

EURICO ROSA DE ALMEIDA

LAÉRCIO ROSSI

CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: AVANÇO OU RETROCESSO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialização em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA
2003**

DEDICATÓRIA

**Aos familiares, pelas preciosas horas de
convívio que lhes foram negadas.**

AGRADECIMENTOS

À Secretaria da Fazenda - Coordenação da Receita Estadual, pelo apoio irrestrito à concretização do curso.

A todos os professores do curso de Especialização, pela valiosa contribuição no trilhar de novas descobertas entre a teoria e a prática profissional

Em especial, ao Professor Blênio César Severo Peixe, cuja orientação tornou possível a realização deste trabalho.

**"Não devemos ter medo dos confrontos.
Até os planetas se chocam e do caos
nascem as estrelas."**

(Charles Chaplin)

RESUMO

ALMEIDA, E. R. & ROSSI, L. **CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: AVANÇO OU RETROCESSO.** Diante da complexidade da realidade tributária brasileira, notória causadora de constante insegurança em relação às obrigações exigidas pelo fisco, bem como da quantidade de normas que regem o sistema tributário pátrio, optou-se, neste trabalho, por analisar a proposta de um novo ordenamento jurídico que contemple os direitos do contribuinte, que deve ser considerada em toda a sua extensão, tendo em vista implicações resultantes de ordem fiscal e prática, qual seja o Projeto de Lei nº 646, de 1999, que dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte. O objetivo geral do trabalho consistiu em analisar o novo Código de defesa do Contribuinte, visando determinar se o mesmo representa um avanço ou retrocesso no panorama fiscal brasileiro. Da análise do projeto de lei nº 646, que propõe a criação do Código de Defesa do Contribuinte; bem como o confronto com os textos da lei 11.580/96, que regula o ICMS no Paraná e à Lei 5172 – Código Tributário Nacional; foi possível verificar que o novo dispositivo não satisfaz as finalidades para a qual foi criado, deixando, assim, de representar um efetivo avanço no cenário fiscal do país.

Palavras-chave: Administração Tributária; Tributos; Código de Defesa do Contribuinte; Avanço; Retrocesso.

E-mail: euricoalmeida@uol.com.br
larossi@uol.com.br

ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	II
AGRADECIMENTO.....	III
EPÍGRAFE.....	IV
RESUMO.....	V
1. INTRODUÇÃO	01
2. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	04
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	07
3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS E CONCEITOS	07
3.1.1. Código.....	07
3.1.2. Defesa.....	09
3.1.3. Contribuinte.....	10
3.1.4. Avanço	12
3.1.5. Retrocesso	13
3.2. CAPÍTULO XIII DA LEI 11.580/96.....	14
3.3. LEI 5.172/66 – CTN – TÍTULO IV – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – CAPÍTULO I – FISCALIZAÇÃO	15
3.4. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: PROPOSTAS.....	15
3.5. PONTOS DESTACADOS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE	19
3.5.1. Pontos Positivos do Código de Defesa do Contribuinte.....	19
3.5.2. Pontos Negativos do Código de Defesa do Contribuinte	32
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

6. ANEXOS	61
Anexo I – Projeto do Código de Defesa do Contribuinte	62
Anexo II – Capítulo XIII da Lei 11. 580/96	91
Anexo III – Título IV – Capítulo I da Lei 5.172/66 (CTN)	95

1. INTRODUÇÃO

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Em um primeiro átimo, deve-se considerar cerca de 60 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. Em segundo plano, destaca-se a quantidade de normas que regem o sistema tributário, aproximadamente 300 normas editadas todos os anos: leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc. E, por último, a complexidade do sistema tributário nacional remete a cumulatividade dos tributos: multi-incidência sobre uma mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, chamado efeito cascata.

Assim, a proposta de um novo ordenamento jurídico que contemple os direitos do contribuinte deve ser considerada em toda sua extensão, tendo em vista implicações resultantes de ordem fiscal e prática. Tramita no Senado o Projeto de Lei nº 646, de 1999, que dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte. A lei complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O tema deste trabalho é a análise do Código de Defesa do Contribuinte. Ao se pretender proceder à análise de um novo ordenamento legal, é imprescindível que se busque verificar a extensão das ações legais que irão se desencadear a partir da aplicação dos dispositivos preconizados em lei.

Desta forma, o problema de pesquisa que se instala e direciona a elaboração desta monografia reside em identificar se o Código de Defesa do Contribuinte, ainda em tramitação pelo Senado, representa um avanço ou retrocesso no panorama fiscal brasileiro.

Como hipótese que pode ser levantada para a proposição deste trabalho, deve-se considerar a possibilidade de o novo código criar mecanismos que venham a proteger o mau contribuinte, colocando obstáculos à ação de fiscalização.

A tributação é o instrumento básico de que o Estado dispõe para fazer frente a suas necessidades, sem estatizar a economia. Sendo entidade soberana, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Ocorre, porém, que é essencial que se observe a relação jurídica entre o poder que o Estado tem de tributar e a capacidade tributária dos indivíduos, atribuída por lei.

Neste sentido, constata-se a necessidade sempre presente que existe em redimensionar a prática da tributação tendo em vista que o contribuinte deve ser considerado não apenas como fonte inesgotável de recursos ao Estado, mas como sujeito de direitos.

Destarte, a elaboração deste trabalho assume maior relevância à medida que se avolumam os processos em que contribuintes lançam mão de seu direito de contestar ações fiscais que consideram indevidas.

Deve-se considerar, ademais, a possibilidade de haver o desrespeito ao bom contribuinte, assim considerado aquele que cumpre integralmente suas obrigações fiscais, em oposição ao mau contribuinte, que lesa o erário nacional, e cria situações contra as quais o órgão arrecadador mostra-se impotente.

A proposição deste trabalho considera ainda a prática dos autores como integrantes do fisco nacional, e direciona-se a um repensar da prática fiscal tendo em vista a propositura de um novo ordenamento jurídico.

É importante que sejam delineados os objetivos propostos para a consecução de um estudo, no intuito de direcionar as ações que serão implementadas.

O objetivo precípua deste trabalho é analisar o novo Código de Defesa do Contribuinte, em tramitação pelo Senado Federal, no intuito de determinar se o mesmo representa um avanço ou retrocesso no panorama fiscal brasileiro.

Especificamente, pretende-se analisar o projeto de lei nº 646, que propõe a criação do Código de Defesa do Contribuinte; no intuito de caracterizar os sujeitos intervenientes nas relações entre o fisco e o contribuinte; avaliar riscos e ameaças de sonegação sob a égide do novo código; e confrontar o novo ordenamento aos textos da lei 11.580/96, que regula o ICMS no Paraná e à Lei 5172 – Código Tributário Nacional.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa tem como finalidade, segundo TRUJILLO (1982, p.167), "conhecer como se processam os fenômenos que ocorrem no mundo existencial e, sobretudo, a compreensão destes fenômenos, sua estrutura e função, o que acarretam e até que ponto podem ser controlados e orientados".

A pesquisa científica requer metodologia, pensamento reflexivo e tratamento científico. GIL (1999, p.64) cita que:

"O delineamento da pesquisa refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas ". (GIL, 1999, p.64)

O objeto de estudo do presente trabalho é o projeto de lei 646, do Senado Federal, que propõe a criação do Código de Defesa do Contribuinte. O problema, conforme KERLINGER (1980, p.35), "é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução". Neste caso, situa-se como problema a verificação sobre a posição do referido ordenamento legal quanto a constituir um avanço ou retrocesso no panorama fiscal brasileiro.

Esta é uma pesquisa bibliográfica de cunho exploratório. Para GIL (1999, p.43), "a pesquisa exploratória tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores". Cita também que "as pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão

geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. Trata-se de um tipo de pesquisa que é realizado especialmente quando “o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis”.

Para LAKATOS e MARCONI (1991, p.174), “toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregados”. No presente trabalho, os dados foram obtidos a partir de pesquisas bibliográficas e análise de opiniões de tributaristas publicadas em revistas especializadas e *sites* da Internet.

A pesquisa bibliográfica será amplamente utilizada no trabalho. Esta abrange, segundo LAKATOS e MARCONI (1991, p.183), “toda a bibliografia já publicada em relação ao tema do estudo, desde publicações avulsas, boletins, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão”. A finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que já foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto. MANZO (1971, p.32) diz que a bibliografia pertinente “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”.

O caráter da pesquisa proposta não é conclusivo, mas sim uma pesquisa exploratória, que busca inclusive fazer recomendações para outros estudos sobre o tema, a fim de formular hipóteses e testá-las.

Para atingir os objetivos específicos estipulados, será analisado o Projeto de lei nº 646, que propõe a criação do Código de Defesa do Contribuinte, partindo da

comparação entre a opinião dos autores consultados e a prática profissional dos autores.

Em relação ao segundo objetivo específico, será necessário caracterizar os sujeitos que compõem as relações entre o Fisco e o contribuinte, no sentido de desvelar as implicações resultantes da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte.

A questão da sonegação também será analisada à luz da perspectiva prática. Do confronto entre os textos da lei 11 580/96 com o Código de Defesa do Contribuinte, será possível elucidar o problema que deu origem à pesquisa, tecendo-se as conclusões acerca dos avanços ou retrocessos que tal ordenamento pode ensejar.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Esta seção será desenvolvida inicialmente conceituando cada elemento do título, itens 3.1. a 3.1.5., seguida de breve comentário sobre o Capítulo XIII da Lei 11.580/96, item 3.2., que trata do controle e da fiscalização em nível estadual, e do Título IV do CTN (Lei 5.172/66), item 3.3., que reporta a administração tributária, referência para toda a legislação tributária nacional.

Após, serão apresentadas as propostas do CDC, item 3.4., no intuito de destacar seus pontos positivos e negativos, itens 3.5. a 3.5.2. e, por fim as considerações finais.

3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS E CONCEITOS

No decorrer do trabalho de pesquisa, foram buscadas as conceituações e considerações dos elementos do título, com vistas a clarificar os termos e determinar com precisão o objeto de estudo deste trabalho.

3.1.1. Código

Segundo o Dicionário Cultural da Língua Portuguesa (1989, p. 361):por código entende-se: “Coleção de leis. Conjunto metódico e sistemático de disposições legais relativas a um assunto ou a um ramo do direito. Coleção de regras e preceitos. Norma, regra, lei. Compilação de leis ou regulamentos”.

Na concepção proposta pelo Dicionário Jurídico Michaelis, verifica-se que o vocábulo código remete à *códice* – originário do latim *codex* (caudex) -tronco de árvore. Passou a designar tábuas unidas umas às outras para formar um livro; mais tarde, juntando várias tabelas de madeira cobertas com cera, escrevia-se nelas com um estilete para anotar as despesas. Distinguia-se do *Volumen* - constituído por folhas enroladas.

Enquanto o código regula unitariamente um ramo de direito, os códigos antigos tinham a tendência para regular todos os ramos de direito.

Segundo a *Polis Verbo* (1984, p. 409), há dois significados para código em sentido jurídico:

a) Código - atendendo a uma concepção genérica, é uma compilação privada ou oficial de fontes jurídicas e pode abranger diferentes matérias.

b) Código - atendendo a uma concepção mais específica, é uma designação dada a um agrupamento de leis ou decretos-leis (a maioria dos códigos são aprovados por decretos-leis) feita de modo sistemático e o mais possível completo de um ramo do direito e se destina a regular duradouramente.

Segundo Mendes "os antigos diziam que os códigos caracterizavam-se pelos três "S" diploma sintético, sistemático e científico" (antigamente escrevia-se com sc).

Vantagens da codificação: procurou dar unidade e clareza segundo critérios de ordenação sistemática procurando evitar que houvesse dispersão das normas e simplificou o acesso ao conhecimento do direito.

Dentre as desvantagens da codificação, pode-se apontar o fato de que passou a dar-se preferência à lei, ignorando o costume; passou a haver também um

certo "imobilismo legislativo" e um certo conservadorismo doutrinário, retendo as idéias que dominavam na altura em que foi feito.

Segundo Ascensão: "o código é um corpo unitário e homogêneo de regras jurídicas que disciplinam as relações privadas".

3.1.2. Defesa

Ato ou efeito de defender; recursos para defender; contestação de uma acusação; resistência a um ataque. (Dicionário Cultural da Língua Portuguesa, 1986, p.17)

O conceito de defesa que oferece MEIRELLES (1999, p. 583) pode ser assim apresentado:

"Defesa, como já vimos, é garantia constitucional de todo acusado, em processo judicial ou administrativo (art. 5º, LV), e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para o oferecimento da contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas, e a observância do devido processo legal." (MEIRELLES, 1999, p.583).

Especificamente em relação à legislação tributária, a Constituição Federal e a Lei 11.580/96, asseguram aos acusados, em processo judicial ou administrativos, ampla defesa, com os recursos a ela inerentes.

No Processo Administrativo Fiscal, ao sujeito passivo (contribuinte) é assegurado o direito de defender-se, de tentar provar a inexistência da relação jurídica sobre a qual se lhe exige imposto e/ou multa.

3.1.3. Contribuinte

O termo "contribuinte" é geralmente definido nos dicionários como "aquele que paga contribuições". Em perfeita sintonia com tal significado, está o termo inglês "taxpayer", que pode ser entendido como uma adição de dois conceitos: pagador (*payer*) + contribuição (*tax*).

Tal definição ocasiona, no entanto, um inconveniente no contexto das relações sociais. Ela faz parte de uma constelação de causas responsáveis por uma distorção da compreensão que tem cada indivíduo acerca de sua relação com o Estado. Isso porque ela aponta para um entendimento que subtrai o caráter recorrente fundamental que deve permear a interação entre indivíduo e Estado.

Ao focar literalmente o indivíduo como alguém que cumpre uma mera função de *contribuir* para a formação do Estado, como gerador de recursos na forma das finanças públicas, o conceito de contribuinte viabiliza uma visão unidimensional da interação entre indivíduo e Estado: ao indivíduo cabe apenas o dever de contribuir, enquanto ao Estado cabe apenas o direito de receber. Nessa perspectiva, o Estado tem, no máximo, o dever de fiscalizar, previsto em lei, para garantir o seu direito de receber. Com isso, fica negligenciado o outro lado da relação entre indivíduo e Estado, a saber: o direito do indivíduo de receber/exigir do Estado, em retorno, benefícios na forma de serviços públicos prestados com qualidade, e da parte do Estado, é claro, o dever de prestá-los em tais condições, possibilitando uma real melhoria das condições de vida da população.

