



## **Código de Defesa do Contribuinte necessário para Justiça Tributária**

Está em discussão na Câmara o Projeto de Lei Ordinária (PLO) 2.557/11 de autoria do Deputado Federal Laércio de Oliveira, com a intenção de criar o Código de Defesa do Contribuinte (CDCCont) no Brasil.

Tal código já foi adotado por diversos países, como nos Estados Unidos, pela Taxpayer Bill of Rights II, de 30 de julho de 1996, na Espanha, pela Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de 26 de fevereiro de 1998, bem como em diversos outros países como França, México, Canadá, Venezuela, Austrália e Peru.

O CDCCont faz parte das mudanças pelas quais clamam o nosso sistema tributário, que está claramente desatualizado. Grande parte de nossa legislação geral tributária deriva ainda das amplas reformas ocorridas na década de 60 a 80, no auge do regime militar. Apesar de terem sido recepcionadas pela Constituição de 1988, não apresentam um viés democrático, com o que ocorre com o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei de Execuções Fiscais (LEF), esta criada por conta do Código de Processo Civil (CPC) favorecer demasiadamente o devedor.

Tendo em vista a alta capacidade interpretativa que certos princípios e garantias constitucionais possuem, é necessária a sua pormenorização na legislação infraconstitucional para evitar distorções e imprevisibilidade em suas aplicações, ou a sua total falta de eficácia dependendo de seu grau de abstraldade. Imagine o que seria do devido processo legal sem o CPC.

Porém, o objetivo final do CDCCont deve ser a justiça fiscal e a segurança jurídica, e não a instalação de uma lei inócua. Portanto, de nada adianta meramente repetir o texto constitucional.

Por entendermos ser necessário a instituição de um CDCCont no Brasil, lançamos pontuais sugestões para a sua elaboração.

### **Codecon**

Inicialmente, elogiamos os artigos.14 a 17 do projeto, que instituem o Conselho Federal de Defesa do Contribuinte (Codecon). De acordo com os artigos, o órgão possuiria “composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes”, que, dentre suas diversas funções seria a de receber e analisar as reclamações dos contribuintes. Seus membros não serão remunerados e exercerão serviço público relevante.

### **Lei Complementar**



O CDCont trata-se de clara limitação ao poder de tributar, devendo ser proposto sob a forma de Lei Complementar, conforme expõe o artigo 146, II, CF , e não lei ordinária, como é o PLO 2.557/11. Devido processo legal

A revogação do artigo 26 da LEF, com o intuito de responsabilizar a administração tributária pela abertura de Execuções Fiscais completamente ilegais e descabidas, ou que afrontem a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, foi prejudicial ao contribuinte. Isso porque o contribuinte deveria ser reembolsado integralmente pelos custos relacionados aos processos judiciais e administrativos em que lograr vitorioso, bem como ser indenizado por eventuais ilegalidades por parte do Fisco.

O CDCont também deve se atentar para o fato de que as primeiras instâncias administrativas muitas vezes não permitem que advogados realizem sustentações orais, entreguem memoriais ou mesmo assistam ao julgamento de processos que possuem interesse, em clara violação ao artigo 7º da Lei 8.906/94, o Estatuto da OAB. Existem reiteradas decisões nesse sentido, como por exemplo : PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Exercício: 2000, 2001 PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA. SUSTENTAÇÃO ORAL, APRESENTAÇÃO DE MEMORIAL, DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO (DRJ). Inexiste previsão legal ou regimental para intimação do sujeito passivo, ou seu representante ou procurador, para realizar sustentação oral ou apresentar memorial perante as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

SUSTENTAÇÃO ORAL. INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO OU DO SEU REPRESENTANTE. Inexiste previsão legal ou regimental para intimação do contribuinte ou do seu representante para realizar sustentação oral nos julgamentos dos Conselhos de Contribuintes.

Ora, a impossibilidade de sustentação oral ou mesmo a entrega de memoriais é violação patente aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, o que poderia ser facilmente consertado pelo CDCont, com uma simples alteração ao Decreto 70.235/72.

Justiça e isonomia fiscal

Também deve ser estabelecida a possibilidade de concessão de incentivos fiscais a contribuintes que se encontrem em situações fiscais idênticas ou extremamente parecidas, para dar máxima eficácia ao artigo 150, II, CF . Os tribunais pátrios se esquivam do assunto, restringindo-se a negar ou a suspender a vigência das leis concessoras quando não houver prévia dotação orçamentária para tanto. Assim, são criadas verdadeiras distorções que podem favorecer apadrinhados políticos em detrimento de contribuintes idôneos.

