

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário  
e Finanças Públicas**

**Daniel Rebello Baitello**

**ASPECTOS GERAIS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE –  
UMA CRÍTICA AO COMPORTAMENTO FAZENDÁRIO  
ATUAL**

**Brasília – DF**

**2012**

**Daniel Rebello Baitello**

**ASPECTOS GERAIS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE –  
UMA CRÍTICA AO COMPORTAMENTO FAZENDÁRIO  
ATUAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.  
Orientador: Prof.

**Brasília – DF**

**2012**

**Daniel Rebello Baitello**

**ASPECTOS GERAIS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE –  
UMA CRÍTICA AO COMPORTAMENTO FAZENDÁRIO  
ATUAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.  
Orientador: Prof.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

"Não é tão bom com o dinheiro como é ruim sem ele" (Provérbio lídiche).

## RESUMO

Este trabalho tratará dos aspectos gerais da defesa do contribuinte frente ao Estado-fisco. Merece destaque a Instituição do Código de Defesa do Contribuinte Federal, o qual dará ao direito tributário característica similar ao Direito do Consumidor, que possui caráter protetivo à parte menos favorecida. Com a promulgação desta nova Lei, o contribuinte hipossuficiente na relação jurídico-tributária, será legalmente reconhecido como tal. Com isso, o contribuinte terá tratamento similar nas relações com o fisco, assim como o consumidor, nas relações com o fornecedor. Tal norma não virá com o fim de favorecer o contribuinte, tampouco a sonegação fiscal, mas para equilibrar as relações contribuinte-fisco e, facilitar o pagamento de tributos, evitando assim a onerosidade excessiva e a burocracia fiscal. O objetivo deste trabalho é realizar um estudo objetivo dos direitos do Contribuinte analisando as relações “contribuinte-fisco”, demonstrando que o Projeto de Lei Complementar nº 194 de 2001 em tramitação na Câmara Federal e a sistemática dos já vigentes Códigos de Defesa do Contribuinte dos Estados de Minas Gerais, São Paulo dentre outros estados brasileiros, bem como suas aplicações práticas frente à nova sistemática da relação tributária serão benéficas tanto para o contribuinte como para a Administração Tributária. A promulgação do Código de Defesa do Contribuinte a nível Federal dará equilíbrio às relações de direito tributário no tocante à hipossuficiência do Contribuinte frente à Administração tributária. Assim a defesa do Contribuinte consagra-se como princípio constitucional da Ordem Econômica assim como é a defesa do consumidor.

Palavras Chave: contribuinte, Estado, fisco, código, defesa, administração.

## **ABSTRACT**

This paper will discuss the general aspects of the taxpayer's defense against the State Treasury. Noteworthy is the institution of the Taxpayer Federal Protection Code, which will give the tax law similar characteristic to Consumer Law, which has a protective character to the less favored part. With the enactment of this new law, taxpayers at a disadvantage regarding legal and tax will be legally recognized as such. Thus, the taxpayer will be treated in a similar relationship with tax authorities, as well as the consumer, in relations with the supplier. This standard does not come with the end of favor the taxpayer nor the tax evasion, but to balance the tax-taxpayer relations and facilitate the payment of taxes, thus avoiding the excessive burden of taxation and bureaucracy. The aim of this study is to perform an objective study of the rights of the Taxpayer and analyzing the relations "taxpayer-tax", showing that the Draft Supplementary Law No. 194 of 2001 pending before the House of Federal Representatives and structure of already existing codes Defense Taxpayer of States of Minas Gerais, and Sao Paulo among other Brazilian states, as well as its practical applications forward to the new scheme of tax relationship will benefit both the taxpayer and Revenue Administration. The enactment of the Taxpayer Protection Code at a federal level will balance the relationship of tax law with respect to the Taxpayer's needs front of the Tax Administration. So the Taxpayer's defense enshrines as constitutional principle of economic order as well as consumer protection.

Keywords: taxpayers, State, Treasury, code, defense, administration.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. A DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	12
2.1. Razões de implementação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte.....	13
3. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR NAS RELAÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	15
3.1. Decisão da 2ª Vara Cível da Comarca de Ijuí – RS.....	15
3.2. Equívoco do argumento judicial.....	16
4. DO ADVENTO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.....	20
4.1. Dos Argumentos desfavoráveis para a instituição do Código de Defesa do Contribuinte Nacional e o interesse da Administração Tributária em lesar o Contribuinte.....	21
4.1.1. Da opinião fazendária frente ao Código Nacional de Defesa do Contribuinte.....	21
4.1.2. Os Projetos de Lei da Nova Lei de Execuções Fiscais e a violação aos princípios constitucionais do Devido Processo Legal e da Tripartição de Poderes.....	24
4.2. Os Direitos e Garantias Constitucionais do Contribuinte.....	26
4.2.1. Conflito de Direitos fundamentais do Contribuinte em face do Direito do fisco de tributar.....	27
4.2.2. Direitos Humanos do contribuinte e Direitos Fundamentais do Contribuinte.....	29

4.2.3. Direitos Fundamentais infra legais do Contribuinte.....	31
4.3. Da positivação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte.....	36
4.3.1. Do Conceito de Contribuinte.....	36
4.3.2. Dos avanços previstos no Código Nacional de Defesa do Contribuinte nas relações jurídico tributária.....	35
4.3.3. Da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte à pessoa jurídica: hipossuficiência do Contribuinte perante o estado-fisco.....	45
4.4. Dos Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais e a Necessidade da promulgação da Legislação de Defesa do Contribuinte Federal.....	53
5. A DEFESA DO CONTRIBUINTE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ORDEM ECONÔMICA.....	56
5.1. Política de Conscientização da Administração Tributária.....	56
5.2. Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte.....	59
6. CONCLUSÃO.....	63
REFERENCIAS.....	65



## 1. INTRODUÇÃO

O Direito é condicionado pelo fenômeno econômico. A lei, como sendo uma expressão jurídica de vontade compulsória, vontade esta emanada unilateralmente pelo estado, a obrigação tributária gerada através desta e o contrato, como sendo uma forma bilateral de manifestação de vontades, formam uma simbiose entre o Direito e a Economia, conforme observa CARNELUTTI (2006, p. 39):

Pode-se comparar a economia à terra sobre a qual a ética espalha sua semente; sobre essa terra e dessa semente nasce, cresce e agiganta-se o direito. Por analogia, não há no complexo ordenamento jurídico uma vegetação mais luxuriante do que a do contrato. Sem ele a economia seria uma paisagem desolada. Efetivamente, o contrato é o instrumento jurídico sem o qual não poderiam atuar as duas formas fundamentais da colaboração econômica: intercâmbio e a associação.

LORENZETTI (1998, p. 410) observa que muitos juristas e operadores do direito ignoram leis de outras ciências, como se o Direito pudesse funcionar de uma maneira autônoma. Para o autor tal pretensão é vã, pois as leis científicas não são derogáveis, não se podendo ordenar que as ondas do mar parem. Com efeito, tem-se incentivado cada vez mais a interdisciplinaridade nos cursos jurídicos, pois não há como entender os institutos do Direito Tributário sem os conhecimentos históricos de sociologia, de economia, de antropologia e das demais ciências sociais que tratam do comportamento do indivíduo na sociedade.

O Direito, assim como a Economia, a História, a Sociologia, é uma ciência que se comporta de acordo com a finalidade para qual se dirige sua aplicação. Deste modo, as normas jurídicas devem perseguir sempre a legítima finalidade social, e não o interesse pessoal do legislador do momento, do Estado ou de uma minoria elitista. Da mesma forma, a economia se relaciona com outras ciências para estabelecer uma ciência econômica que tenha relação com a vida real, observada a acentuada perspectiva de funcionalidade social. (MILAGRES 2006, p. 14-15).

Diferentemente das leis promulgadas ou outorgadas pelo legislador, as leis de caráter moral e, especialmente, leis que buscam o equilíbrio nas relações jurídicas no estado democrático de direito, revogam-se e instituem-se naturalmente, por si mesmas, pois são leis naturais, que, em geral, promovem significativas mudanças ao capitalismo moderno. Assim as leis de Direito Protetivo não devem apenas focar no aspecto jurídico, mas enxergar a política sócio-econômica mais adequada para a sua aplicação (SOUZA, 2005).

É o caso do Código de Defesa do Consumidor, que promove a equalização das relações do Consumidor frente ao fornecedor, devido à sua hipossuficiência nas relações consumeristas. Fazendo um paralelo com as relações de consumo para com as relações tributárias do contribuinte, o Estado exerce um papel de arbitrariedade – por exemplo, utiliza-se da Polícia Judiciária a fim de vasculhar contas de seus contribuintes e administrados, impede que uma pessoa jurídica inadimplente que tenha ou não renegociado seu débito, se mantenha afastada de benefícios concedidos pelo setor público, não participe de certames licitatórios ou perca seu acesso ao crédito em bancos oficiais, no caso de estar questionando um débito fiscal na Justiça para com o contribuinte, inibindo-o de exercer seus direitos, conforme previsto na Carta de 1988. A proposta de reforma tributária, PEC nº 31 de 2007, em trâmite na Câmara Federal,<sup>1</sup> prevê o projeto do Diploma de Defesa do Contribuinte – de iniciativa do poder executivo no período máximo de 150 dias contados da data da promulgação da reforma, o qual tramitará em regime de urgência.

Deste modo os direitos e garantias fundamentais do contribuinte previstos na Carta Magna e, por sua vez, espalhados por diversas leis esparsas de caráter tributário, têm sido pacificados no entendimento jurisprudencial, porém, necessita de um tratamento centralizado, consolidando assim em um único diploma, frente ao Estado-fisco. Os representantes fazendários alegam que o advento do Diploma de

---

<sup>1</sup> Art. 15. O Poder Executivo enviará o projeto de lei complementar do código dos direitos e garantias do contribuinte, mencionado no inciso IV do caput do art. 146, da Constituição Federal, em até cento e cinquenta dias contados da data da promulgação desta Emenda Constitucional, que tramitará em regime de urgência constitucional, aplicando-se o dobro do prazo previsto no art. 64, § 2º, da Constituição Federal, e não se aplicando o art. 64, § 4º, da Constituição Federal. Parágrafo único. Caso não seja enviado o projeto de lei complementar no prazo fixado no caput, qualquer membro do Congresso Nacional poderá propô-lo e sua tramitação terá início na Câmara dos Deputados e obedecerá ao disposto neste artigo.

Defesa do Contribuinte irá favorecer a sonegação e evasão fiscal. O objetivo desta obra é demonstrar o contrário desta afirmativa.

## 2. A DEFESA DO CONTRIBUINTE

As relações jurídicas focadas na esfera tributária merecem atenção especial. O Direito do Trabalho e as relações trabalhistas modernas, os quais têm como embrião a revolução industrial e o conseqüente surgimento da classe do proletariado, viram por muitas décadas, trabalhadores em condições de quase escravidão. O surgimento da Consolidação das Leis do Trabalho, por meio do Decreto Lei nº 5.452 de 1º de Maio de 1943, inaugura uma nova era no Direito Trabalhista, dando caráter protetivo ao empregado, nas suas relações com o empregador.

Nessa mesma ótica, vem o Código de Defesa do Consumidor. Os contratos de adesão e as relações de consumo, outrora interpretadas como uma mera relação de direito civil, com o advento deste novo diploma, as relações consumeristas ganham destaque no cenário jurídico, devido ao caráter protetivo dado às normas relativas à relação de consumo. Tais normas integram o ordenamento jurídico com o fim de equilibrar as relações de consumo. O fornecedor que antes detinha de privilégios – poder econômico, informações de seus produtos e serviços – passa a ser sujeito passivo de um conjunto de obrigações de ordem pública.

Nas relações tributárias, onde o contribuinte exerce o papel de hipossuficiente, o fisco na qualidade de administração pública<sup>2</sup> exerce seu poder, em muitas situações, com abuso, assim como os fornecedores exerciam seus direitos e, em muitos casos, mesmo com a vigência do Código de Defesa do Consumidor, ainda o exercem com abuso nas relações de consumo. O advento da Lei nº 8.078/90, coibiu os fornecedores do abuso de direitos em face do consumidor. A instituição deste novo Código de Defesa trará aos contribuintes direitos e garantias

---

<sup>2</sup> PLP nº 194/2001. Art. 55. As expressões "Fazenda Pública", "Administração Fazendária" e "Administração Tributária", quando empregadas nesta Lei Complementar, abrangem a Fazenda Pública, Administração Fazendária e Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

que outrora eram apenas previstos na doutrina ou na jurisprudência, que, todavia agora, passam a ser positivados.

Assim, este novo diploma que será abreviado como – CDCONT – também inaugurará uma nova era para a relação entre contribuinte e fisco, pois se trata de um diploma que tem o objetivo de equilibrá-la, cumprindo as normas constitucionais e colocando a legislação fiscal brasileira num novo parâmetro: o de proteção ao contribuinte hipossuficiente. Em tempos de crise econômica mundial a modernização fiscal é necessária face à globalização à expansão da economia nacional, uma vez que a burocracia, onerosidade das obrigações tributárias, altas alíquotas geram sonegação e evasão fiscal e, conseqüentemente, queda na arrecadação fiscal.

## **2.1 Razões de implantação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte.**

Cabe considerar que a instituição do CDCONT positiva garantias constitucionais dos cidadãos em matéria tributária e reduz o abismo que existe entre o fisco e o contribuinte e, lança o Brasil na esteira da defesa dos direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal. Com isso, o Brasil passa a figurar no grupo em que já se encontram Estados Unidos com a Declaração de Direitos do Contribuinte II *Taxpayer Bill of Rights II* que data de 30 de julho de 1996, a Espanha através da *Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes*, que foi publicada em de 26 de fevereiro de 1998, Itália, por meio da *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* instituída em 27 de julho de 2000 e o México através da *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, datada de 23 de junho de 2005 (SIQUEIRA, 2006).

A aprovação de uma lei que dispõe sobre direitos e garantias dos contribuintes, exigida por todos os setores sociais, constitui uma fronteira no processo de fortalecimento do princípio da segurança jurídica. Constitui também o equilíbrio das relações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes hipossuficientes, conforme explicitado acima, com a finalidade de favorecer o melhor cumprimento voluntário de suas obrigações. Há divergências na promulgação desta nova Lei, pois, alguns técnicos e profissionais da fazenda pública entendem que sua promulgação incentivará a sonegação e evasão fiscal. Cumpre destacar a não

referência às obrigações tributárias e suas alíquotas ou percentuais, já que estas aparecem devidamente estabelecidas nos textos legais e regulamentares (SIQUEIRA, 2006).

Infere-se que, na leitura do Projeto de Lei Complementar nº 194 de 2001 de relatoria do Deputado Eduardo Cunha na Comissão de Finanças e Tributação, procura-se garantir ao contribuinte, na esfera administrativa e judicial, um tratamento livre de atitudes arbitrárias das autoridades fiscais. Há outros projetos referentes a defesa do contribuinte, inclusive o tão comentado PLP nº 646, de 1999, de autoria do Senador Borhausen. Entretanto, o texto do substitutivo ao PLP nº 194 de 2001, em tramitação na Câmara Federal encontra-se mais completo que a proposição oriunda do Senado Federal, porém possuindo um mesmo espírito: A Defesa do Contribuinte.

### 3. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR NAS RELAÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A ausência de um diploma direcionado à defesa dos interesses do contribuinte, não com o fim de promover a evasão e sonegação fiscal, mas para defender os contribuintes que em muitas ocasiões são lesados pelo poder fiscal, faz com que alguns operadores do direito apliquem equivocadamente diplomas legais totalmente inadequados às relações tributárias – Código de Defesa do Consumidor – porém promulgado à sua esfera jurídica com o mesmo fim buscado pela instituição do Código Nacional de Defesa do Contribuinte – Equilíbrio nas relações contribuinte-fisco.

#### 3.1. Decisão da 2ª Vara Cível da Comarca de Ijuí – RS

O Fisco, na qualidade de um dos detentores do poder público, em muitas situações acaba exercendo-o com abuso. Os princípios inerentes à Administração Pública os quais dentre eles destacamos o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado, Princípio da Presunção de Legalidade, Princípio da Auto-executoriedade, acarreta na ação abusiva do administrador sobre o administrado, ao qual se inclui a relação do Fisco para com o Contribuinte.