No Brasil, a compreensão redutora que permeia a relação entre indivíduo e Estado adquire um caráter cada vez mais dramático quanto às possibilidades de

sua transposição. O motivo para tal reside na crescente descrença por parte dos indivíduos relativamente ao Estado como instituição capaz de cumprir o seu papel social. Apesar de todos os seus esforços, e de alguns indicadores a seu favor, a relativa inércia do poder público na área social faz com que fique cada vez mais distante da mente individual a consciência de exigir seus direitos como legítimo destinatário dos recursos públicos.

A legislação tributária estadual, respeita o princípio da capacidade contributiva, na medida que assegura aos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, a garantia de somente serem tributadas na medida de suas aptidões para gerar rendimentos pois, caso contrário, o tributo se revestirá de caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição. Exemplo desta preocupação, ficou claro com a adoção, recentemente pela legislação estadual, da isenção total para as microempresas do ICMS.

O sujeito passivo com responsabilidade originária, decorrente da prática do ato identificado como fato gerador do tributo é o CONTRIBUINTE. Por outro lado, a lei pode, mesmo sem excluir o devedor originário, eleger para ocupar o seu lugar uma outra pessoa, que fica obrigada a pagar o tributo e/ou multa, denominada responsável.

No caso do ICMS existe a transferência do ônus tributário do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, pela translação do encargo financeiro do comerciante para o consumidor final.

O contribuinte de direito é a pessoa que a lei elegeu como sujeito passivo da obrigação. O contribuinte de fato é a pessoa que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo que, embora sendo elemento estranho á relação jurídico-

tributária, é fundamental no caso de restituições dos tributos indiretos, que só podem ser restituídos á quem lhos suportou os encargos, ou por estes expressamente autorizados.

Para o ICMS, contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritos como fato gerador do imposto.

O termo "Contribuinte" é utilizado em sua acepção leiga, diferente, portanto, da juridicamente admitida no direito positivo. Sua utilização, na forma proposta, englobando as mais distintas espécies de relações passivas, sob o ponto de vista formal, torna-se temerária, por inovar, sem motivação, situações pacificadas na legislação, jurisprudência e doutrina.

De acordo com a posição do UNAFISCO (2002):

O § 1º altera o significado, já pacificado na legislação, jurisprudência e doutrina, do termo " *contribuinte* ", acarretando assim, de forma *temerária*, uma expansão do seu significado. Lembramos que o termo contribuinte indica a pessoa, física ou jurídica, que arca com o ônus financeiro do custo dos tributos, seja pela renda, patrimônio ou consumo. Portanto, verificamos que as empresas não são na verdade contribuintes, no sentido puro, dos tributos embutidos nos custos de seus produtos, seja mercadorias ou serviços, já que o contribuinte de fato é o adquirente dos mesmos. Esta ampliação do termo contribuinte, abarcando os diversos tipos de sujeição passiva tributária, somente estenderá os benefícios deste projeto de lei, provocando assim a protelação na cobrança dos tributos. O presente Código deveria defender o interesse de quem " realmente " arca com o ônus financeiro dos tributos, ou seja, a sociedade brasileira. (UNAFISCO, 2002).

3.1.4. Avanço

De acordo com o Dicionário Cultural da Língua Portuguesa, (1986, p. 85), o termo avanço pode ser definido como "um acrescentamento ou uma melhoria nas condições atuais."

Para o CDC, avanço, por exemplo, seria restabelecer a progressividade da tabela do imposto de renda, forma justa de se promover distribuição de renda. Num Estado moderno e democrático a igualdade de tratamento e o respeito a quem financia o setor público é requisito essencial. Daí a importância de que o fisco trate corretamente o cidadão-contribuinte, fornecendo-lhe as informações solicitadas e dando-lhe um tratamento atencioso e eficaz. Só assim ele será cativado e motivado a pagar espontaneamente. Essa mudança da mentalidade burocrática e institucional é urgente no Brasil e alguns procedimentos neste sentido já estão sendo praticados em nível federal e também em alguns estados brasileiros, e representam, isto, sim, um avanço.

3.1.5. Retrocesso

“Ato ou efeito de retroceder; volta ao estado anterior; movimento para traz; recuar.” (Dicionário Cultural da Língua Portuguesa, 1986, p. 134)

No CDC, o retrocesso se apresenta, pois estão previstas medidas regulatórias da relação fisco-contribuinte que podem cercear ou limitar a atividade de fiscalização tributária, cuja missão primordial e desejo de todos nós, cidadãos-contribuintes, é a de estabelecer a justiça fiscal. O que se verifica, porém, é que o projeto em tramitação contém diversos dispositivos que privilegiam muito mais as prerrogativas individuais em detrimento dos interesses coletivos.

3.2. CAPÍTULO XIII DA LEI 11.580/96

Diferente do que tenta estipular o CDC, o capítulo XIII da Lei 11.580/96, na sua seção I, que trata do controle e da fiscalização, estabelece o perfeito equilíbrio que é necessário para a aplicação das normas tributárias, dando aos agentes fiscalizadores os instrumentos na medida certa para o controle da atividade econômica, visando o levantamento preciso dos tributos devidos pelos contribuintes, fixando os deveres de pessoas físicas e jurídicas perante o fisco, e os critérios a serem usados pelo sujeito ativo na apuração quantificadora dos valores a serem recolhidos.

Nesta seção e também na Seção II, que trata da consulta, indica aos contribuintes os parâmetros para o perfeito cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias.

Diante dos dispositivos contidos neste capítulo, verifica-se que a fiscalização busca respaldo legal para exercer seu poder de examinar estabelecimentos, bem como dependências, livros e outros documentos dos contribuintes, no intuito de averiguar possíveis irregularidades.

O art. 48 reforça ainda, nos parágrafos 1º a 5º, as hipóteses de recusa à ação fiscalizadora, perda ou extravio de livros e documentos, bem como a obrigatoriedade de o contribuinte apresentar os documentos exigidos pela autoridade fiscal.

3.3. LEI 5.172/66 – CTN – TÍTULO IV – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – CAPÍTULO I – FISCALIZAÇÃO

O título IV do CTN estabelece as normas abrangentes e gerais para regular a administração tributária, tratando da competência, dos poderes e obrigações das autoridades administrativas em relação da aplicação da fiscalização.

Boa parte do projeto que cria o CDC apenas repete direitos dos contribuintes já consagrados na Constituição Federal, no CTN e nos Regulamentos dos tributos, portanto, em sua grande maioria é mera e desnecessária repetição.

3.4. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: PROPOSTAS

O Projeto de lei do Senado nº 646, de 1999, dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte. A lei complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. São contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias. Estão sujeitos também os agentes da retenção dos tributos os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

A instituição ou majoração de tributo atenderá aos princípios da justiça tributária. Considera-se justa a tributação que atendeu aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária da

generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na Lei serão, reconhecidos pela administração fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III alínea b e art. 195, § 6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte. É vedada ainda, 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.

Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal). 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.

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.

O código defende em seu artigo 19 os seguintes direitos do contribuinte, entre outros:

Quanto ao tratamento dispensado ao contribuinte:

- Ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

Quanto ao acesso a informações:

- Poder exercer os seus direitos e ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

- Ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;
- Fazer-se assistir por advogado;
- Receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;
- Prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias;
- 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;
- Recolher o tributo no órgão competente, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;
- Obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;
- Receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

- Ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;
- 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.

3.5. PONTOS DESTACADOS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

A seguir destacaremos os aspectos positivos e negativos do Código de Defesa do Contribuinte, conforme resultado das pesquisas.

3.5.1. Pontos Positivos do Código de Defesa do Contribuinte

O projeto de Código de Defesa do Contribuinte abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, de origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito.

A justa compreensão do que nele está proposto, para daí extrair o quanto a sociedade civil em o direito de ver e sentir da ação estatal, exige um repensar crítico de métodos e presunções do direito público. O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto

em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania que já o fizeram há séculos ou décadas.

Não se resume em interpretar a Carta Magna, mas de construí-la. Se na interpretação circunscreve-se o aplicador a compreender a norma para torná-la coerente com o sistema positivado no qual se insere, e daí extrair a solução do caso concreto, já na construção seu trabalho é reler a Constituição em face dos novos fatos políticos e das novas demandas sociais para sobre eles projetar os princípios fundamentais implícitos da Carta e, assim, dar-lhes solução justa sem ruptura institucional e sem a necessidade de sucessivas e infundáveis emendas.

Mediante construção o legislador, assim como o intérprete e o aplicador da lei, não só reconstituem os mecanismos de igualdade jurídica concebidos pelo constituinte originário, como também, e mais fundamentalmente, revivificam os ideais de justiça social da sociedade civil.

Foi esta leitura construtiva da Constituição, como meio de sua renovação constante, que tornou possível, às sociedades libertárias que inspiraram o constitucionalismo moderno, responder às demandas advindas com o tempo. Não se pode admitir, sob pena de confissão de fracasso, que não tenha tido idêntica vontade o constituinte brasileiro de 1988. (BANDEIRA DE MELO, 2001, p. 40)

De outra parte, há que se ter presente que vive hoje o mundo a era dos direitos legislados. A cidadania não se satisfaz mais com meras declarações de direitos. Assim, a Constituição brasileira tornou expresso que "as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata" (art. 5º, § 1º). Logo está o tempo de ter o cidadão seus direitos fundamentais subordinados à discricionariedade do Estado mediante cláusulas de eficácia contida ou não-auto-aplicáveis ou apenas programáticas.

Daí o propósito do Código de Defesa do Contribuinte de interpretar o direito tributário nacional nos moldes libertários da Constituição de 1988 e da jurisprudência dela resultante, cuja sede é a sociedade civil, e cujo objeto maior é harmonizar, sob

condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado.

O projeto de lei complementar torna eficaz, na relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, a ordem de valores normatizados no sistema constitucional brasileiro. No que complementa e explica para tornar substantivamente eficaz, os dispositivos constitucionais sobre a declaração de direitos, fundamentais do contribuinte e sobre os princípios de justiça fiscal condicionadores da tributação, põe a sociedade civil em pé de igualdade legal com os gerentes estatais na busca e consecução dos grandes ideais de justiça social e redistribuição da riqueza mediante a tributação. Em outras palavras, cuida de sistematizar e unificar as regras referentes ao estatuto do contribuinte.

Assiste-se, neste início de um novo século, a um extraordinário fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética.

Nessa perspectiva, os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. A Constituição de 1988 dedica todo um capítulo (art. 150 a 152) às limitações ao poder de tributar, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado e que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º.

As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade e abertura, necessitam de complementação na via legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo. Por outro lado reafirma-se a preocupação com a justiça fiscal, que, sendo especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem. (COELHO, 1990, p. 23)

O Código de Defesa do Contribuinte, que ora se propõe, tem, por conseguinte, o objetivo de fortalecer a cidadania fiscal, complementando as normas

constitucionais pertinentes e compatibilizando a legislação brasileira com a internacional num momento de globalização e expansão das economias nacionais.

A explicitação de que o exigir ou aumentar tributo somente se dará mediante lei (Constituição Federal, art. 150, inciso I) "pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária" (art. 4º). Mais do que a legalidade formal, também a transparência, a moralidade e a economicidade (CF, art. 37, caput) na relação de direito entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

A identificação diferenciada dos fatos geradores e das bases de cálculo dos impostos atribuídos à competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de sorte a evidenciar a inexistência, ainda que indireta, da bitributação (art. 7º). A explicitação do serviço prestado ou posto à disposição do obrigado e do exercício do poder de polícia que justifiquem a criação de taxas (art. 6º).

Crucial à nova cidadania e à construção constitucional é a disposição de que "os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão" (art. 15.)

Cuida-se de conferir estabilidade e previsibilidade à relação jurídica já consolidada entre o contribuinte e o Fisco. Vale dizer, extinto embora o crédito tributário, ou usufruída uma vantagem fiscal qualquer, estará o contribuinte sujeito a

ter que pagar a mais, ou a se desfazer e a compensar monetariamente a vantagem fiscal, se, a qualquer momento, em futuro incerto e não sabido, vier o Judiciário a declarar inconstitucional a lei vigente ao tempo de consolidação da relação tributária.

Está consagrado na cultura jurídica brasileira que a lei declarada inconstitucional, mediante decisão final do Judiciário, é nula desde sua edição, não se convalidando qualquer ato sob ela praticado. Não contempla, a jurisprudência, a hipótese de o Judiciário, particularmente as cortes constitucionais, poderem, caso a caso, mediante juízo de oportunidade política e conveniência social, em face dos valores acolhidos na Constituição mesma, dentre eles, sem dúvida, a estabilidade e previsibilidade da lei e das relações dela legitimamente extraídas, declarar a inconstitucionalidade com efeito para o futuro.

A norma é central à compreensão dessa nova cidadania, vale dizer, de uma relação entre iguais, no plano das relações obrigacionais do cidadão-contribuinte com o Estado fiscal.

Outras disposições relevantes desse novo tempo homenageiam o princípio de que ninguém será privado de seus bens e direitos sem o devido processo legal (Const. Fed, art. 5º, inciso LIV e LV). Assim, fica proibida a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos (arts.13 e 14).

Da mesma forma, em razão de processo administrativo ou judicial, em matéria tributária, impedir-se o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou de ter acesso a linhas oficiais de crédito ou de participar de licitações (art. 26). É vedado à Administração Fazendária recusar, em razão de débitos

tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir os documentos necessários ao desempenho de suas atividades; ou bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa (art. 37, incisos I e III).

Não menos importante, veda-se à Administração o uso de força policial na hipótese de justo receio de resistência (art. 37, V). O direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, não poderá ser condicionado a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável (art. 18).

Somente ao Judiciário será permitido desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando for ela instrumento de fraude à lei para ocultar sócios ou terceiros que tenham poder de controle, conforme a Lei das Sociedades Anônimas (art. 16). A desconsideração visa punir o abuso de direito e a fraude mediante o uso de personalidade jurídica.

As técnicas presuntivas são instrumento de eficácia gerencial. O que não admite o projeto é ser o sujeito passivo tomado de surpresa com o ônus da obrigação. Por isso mesmo da lealdade do Estado com o cidadão-contribuinte demanda a publicidade prévia do ato para ciência dos que por ele afetados para sua impugnação administrativa ou judicial (art. 35).

Parcelado o débito tributário, e se cumprido o acordo, não pode o cidadão-contribuinte continuar sofrer os ônus da inadimplência. O projeto resolve disputa doutrinária de tratamentos administrativos e de jurisprudência ao definir o parcelamento como novação, donde o retorno ao pleno estado de adimplência, inclusive para a obtenção de certidões negativas de débitos fiscais (art. 36).

