

## **Introdução**

O presente artigo visa contribuir com o esboço legislativo da criação do “Código de Defesa do Contribuinte” para regular a relação entre o contribuinte e o Fisco-Estado. Busca-se, assim por meio dessa “norma geral” um procedimento padronizado da administração tributária dos entes federados (União, Estados e Municípios), a fim de garantir um conjunto de direitos ao contribuinte.

Um Estado que não respeita adequadamente os direitos dos seus contribuintes não exercita plenamente a sua condição democrática. No Estado moderno se reconhece a legitimidade do Fisco/Estado ter na coleta dos seus tributos um dos traços marcantes de sua sustentação financeira, mas de outro lado, a devida correspondência de direitos do contribuinte, que devem ser respeitados e protegidos. Desta forma, as partes devem entregar e receber o que lhe é de direito, isto é, os contribuintes devem entregar ao Fisco/Estado parte do seu rendimento ou patrimônio para receber em troca serviços e atividades de Estado.

Admite-se, quase de forma consensual, uma relação deficitária e não dialógica entre administração tributária e os contribuintes. Reconhece-se de forma geral que a administração tributária está em crise, está extremamente judicializada, funciona mal para a sociedade, penaliza os mais pobres e ainda maltrata os contribuintes em geral. Para isso se impõe uma nova “norma procedimental” para restaurar o princípio da equidade da justiça tributária - dar a cada um o que é seu - no relacionamento amistoso entre contribuinte e fisco.

Assim, busca-se uma solução de justiça tributária por meio de código de defesa do contribuinte para à correta interpretação e aplicação dos princípios que regem a administração pública, para atender às expectativas dos contribuintes quanto a redução da litigiosidade, a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, a repressão à evasão e a presunção de boa-fé do contribuinte.

Nessa toada, há vários esboços legislativos em andamento no Congresso Nacional que tratam do “Código de Defesa do Contribuinte”<sup>1</sup>, inclusive sendo uma recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

---

<sup>1</sup> A Câmara dos Deputados aprovou o Projeto de Lei apresentado pelo Dep. Felipe Rigone (UNIÃO/ES).

(OCDE)<sup>2</sup>. E não sendo assim, abre-se o conflito político que a história é farta em registrar conflitos com origens em questões tributárias. Muitos países já o adotam esse Códigos com propósitos iguais aos propugnados, mas com variações de nomenclaturas, como essa, “Código de Defesa do Pagador de Impostos”<sup>3</sup>, ou assinalando outras características de defesa dos contribuintes, tais como nos Estados Unidos (*Taxpayer Bill of Rights II*, de 30 de julho de 1996), na Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, de 26 de fevereiro de 1998), também em França, México, Canadá, Venezuela, Austrália e Peru.

### **1. Direito de defesa do contribuinte**

O sistema tributário possui a lógica de se privilegiar o Estado em detrimento do contribuinte, mas o novo projeto de código do contribuinte inverte parcialmente essa lógica, com vistas à coibição de abusos e retoques e inserções pontuais no sistema tributário.

Atualmente, é possível observar que as diversas Fazendas Públicas, a fim de consecução de seu papel arrecadatório, usufruem de excessos ao contribuinte. Tal conduta, por vezes, de natureza presuntiva, em que pese possuir boa intenção, em nosso entendimento, não deve ser amparada pelo sistema tributário sua coibição é dever do Poder Legislativo, uma vez que estas constituem pontos de iniciais para procedimentos administrativo-fiscais.

O poder de tributar do Estado é irrestrito, assim a construção desse código do contribuinte pretende delimitar a imposição de tributos ao sujeito passivo, de acordo com a melhor jurisprudência e diretrizes fiscais. Também realçar que a existência de processo judicial ou extrajudicial em face de contribuinte não impede a fruição de benefícios e incentivos fiscais e participação em licitações, ao entender que o sujeito passivo da relação tributária não pode ser privado do exercício de atividade econômica.

---

<sup>2</sup> Essa organização internacional foi fundada em 1961 para estimular o desenvolvimento econômico e o comércio mundial através do multilateralismo, promovendo a democracia e a economia.