Enxergando esse abuso, em sentença prolatada nos Embargos de Execução nº 62.935/2000, o Juiz da 2ª Vara Cível da Comarca de Ijuí – RS decidiu que o contribuinte está para o Estado, assim como o consumidor está para o fornecedor, aplicando o Código de Defesa do Consumidor nas relações jurídico-tributárias:

O caso dos presentes embargos se trata de empresa familiar, voltada à comunidade e seus funcionários, que com o excesso de tributos viu-se obrigada a cada dia reduzir suas instalações, estando à beira de falir completamente. Assim estão inúmeras empresas por este Estado. A solução cabe ao próprio Estado-Fisco. Para dar uma hipótese de solução a esta questão grave de inadimplência tributária, **minha tese é de que não se pode deixar de analisar a relação contribuinte/Estado-Fisco como uma relação de consumo, já que o contribuinte está para o Estado, assim como os consumidores estão para os fornecedores. O contribuinte é um consumidor daquilo que o Estado-Administração coloca à disposição para sua utilização.** Dessa forma, o

Estado-Administração é um FORNECEDOR e o contribuinte é um CONSUMIDOR. Sendo o Estado-Fisco integrante do Estado-Administração, forçosamente o Estado-Fisco é um fornecedor. Assim, entendo estar caracterizada a relação de consumo, devendo incidir o Código de Defesa do Consumidor também nas relações dos contribuintes com o Estado, a fim de garantir a defesa dos interesses dos consumidores, todos eles contribuintes do Estado. **Assim sendo, iniciando com os juros moratórios, eles não devem ser superiores a 1% ao mês, não ultrapassando os 12% ao ano, consoante legislação extravagante. Com relação à multa, é flagrantemente abusiva e de excessiva onerosidade a sua permanência em 30%, devendo incidir a Lei nº 9298, de 02 AGO 1997, consoante definitiva Decisão do Superior Tribunal de Justiça, devendo ser fixada em 2% sobre o saldo devedor atualizado.** Consoante a alogada capitalização mensal, entendo que ela está sendo praticada pelo Estado, devendo ser excluída, não se efetuando capitalização de juros, mas sim a incidência de juros simples. (Grifo nosso)

A Sentença transcrita foi prolatada no feito em que Sabo Magazine Ltda. ajuizou Embargos contra Execução Fiscal movida pelo Estado do Rio Grande do Sul que cobra da empresa valores relativos a ICMS não recolhido. O juiz entendeu que a multa tributária é abusiva, arbitrando-a de acordo com a previsão do Código de Defesa do Consumidor. Em sua tese, afirma haver uma relação de consumo entre o contribuinte e o Estado-Fisco. A interpretação infere que o contribuinte invoque o Código de Defesa do Consumidor, quando lesado pela Administração Tributária.

### **3.2. Equívoco do argumento judicial**

A interpretação judicial na sentença transcrita foi no sentido de que a relação do contribuinte com Estado-Fisco é igual a relação de consumo, vez que o contribuinte está para o Estado, assim como os consumidores estão para os fornecedores. Porém o Magistrado está errado ao dizer que o contribuinte é consumidor de tudo que o Estado coloca à sua disposição. Não há que se comparar a relação tributária com a relação consumerista, pois a primeira, por ser de direito público, origina sua obrigação da Lei e a outra sendo uma relação de direito privado e decorrente da vontade entre as partes. As relações consumerista e tributárias se igualam apenas em um aspecto: ambas possuem uma das partes com caráter hipossuficiente, sendo oprimidos por abuso de direito ou de poder.

Contudo, a decisão judicial não pode prevalecer, por seu entendimento equivocado. A afirmação de que há relação de consumo entre contribuinte e Estado é inadequada. Tal afirmativa não merece prosperar, uma vez que a relação consumerista nasce da vontade entre as partes. Sendo os tributos uma prestação compulsória decorrente da Lei, inexistente assim qualquer relação de consumo. Salvo



exceções, ninguém paga tributos por vontade própria. Basta que o sujeito passivo incida em um fato gerador inerente a hipótese de incidência prevista em Lei para se tornar devedor de tributos. Assim o julgador parte de uma premissa inadequada, com o fim de melhorar as relações entre Estado e o contribuinte.

Cumprido destacar que o art. 3º do Código Tributário Nacional fornece o conceito de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ao doutrinar a respeito do conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional, ATALIBA (1997 p. 34 e 35) explica a diferença entre a obrigação convencional e a obrigação tributária:

O fulcro do *discrimen* está primeiramente no modo de nascimento da obrigação. Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguel, compra e venda, etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais. Se, por contrário, o vínculo obrigacional nascer independentemente da vontade das partes – ou até mesmo contra esta vontade – por força da lei, mediante a ocorrência de fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo, que se define como obrigação-jurídico legal, pecuniária, que não se constitui em sanção de ato ilícito, em favor de pessoa pública. Ter-se-á obrigação de indenização por dano, se o fato de que nascer a obrigação for ilícito.

Completando a idéia do jurista, no direito tributário a Lei é fonte imediata da obrigação, diferentemente de outros ramos do direito, como é o caso do direito do consumidor o qual a fonte imediata da obrigação é o contrato, estando a Lei nesta relação como fonte mediata. Assim nascendo a obrigação tributária diretamente da Lei, como fonte imediata, não há que se falar em aplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor em relações do fisco para com o contribuinte, uma vez que a obrigação consumerista nasce de um acordo de vontade entre as partes.

Ademais a Carta Magna, no art. 150, I e II<sup>3</sup>, determina que a obrigação tributária nasça diretamente da Lei, não havendo assim, perante a Carta Maior, distinção entre contribuintes. Completa-se a idéia ao dizer que *“não se admite,*

---

<sup>3</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

*portanto, em nosso sistema jurídico, a utilização de vontade como ingrediente formador, ou capaz de alterar relação tributária” MACHADO (2009 p. 4).*

Apesar de ser explicável, haja vista a ausência de um diploma que invista na defesa do contribuinte como um todo, a sentença judicial utilizar a aplicação do Código de Defesa do Consumidor face ao abuso de poder do Estado, a relação jurídico-tributária não constitui relação de consumo, de modo a não permitir a utilização dos mecanismos de defesa do consumidor para se questionar a constitucionalidade de tributo. Assim tal aplicação do diploma do Consumidor às relações tributárias é inadequada.

Contudo, pela ausência de uma consolidação, em único diploma, dos direitos inerentes aos contribuintes em uma lei específica à sua defesa, surgem interpretações que buscam defender o contribuinte do poderio estatal. A aplicação deste diploma é, portanto descabida, devido às diferenças essenciais entre as relações entre consumidor-fornecedor e contribuinte-Estado Fisco.

A solução para melhorar as relações entre os contribuintes e a Administração Tributária não está na aplicação ilusória do Código de Defesa do Consumidor, a qual o entendimento da jurisprudência brasileira é pela sua inaplicabilidade nas relações relativas aos contribuintes para com o fisco<sup>4</sup> A solução

---

<sup>4</sup> PROCESSUAL CIVIL - JULGAMENTO ANTECIPADO - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - INAPLICABILIDADE - JUROS. - Regular o julgamento antecipado da lide, porquanto o embargante impugnou valores por ele mesmo confessados, nada justificando a produção de provas. - A inicial da execução fiscal deve estar instruída com a Certidão da Dívida Ativa, documento suficiente para comprovar o título executivo fiscal. - Inaplicável a Lei 9.288/96, pois refere-se especificamente às relações de consumo. - A pretendida limitação dos juros a 0,5% ao mês não encontra previsão legal. O crédito tributário não pago no vencimento é acrescido dos juros de mora, devidos no percentual mensal de 1% se a legislação ordinária não dispuser de modo diverso, "ex-vi" do art. 161 do Código Tributário Nacional. (TRF3, 2000)

PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO CIVIL PÚBLICA - MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - ILEGITIMIDADE ATIVA - INEXISTÊNCIA DE DIREITO COLETIVO - DIREITO INDIVIDUAL HOMOGÊNEO DISPONÍVEL - INAPLICABILIDADE DO CÓDIGO DO CONSUMIDOR AO DIREITO TRIBUTÁRIO. 1. A relação jurídico-tributária não constitui relação de consumo, de modo a permitir a utilização dos mecanismos de defesa do consumidor para se questionar a constitucionalidade de tributo, ao argumento de que se trata de direito individuais homogêneos. 2. Ainda que possível a ação civil pública para discussão de matéria tributária, não teria o Ministério Público legitimidade para figurar no pólo ativo da relação processual, já que se trataria de direito individual indisponível. 3. Criando o Direito Tributário obrigação essencialmente individual, não pode ele ser considerado direito coletivo, definido pela Lei 8.079/90 como aquele transindividual, de natureza indivisível, que tem como titular grupo, categoria ou classe de pessoas. Em conseqüência, também sob o enfoque do direito coletivo incabível a ação civil pública para a discussão, em juízo, de matéria tributária. 4. Por último, mesmo que se tratasse de direito coletivo, não teria ele conteúdo, social, indispensável para tomar legítima a

está na aprovação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte, que será diploma ideal para defender o contribuinte e equilibrar suas relações com a Administração Tributária das três esferas federativas: federal, estadual e municipal.

---

atuação do Ministério Público, nos termos do art. 127 da Constituição. 5. Apelação e remessa providas. (TRF1, 1999)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE DEPÓSITO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTREGA. MULTA DE 60% (ART. 61, IV, LEI 8.383/91). REDUÇÃO PARA 10% (CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR). DIRETOR FINANCEIRO. DEPOSITÁRIO INFIEL. PRISÃO CIVIL. 1. É incabível a utilização do processo analógico, que tem como pressuposto a existência de lacuna na lei, para reduzir a multa de 60% (sessenta por cento) não-relevável, prevista no artigo 61, inciso IV, da Lei nº 8.383/91, pra 10%(dez por cento), com base na Lei nº 8.078/90, que "estabelece normas de proteção e defesa do consumidor". 2. Considera-se depositário infiel, passível de decretação de prisão civil, os diretores, administradores, gerentes ou empregados que movimentem recursos financeiros isolada ou conjuntamente da pessoa jurídica devedora de contribuições previdenciárias (Lei 8.866/94). 3. Provimento do recurso, tão-somente, com relação ao pedido de revogação da prisão de PEDRO HENRY NETO. 4. Recurso do INSS provido. Recurso da SANEMAT, parcialmente provido. (TRF1, 1999)

TRIBUTÁRIO - CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR - LEI Nº 9.296/96 - REDUÇÃO - MULTA - INAPLICAÇÃO EM VIRTUDE DA NORMA SE ESTENDER APENAS ÀS RELAÇÕES DE NATUREZA CONTRATUAL. - O preceito acrescentado ao artigo 52 do Código de Defesa do Consumidor, se estende, apenas, às relações de natureza contratual, vale dizer, às relações atinentes ao direito privado. Não alcança as multas tributárias. - Recurso não conhecido. (STJ, 2001)

TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INOCORRÊNCIA - MULTA MORATÓRIA DEVIDA - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE CONSUMO - INAPLICABILIDADE DO ART. 52, § 1º, DO CDC - AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO TIDO POR VIOLADO – DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - SÚMULA 284/STF. 1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 284.189/SP em 17/06/2002, reviu seu posicionamento, concluindo pela aplicação da Súmula 208 do extinto TFR, por considerar que o parcelamento do débito não equivale a pagamento, o que afasta o benefício da denúncia espontânea. 2. Entendimento consentâneo com o teor do art. 155-A do CTN, com a redação dada pela LC 104/2001. 3. A obrigação tributária não constitui relação de consumo, de forma que inaplicável o art. 52, § 1º, do CDC. 4. A ausência de indicação do dispositivo legal tido por violado configura deficiência de fundamentação, que autoriza o não-conhecimento do recurso, nos termos da Súmula n. 284/STF. 5. Recurso especial não provido. (STJ, 2008).

#### 4. O ADVENTO DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Os Estados de São Paulo, Minas Gerais, dentre outros promulgaram o Códigos de Defesa do Contribuinte em seus respectivos ordenamentos jurídicos. Destaca-se que a aplicação desses diplomas estaduais limita-se às relações com os respectivos fiscos estaduais e municipais desses Estados. Porém, aplicando o entendimento teleológico das normas de Direito Tributário, seria pertinente a aplicação subsidiária de tais diplomas estaduais a nível Federal e de outros Estados e municípios da Federação, nas disposições que couberem, a fim de suprir a lacuna da ausência de Lei Federal neste sentido? Entende-se que não, pois estes Códigos possuem caráter restrito as esferas de seus Estados, e podem dispor apenas sobre matérias relativas a procedimento administrativo fiscal e cobrança de tributos da esfera estadual. Ademais, se estas leis estaduais usurparem a competência da União serão consideradas inconstitucionais (SIQUEIRA, 2006).

A promulgação do Código de Nacional Defesa do Contribuinte unificaria as legislações estaduais no tocante ao tratamento dado ao contribuinte nas suas disposições gerais relativas à cobrança administrativa de tributos? Entende-se também que não. Por ser federal, o iminente Código Nacional de Defesa do Contribuinte seria aplicado na esfera de tributos federais.

Porém, havendo disposições no código que caiba sua aplicação às esferas estaduais e municipais, tal aplicação seria feita subsidiariamente, como por exemplo, no que concerne aos direitos inerentes aos contribuintes, deixando as disposições específicas a procedimentos fiscais e cobrança de tributos à aplicação dos códigos estaduais já existentes.

Porém há a necessidade de federalizar a defesa do contribuinte haja vista a aplicação dos Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais restringirem-se apenas nas relações com o fisco local, sendo inócuo na esfera federal. Assim um Código que atenda aos direitos do contribuinte se faz por conveniente. O Código se revelará um instrumento contra as arbitrariedades perpetradas pelo Estado e pelo

fisco federal, em matéria tributária. Facilitará o pagamento de tributos, beneficiará o contribuinte, e tornarão menos onerosa e burocrática as relações contribuinte-fisco.

Representantes da Fazenda Pública Federal, visando apenas o que lhe interessa, alegam que o Código Nacional de Defesa do Contribuinte irá incentivar a sonegação fiscal e favorecer o contribuinte de maneira ilícita. O objetivo é demonstrar o contrário desta afirmativa.

As previsões constitucionais não são suficientes à garantia dos direitos previstos ao contribuinte. Deste modo é necessária uma norma que venha instrumentalizar e tornar eficaz o dispositivo constitucional. O Código de Defesa do Contribuinte, sendo promulgado, juntar-se-á a dois diplomas da esfera tributária – a Constituição Federal, por meio do Estatuto do Contribuinte – arts. 145 a 162<sup>5</sup> – e o Código Tributário Nacional – que hoje são a base do sistema tributário nacional, formando uma tríade onde estariam contidos os direitos e garantias do contribuinte. O papel deste novo diploma assim do Contribuinte seria tornar eficazes as garantias constitucionais.