Relevantes os prazos estabelecidos para as decisões da Administração Fazendária, livrando o cidadão-contribuinte da espera infundável para a solução de suas demandas. Assim, circunscrita a Administração Fazendária ao objeto lançado no termo de início da fiscalização, tem ela prazo de 90 dias para ultimar as divergências (art. 46). O prazo máximo para emitir decisão nos processos, nas solicitações ou nas reclamações será de 30 dias (arts. 19, XII e 41). Nas consultas o prazo é de 30 dias, com a ressalva importante de que, oferecendo o contribuinte sua interpretação, prevalecerá esta se o Fisco não observar o prazo da lei (art. 31).

Os contribuintes passarão a conhecer os impostos incidentes sobre mercadorias, especialmente as que compõem a cesta básica, bem como os incidentes sobre serviços bancários, pela divulgação semestral da carga tributária a eles agregadas (art. 20).

Duas outras disposições reforçam a lealdade que deve reger as relações do cidadão-contribuinte com o Fisco.

A primeira afirma que, sem prejuízo da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das finanças e outras garantias de instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente (art. 25). Nas execuções fiscais, em especial, para recorrer judicialmente, vê-se o contribuinte obrigado a afiançar o débito que se lhe impõe, com que arca com o custo financeiro até agora não compensável.

A segunda permite que o contribuinte, credor do Fisco em face de decisão final, administrativa ou fiscal, compense o crédito contra o débito quaisquer que tenha perante a mesma Fazenda Pública (art. 29), com o que o projeto encerra

demandas intermináveis nas quais se disputa sobre a natureza coincidente ou não dos tributos que enseja a compensação.

O projeto estrutura a lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, em sete capítulos, a saber: das disposições preliminares, das normas fundamentais, dos direitos do contribuinte, das consultas em matéria tributária, dos deveres da administração fazendária, da defesa do contribuinte e das disposições finais.

No capítulo inicial do Código de Defesa do Contribuinte, estabelece-se o fundamento de validade da lei complementar, estendendo os seus efeitos à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios.

Define-se o conceito de contribuinte, que é tomado em sua acepção mais ampla, a abranger todas as formas das sujeições passivas tributárias, inclusive, responsabilidade, substituição tributária, solidariedade e sucessão tributária.

Introduz-se dispositivos de grande alcance para a justificativa ético-jurídica da tributação, determinando-se que a instituição de tributos atenderá ao princípio da justiça tributária, com o corolário de que se considera justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva das pessoas obrigadas ao pagamento de tributos, eqüitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Declara-se que os direitos e garantias do contribuinte serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos ou implícitos, e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

O Capítulo II do referido dispositivo legal versa sobre as normas fundamentais, estampa as normas gerais estruturantes da relação jurídico-tributário

complementa a definição dos princípios constitucionais vinculados à segurança jurídica, baliza os aspectos essenciais à definição do tributo no quadro da legalidade tributária e veda à lei ordinária estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

O princípio constitucional da anterioridade, freqüentemente objeto de abuso por parte do administrador e do legislador ordinário, é fortalecido, prescrevendo-se que para a cobrança de tributos, no exercício seguinte, o jornal oficial deverá ser distribuído a todos os assinantes e ser acessível ao público em geral até 31 de dezembro do exercício anterior.

No capítulo III do Código de Defesa do Contribuinte, encontra-se estabelecido o catálogo dos direitos do contribuinte. Dentre eles o direito de ter acesso à identificação do funcionário das repartições fazendárias, prestar às autoridades fazendárias informações apenas por escrito, receber em 30 dias resposta a seus pleitos, não exhibir documentos já apresentados a outros órgãos da Administração Pública ser posto, no mesmo plano, da Administração Fazendária no que se refere aos pagamentos, reembolsados, juros e atualização monetária. Adotam-se diversas medidas de proteção no âmbito da defesa perante as instâncias administrativas e judiciais, inclusive a previsão, constante também do Projeto de Emenda Constitucional 175/95, de que a ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo, suspendendo-se durante a tramitação do processo administrativo a fluência da prescrição penal.

Na área do processo administrativo-tributário, vedam-se a instituição de instância única e a adoção de condições que limitem o direito à interposição de

impugnações ou recursos. O projeto incorpora, ainda, alguns dos princípios centrais estampados na lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) para que se lhe confirmem caráter nacional vinculante.

O Capítulo IV do Código de Defesa do Contribuinte dispõe sobre as consultas em matéria tributária, campo no qual ocorrem algumas das violações mais graves aos direitos do contribuinte. Fixa-se o prazo de 30 dias para a resposta da Administração, o que coibirá o abuso freqüentemente praticado de deixar o sujeito passivo sem a orientação do Fisco. Os contribuintes passam a ter direito à igualdade entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, com o que estende aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a medida adotada na esfera da União pela Lei nº 9.430 de dezembro de 1996 (art. 48, §§ 5º, 6º, 9º 10 e 11), em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Reserva-se, no mesmo instrumento legal, o Capítulo V para os deveres da Administração Fazendária, que não de ser correspectivos aos direitos dos contribuintes. O princípio geral é o que a Administração Fazendária pautará sua conduta de modo a assegurar o menor ônus possível aos contribuintes, inclusive no que concerne à execução fiscal.

Diversos dispositivos disciplinam as atividades do Fisco no intuito de resguardar a boa-fé do contribuinte e zelar pela moralidade administrativa: obriga-se a inscrição na dívida ativa em 30 dias; proíbe-se que presunções e ficções legais desvinculem a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador; declara-se que o parcelamento do débito implica novação; restringe-se o direito de examinar mercadoria, livros e arquivos aos tributos de competência da pessoa política que

realizar a fiscalização; proíbe-se à Administração Fazendária a divulgação, em órgãos de comunicação social, do nome dos contribuintes em débito; prevê-se que o termo de início de fiscalização obrigatoriamente circunscreva seu objeto, vinculando a Administração Fazendária; vedam-se, dentre outras práticas administrativas, o cerceamento de direito dos devedores, de abuso da boa-fé ou ignorância do contribuinte, de constrangimento na cobrança de tributos e de demora no exercício das atividades previstas em lei; proíbe-se o agente da Administração de deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias.

As normas do Capítulo VI do Código de Defesa do Contribuinte cuidam da defesa do contribuinte mediante adoção do modelo de defesa coletiva consagrado no Código de Defesa do Consumidor. Definem-se, por conseguinte, sob os mesmos termos e condições, os interesses ou direitos difusos e os coletivos, assim como os individuais homogêneos, seguidos da legitimação do Ministério Público e das associações civis para a ação judicial.

No Capítulo VII, em disposições finais, adaptam-se alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais à filosofia deste projeto de lei, como também à legislação e jurisprudência supervenientes.

O Código de Defesa do Contribuinte, como lei complementar, tem como vetores fundamentais os direitos do contribuinte e a busca da justiça fiscal. O Código é sinônimo da nova cidadania fiscal. Desta feita, é possível ingressar, com ele e sua discussão, no processo das democracias mais avançadas. Coube aos Estados Unidos da América, em 1986, a aprovação de um primeiro código dessa natureza. A

Espanha aprovou recentemente a sua lei, saudada como um marco transcendental na segurança jurídica daquela democracia.

O código tem sete capítulos e 53 artigos. Primeiramente configura os fundamentos da lei complementar, estendendo os seus efeitos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Define o conceito de contribuinte na sua acepção mais ampla abrangendo, todas as formas de sujeições passivas tributária. A proposta procura estabelecer que a instituição de tributos atenderá ao princípio da justiça tributária, considerando a justa tributação que atende aos princípios da isonomia, capacidade contributiva, eqüitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não confiscatoriedade.

As normas fundamentais são: o princípio da legalidade para exigir ou aumentar tributos pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência; leis que instituidoras de taxas deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do cidadão contribuinte; respeito à anualidade mediante publicidade que se dê dentro do ano civil anterior, é ressaltada, impedindo-se dessa forma, a circulação de periódicos ou diários oficiais em segunda edição ou ainda para conhecimento do contribuinte após o encerramento do ano civil.

Somente a lei poderá estabelecer requisitos para à fruição de imunidade tributárias, o que é da maior importância na defesa do cidadão contribuinte; fornecimento de certidões sem restrições e pleno acesso a informações; confere estabilidade e respeito à coisa julgada; veda a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para cobrança extrajudicial dos tributos.

Atende principalmente o pequeno contribuinte, o mais indefeso. Dessa forma, a partir da aprovação do Código, o Cadin passa a ser tratado como um órgão de informação e não de punição. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade e a desconsideração somente atingirá sócios que se ocultem atrás da pessoa jurídica. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio. Atende principalmente o pequeno contribuinte, o mais indefeso, aquele que não tem recursos para contratar grandes tributaristas.

Presume-se, portanto, o princípio da boa fé do contribuinte até prova em contrário. Nenhum depósito, fiança, caução ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte administrativamente, ou em juízo, como condição à defesa ou recurso do contribuinte, à exceção a garantia de execução fiscal. Com isso termina a imposição de 30% que leva o contribuinte a retirar do seu capital de giro recursos fundamentais para o exercício da sua defesa que é um legítimo direito que lhe pertence. Eliminam-se todos os tipos de coação estabelece-se justiça tributária.

O projeto diz que se a cobrança do tributo está sendo contestada judicialmente, o contribuinte tem direito a participar da licitação, mesmo em débito com a Receita. De acordo com este dispositivo, o indivíduo que nunca pagou impostos, simplesmente entra na Justiça contestando o débito, apenas para ter direito de participar de licitação. E mesmo que perca a causa já teria ganhado a licitação. Isto posto, vai exercer uma concorrência desleal, porque poderá oferecer o menor preço na concorrência, exatamente porque não pagam impostos e elegem-se, assim, sonegadores contumazes como fornecedores do governo e aprovando uma concorrência desleal com a empresa correta, que paga em dia seus impostos.

3.5.2. Pontos Negativos do Código de Defesa do Contribuinte

O contribuinte brasileiro precisa, com urgência, ser defendido da injustiça fiscal: do congelamento da tabela de Imposto de Renda, da regressividade dos impostos, do uso e abuso de medidas provisórias, da falta de progressividade, da evasão fiscal que campeia no país, e da carga tributária centrada sobre os salários e o consumo.

Infelizmente, o projeto do Código de Defesa do Contribuinte não atende a essas necessidades. Em direção oposta, ele cria uma série de entraves à já combalida capacidade de fiscalização do Estado brasileiro. O verdadeiro pagador de impostos precisa, e muito, de combate à sonegação. E a proposta do CDC caminha na contramão dessa necessidade. A pretexto de fortalecer a cidadania fiscal, a proposta do código pretende, entre outros:

- Permitir ao devedor de tributos transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito (art.14);
- Impedir a fiscalização o exame de livros e documentos relativos a tributos de competência de outra pessoa política (art.37, parágrafo único);
- Extinguir a possibilidade de flagrante a delito tributário (art. 23, parágrafo segundo);
- Impor prazos reduzidos para a fiscalização, dificultando a investigação de casos complexos e esquemas fraudulentos (art. 46, parágrafo único);
- Vedar ao fisco proceder à desconsideração da personalidade jurídica de sociedade (art.16).

Com essas medidas o código vai dificultar, ainda mais, o combate à fraude fiscal, ao narcotráfico, ao contrabando, ao crime organizado, à corrupção, ao tráfico de armas e de carros furtados, enfim a todos os grandes esquemas, ligados a máfia global que utiliza a lavagem de dinheiro.

A complexidade desses esquemas exige da Fazenda Pública uma atuação sigilosa, ágil e profunda na investigação e na fiscalização, que jamais se concretizaria com aviso antecipado ao fraudador, com prazos reduzidos para a sua conclusão, e com a impossibilidade de cruzamento das informações prestadas às diferentes esferas de governo.

Com o Código, os grandes sonegadores ganharão salvaguardas que facilitarão ainda mais sua vida, como a permissão de contratar com órgãos públicos e receber empréstimos oficiais, o que fere o princípio da igualdade na competitividade de preços.

A efetividade do sistema tributário depende fundamentalmente da eficiência da administração tributária e da eficácia do seu sistema de fiscalização. Por mais bem desenhado que seja o conjunto de leis que conforma o sistema tributário, este só responderá à concepção do legislador se existir uma máquina fiscal em condições de operá-lo e implementá-lo. Sem um fisco forte e atuante, não há garantia de justiça fiscal.

Destacam-se, a seguir, separadamente, algumas das incongruências propostas pelo Código de Defesa do Contribuinte, a partir do entendimento de CARNEIRO, em palestra proferida em novembro de 2001, no congresso da FENAFISCO, em São Paulo.

a) CONSAGRA A CONCORRÊNCIA DESLEAL

Extingue a exigência de "certidão negativa de débitos fiscais" para participação em concorrência pública e licitações, prejudicando o bom contribuinte

que paga seus impostos em dia, pois certamente seus preços serão superiores aos dos devedores contumazes que, exatamente por praticarem a sonegação, conseguem praticar preços inferiores, solapando a possibilidade da instalação de um regime econômico de livre concorrência. Portanto, este artigo serve somente ao sonegador e é contrário à sociedade.

b) ACABA COM O FLAGRANTE FISCAL

O contribuinte terá que ser avisado, com 5 (cinco) dias de antecedência, de que receberá a "visita" de um fiscal. O termo correto a ser empregado é visita, uma vez que o código proposto acaba com o flagrante. Isto não altera em nada a relação entre o fisco e o bom contribuinte, mas para o sonegador, fraudador, praticante de crimes como a lavagem de dinheiro, esse aviso é fundamental, pois, assim, ele terá tempo de esconder provas e documentos que o incriminem.

c) ENGESSA A INVESTIGAÇÃO FISCAL

Ao iniciar o procedimento fiscal junto ao contribuinte, o fiscal terá de anunciar precisamente os livros que examinará e o assunto que pesquisará. Mais uma vez, para o bom contribuinte, isso nada altera. Para o sonegador, trata-se de uma forma de impedir que a fiscalização, ao verificar seus livros, detecte fraudes, omissões, sonegações, privilegiando o infrator.

d) RESTRINGE O EXAME DE LIVROS E DOCUMENTOS

A fiscalização ficará limitada ao exame de livros e documentos restrito à área de sua competência. Isto impede, por exemplo, que o fiscal federal confira o valor declarado das vendas no livro do imposto estadual (ICMS). Esta vedação só se presta a proteger o sonegador, pois em nada afetaria o bom contribuinte que tem sua escrita em ordem. Além disso, trata-se de grave restrição ao exercício da atividade fiscal e ao combate à sonegação.

e) A CONFISSÃO DEIXA DE SER A MAIS IMPORTANTE DAS PROVAS

Não poderá ser utilizada a confissão ou declaração de culpa do contribuinte, ou seja, se durante o procedimento fiscal, o próprio contribuinte confessar irregularidades, sua confissão não servirá como prova.

f) TORNA INVIÁVEL AÇÃO FISCAL EM GRANDES CONGLOMERADOS ECONÔMICOS

O procedimento fiscal terá prazo curto e improrrogável. O mau contribuinte, que presta as informações de forma incompleta e evasiva, omite dados, dificulta e atrasa a ação fiscal, poderá lançar mão de inúmeros artifícios protelatórios, visando impedir a apuração dos fatos geradores de tributos.