<sup>3</sup> Vide artigo de Fernando Facury Scaff <https://www.conjur.com.br/2022-jul-25/justica-tributaria-codigo-defesa-pagador-impuestos-entre-holmes-marshall>

Os direitos de defesa do contribuinte inserem-se dentro dos chamados “direitos fundamentais constitucionais”<sup>4</sup>, que por sua vez abrem a discussão sobre os limites dos direitos do contribuinte e sua relação com o Estado-Fisco. Desta forma, registra-se que este reforço de garantias do contribuinte, não se confunde com os maus contribuintes e as distorções jurídicas que os beneficiem, em prejuízo ao erário.

O conceito do “direito de defesa do contribuinte” é suscetível à diversos tipos de abordagem, independente do lugar jurídico que para este seja concedido, pois trata-se da capacidade dos contribuintes em seus reclames exigir do Estado o que lhes for de Direito, para garantia do pronto atendimento à determinado direito tributário ou econômico, reiterando que “contribuinte” é a pessoa física ou jurídica que a lei determina o cumprimento de obrigação tributária, independentemente de estar inscrita como tal, praticando ações enquadradas como fatos geradores de tributos de competência estatal, considerando relação tributária como a instituição de processo administrativo fiscal, destinado à regular a prática dos atos da Administração Pública e do contribuinte, com a instalação do tradicional devido processo legal (art. 5º, LIV, CF) e suas partes, quais sejam, o Fisco e o contribuinte.

Contribuinte é toda pessoa física ou jurídica, que a lei obriga ao cumprimento de obrigação tributária e que, independentemente de estar inscrita como tal, pratique ações enquadradas como fatos geradores de tributos, que são de competência estatal. O Direito de defesa do contribuinte tem que estar fundamentado dentro do sistema jurídico, empregando regras e princípios constitucionais, princípios gerais de direito, princípios dos direitos fundamentais, da legítima defesa, da segurança jurídica e do devido processo legal, dentre outras normas específicas.

O direito de defesa vem de longe na linha do tempo jurídica, que remonta à história da formação do constitucionalismo inglês, expresso na *Magna Charta Libertatum* (1215). Deste grandioso documento jurídico originaram-se o direito de defesa do contribuinte e seus instrumentos jurídicos para todo o mundo ocidental,

---

<sup>4</sup> Vd. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015; SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

tais como direitos de petição, de certidão e outros inseridos no curso das constituições brasileiras.

A busca desta harmonização é central na construção das sociedades democráticas, já ensina a História. O exemplo clássico vem da Inglaterra na Dinastia Stuart, século XVII, período marcado por forte conflito entre o Rei e o Parlamento, que tinha na questão tributária um dos seus elementos principais. A iniciativa do Rei Charles I de coletar impostos sem a autorização do parlamento deu início as disputas que levaram à duas guerras civis e, posteriormente, ao fim do absolutismo no país e ao nascimento da democracia inglesa. A Independência das até então Colônias Inglesas na América do Norte, no século XVIII, teve como importante estopim a criação de um imposto sobre o chá exportado para essa região. Nesta disputa colonos fizeram uso do princípio consagrado nas disputas com a Dinastia Stuart, de que sem representação no parlamento não estariam obrigados a aceitar impostos criados pela Realeza.

No Brasil, o Direito Administrativo não surge de forma autônoma, tendo fortes influências do Direito Francês e Italiano<sup>5</sup>, com acentuada presença na Constituição do Brasil de 1988, que estabeleceu o núcleo de desenvolvimento do direito de defesa assentando esta segurança jurídica no art. 5º, CF, principalmente no inciso LV, *verbis*, “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Além disto, o sistema constitucional brasileiro, desmembrou o Direito de defesa do contribuinte em várias espécies, dentre as quais, no artigo 5º da Constituição Federal, o direito de petição (XXXIV), o direito de certidão (LXVIII), o mandado de segurança (LXIX), a ação popular (LXXIII), o devido processo legal (LIV) e vários outros. Toda esta materialidade se combina com os elementos constitucionais da cidadania e a dignidade da pessoa humana, erguidos como fundamentos do Estado Democrático (art. 1º. II, III).

Neste caso, um código do contribuinte também deve se atentar para garantir a ampla defesa, devido a problemas como os que em muitas instâncias administrativas tributárias não permitem que advogados realizem sustentações orais,

---

<sup>5</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 24.

entreguem memoriais ou mesmo assistam ao julgamento de processos que possuem interesse, em clara violação ao artigo 7º da Lei 8.906/94 (Estatuto da OAB). Existem reiteradas decisões no sentido de assegurar a ampla defesa do advogado.