#### **4.1. Dos Argumentos desfavoráveis para a instituição do Código de Defesa do Contribuinte Nacional e o interesse da Administração Tributária em lesar o Contribuinte.**

##### *4.1.1. Da opinião fazendária frente ao Código Nacional de Defesa do Contribuinte*

A Fazenda Pública, por meio de seus representantes, se mostra desfavorável à implantação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte. CUNHA (2003), auditor da receita federal, referindo-se ao Projeto de Lei Complementar nº 646/1999, oriundo do Senado Federal de autoria do Senado Bornhausen, o qual, conforme já exposto, possui o mesmo espírito do projeto em análise, tece as seguintes considerações, as quais denigrem o referido diploma:

---

<sup>5</sup> Verdadeiramente, porém, aquilo que pode ser chamado de estatuto constitucional do contribuinte abrange todos os preceitos que de algum modo tratam dos direitos e deveres do contribuinte. Como afirma CARVALHO: Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado. (CARVALHO apud CARAZZA 1999, p. 206)

Constata-se que, após 15 anos de sua promulgação, a efetividade da Constituição de 1988 é ainda bastante precária, especialmente naquilo que diz respeito ‘... a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna ....’, ‘... fundada na harmonia social ....’, previstos no seu Preâmbulo, assim como ‘à cidadania, à dignidade da pessoa humana’ (incisos I e II do art. 1o), ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’, ‘erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais’ (incisos I e III do art. 3o) e outros tantos princípios de solidariedade. Neste contexto, na modesta avaliação do autor, a iniciativa de criação de um Código de Defesa do Contribuinte, embora louvável, se mostra defasada das reais necessidades da sociedade, que certamente não é a aprovação de um CDC, quando faltam à ampla maioria da população condições mínimas de sobrevivência digna. Um CDC teria como destinatários uma parcela mínima da população, no caso, os mais bem aquinhoados, que por sinal suportam uma carga tributária baixa, se comparada àquela que lhes seria imputada na maioria dos países desenvolvidos. Tal código seria, assim, com o conteúdo proposto no PLC no 646/99, apenas um instrumento a mais de proteção das elites, inclusive daquelas que se negam a participar da construção de um País mais justo, através do pagamento de tributos. **No Brasil, assim como ocorre em outros países de cultura latina, é extremamente elevado o nível de sonegação fiscal. Meios seguros para coibir a sonegação devem ser encontrados e implementados na legislação tributária e penal, dentre eles o fortalecimento das Administrações Tributárias.** O presente projeto de lei complementar parece vir na contra-mão desta necessidade. Elevada parcela da arrecadação tributária no Brasil é constituída pelos tributos indiretos. As empresas os incorporam aos preços e repassam ao consumidor final. Tais tributos oneram sobremaneira as camadas mais pobres, que chegam a pagar, proporcionalmente, muito mais tributos que os mais ricos, como já demonstrado em inúmeros trabalhos. Para reverter tal quadro, há necessidade de se implementarem diferentes medidas, tais como: **\* Um ambicioso programa de educação fiscal. \* Uma legislação penal tributária mais rigorosa e eficaz, capaz de tornar extremamente arriscada a prática da sonegação fiscal, de modo a não valer a pena correr o risco, pois só a certeza da punição inibe o crime.** \* Uma maior adequação da matriz tributária aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, diminuindo-se os tributos indiretos, que recaem mais pesadamente sobre os mais pobres, e aumentando-se os impostos diretos. \* Uma diminuição progressiva da carga fiscal, à medida que se aumente a base de contribuintes. \* Uma maior celeridade das Administrações Tributárias no contencioso administrativo fiscal, assim como do Poder Judiciário nas demandas que lhes são confiadas. A análise das tabelas em anexo permite concluir que: **\* O projeto de CDC do senador Bornhausen destoa flagrantemente de seus similares em outros países. \* A aprovação do CDC inviabilizará o trabalho do fisco, criando ambiente propício ao aumento incontrolável da sonegação. Resumindo, se o sistema legal brasileiro fosse cumprido, talvez nem se precisasse de um CDC: bastava que os princípios constitucionais e as leis em vigor tivessem efetividade, que automaticamente os direitos dos contribuintes estariam garantidos.** (Grifo nosso)

Demonstra-se que a Administração Tributária, bem como seus representantes não são a favor da promulgação do Código de Defesa do Contribuinte, haja vista, entende que o Código irá incentivar a sonegação fiscal por parte dos contribuintes.

Contudo, ocorrendo o abuso de poder por parte da Administração fiscal, nas questões concernentes à cobrança de crédito tributário, nas quais se narra como exemplo: uso intimidador de força policial nas diligências da fiscalização; engessamento do contribuinte a exercer sua defesa administrativa, cobrando depósito prévio da exação ou de parte dela; interdição de estabelecimentos; impedimentos do contribuinte de transacionar com repartições públicas caso esteja inadimplente; imposição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos.

Como se pode ver, o Código de Nacional de Defesa do Contribuinte, sendo semelhante com os promulgados em outros países, já mencionados, não virá com o intuito de incentivar a sonegação fiscal por parte dos contribuintes, e sim dar cumprimento a direitos e garantias constitucionais aos contribuintes, violados pela Administração Fazendária. A alegação de que o projeto de lei propicia lacunas para a evasão do cumprimento das obrigações tributárias é vaga. Basta haver a discussão de alternativas de redação para que o texto legal pudesse ser mais bem interpretado, o que inclui os deveres do contribuinte. Ao lado da cautela dos direitos e garantias do contribuinte, deve estar a preocupação com a integridade do sistema tributário sim, uma vez que sua fragilização não implica aumento da liberdade individual, todavia, tende a acentuar a carga de impostos sobre todos.

Ademais, cumpre salientar que como requisito essencial para a implantação deste novo diploma, as estruturas administrativas devem ser corretamente adequadas à nova realidade. Se não o fazem, tornará um diploma legal ineficaz à existência de um código moderno, que impõe a celeridade de procedimentos e sistemas, se as administrações fazendárias mantêm os mesmos modelos não condizentes com a realidade proposta pelo Código de Defesa do Contribuinte, poderá está, continuar com seu comportamento arbitrário, e ainda violando este novo diploma.

Assim, o texto do projeto de lei complementar nº 194/2001 em trâmite na Câmara Federal pode adquirir melhores soluções para todos os interessados em sua discussão. Isso viabilizará os apoios necessários à aprovação deste novo diploma. O que se precisa é combater preconceitos disseminados nas discussões

sobre esse projeto, os quais tentam esquivar-se às inovações propostas assim como os inquisidores o foram aos cientistas renascentistas e suas novas idéias.

*4.1.2. Os Projetos de Lei da Nova Lei de Execuções Fiscais e a violação aos princípios constitucionais do Devido Processo Legal e da Tripartição de Poderes.*

Encontra-se em tramitação na Câmara Federal, os Projetos de Lei, PL nº 2.412/2007, PL nº 5.080/2009 e PL nº 5.081/2009, que visam transferir o processamento de Execuções Fiscais para a esfera Administrativa. Os dois últimos visam camuflar esses procedimentos, colocando a fazenda pública integrada com o poder judiciário. Tais projetos facilitariam as execuções promovidas pela fazenda pública, a qual retira a competência judicial do processamento de execução fiscal<sup>6</sup> dando auto-executoriedade a créditos fazendários devidamente instituídos. GUIMARÃES (2009), procurador da fazenda nacional, referindo-se ao Projeto de Lei nº 5080/2009, oriundo do Poder Executivo, tece as seguintes considerações, as quais demonstram seu interesse na aprovação do referido diploma:

**Os críticos da mudança desconsideram também que haverá enorme diminuição na quantidade de trabalho burocrático, ordinariamente de efeitos nulos, realizado segundo as regras atuais, tais como os ofícios à Agência Nacional de Aviação Civil e Capitania dos Portos anteriormente mencionados. Penso que a proposta é racionalizar o trabalho e permitir que o Procurador atue de forma mais efetiva e visando resultados. O efeito imediato da vigência da Lei (lembrando que o prazo de vacância será de 365 dias para a União) será a diminuição significativa do número de ações de execução em trâmite e a diminuição, na mesma proporção, do número de ações de execução a serem ajuizadas. A maior parte do tempo gasto por cada Procurador no seu dia-a-dia se dá com execuções fiscais estéreis, que não mais existirão, e todo esse**

<sup>6</sup> PL nº 5.080/2009 Art. 2º § 3o A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

Art. 9o O despacho da autoridade administrativa competente que determinar a notificação, observados os prazos e as hipóteses do art. 5o, também ordenará:

I - a efetivação da constrição preparatória e a avaliação de bens, respeitada a ordem estabelecida no art. 655 da Lei no 5.869, de 1973, sobre tantos bens e direitos quantos bastem para garantir o débito;

II - a intimação da constrição preparatória ao devedor; e

III - o registro da constrição, cujas custas ficarão, ao final:

a) a cargo do devedor se for a execução julgada precedente; ou

b) a cargo da Fazenda Pública, caso seja indevida a constrição, ou seja, a execução julgada improcedente.

PL nº 2.412/2007 Art. 5º A execução fiscal será promovida pelo órgão da Fazenda Pública das entidades a que se refere o *caput* do art. 1º em cuja jurisdição se situar o domicílio do executado, sua residência ou onde for encontrado.

Art. 14. Transcorrido o prazo sem o pagamento, a impugnação administrativa ou o ajuizamento dos embargos, ou se estes forem rejeitados, o arresto converte-se em penhora.

Parágrafo único. Far-se-á a intimação da penhora ao executado, pessoalmente ou por edital, se for o caso.



**tempo poderá ser utilizado (bem melhor utilizado) para dar efetividade às execuções úteis.** O acréscimo de trabalho para as Unidades da PGFN será absorvido basicamente pelos novos Oficiais da Fazenda Pública, cargo criado pelo art. 6º, inciso I, do projeto. Para os servidores e Procuradores, se comparado com o momento atual, **haverá considerável diminuição, basta ver quantos Procuradores e servidores se dedicam atualmente com o irracional, ineficaz, inútil e dispendioso "ping-pong" de execuções fiscais entre a Procuradoria e as Varas da Justiça. Por fim, conclamo aos colegas da Procuradoria da Fazenda Nacional que se mobilizem e atuem junto ao Congresso Nacional, mas não para dificultar a aprovação do projeto de Lei nº 5.080/2009 e sim pela sua aprovação no menor tempo possível, com o que estariam prestando enormes serviços à Procuradoria e principalmente ao Estado Brasileiro.** (Grifo nosso)

Há que se salientar pela rápida análise às palavras do agente fazendário, que o interesse da Administração Tributária é poder agir como bem entender. Este projeto viola o princípio constitucional de defesa do Contribuinte do não confisco, pois em vez de se buscar o poder judiciário para promover a execução fiscal e consequente penhora de bens, a própria fazenda pública terá o poder de penhorar bens do contribuinte por si mesma. Ademais, a execução fiscal judicial, decorrendo desta garantia fundamental do contribuinte, garante que a administração pública não irá atuar no seu *bel prazer*. Analisando a proposta, veremos que esta lei colocará os contribuintes na condição de reféns do Estado, embora a proposta tenha a previsão de garantia de acesso ao Poder Judiciário por parte dos contribuintes executados, camuflando o despotismo do poder público, caso esta Lei seja aprovada.

Assim, esta lei se aprovada transformará a fazenda pública em um tribunal administrativo para executar seus créditos, haja vista excluirá do poder judiciário, a competência para executar créditos fiscais, que hoje é exclusiva. Contudo, pelo fato do poder de execução de crédito ser ato privativo do poder judiciário, há violação ao princípio constitucional da separação de poderes, atribuindo assim ao poder executivo, funções exclusivas do poder judiciário. Portanto, a promulgação desta lei leonina fará com que a administração aja em seu próprio benefício e em detrimento dos direitos individuais e coletivos dos contribuintes.

Pode-se inferir que o real interesse da Administração Tributária não é, em nenhuma hipótese, beneficiar o contribuinte, porém explorá-lo e lesá-lo, defendendo idéias que, no nosso ordenamento jurídico, configuram como medidas inconstitucionais e promovem a atuação de um estado déspota e, não sejam

implantadas normas de defesa ao Contribuinte. Ademais, o presente Projeto de Lei fere a tripartição de poderes, bem como o devido processo legal.

Tamanho é o interesse da Administração em possuir todo o poder sobre o contribuinte que a mesma, por meio da opinião de seus agentes, apóia a aprovação de Leis inconstitucionais e defendem a usurpação de competência do Poder Judiciário pelo poder Executivo.

Diante disso, pergunta-se: Terá o contribuinte defesa se a Administração Pública visa aprovar uma Lei que transfere o poder de execução do contribuinte da justiça para a Administração Fazendária, podendo esta exercê-lo como bem entender? Como pode defender o contribuinte se a Fazenda Pública pode executá-lo ao seu modo, ou terá paridade de força com o poder judiciário para interferir nos bens do particular, caso este seja devedor?

#### **4.2. Os Direitos e Garantias Constitucionais do Contribuinte**

Para que se entenda o espírito da defesa do contribuinte por um diploma específico, não se pode apenas elencar os direitos previstos na Lei Complementar, exemplificando-os, todavia, há que se demonstrar a origem de tais direitos. Há que se entenderem os direitos do contribuinte como sendo uma parcela integrante dos Direitos Humanos. Assim, analisando os direitos previstos no diploma de defesa do Contribuinte, mister se faz comparar os direitos fundamentais do contribuinte com os direitos da Administração Tributária de lançar e cobrar o crédito tributário e, posteriormente questionar qual deles prevalece, fundamentando assim a resposta favorável ao contribuinte.

Depois de feita a comparação, há que se demonstrarem os direitos fundamentais do contribuinte, demonstrando o porquê da implantação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte e qual sua importância, haja vista existirem diversos diplomas que elencam os direitos do contribuinte e os deveres da Administração Tributária, bem como o Código Tributário Nacional, que em seu texto elenca diversos direitos fundamentais ao contribuinte. Qual será a importância do Código Nacional de Defesa do Contribuinte no ordenamento jurídico-tributário frente

às atuais relações jurídicas existentes entre o contribuinte e a fazenda pública? O presente Diploma irá equilibrar as relações entre contribuinte e fisco?

#### *4.2.1. Conflito de Direitos fundamentais do Contribuinte em face do Direito do fisco de tributar*

O direito do fisco de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte são diariamente confrontados nas relações tributárias. Qual deve prevalecer? Os direitos fundamentais do contribuinte podem ser limitados pela ação da Administração Tributária e pelo princípio da Supremacia do poder público frente ao particular? Os direitos fundamentais, qualquer que seja a hipótese, podem ser ilimitados? A restrição de alguns direitos, muitas vezes impostas pela vontade individual, ou de grupos econômicos ou políticos, restringem princípios constitucionalmente consagrados. Neste raciocínio BOBBIO (2000 p. 9-10) nos alerta:

Uma sociedade que se inspira no ideal de autoridade é necessariamente dividida em poderosos e não-poderosos. Uma sociedade inspirada no princípio da hierarquia é necessariamente dividida em superiores e inferiores. Numa situação originária em que todos ignorem qual será sua posição na sociedade futura – e, portanto, não saibam se estarão entre os que mandam ou entre os que são obrigados a obedecer, e se estarão no topo ou na base da escala social -, o único ideal que lhes pode atrair é o de desfrutarem da maior liberdade possível diante de quem exerce o poder e de terem a maior igualdade possível entre si. Podem desejar uma sociedade fundada na autoridade e na hierarquia somente na condição não previsível de que estejam entre os poderosos e não entre os impotentes, entre os superiores e não entre os inferiores.

Completando seu pensamento, inicia-se por analisar a possibilidade de imposição de limites aos direitos fundamentais. Neste sentido nos explica MORAIS (2000 p.58-59)

Os direitos humanos fundamentais, dentre eles os direitos e garantias individuais e coletivos, consagrados no art. 5º da CF, não podem ser utilizados como um 'verdadeiro escudo protetivo' da prática de atividades ilícitas, nem tampouco como argumento para afastamento ou diminuição da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos, sob pena de total consagração ao desrespeito a um verdadeiro Estado de Direito. Os direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, portanto, não são ilimitados, uma vez que encontram seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Magna Carta.

Face à afirmação supramencionada impõe-se responder que os direitos fundamentais do contribuinte são limitados ao poderio do fisco, assim como este também o é, constitucionalmente aos direitos e garantias dos contribuintes. Isto porque sempre existirão direitos conflitantes entre si, de modo que a saída de quem

interpreta será defrontá-los, analisando conforme os bens jurídicos tutelados pelos mesmos, encontrando o ponto de equilíbrio, renunciando assim algum deles na sua totalidade, ou, sacrificando parcialmente ambos os direitos (BOBBIO 1996 p. 81).

Partindo dessa premissa à situação tributária, conclui-se que a contraposição entre direitos opostos quais sejam, o direito do fisco de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte, deverá ser realizada de modo harmônico, sem a preponderância ou supremacia de um sobre outro, mesmo porque são direitos que se encontram em mesmo grau constitucional.

Destarte a administração fiscal não pode violar impunemente os direitos fundamentais do contribuinte. CARRAZZA (1999 p. 206) defende que não se permite que, em nome da comodidade e do aumento da arrecadação da administração, se ignore ao clamor dos direitos subjetivos dos contribuintes.

Por outro lado, devem sim, ser limitados os direitos fundamentais do contribuinte, de modo que ao fisco se torne possível o exercício de suas atividades. Convém que estes direitos opostos sejam equilibrados em cada caso, para que o operador do direito possa verificar qual prevalecerá através do sistema de pesos e contrapesos. Logo, infere-se que a Magna Carta não confere ao fisco, faculdades ilimitadas na sua atividade fiscalizadora e cobradora. Pelo contrário, os poderes do fisco são limitados segundo o critério de razoabilidade e finalidade das medidas adotadas. Assim, será admissível o ato praticado pela administração tributária que estiver dentro da lei, sendo essenciais à atividade fiscal, observados os critérios para utilização do poder discricionário conferido à Administração Pública.

Contudo, se o fisco, podendo realizar seu ato de forma menos lesiva ao contribuinte, adotar medida arbitrária ou modo mais lesivo, estará este infringindo a Constituição, sob pena de constrangimento ilegal. O projeto de Lei do Código Nacional de Defesa do Contribuinte assim deve propor que o procedimento tributário seja considerado de maneira a assegurar o direito do contribuinte para não facilitar a prática de atos lesivos da Administração Tributária (CARIBÉ, 2001 p.42).

