui em gravame e, em se tratando de imóveis, é vedada a sua averbação junto à matrícula dos bens no Registro de Imóveis.

§ 4º À União, aos Estados e aos Municípios é garantido o direito de resposta quanto a indenizações que sejam obrigados a pagar a contribuintes, em razão de má conduta ou desrespeito a lei por parte de seus agentes.

§ 5º Lei complementar específica regulará a forma de implementação do disposto no inciso XXIII deste artigo, devendo ser respeitada a proporção de divisão entre as esferas do governo de 65% para União, 30% para os Estados e 5% para os Municípios.

Art. 20. Todo o Contribuinte, não importa a parte da cadeia de consumo que pertença, tem o Direito a ter de seu fornecedor, por escrito em Nota e Cupom Fiscal, a descrição dos impostos e contribuições incidentes, de forma direta e indireta, sobre o valor do preço que pague por serviços ou produtos destinados a circulação em território nacional. Esta informação, obrigatoriamente, deverá vir acompanhada do detalhamento quanto ao ente da federação que será o destinatário da correspondente arrecadação.

§1º. Fica autorizado aos emitentes de Nota Fiscal, alterarem seus documentos fiscais oficiais no sentido exclusivo de acrescer aos mesmos, informações relativas aos impostos e contribuições que incidam de forma direta e indireta sobre os produtos ou serviços que forneçam a consumo, além da descrição detalhada da entidade da federação a que se destina a arrecadação.

§2º. A União regulamentará a imposição, aplicação e cobrança destas multas quanto aqueles que descumprirem esta norma, a qual passa ser auto-aplicável com multas já definidas em cinco por cento sobre o valor do negócio jurídico, revertidas ao município onde ocorra a emissão da nota fiscal, na hipótese da norma não ser regulamentada no prazo de noventa dias após a entrada em vigência do Código dos Direitos do Contribuinte.

Art. 21. O contribuinte, cujo valor de bens for imputado em quantia diferente da quantia declarada, será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel em valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar o laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 42 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento, o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§1º. A intimação deverá conter:

I - a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II - a finalidade da intimação;

III - a data, hora e local de comparecimento;

IV - informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V - informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI - a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§2º. A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto à data de comparecimento, exceto naqueles casos em que se verificar ocorrência de flagrante delito tributário, hipótese que a intimação poderá ocorrer mesma data do julgamento.

§3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§6º. O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações, respondendo-se ao patrimônio a todas as suas obrigações fiscais exigíveis.

Art. 27. São assegurados, no processo administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§1º. A segunda instância administrativa será organizada em conselho de recursos formado em colegiado, no qual terão assento, de forma paritária,

representantes da administração e dos contribuintes e do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte.

§2º. O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 30(trinta) dias a contar da intimação que seguir-se-á ao encerramento do procedimento fiscalizatório.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o caput deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento ou lançamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

CAPÍTULO IV

DAS CONSULTAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I - as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 90 (noventa) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente, sob pena de responsabilização civil e caracterização de desídia funcional;

II - a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III - a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§1º. A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§2º. As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua, ou outro meio seguro que o substitua.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte, observada a limitação imposta no parágrafo 2º do artigo 27 do presente Código.

CAPÍTULO V

DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial, atendendo ao hoje disposto nos artigos 106 a 112 do Código Tributário Nacional e artigos 620 do Código de Processo Civil.

§ 1º. Nenhum procedimento de fiscalização poderá ser iniciado, sob pena de nulidade, sem a prévia ciência realizada 24 horas antes de iniciado o procedimento do órgão do Ministério Público que tenha jurisdição sobre a matéria e contribuinte fiscalizado.

§ 2º. A fiscalização será precedida de notificação do contribuinte onde, obrigatoriamente, far-se-á constar:

- a) a data do início e fim do procedimento fiscalizatório;
- b) descrição sumária do objetivo da fiscalização e dos documentos que deverão ser disponibilizados para exame.

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da

ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

§ 1º. O Termo de Parcelamento não gerará Ato Jurídico Perfeito, e fica garantido o direito a revisão judicial, no quinquênio legal, quanto à legalidade de as todas suas cláusulas, bem como quanto à natureza e origem do débito confessado.

§ 2º. A Administração Fazendária não poderá, sob pena de responsabilidade, recusar a expedição de certidões negativas nem condicionar sua expedição à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilização solidária funcional e patrimonial de seu agente:

I - recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II - induzir, por qualquer meio, a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV - reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V - fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório;

VI – submeter o contribuinte a qualquer tipo de constrangimento ilegal; e

VII - divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito, antes de decisão judicial transitada em julgado que assim autorize.