O Direito de defesa do contribuinte opera-se como legítima defesa civil e constitui-se em uma competência de substituição provisória do Estado, deixada aos indivíduos para realizarem as suas próprias defesas, frente aos abusos de autoridade, sejam no âmbito penal ou disciplinar, como disposto no art. 4º, da Lei 4898/65.

## **2. Projetos de Código de Contribuinte**

O cenário atual é deficitário quanto à experiência dialógica entre administração tributária e contribuintes. Todos querem a reforma tributária, mas ninguém quer ceder. Há vários projetos de esboço legislativo que tratam da Reforma tributária e do Código de Contribuinte. Entre outros projetos de lei, registra-se o apresentado pelo Dep. Felipe Rigone (PSL/ES) que estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as Administrações Fazendárias da União, dos Estados e dos Municípios

Houve também a Comissão de Juristas instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 01/2022, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional. A referida Comissão elaborou um conjunto de lei, abordando as necessidades diversas que o Sistema Tributário Brasileiro enfrenta dada sua complexidade, sendo elas: Lei do Processo Administrativo Tributário Federal; Lei de Execução Fiscal; Lei de Custas Federais; Lei Complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário em Matéria Tributária; Lei Complementar de Arbitragem Tributária; Lei de Mediação Tributária; e Lei de Consulta Tributária Federal. Os anteprojetos apresentados consagram a figura do contribuinte como sujeito de direitos e deveres, promovendo um novo paradigma de confiança e cooperação mútua.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) apontou um amplo gargalo das administrações tributárias na adoção de medidas de transparência e relacionamento cooperativo. Destaca-se do referido estudo o uso de mecanismos para induzir o contribuinte à satisfação do crédito, antes ou concomitantemente à propositura da execução, sendo a maioria dos mecanismos mencionados coercitivos. Também se constatou a ausência de programas de premiação de contribuintes regulares e escassa utilização de meios adequados de solução de conflitos tributários.

Há, outrossim, deficiência na solução administrativa de questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, e na adoção de medidas de transparência quanto aos atos preparatórios de normas e atos tributários. Sugere-se melhorar às expectativas dos contribuintes sobre a aplicação da legislação tributária, a redução da litigiosidade, a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, repressão à evasão e a presunção de boa-fé do contribuinte no âmbito judicial e extrajudicial. Os dispositivos foram pensados de maneira a impedir que o mau contribuinte se favoreça das vantagens trazidas pela Administração Fiscal ao bom contribuinte e as use de maneira premeditada a fim de escapar ao pagamento do imposto devido. Isso demonstra, por outro lado, respeito ao bom contribuinte, auxiliando-o no cumprimento de suas obrigações, criando um elo de confiança e respeito.

Nesse conjunto de ações seria vazado o Código de Defesa dos Contribuintes. A ideia é separar aquele que age de boa-fé e tem um histórico de bom comportamento do devedor contumaz, que não quer, simplesmente, pagar tributos. Hoje, por exemplo, todos os contribuintes que sofrem um auto de infração recebem, automaticamente, uma multa de ofício. A Receita Federal aplica multas de até 75% sobre os valores cobrados. A proposta prevê que os contribuintes com bons antecedentes tenham benefícios, com redução de até 50% da multa de ofício e a possibilidade de pagar os tributos por meio de transação, com direito a descontos e parcelamento, ou resolver conflitos com o fisco na mediação ou arbitragem.

O novo projeto de código também permitiria acesso a canais de atendimento simplificados para orientação e regularização dos débitos, flexibilização das regras de aceitação ou substituição de garantias e prioridade na análise de processos administrativos (em especial os de devolução de créditos).

Já os contribuintes caracterizados como devedores contumazes além de não terem direito aos benefícios dos bons contribuintes, seriam impedidos, por exemplo, de aderir a parcelamentos e quitar os débitos com o uso de prejuízo fiscal e base negativa em cadastro próprio.