Completando esta idéia, infere-se ainda que o caráter protetivo de equilíbrio da relação tributária virá com o fim amenizar os conflitos de direitos existentes entre a administração tributária e o contribuinte, fazendo com que haja

harmonia em suas relações. O Código Nacional de Defesa do Contribuinte será um instrumento de solução de Conflitos inerentes aos direitos fundamentais do Contribuinte e direitos da Administração Fiscal de tributar.

#### *4.2.2. Direitos Humanos do contribuinte e Direitos Fundamentais do Contribuinte*

Antes de falar sobre os direitos fundamentais do contribuinte, mister se faz tratar dos direitos humanos. Estes, assim como os direitos fundamentais, existem independentemente de serem positivados, sendo, por conseguinte, a base dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição e em Leis de caráter protetivo. Por terem este caráter supraconstitucional são assim imprescritíveis, inalienáveis, absolutos, autoaplicáveis e sua eficácia produz efeitos gerais. Estes direitos são consagrados pelas Declarações de Direitos do Homem e pela “*Bill of Rights*”.

WAHLBERG (2006), presidente da Associação Mundial de Defesa dos Contribuintes, em discurso na Assembléia Legislativa de São Paulo, salienta a relação dos direitos humanos do contribuinte:

Os direitos dos contribuintes e os direitos humanos estão interligados. 1. Os direitos dos contribuintes são uma parte vital dos direitos humanos. 2. Melhores direitos dos contribuintes são uma necessidade fundamental. 3. Existe falta de direitos dos contribuintes em quase todos os países do mundo. Esta necessidade por mais direitos dos contribuintes é especialmente profunda nos países da antiga União Soviética pois os funcionários da receita destes países são muitas vezes corruptos. 4. As únicas instituições que podem oferecer serviços aos contribuintes comuns são as associações de contribuintes. (Grifo Nosso).

Para completar este raciocínio, MARTINS (2008) elenca os direitos humanos universais do contribuinte, ou seja, independem de lei para existirem, sendo instituídos no ordenamento jurídico do estado democrático de direito de maneira natural:

1) Todos os contribuintes têm o direito de pagar impostos na medida das possibilidades de seus ganhos sem que estes impostos lhe retirem a possibilidade de melhorar sua condição de vida. 2) Todos os contribuintes têm o direito de saber qual o valor total de impostos que lhe é retirado no momento em que é retirado. 3) Todos os contribuintes têm o direito de contestar a cobrança de impostos em tribunais isentos e independentes que façam parte do poder judiciário de seus países e que não estejam ligados aos órgãos arrecadadores. 4) Todos os contribuintes têm o direito a serem informados de maneira clara e objetiva sobre como o dinheiro arrecadado é

gasto pelos seus governos através de publicações gratuitas ou programas de rádio e televisão.5) Nenhum contribuinte pode ser considerado sonegador antes que isto seja uma decisão de um tribunal independente, isento e que não faça parte dos órgãos arrecadadores. 6) O contribuinte não pode ser exposto ao ridículo público por suas dívidas com o fisco nem a cobrança de impostos pode fazer uso espalhafatoso da força policial na execução de penas de origem fiscal. 7) Aos contribuintes que devem impostos deve ser oferecida a possibilidade de parcelar estas dívidas de acordo com as práticas de parcelamento vigentes na sua região e a estas dívidas não podem ser acrescentadas multas ou juros de caráter confiscatório. 8) As alíquotas dos impostos devem ser referendadas pelos contribuintes em sufrágio universal. 9) Dívidas com o fisco não podem retroagir a fatos acontecidos há mais de cinco anos. 10) O contribuinte que deve impostos não pode ser execrado em listas de devedores e nem a ele podem ser aplicadas sanções, restrições ou impedimentos da prática de sua profissão ou da atividade que garante sua renda 11) O debate sobre o uso do dinheiro público deve ser aberto, registrado pelos veículos de comunicação públicos e privados, explicativo e os órgãos que auditam as contas públicas devem emitir pareceres compreensíveis sobre o destino dado ao dinheiro arrecadado dos contribuintes principalmente durante os períodos de debate que antecedem as eleições. 12) A imprensa, os veículos de comunicação e os jornalistas têm o dever ético de acompanhar as contas públicas e devem auxiliar no debate objetivo sobre o destino dado ao dinheiro arrecadado dos contribuintes. 13) Os direitos do contribuinte são inalienáveis e equiparados aos direitos humanos.

Para fortalecer a idéia dos direitos humanos, há a necessidade de criação de organismos internacionais com o fim de defender os interesses do contribuinte, não apenas no aspecto nacional, mas na esfera internacional. Assim como Organização das Nações Unidas – ONU, se subdivide em diversos organismos internacionais, como a Organização Mundial do Comércio – OMC, Organização Internacional do Trabalho – OIT, deveria instituir a Organização Internacional de Defesa do Contribuinte – O IDC, que instituísse regulamentações internacionais, recomende práticas e validem procedimentos fiscais. Tal procedimento não viola o princípio da soberania, haja vista, sua ação tenha que ser validada por órgão legislativo competente para assim, ser incluso nos ordenamentos jurídicos nacionais (MARTINS, 2008):

A prática de cobrança de impostos por Estados constituídos é tão antiga quanto à própria existência destes Estados. Não existe Estado que não cobre impostos, taxas ou contribuições para existir. É natural que o Estado cobre impostos. E desejável que a sociedade contribua com recursos em muitos contextos dos vários Estados no mundo. O que não poderia acontecer é perverter-se o sentido desta máquina que existe para servir ao contribuinte e não o contrário. A selvageria fiscal completa, atropelando garantias estabelecidas na Declaração Universal dos Direitos do Homem, tem que ser coibida e observada. Deveria haver órgãos de observância e regulamentação internacionais que recomendassem práticas e validassem procedimentos fiscais. A própria ONU tem entre suas divisões a Organização Mundial do Comércio (que trata de questões tarifárias internacionais), da Organização Mundial do Trabalho (que defende a busca

de trabalho decente para todos e coíbe práticas de escravização truculenta), a Organização Mundial da Saúde (que coíbe práticas mercenárias da medicina bem como cria parâmetros de saúde pública e pessoal), mas não existe a ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DOS CONTRIBUINTES. Uma entidade reguladora poderia determinar em que casos está havendo abuso por parte dos Estados, promover o debate qualificado em âmbito mundial sobre as várias situações de invasão dos direitos do contribuinte ou de não cumprimento de garantias mínimas de bom uso do dinheiro dos contribuintes, que determinasse padrões e práticas de transparência na discussão doméstica do uso do dinheiro dos contribuintes, que garantisse e observasse que os estados tenham sistemas tributários compatíveis com a realidade de sua região, populações, PIB entre outras variáveis, que pudesse julgar em âmbito extra-nacional em tribunais internacionais os estadistas que tivessem desviado o dinheiro público ou utilizado este para o enriquecimento pessoal ou de grupos ligados a ele, que obrigasse aos Estados a garantir que o contribuinte fosse informado do que é retirado de sua renda e de seu patrimônio no momento em que isto acontece, que houvessem sistemas de prestação de contas dos governos de entendimento simples e que a observância destes sistemas fosse ensinada desde os primeiros anos de educação em todas as escolas. Uma entidade internacional com este caráter não iria invadir a soberania e autodeterminação dos povos, mas iria fomentar práticas de bom uso do dinheiro público e de fiscalização por parte dos contribuintes do uso deste dinheiro.

No ordenamento jurídico brasileiro os direitos humanos estão elencados entre os princípios e garantias fundamentais aos indivíduos e aos contribuintes os quais estão consagrados na Constituição Federal de 1988. No artigo 5º são relacionados os direitos fundamentais de natureza geral. Os direitos e garantias fundamentais inerentes ao contribuinte encontram-se elencados no artigo 150 da Lei Maior, como limitação do poder de tributar, consagrando os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, da uniformidade em todo o território nacional, do não-confisco, da anterioridade mitigada. Assim, neste dispositivo constitucional encontra-se a base dos direitos do contribuinte que servirá de suporte a direitos estabelecidos em legislações infraconstitucionais.

#### *4.2.3. Direitos Fundamentais infralegais do Contribuinte*

O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar, também impõe limitações ao poder de tributar. Neste diploma anterior à Carta de 1988 estão delineados, direitos e garantias específicos à matéria fiscal dentre os quais destacam-se:

- previsão da extinção do crédito tributário e homologação automática do lançamento, decorridos cinco anos à constituição do crédito;<sup>7</sup>
- prescrição de cinco anos do direito à cobrança. Se cobrado, de cinco anos para execução;<sup>8</sup>
- direito à repetição do indébito tributário;<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

<sup>8</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

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;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

<sup>9</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.



- irretroatividade da Lei tributária;<sup>10</sup>
- direito de compensação do crédito tributário oriundo de sentença transitada em julgado;<sup>11</sup>

---

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

<sup>10</sup> Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>11</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Assim, o Código Tributário Nacional também dispõe de normas de caráter protetivo ao contribuinte. Contudo, elas não se fazem suficientes quanto ao equilíbrio entre as relações do contribuinte para com o fisco, pois este, mesmo com todas as limitações ao poder de tributar, utiliza-se de sua faculdade administrativa para cometer abusos já mencionados. Para sanar esse problema o Código de Defesa do Contribuinte, vindo em cumprimento ao artigo 146, II e III, da Constituição Federal<sup>12</sup>, necessariamente uma lei complementar, que terá por objeto regular com mais precisão a defesa e os direitos inerentes aos contribuintes, previstos como norma de eficácia limitada. Nesse sentido CARRAZA (1999 p.576) salienta com louvor esta idéia:

É evidente que a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária não cria (e nem pode criar) limitações ao "poder de tributar". Disto se ocupou o próprio Texto Máximo. O que ela pode fazer é regular as limitações constitucionais 'ao poder de tributar', para a salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes (...) Deveras, normas constitucionais há que não abrigam todos os elementos indispensáveis à implementação da vontade nelas contida. Esta, por assim dizer, recai sobre uma área muito mais ampla do que lhes permitem alcançar os elementos técnicos contidos em suas estruturas normativas. Ora, é exatamente por isso que Celso Bastos proclama: 'Este descompasso entre a vontade legal, que se vislumbra com uma determinada extensão, e os efeitos jurídicos produzidos, que lhe ficam aquém; este espaço carente de normatividade, é preenchível pela categoria denominada lei complementar.

Outras leis esparsas também conferem direitos ao contribuinte, como é o caso da Lei nº 11.941/2009, que confere ao Contribuinte o direito de parcelamento especial em até cento e oitenta meses dependendo do valor do montante da exação<sup>13</sup>, a Lei nº 6.830/1980 que trata da execução fiscal, a Lei Complementar nº

---

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

<sup>12</sup> Art. 1º Esta Lei Complementar, com base nos arts. 24, I e seu §1º, e 146, II e III, da Constituição Federal, 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, tendo por objetivos, entre outros, reunir toda a legislação esparsa que existe e republicar os direitos do contribuinte nela previstos, de modo a criar um código especializado sobre a matéria.

<sup>13</sup> Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

123/2007 ou Lei do Super SIMPLES, que dá tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas – princípio constitucional da ordem econômica – em cumprimento ao art. 146, III “d”<sup>14</sup> e 170, IX<sup>15</sup> da Constituição Federal.

Entende-se que a Lei de Execuções Fiscais Judiciais seja o cumprimento ao direito fundamental do não confisco conferido ao contribuinte, o qual confere o direito de ser executado apenas judicialmente, fazendo com que a administração não aja como bem entender.

Portanto, o Diploma legal de Defesa do Contribuinte elencará os direitos, deveres e a defesa do contribuinte, inerentes às relações de direito tributário, prevendo como foco central, a defesa e os direitos básicos aos contribuintes, os quais não são previstos pelo Código Tributário Nacional e, por conseguinte, carece de normatização à previsão constitucional. A implantação desta Lei Complementar evitará aplicações absurdas de diplomas incompatíveis com relações tributárias, como foi o caso da aplicação do Código de Defesa do Consumidor nas relações de direito tributária, conforme já exposto acima. Não se pode confundir a aplicação de normas de direito público, com normas de direito privado. O Código de Defesa do Consumidor é uma norma, apesar de ser considerada como de ordem pública, de

---

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

I – os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI referido no caput deste artigo;

III – os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

<sup>14</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para 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.

<sup>15</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

direito privado, a qual disciplina relações jurídicas privadas. Assim sendo, é necessária uma norma de igual caráter protetivo do Código de Defesa do Consumidor, que, porém seja direcionada a disciplinar normas de direito público específica, o que é o caso do Código Nacional de Defesa do Contribuinte.

### **4.3. Da positivação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte**

#### *4.3.1. Do Conceito de Contribuinte*

Assim como faz o Código de Defesa do Consumidor, o projeto do Código Nacional de Defesa do Contribuinte, substitutivo ao PLP nº 194/2001, positiva o conceito de Contribuinte no §1º da Art. 1º, o qual define o contribuinte, para os efeitos da Lei Complementar a ser implementada e para as demais leis federais, estaduais, distritais e municipais de caráter tributário:

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 à hipótese de responsabilidade e sucessão tributária, além do referido no art. 121, parágrafo único, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional”.

O art. 121, parágrafo único, I do Código Tributário Nacional<sup>16</sup> complementa a idéia ao classificar o contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária na incidência do fato gerador inerente à obrigação tributária ou ainda, quando sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Portanto, sendo o contribuinte todo aquele que paga tributos à Administração Tributária, o entendimento consolidado nesta obra é o de que o Código de Defesa do Contribuinte estende-se a todo sujeito que tenha relação direta ou indireta com a Administração Fiscal, sendo portanto aplicável esta legislação às relações inerentes ao direito tributário.

---

<sup>16</sup> 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;

#### 4.3.2. *Dos avanços previstos no Código Nacional de Defesa do Contribuinte nas relações jurídico-tributárias*

O Código Nacional de Defesa do Contribuinte de modo algum visa promover a sonegação fiscal em massa, mas seu objetivo primordial é facilitar ao Contribuinte efetuar o pagamento de seus tributos de maneira não onerosa e burocrática, gerando assim maior arrecadação ao fisco, bem como, maior facilidade ao contribuinte. Assim como o Código de Defesa do Consumidor, vem com o intuito, de positivar os direitos<sup>17</sup> e garantias do contribuinte, previstos na constituição, sendo aplicado ao caráter prático das relações jurídico-tributárias.

---

<sup>17</sup> Art. 19. São direitos do contribuinte:

I – ser tratado com respeito e urbanidade por autoridades servidores e agentes públicos em geral, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II – poder exercer os seus direitos e ter acesso, no prazo de 3 (três) dias, contados da data da solicitação, a dados e informações de interesse particular de que necessite para dar cumprimento às suas obrigações e a dados e informações de interesse coletivo ou geral, resguardado o sigilo fiscal de terceiros;

III – ter ratificados, sem qualquer ônus, dados cadastrais a cuja inexatidão não deu causa, devendo o órgão competente da Administração Fazendária efetuar a retificação e a comunicação no prazo de 5 (cinco) dias, contados da data da solicitação;

IV – ser orientado pelos órgãos da Administração Fazendária para o exato cumprimento de suas obrigações tributárias;

V – ser informado a quem reclamar e a quem recorrer, indicadas as condições, em caso de intimação da Fazenda Pública;

VI – apresentar petição à Fazenda Pública para defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, vedada a exigência de pagamento de taxa;

VII – formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

VIII – 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 e cópias que requeira e conhecimento formal das decisões nelas proferidas;

IX – fazer-se representar por advogado em quaisquer atos que envolvam o processo administrativo;

X – identificar o servidor de repartição fazendária e tributária, conhecer as funções e atribuições do cargo, bem como ter acesso ao superior hierárquico, quando não se sentir apropriadamente atendido;

XI – receber, mediante termo lavrado em livro fiscal próprio ou em formulário avulso, comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária 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 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional;

b) do encerramento da fiscalização;

XIII – prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias corridos;

XIV – 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;

---

XV – recolher o tributo no órgão competente a arrecadá-lo, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;

XVI – obter certidão negativa de débito, com prazo de validade nunca inferior a 180 (cento e oitenta) 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 3 (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;

XVII – 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;

XVIII – ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

XIX – não ser obrigado a exibir documento cuja informação comprovada já se encontre em poder da administração pública;

XX – 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;

XXI – ver preservado, acima de tudo, o direito a manter efetivo o seu exercício profissional e sua atividade produtiva, principalmente quando delas, comprovadamente, depender a manutenção de 5 (cinco) ou mais empregos;

XXII – nos processos judiciais e administrativos, o contribuinte gozará dos mesmos prazos processuais a que fizer direito a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os demais sujeitos ativos da obrigação tributária;

XXIII – 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;

XXIV – ter a livre disposição de seu patrimônio, à exceção de existência de ordem judicial em contrário;

XXV – ser ressarcido por danos causados por agente da administração fazendária agindo nessa qualidade;

XXVI – 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 riqueza disponibilizadas ao pagamento;

XXVII – receber a restituição do imposto de renda em até 180 (cento e oitenta) dias após a entrega da respectiva declaração; e

XXVIII – que o somatório da arrecadação de todos os tributos federais, estaduais, distritais e municipais não exceda ao limite de 35% (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 agente público da Administração Direta e Indireta, contra o qual for comprovado ter causado contra o contribuinte dano patrimonial, perdas e danos, lucros cessantes e ou dano moral, decorrentes 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 público for contrário à decisão judicial válida, temporária ou definitiva, ou contrário a repetidas decisões judiciais transitadas em julgado que considerarem o ato e ou ação ilegais e contrários à lei.