VIII – Negar o recebimento de qualquer manifestação escrita do contribuinte dirigida aos órgãos de administração, arrecadação e fiscalização, podendo o contribuinte valer-se da autoridade policial para registrar a negativa de recebimento e identificação do funcionário ou agente desidioso.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária será sempre obrigado a receber com urbanidade, educação e mediante protocolo imediato quaisquer requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilização solidária de caráter funcional e patrimonial.

Art. 39. A Administração Fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III - objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30(trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam recursos administrativo-tributários;

IV - decorram de reexame de ofício;

V - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§1º. A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§2º. É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§3º. A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

§ 1º. A decisão definitiva na esfera administrativa, se favorável ao contribuinte, implica excludente de ilicitude na esfera penal.

§ 2º. Constitui circunstância atenuante para os fins do processo penal e definição de tipo penal, o histórico do contribuinte quanto à geração de empregos e benefícios sociais, e o volume de impostos e/ou contribuições que até hoje o contribuinte tenha recolhido e realizado a favor do Estado e da sociedade, desde o início de sua atividade produtiva.

§3º. A tramitação do processo administrativo não suspende a fluência do lapso prescricional penal.

§4º. O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo-tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.

Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§1º. A execução fiscal em desacordo com o disposto no caput deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§2º. A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o caput deverá constar o prazo máximo para a ultimização das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

CAPÍTULO VI

DA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§ 1º. As custas judiciais e despesas cartoriais nunca poderão exceder a meio por cento do valor da causa, não podendo ser inferiores a um terço do salário mínimo federal, nem superiores ao teto de valor correspondente a dez salários mínimos.

§ 2º. Comprovado o estado de dificuldade financeira da empresa, as custas judiciais, a critério do juízo, poderão ser recebidas em até dez parcelas ou pagas no final da ação.

§3º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§4º. Para os fins do §3º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I - o Ministério Público; e,

II - as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidas por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

§5º. O requisito de pré-constituição a que se refere o §2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§6º. Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

§7º. Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 48. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta Lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

CAPÍTULO VII

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 174.

.....

Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se: (NR)

I - pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, §2º, da Lei nº 6.830/80); (NR)

....." (NR).

Art. 50. O prazo de noventa dias referido no inciso XII do art. 19 fica ampliado para:

I – cento e oitenta dias no primeiro ano de vigência deste Código; e

II – cento e vinte dias, no segundo ano de vigência deste Código.

Parágrafo único. Ao final do prazo referido no inciso II do *caput*, será aplicado o prazo previsto no inciso II do art. 19.

Art. 51. Promulgada esta lei complementar, a União, os Estados e os Municípios têm o prazo de cinco anos para atenderem ao disposto no inciso XXI do art. 19.

Art. 52. O *caput* e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos a contar da referida suspensão. (NR)

.....

§3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, observado o prazo do *caput* deste artigo. (NR)"

Art. 53. Ficam revogados:

I - o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

II - o § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Art. 54. Esta Lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

A preocupação com um Código de Proteção e Defesa dos Direitos dos Contribuintes não é nova, podendo-se apontar diversos precedentes tanto no Senado Federal, com o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/99, de autoria do nobre Senador Jorge Bornhausen, quanto na Câmara dos Deputados, com os Projetos de Lei Complementar nº 70/2003, de autoria do nobre Deputado Davi Alcolumbre, e nº 231/2005, de autoria do nobre Deputado Gerson Gabrielli.

O presente projeto de lei complementar foi elaborado com o apoio de diversos setores da sociedade. Com o auxílio técnico jurídico do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte procuramos elaborar um texto de lei que reflita os anseios por mais igualdade na relação entre o fisco e o cidadão que hoje ecoam em todos os estados do Brasil.

Este projeto de lei tem o intuito de não deixar que tão importante matéria caia no esquecimento por circunstâncias alheias ao bom debate parlamentar que certamente advirá. Apesar disso, não se trata de mera repetição daquilo que já era de conhecimento dos nobres membros das Casas Legislativas, na medida em que contempla diversos dispositivos inovadores.

Temos a certeza de contar com o apoio de nossos nobres pares para a aprovação da matéria.

Sala das Sessões, em de de 2014.

Deputado **LAÉRCIO OLIVEIRA**