### 3. Reforço principiológico tributário

Os princípios básicos da Administração Pública estão esculpidos no art. 37 da Constituição Federal, mas não são taxativos (*numerus clausus*) o que permite a aplicação de outros tantos princípios previstos sejam na Constituição, como também em leis que regulam a atividade administrativa-tributária. Assim, assumindo que os princípios ocupam um papel fundamental na construção da norma, temos que os princípios básicos que regem a Administração Pública são: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os fundamentos principiológicos do direito de defesa do contribuinte apresentam-se nos recursos convencionais do direito processual administrativo e em todos os tipos de ações jurídicas, reforçando, desta forma os princípios previstos na ordem jurídica de construção do Código do Contribuinte, tais como:

**Princípio da publicidade:** o princípio da publicidade não corresponde apenas à possibilidade de informação dos atos públicos, significa que eles devem ser os mais claros possíveis, junto com a simplificação do sistema tributário;

**Princípio da eficiência administrativa:** este princípio adentrou na ordem constitucional pela Reforma do Estado promovida na gestão do ministro Bresser Pereira<sup>6</sup>, para reta produção de metas e resultados da Administração Fazendária, com fins de evitar a oneração em demasia ao contribuinte ou ao Erário, como no caso da avaliação de bens móveis ou imóveis em preço abaixo ao de mercado, ou no caso do contribuinte recalcitrante não fazer o devido ressarcimento por prejuízos ao erário;

**Segurança Jurídica e não-surpresa:** deve-se também aplicar o princípio da não-surpresa às decisões judiciais em controle concentrado de constitucionalidade,

---

<sup>6</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil*. São Paulo: Editora 34, 1996.

princípio este derivado da segurança jurídica, que se concretiza por meio da anterioridade tributária e noventena, previstas nos artigos 150, III, b, c, CF e 195, § 6º, CF;

**Capacidade contributiva e vedação ao confisco:** ao código do contribuinte caberia instituir meios de auferimento da capacidade contributiva dos contribuintes, em especial dos menos favorecidos, que têm sua renda destruída pelos impostos indiretos, principalmente os de consumo. Outro ponto importante é a observância do princípio do não confisco na aplicação de multas tributárias, que muitas vezes se encontram completamente desconexas da realidade. Desta forma, deveria-se limitar ao máximo de 30% o valor da exação tributária, salvo comprovada má-fé ou dolo, conforme jurisprudência pacífica, de que valores acima de 30% são considerados confiscatórios.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em estudo próprio<sup>7</sup>, já aponta um amplo gargalo das administrações tributárias na adoção de relacionamento cooperativo, para incentivar o uso de mecanismos de de meios adequados de solução de conflitos tributários (mediação/negociação) para à satisfação do crédito, antes de qualquer judicialização. Da mesma forma, incentivar programas de premiação de contribuintes regulares e também impedir que o mau contribuinte se favoreça das vantagens trazidas pela Administração Fiscal ao bom contribuinte e as use de maneira premeditada a fim de escapar ao pagamento do imposto devido. Isso demonstra, por outro lado, respeito ao bom contribuinte, auxiliando-o no cumprimento de suas obrigações, criando um elo de confiança e respeito.

Há, outrossim, deficiência na solução administrativa de questões que não envolvem diretamente o crédito tributário, e na adoção de medidas de transparência quanto aos atos preparatórios de normas e atos tributários.

#### **4. Tópicos para a construção do Código de Defesa do Contribuinte**

Levam-se em considerações os seguintes objetivos:

---

<sup>7</sup> BRASIL. PODER JUDICIÁRIO. CNJ. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito dos processos administrativos;

IV - prevenir e reparar os danos patrimoniais e morais decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos;

V - assegurar a adequada prestação de serviços de orientação aos contribuintes.

À seguir são apresentados alguns destes elementos jurídicos próprios de “normas gerais” na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados e dos Municípios, recolhidos nos processos legislativos.