§ 2º O prazo para resposta, quanto à emissão de Certidões Positiva, Negativa, ou Positiva com efeito de negativa será de 5 (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.

Isto se justifica nos artigos 3º<sup>18</sup>, 5º, inciso XIII<sup>19</sup> e art. 170 incisos VII<sup>20</sup> e VIII<sup>21</sup>, princípios da ordem Econômica<sup>22</sup> consagrados na Lei Maior, nos quais o legislador constitucional aponta que todo o ordenamento jurídico nacional deve observar a garantia do desenvolvimento, o livre exercício de qualquer trabalho ou profissão, a valorização do trabalho humano como instrumento de redução das desigualdades, redução da pobreza, busca do pleno emprego e, acima de tudo, que se garanta, independentemente de autorização de órgãos públicos, o livre exercício de qualquer atividade<sup>23</sup> (SIQUEIRA 2006).

Completando esta idéia, a promulgação desta nova lei deverá ser promulgada conjuntamente com uma Emenda à Constituição Federal, a qual inclua o inciso X ao art. 170 da CF/88, consagrando também a defesa do contribuinte como um princípio constitucional da Ordem Econômica, assim como a defesa do consumidor o é. A defesa do contribuinte está pautada na capacidade de arrecadação do Estado. Arrecadar mais, não significa majorar as alíquotas de tributos. Porém incentivar o crescimento econômico por meio de alíquotas mais baixa que acarretem em maior faturamento às empresas cominam em maior arrecadação fiscal, haja vista ser produto de um maior faturamento associado a uma menor alíquota.

---

<sup>18</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>19</sup> XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

<sup>20</sup> VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

<sup>21</sup> VIII - busca do pleno emprego;

<sup>22</sup> 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 nos arts. 3º, I a IV, 5º, XIII, e 170, VII e VIII, da Constituição Federal, e que ainda contemple aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

<sup>23</sup> Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos, previstos no art. 5º, XXXIV, "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 outro ramo do direito.

§2º As certidões serão negativas, positivas ou positivas com efeito de negativas, mas nenhuma poderá opor-se aos princípios expressos nos arts. 3º, I a IV, 5º, XIII, e 170, VII e VIII, da Constituição Federal.

Outro fator de relevância é que com a promulgação desta Lei, o contribuinte não será impedido de afastar qualquer imposição de impedimento ao contribuinte quanto ao acesso a benefícios e incentivos fiscais e financeiros, linhas oficiais de crédito ou de participação de licitações, mesmo quando estiver pendente contra ele processo administrativo ou judicial, em matéria tributária<sup>24</sup> Todavia não há que se confundir com o devedor habitual do Fisco – aquele que não busca de nenhuma forma negociar seus débitos e dolosamente sonega informações em declarações de tributos, ou incide nas formas de crime contra a ordem tributária – Leis n<sup>os</sup> 8137/1991 – sendo que este não poderá possuir os mesmos privilégios.

Portanto, reunir numa só lei todos os direitos e garantias do contribuinte importa fazer cumprir os princípios e ditames constitucionais que hoje encontram-se desordenados em diversas legislações esparsas. O Código também prevê dentre outras garantias:

- acabar com a possibilidade do uso intimidador de força policial nas diligências da fiscalização, haja vista apenas será possível a abertura de ação penal após finalizado o procedimento administrativo, o que já existe no entendimento jurisprudencial, contudo será normatizado legalmente<sup>25</sup>, assegurando assim os princípios relativos ao Estado Democrático de Direito<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Art. 27. 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.

<sup>25</sup> Art. 47. 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 então 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.

<sup>26</sup> Inicialmente, o conceito de Estado Democrático de Direito Social deve ser entendido como uma estrutura jurídica e política, e como uma organização social e popular, em que os direitos sociais e trabalhistas seriam tratados como direitos fundamentais. Assim, vale dizer, os direitos sociais encontrar-se-iam sob a guarda de garantias institucionais que os defendessem do assédio privatista (MARTINEZ, 2003).



- proibir que a Administração Tributária interdite estabelecimentos ou impeça o contribuinte de transacionar com a Administração Fiscal, impondo barreiras fiscais ou outros meios de coação para a cobrança extrajudicial de tributos<sup>27</sup>, o que facilitara o adimplemento das obrigações tributárias;
- determinar ao fisco apenas cobrar dívidas oriundas de tributos exclusivamente via processo administrativo ou execução judicial<sup>28</sup>, inibindo cobranças por outros meios, como por exemplo, não emitir certidão em caso de renegociação de dívida fiscal;
- obrigar o Estado a informar ao consumidor, em todas as notas fiscais, os impostos que sua compra implica<sup>29</sup>, o que fortalece a informação do contribuinte cidadão, bem como relaciona os direitos do contribuinte com os direitos do consumidor, que são muito semelhantes;

---

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> Art. 35. 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 processo administrativos, como no processo judicial, atendendo ao disposto nos arts. 106 a 112 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, e no art. 620 do Código de Processo Civil.

§ 1º Nenhum procedimento de fiscalização poderá ser iniciado, sob pena de nulidade, sem a prévia ciência, realizada 24 (vinte e quatro) horas antes de iniciado o procedimento, do órgão do Ministério Público que tenha jurisdição sobre a matéria e o contribuinte fiscalizado.

§ 2º A fiscalização será precedida de notificação ao contribuinte em que, obrigatoriamente, far-se-á constar:

- a) a data do início e fim do procedimento de fiscalização;
- b) descrição sumária do objetivo do procedimento de fiscalização e dos documentos que deverão ser disponibilizados para exame; e
- c) os tributos e períodos a serem examinados.

Art. 36. A busca e apreensão de documento ou mercadoria em residência ou local que não pertença a contribuinte sob fiscalização será sempre efetuada mediante mandato judicial.

<sup>29</sup> Art. 20. Todo contribuinte, não importa a parte da cadeia de consumo a que pertença, tem o direito a ter de seu fornecedor, por escrito em Nota ou 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, sendo que esta informação, obrigatoriamente, deverá vir acompanhada do detalhamento quanto ao ente da federação que será o destinatário da correspondente arrecadação.

- introduzir, normatizar e restringir instituto de desconsideração da personalidade jurídica<sup>30</sup> no direito tributário, sendo que esta apenas será feita por determinação judicial, mantendo a distinção da pessoa jurídica com a pessoa dos sócios, podendo ser utilizada apenas nos caracteres estabelecidos pelo art. 50 do Código Civil<sup>31</sup>. A Administração Tributária, independentemente de decisão judicial, desclassifica a personalidade jurídica da pessoa de seus sócios, responsabilizando-os indevidamente;
- direito de indenização por ato ilícito ou excesso de poder da administração tributária no seu exercício<sup>32</sup>, com o fim de conscientizar o funcionário público da dimensão de suas ações e conseqüências de seu abuso de poder. Esta finalidade só é alcançada através da sanção pecuniária, advertência e exoneração da função pública. Não há mudança de conduta sem penalidades (SIQUEIRA, 2002);

---

<sup>30</sup> 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 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.

§4º O funcionário público, o agente de fiscalização e arrecadação e 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, do agente da fiscalização e arrecadação e dos procuradores de justiça ou a eles equivalentes encaminhar ao Poder Judiciário, observada a capacidade postulatória, pedidos e processos de desconsideração da personalidade jurídica.

<sup>31</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

<sup>32</sup> Art. 20 § 1º Haverá, solidariamente com o credor fiscal, responsabilizações patrimoniais, pessoais e funcionais do agente e ou agente público da Administração Direta e Indireta, contra o qual for comprovado Ter causado contra o contribuinte dano patrimonial, perdas e danos, lucros cessantes e ou dano moral, decorrentes 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 público for contrário à decisão judicial válida, temporária ou definitiva, ou contrário a repetidas decisões judiciais transitadas em julgado que considerarem o ato e ou ação ilegais e contrários à lei.

- garantir que o contribuinte não tenha seu nome no Cadastro de Inadimplentes da Dívida Ativa – CADIN, se parcelado o débito tributário e cumprido o acordo<sup>33</sup>, transformando o parcelamento em uma espécie de novação, o que faz com que o contribuinte seja reconhecido como adimplente da obrigação tributária, inclusive para a obter certidões negativas de débitos fiscais.

O CDCONT também garantirá o duplo grau de jurisdição Administrativa<sup>34</sup> ao contribuinte, independentemente de depósito prévio, caução, ou qualquer outra forma que iniba ao contribuinte buscar seu direito na esfera administrativa recursal – princípio este consagrado no art. 5º, XXXIV, “a” da CF/88<sup>35</sup>. A arbitrariedade da administração pública está também no processo administrativo fiscal, o qual exige o depósito prévio de 30% (trinta por cento) do valor da exação como requisito de admissibilidade do recurso. O Código Nacional de Defesa do Contribuinte assegurará explicitamente o direito de defesa e o duplo grau de jurisdição administrativa sem condicionamento a depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus, como requisito de admissibilidade de recurso.

<sup>33</sup> Art. 38. 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. 39. 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. 40. O sujeito passivo poderá optar pela aplicação de norma que estabeleça condições mais favoráveis ao parcelamento de crédito tributário anteriormente deferido.

<sup>34</sup> 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.

Art. 28. 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, dos contribuintes e do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte.

<sup>35</sup> 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;

No tocante as ações de defesa do contribuinte assim como prevê o CDC na proteção ao Consumidor frente ao fornecedor de produtos e serviços, o Código de Defesa do Contribuinte será essencial na garantia dos direitos do contribuinte<sup>36</sup>, frente à Administração Tributária. São criadas ações administrativas e judiciais, de iniciativa individual ou coletiva, no mesmo estilo do CDC, alargando a defesa do contribuinte, que terá na defesa de seus direitos a legitimação do Ministério Público e das associações civis para a ação coletiva na defesa dos direitos e garantias explicitados no projeto. Esse dispositivo incluído no PLP nº 194/2001, na forma do substitutivo apresentado, reforça processualmente as garantias dos contribuintes, e os assegura explicitamente enquanto direitos transindividuais.

Assim, entende-se que a instituição do Código Nacional de Defesa do Contribuinte será, antes de qualquer coisa, benéfico não só ao contribuinte, como também à Administração Pública, analisando tecnicamente o projeto de lei que visa sua criação. As garantias mencionadas acima virão com o fim de inibir a Administração Fiscal de agir com abuso de poder, assegurando ao contribuinte o Estado Democrático de Direito pelo cumprimento das determinações constitucionais que são interpretadas de maneira a favorecer o fisco. Para a Administração tributária as instruções normativas por esta editadas estão acima dos mandamentos constitucionais.

---

<sup>36</sup> Art. 52. 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 0,5% (cinco décimos por cento) do valor da causa, não podendo ser inferiores a 1/3 (um terço) do salário mínimo federal, nem superiores ao teto de valor correspondente a 10 (dez) salários mínimos.

§ 2º Comprovado o estado de dificuldade financeira da empresa, as custas judiciais, a critério do Juízo, poderão ser recebidas em até 10 (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 Complementar, 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 Complementar, 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, são legitimados concorrentemente:

I – o Ministério Público; e

II – as associações legalmente constituídas há pelo menos 1 (um) ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidas por esta Lei Complementar, dispensada a autorização assemblear.

Se o Código de Defesa do Contribuinte fosse maléfico, não haveria sido instituído nos ordenamentos jurídicos de alguns Estados da Federação como Minas Gerais, São Paulo, dentre outros, um diploma que viesse na defesa do Contribuinte, assim como o Código de Defesa do Consumidor. Nesta redação, observado os interesses do contribuinte encontra-se sintonia com o equilíbrio visado às relações jurídico-tributárias, uma vez que há a tentativa normativa de se inibir o abuso de poder por parte da administração fazendária.

Todavia, falta ao projeto do diploma federal de defesa ao contribuinte a previsão e instituição de órgãos estatais que atuem na defesa do contribuinte, assim como faz o Código de Defesa do Consumidor na previsão do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor<sup>37</sup>.

#### *4.3.3 Da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte à pessoa jurídica: hipossuficiência do Contribuinte perante o estado-fisco*

Ao tratar da implantação do Código de Defesa do Contribuinte, indaga-se: pode ser reconhecida a proteção às pessoas jurídicas? No caso de resposta afirmativa o caráter protetivo do Diploma de defesa dos pequenos escritórios e consultórios de profissionais liberais, as pequenas firmas individuais, micro e

---

<sup>37</sup> Art. 105. Integram o Sistema Nacional de Defesa do Consumidor (SNDC), os órgãos federais, estaduais, do Distrito Federal e municipais e as entidades privadas de defesa do consumidor.

Art. 106. O Departamento Nacional de Defesa do Consumidor, da Secretaria Nacional de Direito Econômico (MJ), ou órgão federal que venha substituí-lo, é organismo de coordenação da política do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor, cabendo-lhe:

- I - planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política nacional de proteção ao consumidor;
- II - receber, analisar, avaliar e encaminhar consultas, denúncias ou sugestões apresentadas por entidades representativas ou pessoas jurídicas de direito público ou privado;
- III - prestar aos consumidores orientação permanente sobre seus direitos e garantias;
- IV - informar, conscientizar e motivar o consumidor através dos diferentes meios de comunicação;
- V - solicitar à polícia judiciária a instauração de inquérito policial para a apreciação de delito contra os consumidores, nos termos da legislação vigente;
- VI - representar ao Ministério Público competente para fins de adoção de medidas processuais no âmbito de suas atribuições;
- VII - levar ao conhecimento dos órgãos competentes as infrações de ordem administrativa que violem os interesses difusos, coletivos, ou individuais dos consumidores;
- VIII - solicitar o concurso de órgãos e entidades da União, Estados, do Distrito Federal e Municípios, bem como auxiliar a fiscalização de preços, abastecimento, quantidade e segurança de bens e serviços;
- IX - incentivar, inclusive com recursos financeiros e outros programas especiais, a formação de entidades de defesa do consumidor pela população e pelos órgãos públicos estaduais e municipais;
- XIII - desenvolver outras atividades compatíveis com suas finalidades.

Parágrafo único. Para a consecução de seus objetivos, o Departamento Nacional de Defesa do Consumidor poderá solicitar o concurso de órgãos e entidades de notória especialização técnico-científica.

pequenas empresas? Seria absurdo, reconhecer às pessoas jurídicas de médio e grande porte, empresas multinacionais e transnacionais, a proteção historicamente destinada a proteger a pessoa humana, e assim também a coletividade organizada para exercício das suas liberdades fundamentais? Neste contexto, entende-se que não. Para entender a proteção estendida às empresas de médio e grande porte, devemos fazer uma analogia com os tipos de hipossuficiência previstos nos diplomas protetivos anteriores ao Código de Defesa do Contribuinte, qual seja o Código de Defesa do Consumidor, já mencionado nesta obra.