Além disso, o código propõe exíguo prazo para a conclusão dos trabalhos, o que beneficiará as grandes empresas e instituições financeiras que, pela complexidade e quantidade de operações, têm ações fiscais sempre mais demoradas. Mais uma vez, o código tende a proteger os mais poderosos.

g) BUROCRATIZA A RELAÇÃO FISCO/CONTRIBUINTE

De acordo com o código proposto, o contribuinte somente prestará informações por escrito e em prazo não inferior a 5 dias, o que inviabilizará procedimentos fiscais em grandes conglomerados, uma vez que o prazo para a conclusão se restringirá a apenas 120 dias ao todo. Isso significa o impedimento à ação fiscal.

h) IMPEDE A APURAÇÃO DE CRIMES, INCLUSIVE DE LAVAGEM DE DINHEIRO, AO PERMITIR O ACESSO AOS DADOS BANCÁRIOS SOMENTE DEPOIS DE ENCERRADO O PROCESSO QUE COMPROVOU A SONEGAÇÃO FISCAL

Uma das principais evidências dos crimes de sonegação fiscal, dentre os quais se destaca a omissão de receita, bem como dos crimes de lavagem de

dinheiro (proveniente do narcotráfico, terrorismo e toda espécie de crime) é a movimentação bancária dos envolvidos. O projeto do novo código propõe que o acesso aos dados bancários dos contribuintes só seja permitido após o encerramento do processo que comprovar a existência de sonegação, ou seja, o que deveria ser uma das primeiras fontes de informação só ficará disponível após o julgamento final do processo.

Todos sabem que a lavagem de dinheiro no mundo atual é a atividade que movimenta maior volume de recursos, sendo a grande maioria de origem duvidosa. Recentemente a revista "Carta Capital" publicou alguns dados interessantes: Só a minúscula Ilha de Jersey abriga 600 bilhões de dólares em depósitos (mais do que o PIB brasileiro). Para se abrir uma empresa nos "paraísos fiscais", as taxas chegam a 15 mil dólares e uma das exigências é de que não se fixe sede física no "paraíso".

Deve-se, desta forma, questionar quem tem remetido recursos para esses locais. Certamente não são os contribuintes que pagam seus impostos e contribuem para o financiamento do Estado, mas os sonegadores que querem esconder renda. São estes que ficarão beneficiados caso esse projeto venha a ser aprovado.

i) CRIA MAIS UMA "INSTÂNCIA" PROCRASTINANDO AINDA MAIS O JÁ TÃO LENTO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O projeto institui uma "defesa prévia", sem sequer esclarecer seu significado. Considerando todas as instâncias administrativas e judiciais já existentes, esta pode ser considerada uma proposta exorbitante, visando a atrasar ainda mais a administração tributária.

j) PERMITE MANOBRAS PROCESSUAIS PARA "LEGALIZAR" A SONEGAÇÃO

Em processos de consulta, o código propõe prazo de apenas 45 dias, prorrogável uma única vez, pôr igual período para que a repartição se pronuncie. Caso contrário, prevalecerá o entendimento do contribuinte, pôr mais estapafúrdio e contrário que seja ao interesse público. Os sonegadores podem até adotar a estratégia de "entupir" a repartição com milhares de processos de uma só vez, o que inviabilizaria a análise e as respostas neste prazo restrito, pois é pública e notória a escassez de pessoal nas repartições públicas de todo o país.

k) DESAMPARA O FISCAL DIANTE DO CRIME ORGANIZADO

Veda que a fiscalização se faça acompanhar de força policial, exigindo que dependa de autorização judicial. Este dispositivo cria entrave à fiscalização e agrava o risco fiscal, pois em diversos casos a requisição de força policial se faz necessária durante a execução dos trabalhos, sendo que a exigência de ordem judicial poderá implicar na subtração de provas ou até evasão de criminosos, tendo em vista a demora do judiciário de se pronunciar sobre esses pedidos.

Trata-se de dispositivo que só favorece o sonegador e enfraquece a fiscalização.

l) ACABA COM O CADASTRO DE INADIMPLENTES

O código busca a liberalização total das relações entre o fisco e o contribuinte: ainda que a cobrança já esteja na fase extrajudicial, ou seja, depois de todas as oportunidades de defesa, percorrida toda a esfera administrativa e judicial, permanecendo ainda inadimplente, quer o código que o contribuinte tenha o mesmo acesso às linhas de crédito, aos benefícios fiscais, ficando o fisco impedido de interditar estabelecimento.

m) DIFICULTA A EXECUÇÃO FISCAL

Revoga artigos da Lei de Execução Fiscal, dificultando ainda mais a execução da dívida ativa, tornando a sonegação de impostos um grande negócio. (CARNEIRO, 2001).

Na seqüência, serão comentados os principais pontos do referido Projeto, visando delinear com maior exatidão a preponderância dos aspectos negativos do mesmo.

Ao abordar os princípios da justiça tributária, no art. 2º, o dispositivo subordina a instituição e a majoração de tributos e condições de extrema subjetividade, como capacidade contributiva, eqüitativa distribuição de carga tributária, generalidade, não-confiscatoriedade.

De acordo com o entendimento proposto pelo UNAFISCO (2002):

A subjetividade é sempre um aspecto a se evitar na formulação de normas jurídica, especialmente quando tratam de matéria tributária, dado o elevado grau de formalismo existente no direito tributário brasileiro. Assim, o subjetivismo constitui terreno jurídico pantanoso, somente se prestando ao aumento de infindáveis demandas judiciais, elevando o grau de incerteza e insegurança dos contribuintes e do Poder Público, com nefastos efeitos sobre a sociedade. Não obstante serem, em sua imensa maioria, princípios contemplados na própria Constituição, sua mera repetição, em norma infraconstitucional, sem qualquer tentativa de lhes dar um contorno mais preciso, não apresenta nenhum ganho qualitativo nas relações fisco-contribuinte, podendo, apenas, torná-la mais conflituosa, privilegiando alguns contribuintes, que passam a ter, pelo reforço da subjetividade, mais uma zona cinzenta para sustentar suas protelatórias teses jurídicas. (UNAFISCO, 2002).

No que tange à alteração de prazo de pagamento e condições de apuração de tributos proposta pelo art. 5º do Código de Defesa do Contribuinte, o dispositivo determina que apenas por meio de lei poderão ser promovidas antecipações nos prazos de pagamento ou alterações que "de qualquer forma, onerem o contribuinte", bem assim estipulados "requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário".

Deve-se ponderar, em relação a esta parte do projeto, que, os prazos de pagamento já são submetidos à reserva legal, não cabendo, portanto, nenhum reparo ao que se propõe, salvo nos casos de dilatação de prazos, por decorrência de situações de força maior, quando a exigência de lei retira da autoridade tributária

a condição de atender, com presteza, a situações emergenciais, em detrimento dos próprios contribuintes.

Ainda segundo o UNAFISCO (2002):

No que respeita às alterações que onerem, de qualquer forma, o contribuinte e às modificações de meios e modos operacionais de apuração dos débitos fiscais, a proposta implica grave restrição ao adequado exercício da administração tributária, pois a exigência de lei para tratar de temas de caráter exclusivamente operacionais retirará a necessária celeridade nas ações da autoridade fiscal. Assim, dependeria de lei a simples alteração no meio a ser utilizado para entrega de declaração, por exemplo, de formulário plano para meio magnético. Onerar de qualquer forma é demasiado abrangente, pois até pedir uma mera, porém nova, informação implica ônus para o informante, seja material (uma folha de papel, a tinta da impressora, etc.) seja temporal, ainda que esta informação decorra de mudança legislativa recente. (UNAFISCO, 2002).

O art. 7º do projeto propõe a distinção entre os impostos de competência das unidades federadas. A norma impõe diferenciação, relativa a fato gerador e a base de cálculo, para os impostos de competência das distintas unidades, de modo que possam ser objetivamente identificados.

Tal imposição, que diz respeito a aspectos vinculados à bitributação, transcende às restrições contidas na Constituição (arts. 145, § 2º, e 154, I), pois, diferentemente desta, que dizem respeito apenas a taxas e a impostos a serem instituídos, irá alcançar os impostos já existentes, podendo gerar grave conflito federativo, para qual sequer apresenta solução, pois não sinaliza com nenhum critério de precedência.

Segundo o entendimento do UNAFISCO (2002):

Ressalte-se que as bases de incidência tributária são extremamente restritas, jamais se afastando dos fatos econômicos relacionados com renda, consumo ou patrimônio. Assim, as bases de cálculo da maior parte dos impostos hoje existentes possuem, entre si, componentes comuns. Os fatos geradores do ICMS (estadual) e do IPI (federal) são muito semelhantes entre si, as bases de cálculo do ISSQN (municipal) e do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas tributadas pelo lucro presumido (federal) muitas das vezes são idênticas, o que demonstra a temeridade de instituição da norma sob exame. (UNAFISCO, 2002).

Outro ponto que deve ser destacado como aspecto negativo do projeto que propõe o Código de Defesa do Contribuinte encontra-se regulado no art 10, que assegura o direito de petição e obtenção de certidões sem comprovação de regularidade fiscal.

Entre as certidões requeridas pelos contribuintes, está a certidão negativa de débitos fiscais ou previdenciários. Interpretado literalmente. A inserção deste artigo pode levar à compreensão de que a obtenção da mencionada certidão independe da regularidade fiscal, o que constituiria um contra-senso.

Quanto à revogação ou alteração de normas tributárias, proposta no art. 11, o dispositivo estabelece que as normas jurídicas que modifiquem matéria tributária deverão indicar, expressamente, as que estiverem sendo revogadas ou alteradas, "identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta".

Novamente deve-se recorrer à opinião exposta no UNIFISCO (2002), quando se questiona, "sob a ótica da técnica legislativa, se tais informações, em especial as relativas ao objetivo das alterações e revogações devam constar do corpo da nova norma ou, como hoje ocorre, de exposições de motivos ou justificações".

Também em relação às decisões transitadas em julgado (controle difuso ou concentrado), proclamando a inconstitucionalidade de norma não implicará exigência de complementação do valor do crédito extinto anteriormente à decisão (art. 15).

Deve-se ressaltar que a norma é um estímulo às demandas judiciais, aproveitando, normalmente, aqueles de maior poder econômico. A solução adequada para a situação é a constante do art. 100 do CNT, onde o contribuinte é desonerado dos acréscimos legais, mas, não, do próprio tributo, pois este não

pertence à administração tributária nem ao contribuinte isoladamente considerado, mas à sociedade, que não pode ser onerada em proveito de interesses individuais.

No tocante à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, insita no art. 16, a norma estabelece o seguinte:

- somente poderá ser efetuada por decisão judicial;
- apenas nos casos de abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação de estatuto ou contrato social;
- alcança terceiros quando estes detenham poder de controle sobre a empresa;
- limita-se aos sócios da pessoa jurídica.

O UNAFISCO (2002) considera que este dispositivo:

estringe a desconsideração de personalidade jurídica à decisão judicial, configura limitação injustificada da ação da autoridade fiscal, além de tornar extremamente moroso o procedimento, o qual sequer é estabelecido, não identificando quem e como terá a sua iniciativa. Nesse ponto, cabe lembrar que os procedimentos não são definitivos, pois sempre resta ao contribuinte o direito de contraditá-los, administrativa ou judicialmente. Ademais, a desconsideração da personalidade jurídica implica constituição de crédito tributário sobre aquele que se acobertou. Portanto, vedar que o procedimento seja efetuado no âmbito da administração tributária significa colocar em risco a própria possibilidade do lançamento do crédito tributário devido, por força do instituto da decadência cujo prazo estará fluindo. O dispositivo não contempla os casos de abuso de forma, o mais corriqueiro dos métodos adotados. Limitar o alcance da desconsideração aos sócios é desconhecer a realidade dos fatos, pois o comum é a adoção de artifícios mediante utilização de interpostas pessoas, os denominados "laranjas". Não raro os sócios de fato não o são de direito, o que torna a norma proposta, além de restritiva do ponto de vista operacional, inócua para fins de um adequado combate às fraudes da espécie cometidas no mundo real. (UNAFISCO, 2002).

Os direitos do contribuinte elencados no artigo 19 do projeto de Lei nº 646, em seu inciso III, aventam a possibilidade de apresentação de documentos e, principalmente, alegações antes das decisões administrativas, sem nenhum limite de instância ou tempo, somente aproveita ao mau contribuinte que certamente se utilizará dessa prerrogativa para protelar a decisão;

Já no inciso IV do mesmo artigo, a condição de interessado, para fins de acesso a informações relativas a processos administrativos-tributários poderá esbarrar em aspectos vinculados ao sigilo fiscal, dada a amplitude que pode assumir aquela condição, por não possuir delimitação jurídica clara;

Deve-se destacar também o exposto no inciso X, que sugere o recolhimento de tributos na própria repartição fazendária. Na prática, este procedimento resulta impossível, por não haver a mínima segurança para o depósito de valores nas unidades administrativas, tampouco vocação para essa atividade.

UNAFISCO (2002) salienta que:

Por outro lado, tal norma implica retrocesso no sistema de arrecadação tributária, a longa data contando com eficaz participação das instituições financeiras, garantindo, pela sua capilaridade, o conforto e a segurança do contribuinte. Alternativa mais adequada aos interesses da sociedade seria a imposição de regra que adotasse o débito automático em conta-corrente bancária do contribuinte como única forma de pagamento dos tributos por ele declarados. (UNAFISCO, 2002).

No inciso XI garante-se a emissão de certidão negativa de débito no caso de extinção do crédito tributário, por qualquer de suas formas, inclusive por ter-se tornado inexigível, pois são essas as exatas e únicas condições que obrigam a expedição dessa espécie de certidão;

Já no inciso XII, o projeto preconiza a exceção ao sigilo, perante a administração fazendária, apenas para negócios, documentos e operações vinculados a tributos objeto de fiscalização constitui grave restrição ao exercício dessa atividade primordial ao combate à evasão e à sonegação fiscais. Cabe informar que a autoridade fiscal se sub-roga no dever de sigilo em relação aos dados conhecidos em decorrência do exercício da função pública. Ademais, o conhecimento dos negócios, documentos e operações são necessários não apenas

para fins de fiscalização do próprio contribuinte, mas, também, para fins de subsidiar a seleção de contribuintes e a fiscalização de terceiros.