Já Micaela Dominguez Dutra propõe uma solução com a qual concordamos :

Cumpramos ressaltar que, no que tange à inconstitucionalidade por omissão, tem sido debatida no Supremo Tribunal Federal a utilização de uma técnica de decisão denominada “sentença manipulativa com efeito aditivo”, que é oriunda do direito italiano e tem sido vista como uma boa solução, apontada



frequentemente pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em seus votos. Inclusive, cabe mencionar que o referido ministro já apontou a possibilidade de utilização dessa técnica na seara tributária, no julgamento do RE 405579/PR, em que, com base nela, estendeu uma isenção reservada a montadoras e fabricantes de veículos, nos termos do artigo 5º, par. 1º, X, da lei 10.182/2001, para uma importadora que atuava no mercado de reposição de pneus.

Confira também a ementa do RE 405579/PR citado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido.

A possibilidade de utilização de sentença manipulativa com efeito aditivo deve ser considerada no CDCont, que deve criar mecanismos para a sua efetivação, sob pena de tornar o exposto no artigo 150, II, CF pura poesia constitucional.

Capacidade contributiva e vedação ao confisco

Este é um dos princípios que mais necessitam de aperfeiçoamento no Brasil. Com uma carga tributária exorbitante e péssima contraprestação do serviço público, o sistema tributário como um todo deve ser revisto.

Ao CDCont caberia instituir meios de auferimento da capacidade contributiva dos contribuintes, em especial dos menos favorecidos, que tem sua renda destruída pelos impostos indiretos. O Projeto de Lei Complementar (PLC) 646/99, de autoria do Senador Jorge Konder Bornhausen, pioneiro na tentativa de instituição de um CdCont no Brasil, em seu artigo 20 previa a informação da carga tributária sobre mercadorias e serviços de forma semestral pela Administração Tributária. Com isso, se privilegiaria o princípio da transparência na arrecadação pública. Assim, o artigo deveria ser integralmente aproveitado pelo PLO 2.557/11.

Outro ponto importante é a observância do princípio do não confisco na aplicação de multas em matéria tributária. Nossa legislação pátria atualmente permite a aplicação de multas exorbitantes, que muitas vezes encontram-se completamente desconexas da realidade. Tais multas são veementemente reduzidas pelo Judiciário, em face da jurisprudência pacífica de que valores acima de 30% são considerados confiscatórios. Nesse sentido, vide RE 591969:



Trata-se de recurso extraordinário (artigo 102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão que reduziu, de 60% para 30% do valor principal, o montante da multa moratória imposta ao contribuinte. Sustenta o INSS que a multa não é confiscatória, por não inviabilizar o exercício do direito constitucional de propriedade. Dessa forma, defende não haver violação ao artigo 150, IV, da Constituição federal. É antiga a orientação da Segunda Turma no sentido de que a multa moratória, quando estabelecida em montante desproporcional, tem feição confiscatória e deve ser reduzida (cf. RE 91.707, rel. min. Moreira Alves, DJ de 29.02.1980, e RE 81.550, rel. min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.06.1975). Esse entendimento foi confirmado pelo Pleno por ocasião do julgamento da ADI 551 min. Ilmar Galvão, DJ de 14.02.2003).

Na oportunidade, a Corte concluiu que a multa tem caráter confiscatório quando revela desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica. Eis a ementa dessa decisão: 'AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPUBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.' Por outro lado, o Tribunal já decidiu que multas estabelecidas nos percentuais de 20% ou 30% do valor do imposto devido não são abusivas nem desarrazoadas, portanto não implicam necessariamente ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Nesse sentido: RE 239.964 (rel. min. Ellen Gracie, DJ de 09.05.2003) e RE 220.284 min. Moreira Alves, DJ de 10.08.2000). Dessas orientações não divergiu o acórdão recorrido. Do exposto, com base no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso. (original sem grifos)

Mas o problema mesmo se encontra nas multas por descumprimento de obrigações acessórias. Em diversos casos, elas são estipuladas segundo o critério discricionário do fiscal, ou em valores fixos. Analisemos o artigo 32 da Lei 8.212/91 como paradigma da situação acima.

Veja-se que a estipulação de um critério fixo pode gerar graves injustiças, pois não aufere de maneira alguma a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, que terá que arcar com o ônus de provar que tal multa lhe será confiscatória. Os valores citados no artigo 32-A, da Lei 8.212/91 inicialmente não assustam, por serem valores relativamente pequenos. Mas a se permitir a instalação de valores fixos nada impede que eles sejam majorados, o que leva o contribuinte ao judiciário para provar o efeito confiscatório.