A hipossuficiência do consumidor diante do fornecedor pode ser caracterizada conforme seu Código de Defesa em duas maneiras: econômica e técnico-informativa a respeito dos produtos e serviços oferecidos pelo fornecedor. No caso das relações do contribuinte para com o estado-fisco a hipossuficiência desse caracteriza-se não pela sua capacidade econômica, mas pelo conhecimento e pleno acesso de suas informações pela Administração Tributária, por meio da exceção aos sigilos bancário e fiscal no tocante as informações repassadas à Fazenda. Ou seja, as movimentações financeiras e todo o procedimento realizado por um particular é informado para a Administração Pública, que detém o poder de, quando entender que há fato gerador de um determinado tributo que não fora declarado, lançá-lo tornando o crédito líquido certo e executável judicialmente, sem nada poder fazer o contribuinte. A supremacia do poder Administrativo frente ao contribuinte particular, muitas vezes, acarreta o abuso de poder pelos agentes do fisco, que autua e instaura ato infracional ao contribuinte se subjetivamente entender que o mesmo tenha cometido alguma infração administrativa de caráter fiscal. Assim sendo, os atos da Administração Pública dotados de Auto-executoriedade<sup>38</sup>, incluindo nestes o lançamento do crédito tributário, bem como a mesma ser detentora do poder de polícia<sup>39</sup>, todos os particulares, sejam eles com maior ou

---

<sup>38</sup> A auto-executoriedade é um dos atributos do ato administrativo. A doutrina a divide em exigibilidade e executoriedade. Dizer que o ato administrativo é exigível é afirmar que a Administração Pública pode decidir independentemente de autorização do Poder Judiciário. Vale dizer que todo ato administrativo possui exigibilidade. Em contrapartida, a executoriedade se revela como a possibilidade de o Poder Público executar o que decidiu por meios indiretos. Note-se que nem todo ato administrativo se reveste desse atributo, mas, somente aqueles que a lei determinar ou em situações consideradas urgentes. Para os estudiosos do tema, a auto-executoriedade, em seu sentido amplo, não importa na dispensa de formalidades. Entende-se que tal característica importa em exceção ao controle prévio pelo Poder Judiciário, mas, que em nada afeta as formalidades impostas à prática do ato, que devem ser sempre observadas.

<sup>39</sup> Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão

menor capacidade econômica, são vulneráveis a ela, frente ao seu poder constitucionalmente e legalmente instituído. Isso torna as pessoas físicas cidadãos ou contribuintes individuais, entidades do terceiro setor<sup>40</sup>, micro e pequenas empresas, empresas de médio e grande porte, multinacionais e transnacionais, iguais perante os direitos e garantias do Contribuinte, haja vista não possuem os mesmos privilégios e força estatal que a Administração Tributária, Federal, Estadual, Municipal ou Distrital possui. Assim a defesa daqueles de maior poder aquisitivo é perfeitamente justificável. Portanto o Contribuinte de um modo geral é hipossuficiente em face do fisco.

Ademais, sendo a pessoa jurídica de médio e grande porte, também contribuinte, inclusa no seu conceito constante no art. 1º do projeto do Código Nacional de Defesa do Contribuinte – *“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”* – é, portanto detentora dos direitos e das medidas protetivas previstas nesse novo Diploma de defesa do contribuinte, sob pena de violação ao princípio da isonomia tributária<sup>41</sup>, consagrado no art. 150 II da Lei Maior, uma vez que se justifica a incidência deste diploma de defesa ao contribuinte àqueles que detêm maior poderio econômico.

---

de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

<sup>40</sup> Terceiro setor é uma terminologia sociológica que dá significado a todas as iniciativas privadas de utilidade pública com origem na sociedade civil. A palavra é uma tradução de *Third Sector*, um vocábulo muito utilizado nos Estados Unidos para definir as diversas organizações sem vínculos diretos com o Primeiro setor (Público, o Estado) e o Segundo setor (Privado, o Mercado). Apesar de várias definições encontradas sobre o Terceiro Setor, existe uma definição que é amplamente utilizada como referência, inclusive por organizações multilaterais e governos. Proposta em 1992, por Salamon & Anheier, trata-se de uma definição “estrutural/operacional”, composta por cinco atributos estruturais ou operacionais que distinguem as organizações do Terceiro Setor de outros tipos de instituições sociais. São eles: Formalmente constituídas alguma forma de institucionalização, legal ou não, com um nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a sua permanência por um período mínimo de tempo. Estrutura básica não governamental são privadas, ou seja, não são ligadas institucionalmente a governos. Gestão própria realiza sua própria gestão, não sendo controladas externamente. Sem fins lucrativos a geração de lucros ou excedentes financeiros deve ser reinvestida integralmente na organização. Estas entidades não podem distribuir dividendos de lucros aos seus dirigentes. Trabalho voluntário possui algum grau de mão-de-obra voluntária, ou seja, não remunerada ou o uso voluntário de equipamentos, como a computação voluntária (WIKIPÉDIA, 2009).

<sup>41</sup> Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Os grandes conglomerados empresariais, na qualidade de fornecedores na relação de consumo, oprimem os consumidores com práticas e atos abusivos, o que deu origem ao Diploma de Defesa do Consumidor. Todavia, são oprimidos pela Administração Tributária, no momento em que lhes são cobrados os tributos devidos com práticas e atos abusivos, já mencionados, que, por conseguinte dará origem ao Diploma de Defesa do Contribuinte, que deve ser aplicado, além das micro e pequenas empresas, às pessoas jurídicas de médio e grande porte, pelas razões acima expostas.

A Administração Fazendária é, por muitas vezes, responsável pela quebra de uma Sociedade Empresarial, devido ao seu rigor. A legislação protetiva do contribuinte vem em homenagem ao art. 170 da Lei Maior. “*Prima facie*” a política de defesa do contribuinte vem arraigada naturalmente como um princípio geral da ordem econômica, e para tanto, existe dispositivos no ordenamento jurídico fiscal brasileiro que visa violar direitos e garantias inerentes ao contribuinte:

Nesse Sentido, SIQUEIRA (2006) combate com louvor:

A Constituição Federal assegura à sociedade, especialmente aos contribuintes pessoas físicas e jurídicas, a tutela do Direito da Propriedade, do Livre Acesso ao Judiciário, do Direito ao Devido Processo Legal, da Liberdade do Exercício das Profissões e ao Princípio da Livre Iniciativa, dentre outros. Tais direitos, diga-se, encontram-se elencados no art. 5º. da Constituição Federal de 1988, no rol dos Direitos e Garantias Fundamentais do Cidadão.

Em contrapartida, ao Estado é garantido o direito de cobrar os tributos devidos pelos contribuintes. Este direito é assegurado com uma série de privilégios, materializados no Procedimento Especial (Lei 6.830), que outorga ao executivo fiscal, qualidade de meio judicial eficaz a garantir a estabilidade necessária que se deve emprestar no custeio do Bem Público.

Como contrapeso, a fim de equilibrar a Relação Fisco-Contribuinte, de maneira a não caracterizar uma relação de Poder, mas sim uma relação de controle, própria da essência democrática, também a legislação constitucional e infraconstitucional impuseram impedimentos ao Estado de utilizar-se de qualquer outro meio como forma de coação indireta a coagi-lo ao pagamento de tributos. Daí se conclui que no Brasil, Estado Democrático de Direito, é vedado o uso de sanções políticas com a finalidade de obrigar o contribuinte, fora dos meios éticos e legais, ao cumprimento das obrigações fiscais.

Tais garantias irradiam-se para todo o Sistema Jurídico Brasileiro. Aqui, pretendemos tecer algumas considerações acerca da atividade fiscal do Estado, e, em contrapartida, da posição do contribuinte-devedor, frente à atividade fiscalista do Estado.

Em primeiro lugar, há que se dizer que a tributação é forma de interferência estatal no direito de liberdade e propriedade constitucionalmente garantido a todos os indivíduos. Nesse sentido, tem o direito tributário a característica de ser um ramo da ciência jurídica voltado a salvaguardar o interesse dos contribuintes que são hipossuficientes em relação ao Estado, pois este, em sua atividade fiscal, invade a esfera privada de cada indivíduo. A princípio,



poderíamos dizer que ocorre aqui a colisão de Princípios Constitucionais, quais sejam o Direito de Propriedade - garantido a todos os cidadãos brasileiros - e a Soberania do Estado - Federação -, que depende para realização de seu fim, o bem comum, do recolhimento dos tributos.

Todavia a Constituição Federal, bem como a Legislação infraconstitucional, com escopo de compatibilizar ambos os princípios, estabeleceu limites para a atividade fiscal do Estado e, em contrapartida, criou um sistema próprio para salvaguardar o direito do Ente Público de desenvolver sua atividade financeira, via arrecadação de tributos.

Nesse sentido, vale colacionar a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

"Relevante, outrossim, é a finalidade do Dir. Tributário. O Direito de um modo geral tem como finalidade promover o equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm o poder. Ou entre os que têm mais e os que têm menos poder. Sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o direito tributário tem como finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos deste poder. Disto é possível conceituar o Dir. Tributário como 'ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos deste poder'."

Desta forma, nenhum ato do Estado, ou de seus órgãos arrecadadores, seja ele genérico ou específico, pode atingir o patrimônio ou a liberdade das pessoas, a não ser que este ato seja regrado pelos postulados do devido processo legal, o que significa uma ação específica, precedida da obediência aos ditames do contraditório e da ampla defesa.

Por esta razão, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional todo e qualquer expediente de que lance mão o Estado para obrigar o contribuinte à satisfação de prestações tributárias fora do processo de execução fiscal.

Talvez, o mais importante dispositivo deste Projeto de Lei Complementar para instituição do Código de Defesa do Contribuinte não seja os direitos e garantias que ele traz em seu texto, mas os dispositivos da legislação fiscal atual que ele pretende revogar, bem como alterar outros:

Art. 60. O caput e o § 3º do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 — Lei de Execuções Fiscais 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<sup>42</sup> .

.....  
 § 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. 61. Ficam revogados:

I – o art. 193 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional<sup>43</sup>;

<sup>42</sup> 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.

<sup>43</sup> 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

II – o § 3º do art. 6º, o § 3º do art. 11 e os arts. 25, 26, 34 e 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 — Lei de Execuções Fiscais<sup>44</sup>.

Analisemos esses dispositivos a serem alterados e revogados.

O texto do art. 40 atual da LRF trata da prescrição intercorrente. Contudo, não menciona qual o lapso temporal do prazo prescricional, visando assim esta alteração sanar esta lacuna, o que provocava interpretações divergentes do poder judiciário. Trata-se de uma nova causa de interrupção da prescrição, a suspensão da Execução Fiscal quando não encontrado o devedor, ou ainda, não localizados seus bens passíveis de penhora.

A revogação do art. 193 do Código Tributário Nacional demonstra o caráter protetivo não apenas às micro e pequenas e empresas, mas às médias e grandes empresas. Este dispositivo proíbe qualquer contribuinte com débitos fiscais e tributários, lançados que não estejam nas hipóteses de suspensão do crédito tributário, impeçam o contribuinte de licitar. Nesse sentido SIQUEIRA (2006), demonstra a arbitrariedade deste dispositivo:

Cita-se como exemplo...

"Uma empresa de porte, que emprega milhares de pessoas, num sistema de trabalho que envolve 03 (três) turnos, e, por conseguinte 24 (vinte e

---

prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

<sup>44</sup> Art. 6º § 3º A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

Art. 11 § 3º O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, 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.

quatro) dias, 30 (trinta) dias mês. Esta mesma empresa, a cada 60 (sessenta) dias, tem que aceitar e submeter-se a funcionários que trabalham somente um turno de 6 (seis) horas, e a todo modo e privilégio, só o fazem em aproximadamente 200 (duzentos) dias ao ano, quando chega a isto". Por certo, e a toda evidência, o que é importante para um não é para o outro! Somente esta distorção social já justifica a eliminação das malfadadas CNDs. Acrescentando exemplo mais específico, é de examinarmos o caso a que se submete determinada empresa de engenharia civil, na necessidade premente de CND. Em se tratando de empresas da área da construção civil, significativa parte de suas atividades envolve licitações com o Estado e seus órgãos. Para participar de procedimentos licitatórios (contratação com o governo) é, por imposição casuística do Poder Executivo, obrigatória a apresentação de certidão de regularidade fiscal - CND. Suponha-se, então, que referida empresa que elegemos a exemplo tenha prestado serviços a um ente público. Digamos que esta empresa de Construção Civil tenha construído uma ala de um determinado aeroporto, mediante contrato celebrado com a Infraero, que estabeleceu que o pagamento da obra seria contra a respectiva entrega da mesma. Assim contratado, a construtora, no prazo de 4 (quatro) meses executou, concluiu e entregou a obra, que, tecnicamente, aprovada foi. Neste momento, emerge "espetáculo" próprio de culturas medievais, anteriores ao ano de 1215, quando ainda não existia concebido o Estado de Direito. Vejamos então: Do "espetáculo": - Para receber pelos serviços já realizados e devidamente entregue à Infraero é exigida a apresentação de CND do INSS, da Receita Federal, mais da Procuradoria Federal e mais da Procuradoria do INSS. Daí advém absurda e teratológica circunstância. Qual seja: A construtora, imagine-se, informa então não possuir uma das 04 (quatro) CNDs exigidas pela Infraero, porque incorreu em atraso no pagamento com seus recolhimentos de INSS, no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Informa mais: acrescenta que não pagou o INSS porque exauriu os seus recursos no transcurso da obra, que foi contratada e orçada em R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). Conclui-se então que a situação resumida é a seguinte: a) A empresa concluiu a obra que se comprometera a fazer; b) A União, através da Infraero, passa a dever à construtora o valor contratado de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). c) Ao mesmo tempo a construtora se revela devedora de INSS no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), importância que não é levada a cobrança pelos meios próprios, Execução Fiscal, por puro comodismo e casuismo da União; d) A Infraero, pois, insistentemente exige e condiciona a apresentação de CND para pagamento da obra realizada, que se saliente é resultado de trabalho lícito devidamente entregue ao contratante. e) Dizendo-se devedora do INSS, a empresa ratifica sua total impossibilidade na obtenção da prefalada CND do INSS, porque deve a este R\$ 300.000,00. Somente acrescenta como argumentação sua intenção de pagar o débito INSS assim que a Infraero pagar a obra realizada. Diz que precisa urgente do valor que é credora da Infraero, porque seus fornecedores estão a lhe protestar títulos e ameaçar com requerimentos de falência.

#### RESULTADO:

. Solução: "A Infraero não paga a obra, por alegação de não apresentação de CND". . Conseqüência: A empresa quebra, centenas de empregados ficam sem emprego e, pior, outorga-se ao trabalho lícito qualidade de coisa ilícita.

#### Conclusão:

"Inverteram-se os valores da sociedade, exclusivamente para prestigiar-se o Poder já Exacerbado do todo Poderoso Poder Executivo, que promove, atualmente no Brasil, filosofia de gestão através de "Sanções Políticas", característica de exercício ditatorial, não concebido no Estado de Direito". O exemplo, extremado, mas fundido sobre situação real, deixa bem clara a falta de alternativas a que é submetido o contribuinte em virtude da negativa

de emissão de CND. Se não assistido adequadamente pelo Poder Judiciário, fica totalmente à mercê da ação despótica do Poder Executivo, fato que permite a propagação e utilização indevida das "Sanções Políticas". A questão, então, deve ser exaurida frente a duas premissas: - a primeira quanto à legalidade da existência das Certidões Negativas de Débito; - a segunda, quanto à legalidade da eficácia e instrumentalidade impostas às Certidões Negativas de Débito, quando utilizadas como meio de viabilização de "Sanções Políticas". É óbvio que não se pode impedir a expedição de Certidões Negativas de Débito, porque meio idôneo de informação sobre a existência de passivos próprios, fato que afasta qualquer consideração que extrapole questão sobre a materialidade do referido documento. Todavia, quanto a instrumentalidade e eficácia deste tipo de documento, se utilizado para justificar condutas contrárias ao exposto na Constituição Federal, emerge indiscutível a aplicação de preceitos e conceitos específicos, tendentes a eliminar, ou na pior das hipóteses, denunciar suas máculas e impropriedades. Por conseguinte, é forçoso apontar que a utilização arbitrária das CNDs constitui ato contra a legalidade e constitucionalidade, não se prestando, pois, ao intuito de obrigar o contribuinte a pagar seus débitos sem o devido processo de execução fiscal, ou para suprimir meios de acesso às defesas dos direitos e garantias fundamentais. O expediente vai contra os princípios gerais do direito, traduzindo-se na mais severa e ilegal das sanções políticas, pois impede o Contribuinte de exercer sua atividade profissional, pois, entre outros, têm sido utilizadas as CNDs, para obstar participação em procedimentos licitatórios e concorrências públicas, bem como para impedir o exercício pleno de direitos e de acesso a procedimentos inerentes ao trabalho, enquanto atividade economicamente lícita. A negativa por parte do ente público na emissão de CND tem sido principalmente utilizada para compelir os contribuintes a pagar os valores apresentados pelo Fisco, independentemente, para não se dizer à revelia, da intervenção e de Controle do Soberano Poder Judiciário. É forma desprezível de suprimir do Estado um dos seus Poderes institucionalmente constituídos.

Enxerga-se deste modo, que o poder da fazenda pública, além de deter todas as atribuições dos atos administrativos, a Legislação fiscal lhes concede privilégios, que não detém nenhum particular. Ora, há uma insensibilidade por parte do poder público, em perceber, que se a empresa preenche todos os requisitos para licitar, bem como, encontra-se vencedora do certame licitatório, não poder contratar com a administração pública devido à falta de alguma certidão negativa emitida por qualquer dos entes fiscais.