De acordo com o inciso XIV, a não obrigatoriedade de exibição de "documento que já se encontre em poder da administração pública" não traz nenhum ganho para o contribuinte, pois este deverá mantê-lo sob guarda enquanto não prescrita as ações correspondentes, não havendo, portanto, motivo justo e relevante que justifique qualquer negativa em sua apresentação. Por outro lado, sendo a expressão "administração pública" de largo alcance, incluindo os mais diversos órgãos federais, estaduais e municipais, a norma somente poderá dificultar a ação fiscal.

Novamente deve-se retomar o contido no art. 19, que apresenta os direitos do contribuinte:

- I – ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II – poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;
- III – formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

É importante ponderar que a possibilidade de apresentação de documentos e, principalmente, alegações, sem nenhum limite de instância ou tempo, antes das decisões administrativas, somente aproveita ao mau contribuinte, que, certamente, utilizará dessa prerrogativa para protelar a decisão administrativa, retardando a cobrança dos tributos de sua responsabilidade.

Também quanto ao disposto no inciso IV do mesmo artigo, que aventa a hipótese de o contribuinte ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

novamente vislumbra-se o caráter subjetivo do projeto, em que pese a condição de interessado, para fins de acesso a informações relativas a processos administrativos-tributários, poderá esbarrar em aspectos vinculados ao sigilo fiscal, dada a amplitude que pode assumir aquela condição, por não possuir delimitação jurídica clara.

No que se refere à constituição de advogado para acompanhar todo processo, a Administração Pública não pode arcar com advogados para o contribuinte protelar o recolhimento dos tributos de sua responsabilidade. Acredita-se que não deve haver obrigatoriedade de advogado no processo administrativo, devendo ficar ao livre arbítrio do contribuinte a decisão de contratar ou não esse profissional, aliás, como atualmente acontece.

O prazo proposto pelo inciso VIII (não inferior a cinco dias) dado ao contribuinte para prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias pode ser considerado excessivamente dilatado, configurando-se como um retrocesso, devido, principalmente, nos dias atuais, em que o uso da informática requer a devida necessidade e a obrigatoriedade de celeridade das informações e das ações.

Este prazo, fixado em lei, somente beneficiará os maus contribuintes, que protelarão a atuação da Administração Tributária, como também fornecerá prazo suficiente para alterar as provas que servirão de base a constituição do Crédito Tributário e do Ilícito Penal Tributário. Ressalta-se, ainda, que as informações obtidas pelos servidores públicos, quando atuantes na Fiscalização Tributária, constantes nos devidos Relatórios, subsidiam sobremaneira a cobrança, administrativa e judicial.

Também a obrigatoriedade no sigilo dos negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização; deve-se considerar que o inciso vai de encontro a modernidade na atuação da Administração Tributária, pois os documentos utilizados por uma Administração Tributária devem ser utilizados por todos os Fiscos, já que servirão de prova para a configuração do ilícito penal tributário ou para a constituição do crédito tributário.

De acordo com o UNAFISCO (2002):

A exceção ao sigilo, perante a administração fazendária, apenas para os negócios, documentos e operações vinculados a tributos objeto de fiscalização, constitui "grave restrição ao exercício dessa atividade", primordial ao combate à evasão e à elisão fiscais. Cabe informar que a autoridade fiscal se sub-roga no dever de sigilo em relação aos dados conhecidos em decorrência do exercício da função pública. Ademais, o conhecimento dos negócios, documentos e operações são necessários não apenas para fins de fiscalização do próprio contribuinte, mas, também, para fins de subsidiar a seleção de contribuintes e a fiscalização de terceiros. (UNAFISCO, 2002).

Torna-se oportuno, também, citar textualmente o art. 20 do Projeto de Lei nº 646, que dispõe que: "A Administração Fazendária informará, semestralmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários (art. 150, §5º, da Constituição Federal)".

"Art. 150

...

"§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços."

§1º. Será especialmente informada a carga tributária incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica.

§2º. A não edição de pautas que contenham os valores e informações a que alude este artigo configura infração funcional do responsável.

A este respeito, o UNAFISCO (2002) adverte que:

Não obstante tratar-se de norma prevista na Constituição, faz-se imperioso alertar para a sua *inviabilidade técnica*, por um lado, por ser a *Administração Fazendária* integrada por diversos órgãos de distintos níveis de poder, por outro, *ser comum que mercadorias e serviços idênticos tenha cargas tributárias diferenciadas entre si, bastando, para tanto, lembrar-se das diferenciações existentes em relação ao ICMS.*

A Constituição Federal determina que o consumidor seja informado sobre os impostos incidentes sobre mercadorias e serviços. O projeto transcende a

Constituição Federal, pois esta cita *carga tributária*, que significa a porcentagem, correspondente aos tributos, do preço final dos produtos, seja mercadorias ou serviços (já excluídos os créditos a que o sujeito passivo tem direito) , (UNAFISCO, 2002).

A inovação sugerida pelo parágrafo único do art. 28 sugere que a não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato. Desta forma, protelam-se os efeitos da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, já que instaura a defesa prévia nas autuações, diminuindo a celeridade da Administração Tributária, podendo, inclusive, levar o mau contribuinte a esquivar-se da responsabilidade de sua obrigação, através, por exemplo, de uma mudança de domicílio.

Ao considerar-se o "duplo grau de deliberação" e todas as instâncias existentes na esfera judicial, a instituição dessa instância prévia é, no mínimo, exorbitante, por ultrapassar o limite da razoabilidade, não se vislumbrando nenhum ganho efetivo para o contribuinte.

A Administração Tributária tem a sua atividade totalmente vinculada, portanto, quando o servidor verifica a infração a lei deve de imediato realizar a autuação, sob pena de Responsabilidade Funcional. Sendo assim, cabe frisar que este procedimento acarretará mais um penoso encargo para a Administração Tributária, cujos recursos são notoriamente escassos, além de, em casos extremos, poder implicar a decadência do crédito tributário. Novamente, deve-se esclarecer que o interessado poderá impugnar a autuação sofrida, tanto na esfera administrativa como na judicial, e que para os excessos cometidos existe, inclusive, a previsão de Ilícito Penal.

A exigência de autorização judicial para que a autoridade fiscal se faça acompanhar de força policial na realização de diligências, eleva, sem nenhum

motivo plausível, a insegurança no exercício da atividade fiscalizadora, principalmente em situações de risco iminente.

Ressalte-se que a legislação vigente já contempla mecanismos que garantem os direitos do contribuinte, penalizando com rigor os casos de desvios de poder e finalidade praticados por agentes públicos.

O agente da administração pública, principalmente a tributária, é obrigado a pautar a sua atuação pela vinculação à lei, sendo assim este deve comunicar a ocorrência de ilícito penal tributário assim que possuir a ciência do mesmo.

Em primeiro lugar, não se sabe a que espécie de sigilo se refere a norma, fiscal, financeiro, de correspondência etc. por outro lado, cabe mencionar que, nas situações de fato, a exceção será a regra. pois a regra é que as informações decorrentes da quebra de sigilo sejam provas de irregularidade e, portanto, em matéria tributária, imprescindíveis para o lançamento, o qual, notoriamente, precede ao processo administrativo.

O UNAFISCO (2002) assegura que “a dependência de autorização judicial para fins de quebra de sigilo bancário configura séria restrição à atividade fiscalizadora do estado”, uma vez que existe a possibilidade do lapso temporal favorecer a *fuga* do agente que praticou o ilícito penal tributário.

É imperioso alertar para a inviabilidade técnica da proposta contida no artigo 20, que sugere a informação semestral, por parte da Administração Fazendária, da carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários.

Por um lado, a Administração Fazendária é integrada por diversos órgãos de distintos níveis de poder, por outro lado, constitui exercício tecnicamente complexo aferir-se a efetiva "carga tributária" de cada mercadoria ou serviço, em virtude da

natureza do sistema tributário vigente e das diversas hipóteses de benefícios fiscais existentes.

Quanto aos procedimentos vinculados à intimação do contribuinte, propostos no art. 23, o UNAFISCO(2002) alerta que:

O dispositivo admite, em seu § 4º, que a intimação se dê por meio de publicação oficial apenas na hipótese de "interessados indeterminados". Entretanto, cabe admitir-se essa modalidade também para os casos em que o "interessado" não seja localizado no endereço por ele informado como de seu domicílio, despidendo salientar que pode parecer temerário restringir formar de intimação, em um contexto de franca evolução tecnológica dos meios de comunicação. (UNAFISCO, 2002).

Nesta mesma linha de pensamento, é importante destacar os efeitos de processos administrativos ou judiciais pendentes, a partir da análise do art. 26.

O dispositivo estabelece que a existência de processo administrativo ou judicial pendente não impede a fruição de benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros, o acesso a linhas oficiais de crédito ou a participação em licitações.

Acrescenta-se ainda que norma deve restringir-se às hipóteses em que o processo implique suspensão da exigibilidade, sob pena de contrair o disposto no § 3º do art. 195 da Constituição Federal.

Outro ponto controverso do projeto que prevê o novo código consiste na Defesa prévia antes da autuação do contribuinte, de acordo com o disposto no art. 28.

Deve-se considerar o "duplo grau de deliberação" contido no art. 27 e todas as instâncias existentes na esfera judicial. Sendo assim, a instituição dessa instância prévia parece exorbitante, não se vislumbrando nenhum ganho efetivo para o contribuinte. Acresce-se, outrossim, um ônus desnecessário para a Administração Fiscal.

No que tange à compensação de créditos tributários, inserida no art. 29, deve-se, antes de tudo, excluída a expressão " correção monetária", por inexistente em uma economia desindexada, como a do País. Por outro lado, conforme entendimento do UNAFISCO (2002):

"A fluência dos juros a partir da decisão definitiva que haja reconhecido o crédito prejudica o contribuinte, se comparada a norma proposta com as regras atualmente em vigor, que, em geral, adota como termo inicial da contagem dos juros a do pagamento indevido ou a maior."

É princípio do Direito Tributário que equívocos da Administração Tributária não podem resultar em desoneração do tributo devido. Nesse sentido, a solução adequada para a situação que se pretende solucionar nos arts. 31 e 32 do projeto do novo código é a constante do art. 100 do Código Tributário Nacional, quando a desoneração alcança, tão somente, os encargos legais relativos a multa e juros. Nesse sentido, não se justificam as normas constantes do inciso III e parágrafo único do art. 31 e do § 1º do art. 32, por privilegiarem o indivíduo, em detrimento da coletividade.

Por outro lado, a divulgação das "respostas às consultas" podem se dar por outros meios tecnologicamente mais avançados, como a Internet, além dos " jornais oficiais" e "periódicos".

Destaca-se, também, que a imprecisão e a subjetividade da norma pode colocar em risco as legítimas pretensões da Administração Tributária, pois permitirá ao contribuinte protelar, ou mesmo evitar, o prosseguimento dos procedimentos e processos, bastando, para tanto, discutir, administrativa e judicialmente, o que representa "o menor ônus possível".

A exigência de que as "técnicas presuntivas" somente entrem em vigor trinta dias após a edição de norma reguladora, segundo a proposta do artigo 35, para que o contribuinte "possa, se for o caso, impugnar sua aplicação", cria, na prática, mais uma dentre as diversas instâncias de reclamações e recursos que se busca colocar à disposição do contribuinte, aumentando as possibilidades de medidas protelatórias, sem nada concorrer para uma relação fisco-contribuinte mais adequada e equilibrada.

Ademais, as técnicas presuntivas que onerem a imposição tributária subordinam-se aos princípios constitucionais da anterioridade e, no mais das vezes, da anualidade ou da noventena.

Nas vedações impostas à Administração Tributária pelo art. 37 do Projeto de lei nº 646, não se justifica a prévia defesa, nos casos de bloqueio, suspensão ou cancelamento de inscrição do contribuinte, por se tratar de instância desnecessária;

O inciso IV refere-se a reter documentação "além do tempo estritamente necessário" e pressupõe mais uma norma de elevado grau de subjetividade, em nada acrescentado de positivo para as partes envolvidas;

O inciso V do art. 37 refere-se à exigência de autorização judicial para que a autoridade fiscal se faça acompanhar de força policial na realização de diligências .

Eleva-se, assim, sem nenhum motivo plausível, a insegurança no exercício da atividade fiscalizadora, principalmente em situações de risco iminente. Ressalte-se que a legislação vigente já contempla mecanismos que garantem os direitos do contribuinte, punindo com rigor os casos de abuso de poder e outros desvios funcionais praticados por agentes públicos.

Também a respeito dos princípios a serem obedecidos pela Administração Fazendária, constantes no art. 39, deve-se afirmar que possuem também um elevado grau de subjetividade, sem qualquer tentativa de lhes atribuir um mínimo de precisão, apenas abrindo flancos para o desenvolvimento de novas teses jurídicas protelatórias.

Quanto à ação penal e de quebra de sigilo, proposta pelo art. 43, o dispositivo estabelece que a ação de quebra de sigilo somente poderá ser proposta "após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal", salvo quando essa quebra seja "essencial à comprovação da irregularidade em apuração".

A análise proposta pelo UNAFISCO (2002) alerta que:

Em primeiro lugar, não se sabe a que espécie de sigilo se refere a norma, fiscal, financeiro, de correspondência etc. Por outro lado, cabe mencionar que, nas situações de fato, a exceção será a regra, pois o normal é que as informações decorrentes da quebra de sigilo sejam provas de irregularidade e, portanto, em matéria tributária, imprescindíveis para o lançamento, o qual, notoriamente, precede ao processo administrativo. Ademais, a dependência de autorização judicial para fins de quebra de sigilo bancário configura séria restrição à atividade fiscalizadora do Estado. (UNAFISCO, 2002).

O art. 46 do projeto sinaliza a necessidade de se estabelecer o termo de início de fiscalização. Esta indicação, no termo de início, do objeto da fiscalização é, na prática, inviável, por ser comum que infrações sejam identificadas no decurso da ação fiscalizadora. Portanto, a norma apenas privilegia o infrator.

Novamente deve-se recorrer à posição do UNAFISCO (2002), quando se assevera que:

A norma estimula as demandas judiciais coletivas contra a fazenda Pública, ao desonerar os litigantes de diversos encargos exigíveis nas ações comuns. Por outro lado, tais demandas, quando não expressamente autorizadas pelos respectivos contribuintes resultam, quando perdedoras, em graves problemas, tanto para a Administração tributária como para os contribuintes, por conta da incidência de acréscimos legais e multas, de mora ou punitivas, como recentemente ocorrido em relação a ações civis públicas impetradas pelo

Ministério Público da União, contra a CPMF, que, derrotada nos tribunais superiores, sujeitaram os "representados compulsórios" aos referidos encargos legais. (UNAFISCO, 2002).