A título de exemplo citamos a decisão do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento – AI



482.281/SP :

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. [...]

IV – Agravo regimental improvido. (original sem grifos)

De acordo com a decisão, a vedação ao confisco também se aplica às multas por descumprimento de obrigações acessórias. Sendo assim, a legislação pertinente ao estabelecimento da multa deve observar a capacidade contributiva e o não confisco!

Ainda quanto ao artigo 32-A da Lei 8.212/91, os contribuintes que se sentirem prejudicados por terem a sua capacidade contributiva violada são justamente os de menor renda, instituindo assim um tratamento desigual que prejudica principalmente os pequenos contribuintes. Veja-se que o §3º do artigo 32-A da Lei 8.212/91, citado anteriormente, estabelece multa mínima de R\$ 500,00. O ônus é muito maior para um pequeno comerciante, por exemplo, que com sua atividade comercial aufera renda de três ou cinco salários mínimos do que para uma multinacional ou média sociedade empresária.

A multa estipulada é confiscatória no caso de pequenos contribuintes e não atinge a sua finalidade de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias no caso dos grandes contribuintes.

O tema já foi amplamente debatido pelo ilustre tributarista Raul Haidar, na coluna Justiça Tributária, sob o ponto de vista da moralidade administrativa.

Por se tratar de entendimento pacífico é que o CDCont deveria se preocupar com o estabelecimento de normas gerais acerca de multas em matéria tributária, limitando-as no máximo a 30% do valor da exação, salvo comprovada má-fé ou dolo.

Segurança Jurídica e não-surpresa

Deve-se também aplicar o princípio da não-surpresa às decisões judiciais em controle concentrado de constitucionalidade. O princípio é derivado da segurança jurídica, e se concretiza no sistema tributário brasileiro por meio da anterioridade e noventena, previstas nos artigos 150, III, b, c, CF e 195, §6º, CF. Ambos são garantias fundamentais do contribuinte, conforme entendimento do STF, vide RE 587008:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EMENDA CONSTITUCIONAL 10/96 – ART. 72, INCISO III, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS (ADCT) – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSLL) – ALÍQUOTA DE 30% (TRINTA POR CENTO) – PESSOAS



---

JURÍDICAS REFERIDAS NO § 1º DO ART. 22 DA LEI 8.212/91 – ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo.
  2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.
  3. A emenda Constitucional 10/96, especialmente quanto ao inciso III do artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento – é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.
  4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do artigo 22 da Lei 8.212/91.
  5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no artigo 195, §6º, da Constituição Federal.
  6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. (original sem grifos)
- A necessidade de aplicação dos princípios às decisões judiciais decorre da grande insegurança jurídica do nosso sistema tributário, altamente litigioso.

O problema seria mitigado se fosse obrigatório que as decisões judiciais se submetessem ao princípio da não-surpresa, com a fixação de prazo específico para pagamento de tributos majorados após revisão jurisprudencial que concedesse exoneração parcial ou integral de tributos.

Foi o que tentou fazer o artigo 9º do Projeto de Lei do Senado (PLS) 298, de autoria da Senadora Kátia Abreu. O artigo deveria ser aproveitado pelo Projeto 2.557/11.

#### Princípio da publicidade

Hoje em dia entende-se também que o princípio da publicidade não corresponde meramente à possibilidade de informação dos atos públicos, mas que eles devem ser os mais claros possíveis. Por isso, acreditamos que o CDCont deve se preocupar com a atualização e simplificação da legislação tributária, o qual poderia se tornar competência do CODECON a elaboração de sugestões para a simplificação do sistema tributário.

#### Princípio da eficiência administrativa

A necessidade de observação do princípio da eficiência no Código de Defesa do Contribuinte é patente, pois ele não pode criar institutos que onerem por demasia o contribuinte ou a Fazenda Pública.



Devem ser criados meios necessários a responsabilização dos agentes que agirem fora da legalidade, estabelecendo multas abusivas, avaliando bens móveis ou imóveis em preço abaixo ao de mercado, bem como a possibilidade de ressarcimento pelo contribuinte dos prejuízos gerados pela demora na emissão de certidões, cópias dos autos, e etc.

Esperamos que nossas sugestões sejam úteis e aproveitadas na elaboração de um Código de Defesa do Contribuinte no Brasil. Nossa legislação precisa ser atualizada sob o ponto de vista constitucional e dos direitos humanos, sob pena de continuarmos vítimas de grandes injustiças fiscais.