Deste modo, conforme se encontra o exemplo supra se o contribuinte possui em aberto um crédito tributário de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), bem como, é vencedor de um certame cujo contrato será no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), é insensível por parte administração fazendária, não reconhecer que o fechamento do contrato administrativo poderá estar condicionado ao pagamento do tributo pendente, o qual se perfaz em 10% (dez por cento) do valor do contrato.

Outros privilégios que a fazenda pública possui, inclusive em execuções fiscais, são:

- intimação e vista pessoal dos processos em sede de execução fiscal;
- possibilidade do débito fiscal não ser discutido em nenhuma ação, a não ser as elencadas no art. 38 da LEF;
- renúncia do litígio na esfera administrativa, caso contribuinte queira ingressar em juízo.

Ora, a revogação de tais privilégios visa, não prejudicar a fazenda pública, mas equilibrar a relação desta para com o contribuinte. A Fazenda Pública possui demasiadamente poder sobre o contribuinte. Os privilégios decorrentes das relações tributárias da Fazenda Pública em juízo frente ao contribuinte gera um desequilíbrio maior nas relações tributárias, seja do contribuinte pequeno ao grande contribuinte.

Por fim, este código visa revogar o instituto do recurso dos embargos infringentes de alçada contra sentença nas causas em que o valor pleiteado seja até 50 ORTN<sup>45</sup> – Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional. Contudo, isto prejudica o contribuinte, pois este recurso visa assegurar ao contribuinte a manutenção da decisão em que seja reconhecida alguma preliminar de mérito ou nulidade no crédito executivo fiscal. Contudo, no caso de Embargo à Execução Fiscal, mantendo este recurso em vigência, o contribuinte que possua um débito relativamente irrisório junto à administração tributária será beneficiado em homenagem ao princípio do duplo grau de jurisdição, no caso de improcedência do pedido.

#### **4.4 Dos Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais e a Necessidade de promulgação da Legislação de Defesa do Contribuinte Federal**

Conforme já explicitado, os Estados de São Paulo, Minas Gerais dentre outros tiveram a iniciativa de dispor de um Código de Defesa do Contribuinte. Contudo, além de possuírem caráter restrito, inibirá a instituição do Diploma Nacional de Defesa dos direitos do Contribuinte. SIQUEIRA (2006) confirma tal

---

<sup>45</sup> 01 ORTN = R\$ 46,23 (quarenta e seis reais e trinta e oito centavos).

assertiva ao dizer que a promulgação dos Códigos de Defesa ao Contribuinte a nível estadual é um retrocesso:

Para confirmar o movimento divisionista, só nos últimos cinco anos foram promulgados vários Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais. Parece um avanço. Entretanto é um retrocesso. Um código para cada Estado. Ceara, Minas Gerais, São Paulo, Santa Catarina e outros. Neste sentido, ao lado das Minas Gerais, o Rio Grande do Sul tentou ser pioneiro, antes até dos demais Estados. O Deputado Federal Onix Lorenzoni, a quase nove anos passados, quando ainda era Deputado Estadual, propôs uma Lei em nível Estadual tal qual aconteceu em Minas Gerais. Ocorre que no Rio Grande do Sul, acertadamente, o projeto Estadual não passou pelo exame das Comissões de Constitucionalidade, ao contrário do que ocorreu em Minas Gerais, onde houve a promulgação de um Código de Defesa do Contribuinte Estadual, cuja aplicabilidade fica inócuo em razão de sua fragilidade e especificidade. A iniciativa de Minas Gerais só foi feliz quanto a agregar o debate, pois leis que regulamentam processo tributário, obrigações e direitos de contribuintes, são de exclusiva competência da União Federal e do Congresso Nacional. Códigos específicos como o Código de Defesa do Consumidor, ou o Código de Defesa do Contribuinte, só podem ser implementados via Lei Federal, e mais especificadamente, por Lei Complementar. O próprio CONFAZ, cujo conteúdo é específico sobre ICMS - Imposto Estadual, tem sua regulamentação submetida a Lei Complementar. Portanto, todo Código de Defesa do Contribuinte Estadual, para não ser inconstitucional, só pode versar **sobre processo administrativo** quanto a cobrança de ICMS, taxas e emolumentos Estaduais, sem criar ou modificar direitos constitucionalmente assegurados. Por esta razão, tal qual aconteceu em Minas Gerias, seu campo de atuação é deverás restrito, razão pela qual passa ser conceitualmente inviável para criar consciência política republicana. Particularmente, se tivéssemos 27 Códigos Estaduais de Defesa dos Direitos do Contribuinte, o fato mais serviria para atrapalhar direitos, criando uma verdadeira confusão para o contribuinte brasileiro. A complexidade legal, além de provocar erros, onera processo e ainda agride aos movimentos de conscientização política. Para criação de uma Lei de vigência Federal, é necessário mobilizar e não dividir a sociedade na defesa de seus Direitos. A cada Código Estadual promulgado, a sociedade local se desmobiliza, favorecendo a falta de consciência política nacional necessária a uma verdadeira reforma tributária. Só para constar, com a criação da taxa de fiscalização e controle da Previdência Complementar - TAFIC - art. 12 da MP nº 233/2004, no Brasil já temos 76 impostos, taxas e contribuições. Neste contexto, os Estados só têm o ICMS, o IPVA e o Imposto de Transmissão a Título Gratuito como impostos de importância orçamentária, além de meia dúzia de taxas e outras exações não significativas. Por esta razão óbvia, por mais que os Estados queiram, sua competência legislativa é residual e insignificante. Só teremos Direitos dos Contribuintes quando houver um único Estatuto Federal, que abranja as Relações Tributárias relativas a Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Entre outros, a idéia de um Código de Defesa dos Contribuinte, é organizar numa única lei o que encontra-se pulverizado e desrespeitados numa centena de leis esparsas. Avançar é simplificar com lógica e justiça, construindo e nunca dividindo! Aliás, um bom Código de Defesa do Contribuinte, sempre deverá prever a revogação de disposições contrárias, especialmente quanto a leis que já nasceram inconstitucionais e hierarquicamente inferiores, como é o caso dos Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais e/ou Municipais, que mais servem como pauta de mobilização social do que como avanço.

Portanto, confirma-se assim que a instituição Código Nacional de Defesa dos Contribuintes, organizará num único diploma o que se encontra espalhado e desrespeitado em um calhamaço de leis esparsas federais, estaduais, municipais e distritais. O Código de Defesa do Contribuinte, principalmente quanto a leis inconstitucionais e hierarquicamente inferiores, como os Códigos de Defesa do Contribuinte Estaduais e Municipais – que se tornaram instrumentos de mobilização social – unificará toda legislação de defesa do Contribuinte, simplificando em um único diploma os direitos e garantias do Contribuinte hipossuficiente à Administração Tributária.

## **5. A DEFESA DO CONTRIBUINTE COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ORDEM ECONÔMICA**

### **5.1. A Política de conscientização da Administração Tributária**

A promulgação do diploma nacional de defesa do contribuinte consagrará a defesa do contribuinte como princípio da ordem econômica, devendo assim ser promulgada conjuntamente com uma Emenda à Constituição Federal, a qual inclua o inciso X ao art. 170 da CF/88, consagrando também a defesa do contribuinte como um princípio constitucional da Ordem Econômica.

Para que haja crescimento do estado, tem que haver redução na carga de tributos. A Administração Pública na qualidade de entidade arrecadatória de tributos deve reduzir gastos para não haver a necessidade crescente de arrecadação. Assim crescimento da arrecadação tem que vir pelo crescimento do desenvolvimento do Produto Interno Bruto, não pelo percentual de aumento da carga tributária que incide em todas as esferas do poder público. Alta tributação gera evasão fiscal ou evasão de investimento estrangeiro no país. Essa afirmação pode ser confirmada frente às guerras fiscais existentes entre os estados que concedem isenção de tributos para atrair determinada empresa para seu território. Com o aumento da carga tributária há o conhecido êxodo de capital para países cujas economias detêm menor carga fiscal.

WAHLBERG defende esta mesma idéia ao expor dados econômicos da Suécia, seu país natal. Em sua defesa demonstra que a Suécia, sendo um país de carga tributária elevadíssima – cerca de 50% (cinquenta por cento) do seu Produto Interno Bruto, reduziu a dados ínfimos seu crescimento econômico acarretando assim a evasão de grandes grupos econômicos. O presidente da Associação Mundial dos Contribuintes exemplifica também outros ordenamentos que aumentaram sua carga tributária, acarretando na diminuição do crescimento econômico e até mesmo na retração dessas economias:



**Impostos altos = baixo crescimento econômico Impostos baixos = alto crescimento econômico.** Os impostos perturbam e danificam a economia. **Altos impostos destroem uma economia, ou fazem as transações econômicas virtualmente impossíveis. É por isso que toda a economia e o padrão de vida das pessoas se beneficia de impostos baixos. Os impostos interferem de maneira profunda e dramática na liberdade pessoal e individual. Muitas pessoas não têm outro bem de capital do que suas próprias vidas. Para todas estas o nível da carga tributária é de crucial importância para suas vidas e bem estar geral.** Meu país, a Suécia, talvez seja o melhor exemplo disto. Vamos observar o nível da carga tributária e o crescimento econômico. Por 100 anos – de 1870 até 1970 – a Suécia foi um país com o mais alto crescimento econômico, depois do Japão, no mundo. Durante o mesmo período a pressão da carga tributária não era muito diferente na Suécia do que em outros países. Porém desde 1970 a Suécia aumentou seus impostos consideravelmente, de 40% do PIB em 1970 para quase **50% hoje, e hoje é o único país OECD (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) com total pressão tributária, incluindo fundos de pensão, que está acima de 50%. Para aqueles que não são economistas isto significa que metade do valor da produção de todos os bens e serviços é levado pelos impostos. A média na Europa é quase 40%.** Nós tínhamos grandes empresas na Suécia fabricando todos os tipos de bens industrializados para o mundo todo: Ericsson Telecom – onde trabalhei como Vice-Presidente – começou em 1876 e produziu sistemas telefônicos para América do Sul e O mundo. ASEA ABB produziu energia elétrica e energia nuclear, SAAB, produzia carros e aviões, SCANIA produzia ônibus e caminhões e a VOLVO, produzia carros, caminhões e ônibus. Sem esquecer a indústria de mineração e de madeira, com a mais antiga empresa do mundo, Stora Kopprberg, que fez metade da produção de cobre do mundo por quase 70 anos. Com uma população relativamente pequena de 9 milhões de habitantes nós estávamos economicamente no topo do mundo, pessoas honestas e educadas que evitaram duas guerras. Mas tudo isso muito na década de 70 por duas razões: altos aumentos salariais e drásticos aumentos de impostos. Como em muitos lugares no nosso continente nós fomos afetados pelo movimento comunista, que no nosso caso resultou em aumentos salariais altos para os trabalhadores e em aumento de impostos além de uma legislação para empreendedores. **Disto resultou a queda do padrão de vida e deixamos de estar no topo nos anos 70, junto com a Suíça e os Estados Unidos, baixamos para o nível médio das outras nações do mundo industrializado. Depois da Segunda Guerra Mundial os impostos aumentaram em muitos países. Nos países da OECD (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) a média do aumento dos impostos de ano para ano era de 0,5% por ano. Isto causa um aumento de impostos que afeta em 5% do PIB em 10 anos! A Suécia foi afetada pelos mais altos aumentos de impostos no mundo – e ainda é! Uma consequência interessante do aumento dos impostos, como o Sueco. Nos países nórdicos, Bélgica, França e Áustria, são as pessoas comuns as mais afetadas pelos altos impostos. Por que as pessoas ricas são poucas e altos impostos sobre eles não chega a ser um montante considerável da receita. Portanto, altos impostos tem que ser pagos pelas pessoas comuns – ao contrário da idéia original dos políticos de esquerda que introduziram os impostos altos.** Desta forma, caros amigos, minha conclusão é que países com total pressão fiscal punem os pequenos. Olhe os números, pressão fiscal é igual a punir os mais pobres. Muitos estudos indicam a clara relação entre impostos altos e crescimento econômico baixo. Estudos de caso confirmam a relação direta entre altos impostos e crescimento econômico fraco, menores impostos, crescimento econômico alto. Estudos científicos foram feitos em diferentes estados dos Estados Unidos entre 1965 e 1992. Os 25 estados com menor pressão tributária tiveram uma taxa

de crescimento econômico per capita um terço mais alto do que os outros estados. A Califórnia vinha tendo bom crescimento econômico, mas aumentou seus impostos. A Florida baixou os impostos e hoje está numa situação melhor do que a Califórnia. Uma das mais recentes contribuições nesta área é de 2000, uma tese de doutorado da Universidade de Lund na Suécia mostra a clara correlação entre o tamanho do setor público e o crescimento econômico dos países. Quanto maior o setor público, menores as taxas de crescimento. **Para cada 1% a mais do PIB desviado para o setor público, 0,23% menos crescimento da economia. Alguns impostos são mais prejudiciais para a economia do país do que outros. A idéia é que os impostos de renda são os mais prejudiciais uma vez que imposto de renda alto desencoraja os investimentos de longo prazo, como os estudos, e também desmotiva doutores e outras pessoas com educação qualificada a querer consertar as coisas em seus países ou até mesmo de trabalhar.** É por isso que defendemos que impostos de renda únicos, baixos e proporcionais sejam mais e mais introduzidos nos países da antiga república soviética. Eu gostaria que o Brasil introduzisse este tipo de sistema tributário simples como forma de introduzir o imposto único. Existem 4 bons argumentos para o imposto de renda único: É simples. Promove crescimento econômico, a Rússia é uma prova de que a arrecadação de impostos aumentou em 35% depois da implementação do imposto único. Independe da inflação. É justo, por exemplo, se alguém tem o dobro da renda ele deve pagar o dobro de impostos. Nem mais, nem menos. Para mim isto é justo. Não como tivemos por mais de 60 anos em que aqueles que tinham o dobro da renda pagavam até 3 vezes mais. Meu conceito é: seja generoso com seu povo, encoraje o trabalho árduo e não puna aqueles que estudam e criam a base para o desenvolvimento econômico. No meu país pessoas com alta qualificação e educação preferem ficar em casa e pintar as paredes de seus lares, por que não tem o suficiente salário, depois de pagarem seus impostos, para custearem um pintor que faria o trabalho mais rápido e melhor. Mesmo assim pagam um alto valor, pois os pintores também são altamente taxados, seu imposto de renda é quase 60%, a Seguridade Social custa mais 30% e o imposto por valor agregado é de 25% no total. Ao todo 2/3 do custo para pintar a casa. Então o comprador de serviços tem que pagar 1000 dólares para que o pintor ganhe 100 dólares no seu bolso, o resto vai para impostos do comprador de serviços e do fornecedor de serviços. **Este sistema Sueco, e de muitas maneiras Europeu, não faz as pessoas felizes, não encoraja o crescimento econômico e não motiva a especialização e níveis mais altos de educação. Encoraja a economia informal, as soluções de curto prazo e até a atividade criminal.** (Grifo Nosso)

Todavia a redução de tributos bem como a instituição de mecanismos que auxiliam na defesa do contribuinte promove o crescimento econômico. As altas cargas tributárias, as pressões exercidas por agentes do fisco ao contribuinte, bem como a burocracia exercida pelas fazendas públicas desencorajam o empresário a inserir-se na formalidade, o cidadão a montar seu próprio negócio, bem como o consumidor a adquirir bens e serviços, uma vez que esse se encontra na qualidade contribuinte indireto desses.

Isso causa estagnação na economia e menor giro de capital no mercado interno o que acarreta na quebra de empresas. Portanto, para que haja crescimento

econômico, deve haver, por conseguinte uma política de proteção e defesa do contribuinte de modo a ser facilitado a este o recolhimento de tributos, e ao fisco para adequar-se a esta política: a defesa do contribuinte. Não necessariamente a redução ou majoração de alíquotas terá este papel, mas a redução de encargos fiscais, tais como multas tributárias e juros sobre juros, bem como a facilidade de renegociação de dívidas fiscais auxiliará a arrecadação e a diminuição da inadimplência.

Com isso, haverá maior arrecadação com menor carga tributária, consagrando a defesa do Contribuinte como sendo um princípio inerente a Ordem econômica, devendo ser elencado no rol do art. 170 da Lei Maior.