O inciso I do art. 50 do projeto de lei nº 646/99 propõe a revogação do art. 193 do CTN. O dispositivo revoga a exigência de prova de quitação de tributos antes de proferida sentença de julgamento de partilha ou adjudicação. Tal norma visa resguardar os interesses da Fazenda Pública, constituindo sua revogação um privilégio individual, em detrimento da coletividade.

Também no que tange ao estabelecimento de prazos, considera-se que os diversos prazos estabelecidos ao longo do projeto são insuficientes, não por inércia ou desleixo da Administração Tributária ou de seus funcionários, mas por razões justas, implicando perda coletiva e indevido ganho individual, sendo, ademais, inadequada a sua fixação por meio de lei complementar.

No caso da fiscalização, o prazo estabelecido, principalmente por não considerar, na sua contagem, os procedimentos protelatórios do contribuinte, bem assim aspectos relativos ao porte da empresa, à quantidade de períodos a serem fiscalizados e a complexidade dos fatos a serem verificados, poderá ser insuficiente para a realização do procedimento fiscal.

Relativamente aos prazos processuais, devem, ao menos, ser ressalvadas as hipóteses de procedimentos protelatórios do contribuinte.

O Art. 47 assegura que a defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

A este respeito o UNAFISCO (2002) assim se manifesta:

se todos os que recorrem ao judiciário estão sujeitos a serem condenados ao pagamento dos honorários, das custas e das despesas processuais, por que não os maus contribuintes. A norma *estimula as demandas judiciais coletivas contra a fazenda pública, ao desonerar os litigantes* de diversos encargos exigíveis nas ações comuns. Tais demandas, *quando não expressamente autorizadas pelos respectivos contribuintes*, resultam, quando perdedoras, em *graves problemas*, tanto para a administração tributária como para os contribuintes, por conta da incidência de acréscimos legais e multas, de mora ou punitivas. (UNAFISCO, 2002).

De acordo com o art. 50 do projeto em análise, ficam revogados:

I – o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art.193 - Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

Destarte, pode-se considerar como inadmissível que a Administração Pública beneficie o mau contribuinte em detrimento daquele que mantém em dia as suas obrigações tributárias. Este dispositivo privilegiará o mau contribuinte, favorecendo a concorrência desleal, desestimulando o contribuinte adimplente, na medida em que aquele que sonegou poderá oferecer preços menores dos seus produtos ou serviços.

Da mesma forma, a revogação dos Artigos da Lei de Execução Fiscal nivela a Fazenda Pública ao patamar dos contribuintes, quando esta deveria gozar de prerrogativas que a diferenciasse, já que é responsável pela defesa dos interesses de uma coletividade, a sociedade brasileira.

Em conjunto, estas revogações dificultarão sobremaneira a Execução da Dívida Ativa, comprometendo ainda mais os Cofres Públicos, preocupação de toda a sociedade.

Cabe lembrar que a Dívida Ativa da União atinge no momento aproximadamente R\$ 270 bilhões de Reais (Receita Federal e INSS), assim a retirada destas garantias da Fazenda Pública agravará ainda mais esta situação.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A iniciativa de se estabelecer direitos e garantias para os contribuintes deve ser vista como algo extremamente positivo, atribuindo maior transparência e segurança nas relações entre a Administração Tributária e seus administrados, porquanto fundamento indispensável ao exercício da cidadania fiscal.

Entretanto, em se tratando de regras que, sob o ponto de vista prático, resulta no estabelecimento de prerrogativas individuais, tal iniciativa deve se revestir de maior cautela, para que não se criem restrições ao exercício das atividades voltadas à garantia dos interesses coletivos, os quais devem prevalecer.

Sob esse prisma, seria mais adequado, para se garantir um perfeito equilíbrio entre os interesses individuais e os coletivos, nem sempre convergentes, que um projeto que pretenda proteger os direitos dos contribuintes abordasse também suas obrigações, principalmente em relação ao dever de prestar informações à autoridade fiscal, inclusive a respeito de movimentações financeiras próprias e de terceiros, dando condições a um efetivo combate à evasão e à sonegação fiscais.

Parece claro, diante das evidências apresentadas pelo contexto sócio-econômico-político que o momento atual da administração pública brasileira sinaliza, que a reforma tributária, anseio de grande parcela da população, ainda não é uma realidade.

Nesse ambiente de constantes discussões e permeados de indefinições, surge o projeto de CDC, como sucedâneo oportuno. Trata-se, sem dúvida, de importante liame do relacionamento entre a administração tributária e o contribuinte.

Não obstante, em se tratando de proteção para o contribuinte, o dispositivo legal analisado neste trabalho teve seus objetivos frustrados, uma vez que parece aos autores da pesquisa que o Código de Defesa do Contribuinte aprisiona a administração tributária, castrando seus poderes, diante de uma situação de extrema incidência de evasão fiscal.

Na verdade o projeto do CDC trata apenas de proteção daquele que é obrigado a apenas recolher os impostos aos cofres públicos e não do verdadeiro contribuinte, aquele que adquire os produtos e serviços onerados pelos tributos, este o consumidor, o verdadeiro contribuinte.

Desta forma, a tão desejada reforma tributária não toca no que oprime efetivamente o contribuinte brasileiro, qual seja a edição avassaladora de normas tributárias, substancialmente por medidas provisórias que se eternizam. Deve-se destacar que se situam como alvos certos desta opressão o assalariado e o consumidor, verdadeiro contribuinte, que termina absorvendo a carga tributária absurda, embutida no preço final dos bens e serviços.

O projeto do Código de Proteção ao Contribuinte visou estabelecer mecanismos de proteção excessiva para o planejamento tributário. Vale dizer, o projeto de CDC depõe, em grande parte, contra a ação da administração tributária, criando uma série de obstáculos para que se prove a existência de irregularidades tributárias. Dá-se segurança à ousadia dos sonegadores.

Resta, portanto, pretender que o Código de Defesa do Contribuinte não consagre o aprisionamento da administração tributária, diante da elevada incidência de sonegação existente no país.

Os aspectos negativos que foram enfatizados no decorrer da análise realizada apontam para uma certa tendenciosidade de interpretação, elástica quanto ao direito de ocultar-se, estreita quanto ao dever de informar; segundo o entendimento proferido por UNAFISCO (2002), bem como a invocação descabida de direitos individuais para evadirem-se os contribuintes do dever de informar. Ao estipular prerrogativas individuais, enseja a restrição aos exercícios das atividades voltadas às garantias dos interesses coletivos, de toda a sociedade, em benefício da qual os tributos são instituídos e cobrados.

A despeito de ter se inspirado no direito estrangeiro para sustentar a proteção das garantias individuais; o legislador brasileiro, ao propor o Projeto de Lei que institui o Código de Defesa do Contribuinte deixou de atender ao propósito de favorecer o interesse geral, evidenciando uma inversão de valores à medida que a proteção dos direitos de cada indivíduo está acima de seus deveres.

Deve-se enfatizar também que a maior parte das proposições não encerra eficácia própria, dependendo de legislação complementar, e, por isso, não contém compromissos objetivos claros. Em alguns pontos importantes, observa-se que o dispositivo analisado pretendeu alterar norma permanente com base em circunstâncias meramente conjunturais.

Diante do panorama sócio-político brasileiro, resta evidenciado que todo contribuinte gostaria que houvesse uma lei eficaz, coibidora de abusos que a Administração Tributária pudesse cometer contra os seus direitos, que servisse ao mesmo tempo para que estes cidadãos pudessem controlar e avaliar a legalidade, a economicidade, a efetividade, a eficiência, a moralidade e a legalidade das ações do Estado.

Ademais, o exercício dos direitos e garantias individuais não impede o direito da Administração Tributária à informação de todas as pessoas, jurídicas ou físicas, contribuintes ou não, sendo as mesmas prontamente prestadas.

Convém ainda ressaltar que um combate efetivo à sonegação fiscal pode ensejar, a médio e longo prazos, uma redução na alíquota média de tributação da economia. Desta forma, urge assegurar ao Estado, instrumentos para que possa cobrar os impostos devidos pelos setores acobertados pelo sigilo bancário e outras formas legais, que impedem uma atuação mais eficiente da Fiscalização nestas áreas.

O respeito aos direitos individuais é justo e deve ser assegurado pela lei, mas sem limitar de forma irracional a ação do Estado, já que este não defende somente os direitos individuais, mas principalmente os direitos de toda a sociedade.

O contribuinte tem o direito de ser tratado profissionalmente, com justiça, com presteza e de forma cortês. A Administração Tributária, por sua vez, tem a obrigação de proteger os direitos do contribuinte, de modo que ele tenha a máxima confiança na integridade, eficiência e imparcialidade do sistema tributário nacional.

Do ponto de vista da ética fiscal e da educação tributária, o contribuinte brasileiro não pode mais ser deixado de lado, no tocante ao seu processo de conscientização.

Neste ponto, deve-se afirmar que o Código de Defesa do Contribuinte não pode ser considerado um avanço real no panorama jurídico pátrio, uma vez que projeto ora em análise não defende o verdadeiro contribuinte - o cidadão consumidor - quem efetivamente paga os tributos. O comerciante e o prestador de serviços são meros repassadores de recursos, contribuintes de direito. Resta concluir que é

preciso criar instrumentos de defesa do contribuinte de fato, o qual, além de arcar com o ônus tributário, ainda é prejudicado quando não recebe os devidos serviços públicos, em razão da sonegação.

Neste sentido, deve-se acrescentar que o contribuinte de direito já está protegido por um extenso e amplo rol de direitos e garantias elencados pela Constituição Federal de 1988, através da limitação do poder de tributar dos entes federados (arts. 150 e 152). Bastaria, outrossim, dar efetividade aos direitos do verdadeiro contribuinte, coibindo e combatendo a evasão fiscal, sendo fundamental nesse contexto o fortalecimento da Administração tributária para que esta possa cumprir o seu dever.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, J. B. Torres de. **Da execução fiscal e do crime de sonegação fiscal** – teoria, formulários, jurisprudência e legislação. 8 ed. Editora de Direito, São Paulo, 1997.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito Civil**. 5 ed. Coimbra:Reais, 1994.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BASTOS, C.R. **Curso de direito constitucional**. 15 ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, A A .**Teoria geral do direito tributário**. 3 ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, J.S.M. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

CARDOSO, Rose Mairie H. (org) **Tributação**. CENPRE, Curitiba, 2002.

CARNEIRO, Maria Lúcia Fattorelli. **Código de Defesa do Contribuinte**. Palestra proferida no Congresso da FENAFISCO. São Paulo, 27/11/2001.

CARRAZA, R.A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1981.

CARVALHO, P.B. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito Tributário - fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **ICMS – Incentivos – conflitos entre estados – interpretação**, in Revista de Direito Tributário nº 66, 1994.

COELHO, S.C.N. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6 ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2001.

_____. **As espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições**, in Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte: 1999.

DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. 6 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

DERZI, M.A. M. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed., São Paulo: Forense, 1999.

DICIONÁRIO CULTURAL DA LÍNGUA PORTUGUESA. 6 ed. Curitiba: Grafipar, 1989.

DICIONÁRIO AURÉLIO ELETRÔNICO - século XXI, Rio de Janeiro: Nova Fronteira e Lexicon Informática, 1999. CD ROM versão 3.0.

DICIONÁRIO MICHAELIS – **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo, Melhoramentos, 1998.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999. 5 Edição. USP/ESALQ-DEAS E CEPEA, ANO XV, número 172, março/abril de 2001.

KERLINGER, F. N. **Metodologia de pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo, EPU:EDUSP, 1980.

LAKATOS, E. M. e MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991. 3 ed. revista e ampliada.

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 16 ed. 1999.

MENDES, João de Castro. **Introdução ao Estudo do Direito**. Lisboa: Artes Gráficas, 1994.

POLIS. **Enciclopédia Verbo da sociedade e do Estado**. Vol II, Lisboa: Verbo, 1984.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2 ed. São Paulo, Atlas, 1989.

RUIZ, J.A. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 2 ed. Atlas, São Paulo, 1989.

SILVA, E. L. e MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2000.

TRUJILLO FERRARI, A. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

UNAFISCO. **Código de defesa do Contribuinte**. Disponível em: www.unafisco.org.br. Acesso em 29 de setembro de 2003.

6. ANEXOS

ANEXO I – PROJETO DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 646, DE 1999 - COMPLEMENTAR

Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências.

Capítulo I - Das Disposições Preliminares

Capítulo II - Das Normas Fundamentais

Capítulo III - Dos Direitos do Contribuinte

Capítulo IV - Das Consultas em Matéria Tributária

Capítulo V - Dos Deveres da Administração Fazendária

Capítulo VI - Da Defesa do Contribuinte

Capítulo VII - Das Disposições Finais

Justificação

O Congresso Nacional decreta:

Capítulo I - Das Disposições Preliminares

Art. 1º. Esta lei complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 24, inciso I e seu § 1º e 146, incisos II e III da Constituição Federal).

§ 1º. São contribuintes para os efeitos desta Lei Complementar e para os das leis federais estaduais, municipais e do Distrito Federal que dela decorram, as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias além do referido no art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

§ 2º. Estão sujeitos as disposições desta Lei Complementar, também, os agentes da retenção dos tributos os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

Art. 2º. A instituição ou majoração de tributo atenderá aos princípios da justiça tributária.

Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atendeu aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Art. 3º. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão, reconhecidos pela administração fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Capítulo II - Das Normas Fundamentais

Art. 4º. A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Art. 5º. Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III alínea b e art. 195, § 6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

Art. 6º. As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º. Os impostos atribuídos a competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

Art. 8º. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributáveis previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, § 7º da Constituição Federal.

Art. 9º. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no *caput* quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas a e b, da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias principais ou acessórias.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art. 12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

Art. 14. É vedada, 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.

Parágrafo único. Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§ 1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§ 2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§ 3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário.

Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

§ 1º. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.

§ 2º. Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

Capítulo III - Dos Direitos do Contribuinte

Art. 19. São direitos do contribuinte:

I - ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

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

IV - ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter visto obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

V - fazer-se assistir por Advogado;

VI - identificar o servidor de repartição fazendária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII - receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

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

IX - ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

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

XI - obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;

XII - receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

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

XIV - não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder da administração pública;

XV - receber da Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte em idênticas situações.

Art. 20. A Administração Fazendária informará, semestralmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários (art. 150, § 5º, da Constituição Federal).

§ 1º. Será especialmente informada a carga tributária incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 2º. A não-edição de pautas que contenham os valores e informações a que alude este artigo configura infração funcional do responsável.

Art. 21. O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel e valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 42 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§ 1º. A intimação deverá conter:

I - a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II - a finalidade da intimação;

III - a data, hora e local de comparecimento;

IV - informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V - informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI - a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º. A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto á data de comparecimento.

§ 3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§ 6º. O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das finanças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou

financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações.

Art. 27. São assegurados, nos processos administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§ 1º. A segunda instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração e dos contribuintes.

§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o caput deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

Capítulo IV - Das Consultas em Matéria Tributária

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I - as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente sob pena de responsabilização funcional;

II - a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III - a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§ 1º. A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§ 2º. As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte.

Capítulo V - Dos Deveres da Administração Fazendária

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial.

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

Parágrafo único. A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição, à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

I - recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II - induzir, por qualquer meio, a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV - reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V - fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

VI - divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes

restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária não poderá deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 39. A Administração fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

- I - atuação conforme a lei e o Direito;
- II - atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;
- III - objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;
- IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
- V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;
- VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior aquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse públicos;
- VII - indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;
- VIII - observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;
- IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;
- X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam recursos administrativo-tributários;

IV - decorram de reexame de ofício;

V - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§ 1º. A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º. É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§ 3º. A motivação das decisões de órgãos, colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

§ 1º. A tramitação do processo administrativo suspende a fluência do lapso prescricional penal.

§ 2º. O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo-tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.

Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§ 1º. A execução fiscal em desacordo com o disposto no caput deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§ 2º. A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o caput deverá constar o prazo máximo para a ultimação das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

Capítulo VI - Da Defesa do Contribuinte

Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§ 1º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I - interesses ou direitos difusos, a lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§ 2º. Para os fins do § 1º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I - o Ministério Público; e,

II - as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidos por esta lei, dispensada a autorização assemblear.

§ 3º. O requisito de pré-constituição a que se refere o § 2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§ 4º. Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

§ 5º. Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 48. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e

efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

Capítulo VII - Das Disposições Finais

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 174. (...)

Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se:

I - pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80); (...).!”

Art. 50. Ficam revogados:

I - o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

II - § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Art. 51. O caput e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos. (...)

§ 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.”

Art. 52. Esta lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

Art. 53. Revogam-se as disposições em contrário.

Justificação

O projeto de "Código de Defesa do Contribuinte" abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, de origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito.

2 - A justa compreensão do que aqui se propõe, para daí extrair o quanto a sociedade civil tem o direito de ver e sentir da ação estatal exige um repensar crítico de métodos e presunções do direito público. O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania, já o fizeram há séculos ou décadas.

Não se cuida de interpretar nossa Carta Magna, mas de construí-la. Se na interpretação circunscreve-se o aplicador a compreender a norma para torná-la coerente com o sistema positivado no qual se insere, e daí extrair a solução do caso concreto, já na construção seu trabalho é reler a Constituição em face dos novos fatos políticos e das novas demandas sociais para sobre eles projetar os princípios fundamentais implícitos da Carta e, destarte, dar-lhes solução justa sem ruptura institucional, sem cismas sociais e sem a necessidade de sucessivas e infundáveis emendas.

Mediante construção o legislador, assim como o intérprete e o aplicador da lei, não só reconstituem os e mecanismos de igualdade jurídica concebidos pelo constituinte originário, como também, e mais fundamentalmente, revivificam os ideais de justiça social da sociedade civil.

Foi esta leitura construtiva da Constituição, como meio de sua renovação constante, que tornou possível, às sociedades libertárias que inspiraram o constitucionalismo moderno, responder às demandas advindas com o tempo. Não se pode admitir, sob pena de confissão de fracasso, que não tenha tido idêntica vontade o constituinte brasileiro de 1988.

De outra parte, há que se ter presente que vive hoje o mundo a era dos direitos legislados. A cidadania não se satisfaz mais com meras declarações de direitos. Assim, a Constituição brasileira tornou expresso que "as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata" (art. 5º, § 1º). Logo está o tempo de ter o cidadão seus direitos fundamentais subordinados à discricionariedade do Estado mediante cláusulas de eficácia contida ou não auto-aplicáveis ou apenas programáticas.

Os regimes de liberdade sempre rejeitaram essa visão positivista radical que caracterizou os regimes autoritários da democracia formal. Não há mais no mundo moderno da cidadania ativa, no qual definitivamente se insere o Brasil, espaço para constituições semânticas, nas quais sobre a cidadania pende a espada de Dâmocles nas mãos dos dirigentes de plantão. Tanto somos parte dessa universalidade dos direitos que em 1988 dispôs o constituinte que "os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte" (art. 5º, § 2º).

3 - Igualmente indispensável ter presente que o projeto não se limita a reevitar os direitos e garantias fundamentais plasmados na Constituição, mas, também e principalmente, deles extrair seus consectários necessários para, daí, em passo seguinte, condicionar a interpretação e a jurisprudência do direito tributário. Por isso mesmo, este Código põe fim a rixas doutrinárias e resolve divergências de jurisprudência, harmonizando a aplicação do direito com o objetivo de conferir previsibilidade e estabilidade à relação jurídica do contribuinte com o Fisco.

Nesse espírito, não se ocupa o projeto, salvo o explicitado em suas disposições finais, em revogar ou reescrever disposições do Código Tributário Nacional. Não se pode perder de vista que, concebido embora sob o influxo democrático da Constituição de 1946, o direito tributário brasileiro codificado em 1966, particularmente nas relações do Fisco com o contribuinte, foi implementado sob as condições autocráticas das Cartas de 1967 e 1969. Daí o propósito do Código de Defesa do Contribuinte de interpretar o direito tributário nacional nos moldes libertários da Constituição de 1988 e da jurisprudência dela resultante, cuja sede é a

sociedade civil, e cujo objeto maior é harmonizar, sob condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado.

A destinação exata desde projeto, por conseguinte, se põe na forma do art. 2º, § 2º, da Lei Introdução ao Código Civil: "A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior." É, pois, um projeto que encerra lei de caráter explicativo, para o fim de submeter o direito vigente, consolidado e expandido em um regime político autocrático, ao sentido democrático e ao espírito libertário da Constituição de 1988. Desta, da evidente prevalência dos direitos humanos e da concepção de uma sociedade civil controladora e legitimadora do Estado, decorre a obrigação do Congresso Nacional de conferir eficácia construtiva ao direito anterior, recepcionado em 1988, mediante exegese compatível com os comandos normativos objetivos da Lei Maior.

II

4 - O presente projeto de lei complementar torna eficaz, na relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, a ordem de valores normatizados no sistema constitucional brasileiro.

No que complementa e explica, para tornar substantivamente eficaz, os dispositivos constitucionais sobre a declaração de direitos fundamentais do contribuinte e sobre os princípios de justiça fiscal condicionadores da tributação, põe a sociedade civil em pé de igualdade legal com os gerentes estatais na busca e consecução dos grandes ideais de justiça social e redistribuição da riqueza mediante a tributação. Em outras palavras, cuida de sistematizar e unificar as regras referentes ao estatuto do contribuinte.

5 - Assiste-se, nesta virada de século, a um extraordinário fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética. Nessa perspectiva os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. A Constituição de 1988 dedica todo um capítulo (art. 150 a 152) às limitações ao poder de tributar, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado e que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º.

As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade e abertura, necessitam de complementação na via legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo.

Por outro lado reafirma-se a preocupação com a justiça fiscal, que, sendo especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem.

Esses dois vetores - os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal, passam a vincular o direito hodierno no plano nacional e no internacional. Alguns tratados, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica - 1969), dispõem sobre os direitos básicos dos contribuintes. Nos Estados Unidos foi aprovada, em 30 de julho de 1996, a Declaração de Direitos do Contribuinte II (Taxpayer Bill of Rights II), que alterou o Código de Rendas Internas de 1986 (Internal Revenue Code) para fortalecer a proteção aos contribuintes.

Na Espanha publicou-se a "Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyebtes" - LDGC (nº 1/1998, de 26 de fevereiro), que "regula os direitos e garantias básicas dos contribuintes em suas relações com as Administrações tributárias" e que, segundo sua Exposição de Motivos, constituiu "um marco de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica característico das sociedades democráticas mais avançadas, permitindo, ademais, aprofundar a idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes, com a finalidade de favorecer a estes o melhor cumprimento voluntário das obrigações".

6 - O Código de Defesa do Contribuinte, que ora se propõe, tem, por conseguinte, o objetivo de fortalecer a cidadania fiscal, complementando as normas constitucionais pertinentes e compatibilizando a legislação brasileira com a internacional num momento de globalização e expansão das economias nacionais.

III

7 - Destaque-se, de início, algumas disposições que, no projeto, mais afetam a relação do cidadão-contribuinte com Fisco e mais demandam o repensar de práticas consagradas no nosso direito público.

A cláusula que conceitua justiça tributária como aquela que "atenda aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade (art. 2º, parágrafo único). São parâmetros para a validade dos tributos, tanto para o Fisco que o institua, quanto para o contribuinte que o conteste. Sua abstração cederá à eficácia no exame de cada caso concreto, seja no plano administrativo ou no processo judicial.

Tal norma, em combinação com aquelas que dispõem sobre o processo administrativo-tributário e a fundamentação dos atos da Administração Fazendária, abre campo novo à relação do cidadão com o agente estatal.

8 - A explicitação de que o exigir ou aumentar tributo somente se dará mediante lei (Const. Fed., art. 150, inciso I) "pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária" (art. 4º). Mas do que a legalidade formal, também a transparência, a moralidade e a economicidade (Const. Fed., art. 37, caput) na relação de direito entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

9 - O respeito à anualidade (Const. Fed., art. 150, inciso III, alínea b) mediante publicidade que se dê, efetivamente, dentro do ano civil anterior ao da exigibilidade, mediante circulação dos diários oficiais até 31 de dezembro, com acesso aos assinantes e ao público em geral, donde inválidas as ficções de circulação com data retroativa do periódico (arts. 5º e 9º).

10 - A identificação diferenciada dos fatos geradores e das bases de cálculo dos impostos atribuídos à competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de sorte a evidenciar a inexistência, ainda que indireta, da bitributação (art. 7º).

11 - A explicitação do serviço prestado ou posto à disposição do obrigado e do exercício do poder de polícia que justifiquem a criação de taxas (art. 6º).

12 - Crucial à nova cidadania e à construção constitucional é a disposição de que "os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual,

municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão" (art. 15.)

Cuida-se de conferir estabilidade e previsibilidade à relação jurídica já consolidada entre o contribuinte e o Fisco. Vale dizer, extinto embora o crédito tributário, ou usufruída uma vantagem fiscal qualquer, estará o contribuinte sujeito a ter que pagar a mais, ou a se desfazer e a compensar monetariamente a vantagem fiscal, se, a qualquer momento, em futuro incerto e não sabido, vier o Judiciário a declarar inconstitucional a lei vigente ao tempo de consolidação da relação tributária.

Está consagrado na nossa cultura jurídica que a lei declarada inconstitucional, mediante decisão final do Judiciário, é nula desde sua edição, não se convalidando qualquer ato sob ela praticado. Não contempla, a jurisprudência, a hipótese de o Judiciário, particularmente as cortes constitucionais, poderem, caso a caso, mediante juízo de oportunidade política e conveniência social, em face dos valores acolhidos na Constituição mesma, dentre eles, sem dúvida, a estabilidade e previsibilidade da lei e das relações dela legitimamente extraídas, declarar a inconstitucionalidade, com efeito, para o futuro.

Este o passo de construção constitucional. Por que não acolher o Judiciário brasileiro a experiência de outros sistemas constitucionais, mais antigos, mais estáveis e culturalmente mais prestigiosos, nos quais as cortes constitucionais adotam tal procedimento? São clássicos e inúmeros os precedentes, até mesmo no campo do direito penal e processual penal, e, portanto no âmbito crucial da liberdade, nos quais, reconhecida a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, e assim anulada a condenação, não se estenderam, genérica e retroativamente, os efeitos da decisão.

Ao valor constitucional supremo de não se admitir como válida a norma contrária à Constituição, sem o que ruiria primado da constituição escrita, se coloca outro valor essencial à ordem jurídica, qual seja, a consolidação imutável da relação contribuinte-Fisco, vale dizer, sociedade civil-Estado, validamente constituída conforme à lei vigente.

Estranho ao sistema valorativo de uma Constituição que cria uma ordem estatal fundada em um sistema de direitos e garantias individuais e face do Estado, vale

dizer, de uma ordem estatal que extrai validade legal e legitimidade política da sociedade civil que a gerencia mediante representantes eleitos, estranho será-repita-se, admitir a eterna instabilidade e imprevisibilidade de uma relação jurídica do cidadão-contribuinte validamente constituída com o agente estatal sob a lei.

A norma é central à compreensão dessa nova cidadania, vale dizer, de uma relação entre iguais, no plano das relações obrigacionais do cidadão-contribuinte com o Estado fiscal.

A motivação da norma tem agora reconhecimento formal; sua percepção cultural está acolhida na recentíssima Lei nº 9.868, de 10 de novembro último (DOU 11.NOV.99), cujo art. 27 dispõe: "ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

13 - Outras disposições relevantes desse novo tempo homenageiam o princípio de que ninguém será privado de seus bens e direitos sem o devido processo legal (Const. Fed, art. 5º, inciso LIV e LV).

Assim, fica proibida a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos (arts. 13 e 14).

Da mesma forma, em razão de processo administrativo ou judicial, em matéria tributária, impedir-se o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou de ter acesso a linhas oficiais de crédito ou de participar de licitações (art. 26).

É vedado à Administração Fazendária recusar, em razão de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir os documentos necessários ao desempenho de suas atividades; ou bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa (art. 37, incisos I e III).

Não menos importante, vedar-se à Administração o uso de força policial na hipótese de justo receio de resistência (art. 37, V).

O direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, não poderá ser condicionado a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável (art. 18).

14 - Somente ao Judiciário será permitido desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando for ela instrumento de fraude à lei para ocultar sócios ou terceiros que tenham poder de controle, conforme a Lei das Sociedades Anônimas (art. 16).

A desconsideração (disregard of legal entity doctrine) visa punir o abuso de direito e a fraude mediante o uso de personalidade jurídica. O primeiro conceito clássico vem de 1912, e foi lembrado em conferência pelo renomado jurista Rubens Requião: "quando o conceito de pessoa jurídica se emprega para defraudar os credores, para subtrair-se a uma obrigação existente, para desviar a aplicação de uma lei, para constituir ou conservar um monopólio ou para proteger velhacos ou delinquentes, os tribunais poderão prescindir da personalidade jurídica e considerar que a sociedade é um conjunto de homens que participam ativamente de tais atos e farão justiça entre pessoas reais" (E.S.D., 2/76).