Cumprе ressaltar que este estudo não é contra a tributação. A tributação é necessária. O que se é contra, é a atuação arbitrária e autoritária da administração tributária frente ao contribuinte. Defende-se, portanto a promulgação do Diploma Nacional de Defesa do Contribuinte para coibir o autoritarismo exercido pela Administração Fiscal, consagrando a Defesa do Contribuinte como um princípio fundamental da Ordem Econômica, assim como é a Defesa do Consumidor.

## **5.2. A Previsão do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte**

Para a previsão do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte – SNDCONT é necessário a análise de um dispositivo constante no art. 54 do Substitutivo apresentando ao PLP nº 194/2001 “*exempli gratia*”:

Art. 54. Constatada infração aos direitos e garantias previstos nesta Lei Complementar, 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 § 1º, 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.

Ora, todavia, se o chefe do órgão competente em que é lotado o infrator não buscar as medidas cabíveis à defesa do contribuinte? Onde este buscará a defesa de seus direitos, senão na esfera judicial. Deste modo, a analogia da defesa

do consumidor com a defesa do contribuinte perfaz-se essencial. Deste modo, a administração fiscal deve estar submetida à análise de um órgão administrativo federal, independente, sem vinculação a qualquer administração fiscal.

Nesta ótica, o projeto do Código Nacional de Defesa do Contribuinte prevendo medidas idênticas às previstas na defesa do consumidor no tocante à ações coletivas à defesa de interesses individuais homogêneos de contribuintes que sejam lesados pela Administração Fiscal. A legitimidade para a propositura de ações coletivas será de entidades de defesa do Contribuinte ou do Ministério Público.

Para igualar a defesa do contribuinte à do consumidor, mister se faz prever no Código Nacional de Defesa do Contribuinte o Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte assim como o CDC o faz no tocante ao consumidor. Os Códigos de Defesa do Contribuinte dos estados prevêem em seus textos, Conselhos de Defesa do Contribuinte, os quais atuam na normatização, fiscalização, controle e defesa do contribuinte nas atividades tributárias na esfera administrativa e têm a mesma finalidade da Procuradoria de Proteção e Defesa do Consumidor – PROCON nas relações de consumo, qual seja a defesa do consumidor. Assim, a finalidade desses órgãos é defender direitos e garantias dos contribuintes, visando prestar-lhe orientações permanentes, receber e dar andamento a reclamações, consultas e sugestões, viabilizando a harmonia entre o contribuinte e o estado-fisco.

Destarte a defesa do contribuinte naturalmente enquadra-se como princípio constitucional da Ordem Econômica, a implantação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte - SNDCONT será indispensável a fim de regular a atividade das Administrações Tributárias das esferas federal, estadual, municipal e distrital.

O SNDCONT, se implantado, auxiliará o cumprimento do Código de Defesa do Contribuinte e inibirá os abusos cometidos pelo fisco, já mencionados. Este órgão será integrado pelos órgãos federais, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios e as entidades públicas e privadas de defesa do contribuinte. Outra medida necessária ao SNDCONT é a criação do Departamento Nacional de Defesa do Contribuinte que naturalmente seria órgão integrante da Secretaria Nacional de Direito Econômico – SDE, por conseguinte integrante do Ministério da Justiça, sendo

assim organismo de coordenação da política do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte, o qual terá as seguintes atribuições:

- planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política nacional de proteção ao contribuinte;
- receber, analisar, avaliar e encaminhar consultas, denúncias ou sugestões apresentadas por entidades representativas ou pessoas jurídicas de direito público ou privado;
- prestar aos contribuintes orientação permanente sobre seus direitos e garantias;
- informar, conscientizar e motivar o contribuinte através dos diferentes meios de comunicação;
- solicitar à polícia judiciária a instauração de inquérito policial para a apreciação de abuso de autoridade e delitos fiscais cometidos por agentes fazendários contra os contribuintes, nos termos da legislação vigente;
- solicitar a órgão competente a instauração de procedimento administrativo disciplinar para a apreciação de ilícitos administrativos cometidos por agentes fazendários contra os contribuintes, nos termos da legislação vigente
- representar ao Ministério Público competente para fins de adoção de medidas processuais e investigativa no âmbito de suas atribuições;
- levar ao conhecimento dos órgãos competentes as infrações de ordem administrativa que violarem os interesses difusos, coletivos, ou individuais dos contribuintes;
- solicitar o concurso de órgãos e entidades da União, Estados, do Distrito Federal e Municípios, bem como auxiliar a fiscalização das atividades fiscais e seus procedimentos;
- incentivar, inclusive com recursos financeiros e outros programas especiais, a formação de entidades de defesa do contribuinte pela população e pelos órgãos públicos federais, estaduais, municipais e distritais;

- desenvolver outras atividades compatíveis com sua finalidade.

Esta última atribuição é necessária para evitar interpretações restritivas quanto às atribuições do Departamento de Defesa do Contribuinte serem previstas em rol taxativo, dando amplos poderes para este órgão agir em prol dos contribuintes frente às Administrações Tributárias.

A implantação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte viabilizará a repressão e prevenção dos atos praticados por agentes fazendários que configuram abuso de poder em face do Contribuinte. A defesa dos interesses do contribuinte tornar-se-ia semelhante à do consumidor frente ao fornecedor perante órgãos de defesa. Ademais, com a fiscalização das atividades tributárias auxiliará de maneira natural na prevenção à evasão e sonegação fiscal, bem como auxiliará no aumento da arrecadação fiscal na medida em que facilitará os meios de recolhimento de tributos.

Assim, promulgando o Código Nacional de Defesa do Contribuinte consagra-se o princípio da defesa do contribuinte como sendo princípio constitucional da ordem econômica, servindo de diretriz para a nova política tributária nacional. A Defesa do Contribuinte entrará no rol dos bens defendidos pela Ordem Econômica. Por isso é de fundamental importância que a defesa do Contribuinte seja exercida por órgão integrante da Secretaria Nacional de Direito Econômico do Ministério da Justiça, que criará o Departamento de Proteção e Defesa do Contribuinte – DPDCONT em paralelo aos já existentes Departamento de Proteção e Defesa do Consumidor – DPDC e Departamento de Proteção e Defesa da Concorrência – DPDCONT.

## 6. CONCLUSÃO

A promulgação do diploma nacional, específico para a defesa do contribuinte honrará o princípio da dignidade da pessoa humana servindo de parâmetro tanto para o legislador, como para a Administração Pública, na produção de sua política econômica e social, devendo ser observado inclusive, também quanto ao aspecto tributário, pelo Poder Judiciário que deve atuar de forma a inibir qualquer violação aos princípios de direitos humanos, constitucionais e legais de defesa do contribuinte hipossuficiente.

O tributarista MARTINS (2003), defendendo a implementação do Código de Defesa do Contribuinte no Estado de São Paulo ilustra bem a relação entre o contribuinte e o fisco, na qual se conclui que o ultimo querendo tudo para si acaba por se aniquilar:

É de se lembrar a sábia história árabe – povo admirável -, mas pouco admirado pelo presente americano – em que um beduíno ensinava a seu filho que, se no deserto houver água apenas para o camelo ou para o beduíno, deve o beduíno dar a água ao camelo, para que possa levá-lo a um oásis, o que não aconteceria, se ele próprio bebesse, morrendo o animal primeiro, e ele depois. Que o ‘camelo’ da sociedade geradora de empregos e desenvolvimento possa beber a água necessária para que o ‘beduíno’ do governo, que muitas vezes mais atrapalha que auxilia, possa continuar vivendo – se possível, sem os privilégios que desfruta atualmente.

Verificando-se benéfica a implantação do Código Nacional de Defesa do Contribuinte conclui-se esta obra no sentido de que a Administração Tributária tem que se conscientizar da importância do contribuinte para não quebrar. Assim o contribuinte assume o papel de peça essencial para o funcionamento do Estado e com isso deve ser respeitado, especialmente na tramitação do processo administrativo fiscal, o que, muitas vezes, devido ao anseio arrecadatório da Fazenda, isso não acontece.

Por fim, verificando a ação do fisco frente ao contribuinte, e complementando as palavras de MARTINS e, utilizando o pensamento cabalístico do Rabino BONDER (1989 p. 16-17) a Administração Tributária age igual ao Mar Morto. O Mar Morto apenas recebe a água que vem da vazão do Rio Jordão, não

distribuindo a nenhum afluyente, ficando com toda água para si, não havendo nenhuma fonte de vida. Assim faz a fazenda pública, apenas recebe o dinheiro arrecadado não revertendo em nenhum benefício ao contribuinte, apenas, “sugando” cada vez mais seus recursos. Portanto, o fisco deixando de ser egoísta como o é, contribuirá para o crescimento econômico do Brasil, acarretando assim no aumento de sua arrecadação e diminuição da carga tributária excessiva.

Há um provérbio iídiche que diz “*O que há de mais pesado nesse mundo? Um bolso vazio*”. Fazendo um paralelo deste provérbio com a relação contribuinte-fisco, a Administração Tributária, com a sua ânsia arrecadatória, coloca um fardo pesado sobre os contribuintes, por meio de uma política tributária arbitrária. O Código Nacional de Defesa do Contribuinte, equilibrando essas relações, auxiliará na retirada desse fardo colocado sobre o contribuinte.

Concluindo, cumpre registrar que o que foi tratado aqui não vem contra o poder do estado de tributar. Sem tributos não há desenvolvimento e meros serviços de segurança, corpo de bombeiros, seriam cobrados da população. Porém o que se é contra, é o demasiado poder da administração pública sobre seus contribuintes, bem como seus privilégios no tocante aos procedimentos judiciais.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Patrícia Donati de. A auto-executoriedade do ato administrativo importa na não observância de formalidades? *Luiz Flávio Gomes*. Disponível em <[http://www.lfg.com.br/public\\_html/article.php?story=20080530170847617](http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=20080530170847617)> Acesso em 3 set. 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 1999;

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 12 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992;

\_\_\_\_\_. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 8 ed. Brasília: UNB, 1996;BRASIL.

\_\_\_\_\_. *Igualdade e Liberdade*. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000.

BONDER, Nilton. *Dieta do Rabino: A Cabala da Comida*. 5 ed. Rio de Janeiro: Imago e Tikun Olam, 1989;

\_\_\_\_\_. *O Segredo Judaico da Resolução de Problemas: Ídiche Kop*. 10 ed, Rio de Janeiro: Imago, 2000;

BRASIL. *Código Civil*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. *Código de Defesa do Consumidor*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Código Tributário Nacional e Constituição Federal*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

\_\_\_\_\_. *Lei de Execuções Fiscais*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)> Acesso em 28 nov. 2011;

\_\_\_\_\_. Proposta de Emenda à Constituição Federal nº 31 de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Câmara Federal*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>> Acesso em 2 set. 2009;

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar nº 194 de 2001. Dispõe sobre os instrumentos de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. *Câmara Federal*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>> Acesso em 5 set. 2009;

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº 2.412 de 2007. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. *Câmara Federal*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>> Acesso em 4 set. 2009;

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº 5.080 de 2009 Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. *Câmara Federal*. Disponível em <<http://www.camara.gov.br>> Acesso em 4 set. 2009;

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial* nº 261367, RS, 1º de março de 2001;

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial* nº 897088, SP, 8 de outubro de 2008;

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação Civil* nº 1999.03.99.020510-6, SP, 06 de setembro de 2000;

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação Civil* nº 1999.01.00.010312-5, BA, 19 de outubro de 1999;

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação Civil* nº 1997.01.00.059454-2, MT, 03 de agosto de 1999;

CARNELUTTI, Francesco. *Como nasce o Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARIBÉ, Luiz Lustosa Roriz. Código de Defesa do Contribuinte – Comentários e Sugestões. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 37. São Paulo: RT, 2001;

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 13 ed, São Paulo: Malheiros, 1999;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5 edição. São Paulo: Saraiva, 1991;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000;

\_\_\_\_\_. Garantias do Contribuinte Defluentes do Sistema Tributário da Constituição Brasileira de 1988. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. *As Garantias do Cidadão na Justiça*. São Paulo: Saraiva 1993;

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta. Código de Defesa do Contribuinte no Direito Comparado. *Jus Navegandi*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8049>>. Acesso em 13 ago. 2009;

EXPOSIÇÃO de motivos do anteprojeto para código nacional de defesa dos direitos do contribuinte do presidente do instituto de estudos dos direitos do contribuinte que está sendo encaminhado no congresso nacional. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte*. Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br/page411.htm>> Acesso em 25 ago. 2009;

FERRARI, Renato. Carta Magna do Contribuinte. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 8, nº 30. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000;

FRENTE Parlamentar defende aprovação de Código de Defesa do Contribuinte. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte*. Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>> Acesso em 10 set. 2009;

GUIMARÃES, Joédi Barboza. A nova lei de execução fiscal e a efetividade na cobrança do crédito público. *Jus Navegandi* Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13390>>. Acesso em 3 set. 2009;

HARADA, Kyioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008;

\_\_\_\_\_. *Prática do Direito Tributário e Financeiro: Artigos e Pareceres*. 1 ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004;

JUIZ aplica Código do Consumidor em cobrança de impostos. *Consultor Jurídico* Disponível em <<http://www.conjur.com.br>> Acesso em 24 ago. 2009;

LORENZETTI, Ricardo Luís. *Fundamentos do Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. revista. São Paulo: Malheiros, 2009;

\_\_\_\_\_. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, 5 ed., São Paulo: RT, 2004;

\_\_\_\_\_. Parecer consultivo da Lei Geral de Transação Tributária – LGT. *Unafisco Sindical – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil*. Disponível em <<http://www.unafisco.org.br>>. Acesso em 11 set. 2009.

MARTINEZ, Vinício C. *Estado Democrático de Direito Social*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4613>>. Acesso em 3 set. 2009;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A iniciativa do governo de São Paulo deve ser seguida. *Valor Econômico*. Disponível em <<http://www.valoreconomico.com.br>> Acesso em 2 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. *Direito Constitucional Interpretado*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.

MARTINS, Luciano Medina. Direitos Humanos do Contribuinte. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte* Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>> Acesso em 8 set. 2009.

MESQUITA, Carlos José. Código de Defesa do Contribuinte, Código Tributário Nacional e Normas Gerais de Direito Tributário. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 34. São Paulo: RT, 2000;

MIGUEL, Jorge. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995;

MILAGRES, Marcelo de Oliveira. *Direito Econômico dos Contratos*. Niterói: Impetus, 2006;

MINAS GERAIS. Lei nº 13.515 de 7 de Abril de 2000. Contém o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. *Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais*. Disponível em <<http://www.ale.mg.gov.br>> Acesso em 10 ago. 2009;

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 7 edição revista. São Paulo: Atlas, 2000;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13 edição. São Paulo: Saraiva, 1994;

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. 2ª Vara Cível da Comarca de Ijuí. Embargos de Execução nº 62935/2000, *Consultor Jurídico*. Disponível em <<http://www.conjur.com.br>> Acesso em 10 ago. 2009;

SALAMON, Léster. Estratégias para Fortalecimento do Terceiro Setor. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Coord.). *Terceiro Setor e Desenvolvimento Sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, São Paulo: GIFE, 1997;

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 939 de 3 de Abril de 2003. Institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo. *Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo*. Disponível em <<http://www.ale.sp.gov.br>> Acesso em 10 ago. 2009;

SIQUEIRA, Edison Freitas de. Código de Defesa do Contribuinte: ou é federal ou não é nada. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte*. Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>> Acesso em 10 set. 2009;

\_\_\_\_\_. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR DO SENADO Nº 646, DE 1999 com alterações sugeridas pelo Dr. Edison Freitas de Siqueira. Disponível em <[http://www.direitosdocontribuinte.com.br/lc646\\_03.htm](http://www.direitosdocontribuinte.com.br/lc646_03.htm)> Acesso em 28 nov. 2011;

\_\_\_\_\_. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE. Comitê do Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte para Gestão das Modificações e Aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 646. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte* Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>> Acesso em 9 set. 2009;

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. São Paulo: Ltr, 2005;

TERCEIRO Setor. *Wikipédia*. Disponível em <<http://www.wikipedia.org>> Acesso em 4 set. 2009;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Vol. III*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005;

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA. Cálculo de correção ORTN para fins de inventário e arrolamento Disponível em <<http://www.tj.ro.gov.br/calculoProcessual/faces/jsp/calculoOrtn.jsp;jsessionid=ac13022030d65add81a30e1e47baacece3f4cc3c6ef2.e3iRb30Sc3f0ahaLby0>> Acesso em 28 nov. 2011;

WAHLBERG, Björn Tarras. Discurso de Björn Tarras-Wahlberg para o parlamento paulista na noite do dia 24 de abril. *Instituto de Estudos dos Direitos do Contribuinte* Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>> Acesso em 3 set. 2009;