Já o conceito revela a exclusividade dos tribunais. O que faz o projeto é prevenir a manipulação e o mau uso desse mecanismo de compreensão e análise dos negócios de uma pessoa jurídica pela Administração Fazendária como forma de coagir o contribuinte, no processo administrativo-tributário, o qual se desenvolve sem o controle e a condução isenta do terceiro imparcial - o Juiz, perante o qual os pedidos de requisição de documentos não de ser justificados e submetidos ao crivo do contraditório.

15 - As técnicas presuntivas são instrumento de eficácia gerencial. O que não admite o projeto é ser o sujeito passivo tomado de surpresa com o ônus da obrigação. Por isso mesmo, a lealdade do Estado com o cidadão-contribuinte demanda a publicidade prévia do ato para ciência dos que por ele afetados para sua impugnação administrativa ou judicial (art. 35).

16 - Parcelado o débito tributário, e se cumprido o acordo, não pode o cidadão-contribuinte continuar sofrer os ônus da inadimplência. O projeto resolve disputa doutrinária de tratamentos administrativos e de jurisprudência ao definir o parcelamento como novação, donde o retorno ao pleno estado de adimplência, inclusive para a obtenção de certidões negativas de débitos fiscais (art. 36).

17 - Relevantes os prazos estabelecidos para as decisões da Administração Fazendária, livrando o cidadão-contribuinte da espera infundável para a solução de suas demandas.

Assim, circunscrita a Administração Fazendária ao objeto lançado no termo de início da fiscalização, tem ela prazo de 90 dias para ultimar as divergências (art. 46).

O prazo máximo para emitir decisão nos processos, nas solicitações ou nas reclamações será de 30 dias (arts. 19, XII e 41).

Nas consultas o prazo é de 30 dias, com a ressalva importante de que, oferecendo o contribuinte sua interpretação, prevalecerá esta se o Fisco não observar o prazo da lei (art. 31).

Visto o equilíbrio entre as partes, a realidade da gerência da Administração Fazendária, e o direito público que rege a matéria, todos os prazos são prorrogáveis uma única vez, por igual período mediante justificação.

18- Os contribuintes passarão a conhecer os impostos incidentes sobre mercadorias, especialmente as que compõem a cesta básica, bem como os incidentes sobre serviços bancários, pela divulgação semestral da carga tributária a eles agregadas (art. 20).

19 - Duas outras disposições reforçam a lealdade que deve reger as relações do cidadão-contribuinte com o Fisco.

A primeira firma que, sem prejuízo da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das finanças e outras garantias de instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente (art. 25). Nas execuções fiscais, em especial, para recorrer judicialmente, vê-se o contribuinte obrigado a afiançar o débito que se lhe impõe, com que arca com o custo financeiro até agora não compensável.

A segunda permite que o contribuinte, credor do Fisco em face de decisão final, administrativa ou fiscal, compense o crédito contra o débito quaisquer que tenha perante a mesma Fazenda Pública (art. 29), com o que o projeto encerra demandas intermináveis nas quais se disputa sobre a natureza coincidente ou não dos tributos que enseja a compensação.

20 - O projeto, dada sua natureza de lei complementar, resolve ainda a compreensão do melhor sentido do quanto disposto nos artigos 150, inciso VI, alínea

c e 195, § 7º, da Constituição Federal, os quais remetem à lei a criação das exigências e dos requisitos de fruição das imunidades tributárias nela previstas (art. 8º). Cuida-se, conforme a melhor leitura para a eficácia substantiva da Constituição, de lei complementar, nunca de lei ordinária, porquanto, sabiamente, é da lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (Const. Fed., art. 146, II). É esta a lição dos autores de maior nomeada.

A relevância social e política dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, justificam que p Congresso Nacional encerre a rixa doutrinária.

O mandamento da lei complementar que o projeto explicita é exatamente aquele acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária do dia 11 de novembro de 1999, em processo de que relator o Ministro Moreira Alves, quando aquela Corte confirmou medida liminar antes deferida pelo Ministro Marco Aurélio, sustando os efeitos de lei ordinária que pretendia atuar no campo do art. 146, inciso II, da Constituição Federal.

21 - A eficácia desta Lei assegurada mediante ações administrativas ou judiciais, de iniciativa individual ou coletiva, nos moldes do Código de Defesa do Contribuinte (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 81 e seguintes). Destarte, o Ministério Público e as associações civis ficam legitimados para a ação coletiva na defesa dos direitos e garantias explicitados no projeto (art. 47).

IV

22 - O projeto estrutura a lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, em sete capítulos, a saber: das disposições preliminares, das normas fundamentais, dos direitos do contribuinte, das consultas em matéria tributária, dos deveres das administração fazendária, da defesa do contribuinte e das disposições finais.

No capítulo inicial estabelece-se o fundamento de validade da lei complementar, estendendo os seus efeitos à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Define-se o conceito de contribuinte, que é tomado em sua acepção mais ampla, a abranger todas as formas de sujeição passiva tributária, inclusive responsabilidade, substituição tributária, solidariedade e sucessão tributária. Introduce-se dispositivos de grande alcance para a justificativa ético-jurídica da tributação, determinando-se que a instituição de tributos atenderá ao princípio da

justiça tributária, com o corolário de que se considera justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva das pessoas obrigadas ao pagamento de tributos, eqüitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Declara-se que os direitos e garantias do contribuinte serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos ou implícitos, e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

O projeto, por conseguinte, deixa claro, nas disposições introdutórias, a eficácia nacional da lei, o objetivo de proteger o contribuinte, firmando-lhe o estatuto legal e declarando-lhe os direitos e as garantias, e a preocupação em considerar como integrantes da mesma equação valorativa os princípios relacionados com a sua liberdade e com a justiça fiscal.

23 - O Capítulo II versa sobre as normas fundamentais, estampa as normas gerais estruturantes da relação jurídico-tributário complementa a definição dos princípios constitucionais vinculados à segurança jurídica, baliza os aspectos essenciais à definição do tributo no quadro da legalidade tributária e veda à lei ordinária estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

O princípio constitucional da anterioridade, freqüentemente objeto de abuso por parte do administrador e do legislador ordinário, é fortalecido, prescrevendo-se que para a cobrança de tributos, no exercício seguinte, o jornal oficial deverá ser distribuído a todos os assinantes e ser acessível ao público em geral até 31 de dezembro do exercício anterior.

De grande alcance para a transparência da legislação tributária é a previsão de as leis e os regulamentos modificadores de normas tributárias relacionarem as que forem revogadas, bem assim as que tiverem sua redação alterada. No mesmo sentido as que obrigam a Administração Fazendária a assegurar aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e da interpretação que oficialmente lhes atribua.

Ratifica-se, por lei, a proibição de sanções políticas, já proclamada pelo Judiciário. Inovação de grande alcance é a norma antielisiva que permite a desconsideração da personalidade jurídica da 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.

24 - O Capítulo III estabelece o catálogo dos direitos do contribuinte. Dentre eles os de ter acesso à identificação do funcionário das repartições fazendárias, prestar às autoridades fazendárias informações apenas por escrito, receber em 30 dias resposta a seus pleitos, não exhibir documentos já apresentados a outros órgãos da Administração Pública, ser posto no mesmo plano da Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsados, juros e atualização monetária. Adotam-se diversas medidas de proteção no âmbito da defesa perante as instâncias administrativas e judiciais, inclusive a previsão, constante também do Projeto de Emenda Constitucional 175/95, de que a ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo, suspendendo-se durante a tramitação do processo administrativo a fluência da prescrição penal.

Na área do processo administrativo-tributário vedam-se a instituição de instância única e a adoção de condições que limitem o direito à interposição de impugnações ou recursos.

O projeto incorpora, ainda, alguns dos princípios centrais estampados na lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) para que se lhe confirmem caráter nacional vinculante.

25 - O Capítulo IV dispõe sobre as consultas em matéria tributária, campo no qual ocorrem algumas das violações mais graves aos direitos do contribuinte. Fixa-se o prazo de 30 dias para a resposta da Administração, o que coibirá o abuso freqüentemente praticado de deixar o sujeito passivo sem a orientação do Fisco. Os contribuintes passam a ter direito à igualdade entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, com o que estende aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a medida adotada na esfera da União pela Lei nº 9.430 de dezembro de 1996 (art. 48, §§ 5º, 6º, 9º 10 e 11), em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

26 - Reserva-se o Capítulo V para os deveres da Administração Fazendária, que não de ser correspectivos aos direitos dos contribuintes. O princípio geral é o que a

Administração Fazendária pautará sua conduta de modo a assegurar o menor ônus possível aos contribuintes, inclusive no que concerne à execução fiscal.

Diversos dispositivos disciplinam as atividades do Fisco no intuito de resguardar a boa-fé do contribuinte e zelar pela moralidade administrativa: obriga-se a inscrição na dívida ativa em 30 dias; proíbi-se que presunções e ficções legais desvinculem a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador; declara-se que o parcelamento do débito implica novação; restringe-se o direito de examinar mercadoria, livros e arquivos aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização; proíbe-se à Administração Fazendária a divulgação, em órgãos de comunicação social, do nome dos contribuintes em débito; prevê-se que o termo de início de fiscalização obrigatoriamente circunscreva seu objeto, vinculando a Administração Fazendária; vedam-se, dentre outras práticas administrativas, o cerceamento de direito dos devedores, de abuso da boa-fé ou ignorância do contribuinte, de constrangimento na cobrança de tributos e de demora no exercício das atividades previstas em lei; proíbe-se o agente da Administração de deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias.

27 - As normas do Capítulo VI cuidam da defesa do contribuinte mediante adoção do modelo de defesa coletiva consagrado no Código de Defesa do Consumidor. Definem-se, por conseguinte, sob os mesmos termos e condições, os interesses ou direitos difusos e os coletivos, assim como os individuais homogêneos, seguida da legitimação do Ministério Público e das associações civis para a ação judicial.

28 - No Capítulo VII, em disposições finais, adaptam-se alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais à filosofia deste projeto de lei, como também à legislação e jurisprudência supervenientes.

Sala das Sessões 25 de novembro de 1999.

Senador Jorge Bornhausen

ANEXO II – CAPÍTULO XIII DA LEI 11. 580/96

CAPÍTULO XIII
DO CONTROLE E DA ORIENTAÇÃO FISCAL
Seção I
Do Controle e da Fiscalização

Art. 47. A fiscalização e orientação fiscal relativa ao ICMS compete à Secretaria da Fazenda.

§ 1º Os Agentes Fiscais incumbidos de realizar tarefas de fiscalização devem identificar-se através de documento de identidade funcional, expedido pela Secretaria da Fazenda.

§ 2º É obrigatória a parada em postos de fiscalização, fixos ou volantes, da Secretaria da Fazenda de:

I – veículos de carga em qualquer caso;

II – quaisquer outros veículos quando transportando bens ou mercadorias.

Art. 48. As pessoas físicas ou jurídicas contribuintes, responsáveis ou intermediários de negócios, sujeitos ao ICMS, não poderão escusar-se de exhibir à fiscalização os Livros e documentos de sua escrituração.

§ 1º Ao Agente Fiscal não poderá ser negado o direito de examinar estabelecimentos, depósitos e dependências, cofres, arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, veículos e demais meios de transporte, mercadorias, livros, documentos, correspondências e outros efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes e responsáveis definidos nesta Lei.

§ 2º No caso de recusa a fiscalização poderá lacrar os móveis ou depósitos, onde possivelmente estejam os documentos, livros e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, lavrando termo desse procedimento do qual deixará cópia ao recusante, solicitando de imediato à autoridade administrativa a que estiver subordinado, providências para que se faça a exibição judicial.

§ 3º Nos casos de perda ou extravio de livros e demais documentos fiscais, poderá a autoridade fiscal intimar o contribuinte a comprovar o montante das operações e prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas nos referidos livros, para efeito de verificação do pagamento do tributo.

§ 4º Se o contribuinte se recusar a fazer a comprovação, ou não puder fazê-la, e bem como nos casos em que a mesma seja considerada insuficiente, o montante das operações e prestações será arbitrado pela autoridade fiscal, pelos meios ao seu alcance, deduzindo-se, para efeito de apuração da diferença do imposto, os recolhimentos devidamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição fiscal.

§ 5º A norma que regulamentar benefício fiscal poderá prever a obrigatoriedade da apresentação de documentos comprobatórios do direito ao benefício ou necessários para o seu acompanhamento e controle, ou ainda estabelecer condições para fruição.

Art. 49. A Secretaria da Fazenda e seus Agentes Fiscais terão, dentro de sua área de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores da administração pública.

Art. 50. No levantamento fiscal poderão ser usados quaisquer meios indiciários, bem como aplicados coeficientes médios de lucro bruto, ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados em cada atividade econômica, observadas a localização e a categoria do estabelecimento.

Art. 51. Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

I – o suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário quer esteja escriturado ou não;

II - a existência de título de crédito quitado ou despesas pagas e não escriturados, bem como bens do ativo permanente não contabilizados;

III - diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;

IV - a falta de registro de documento fiscal referente à entrada de mercadoria;

V - a existência de contas no passivo exigível que apareçam oneradas por valores documentalmente inexistentes;

VI - a existência de valores que se encontrem registrados em sistema de processamento de dados, máquina registradora, terminal ponto de venda, equipamento emissor de cupom fiscal ou outro equipamento similar, utilizados sem prévia autorização ou de forma irregular, que serão apurados mediante a leitura dos dados neles constantes;

Art. 52. A fim de resguardar a correta execução desta Lei, a Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda poderá determinar, em casos excepcionais e temporariamente, na forma a ser disciplinada em decreto do Poder Executivo, sistema individual de controle e pagamento exigindo a cada operação ou prestação o pagamento do tributo correspondente, observando-se ao final do período da apuração o sistema de compensação do imposto.

Seção II

Da Consulta

Art.53. A Secretaria da Fazenda manterá setor consultivo que terá por incumbência específica responder a todas as consultas relativas ao ICMS formuladas por contribuinte ou seus órgãos de classe e repartições fazendárias.

§ 1º As respostas serão divulgadas pela Coordenação da Receita do Estado através de publicação periódica.

§ 2º As respostas às Consultas servirão como orientação geral da Secretaria da Fazenda em casos similares.

§ 3º Não são passíveis de multas os contribuintes que praticarem atos baseados em respostas das consultas referidas neste artigo.

§ 4º As respostas às consultas não ilidem a parcela do crédito tributário relativo ao ICMS, constituído e exigível em decorrência das disposições desta Lei.

ANEXO III – TÍTULO IV – CAPÍTULO I DA LEI 5.172/66 (CTN)

TÍTULO IV
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
CAPÍTULO I
FISCALIZAÇÃO

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I – os tabeliães, escrivões e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III – as empresas de administração de bens;
- IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V – os inventariantes;
- VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão de ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º – Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

- I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
- II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º - O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação no sigilo.

§ 3º – Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

- I – representações fiscais para fins penais;
- II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.