#### **4.1. Direitos do contribuinte**

São direitos dos contribuintes:

I - a igualdade de tratamento, com respeito e urbanidade, em qualquer repartição fazendária;

II - o acesso aos dados e informações de seu interesse registrados nos sistemas de tributação, arrecadação e fiscalização e o fornecimento de certidões. Não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder do órgão requisitante;

III - a adequada e eficaz prestação de serviços pelos órgãos fazendário, como fato gerador, lançamento, prazos para pagamento e demais encargos, conhecendo formalmente as decisões neles proferidas;

IV - a identificação do servidor nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais;

V - a faculdade de, independentemente do pagamento de taxas, apresentar petição aos órgãos públicos para defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

VI - a informação sobre os prazos de pagamento e reduções de multa, quando atuado;

VII - a obtenção de certidões em repartições públicas para defesa de direitos e esclarecimento de situações de seu interesse;

VIII - a ampla defesa no âmbito do processo administrativo e judicial e a reparação dos danos causados aos seus direitos;

IX - cria a segunda instância para julgamento administrativo dos processos fiscais de caráter colegiado;

X - regras para compensação de débitos tributários será automática e para todos os tributos administrados pelo mesmo órgão arrecadador;

XI - dispor de um sistema tributário transparente, simplificado, eficaz e de baixo custo operacional;

XII - efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos.

#### **4.2. Administração fazendária**

Sobre a Administração fazendária propõe-se, que:

I - a Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes seja atribuída. As normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando com clareza o assunto;

II - devem ser adotadas medidas voltadas diretamente para o reforço da segurança jurídica dos contribuintes e para a simplificação das suas obrigações acessórias.

III - cabe a Administração Fazendária toda gestão tributária, inclusive as restituições de pagamento indevido, cabendo o mesmo tratamento aplicável por esta na exigência de juros e atualização monetária na cobrança de seus créditos tributários, posto que existem casos em que são remetidos para outros órgãos e unidades não responsáveis pelo fisco, como o Tesouro Nacional;

IV - manter em boa ordem os registros contábeis e societários, como os livros e documentos fiscais, inclusive os sistemas informatizados para escrituração ou controle interno;

V - no lançamento das multas fiscais, inclusive as decorrentes de obrigações acessórias, não podem ser superiores ao montante do tributo, sob pena de caracterização de multa confiscatória, salvo nos casos de crimes fiscais;

VI - no caso de consumada a prescrição relativa aos créditos tributários e a outros débitos de responsabilidade do contribuinte, as repartições fazendárias, de ofício, excluirão de seus sistemas quaisquer referências à eles;

VII - cabe ao Estado implantar programa permanente de educação tributária;

VIII - a expedição da certidão negativa de débitos tributários (CND), que terá validade de até seis meses com força declaratória de regularidade fiscal, alcançando inclusive as hipóteses de concessão de benefícios fiscais;

IX - o contribuinte terá também o dever de auxiliar a administração tributária a identificar a ocorrência de práticas evasivas de tributos, “sobretudo nos casos em que a conduta afete a livre concorrência”.

X - premiar a denúncia espontânea feita pelo próprio contribuinte por meio da eliminação da multa de mora e as obrigações acessórias, que serão feitas mediante alteração no Código Tributário Nacional. Defendeu o Senador Armando Monteiro (PE) que “Essa medida é recomendável, na medida em que o conceito de infração à legislação tributária está relacionado aos ilícitos tributários oriundos do descumprimento de obrigações principais e acessórias. Ao estabelecer expressamente tal possibilidade, a legislação estará em conformidade com os princípios penais da intervenção mínima e estimulará a correção das infrações praticadas pelos sujeitos passivos” (PLS 298/2011).

XI – fortalecer a Transação tributária: Com o advento da transação tributária através da Lei nº 13.988/2020 inaugurou-se um novo capítulo de soluções autocompositivas entre o Fisco e o contribuinte, própria para a fase administrativa e/ou pré-litígio tributário.

A administração pública pode rever seus próprios atos pelo recurso hierárquico à qualquer tempo. O ato jurídico praticado em desacordo com a ordem legal é o ato nulo e, sendo ato nulo, não produz efeitos para aqueles diretamente interessados na relação administrativa, conforme Enunciado da Súmula 473, do Supremo Tribunal Federal, *verbis*: “A administração pode anular seus próprios atos, quando

eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

#### **4.3. Vedações à Administração Fazendária**

Sobre as limitações da gestão fazendária propõe-se, que:

I - dentre as vedações à administração tributária, como a proibição de bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem lhe assegurar ampla defesa, a administração poderá ficar impedida também de levar força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte;

II – a Ação penal para apuração de crime tributário que pressuponha a supressão ou redução de tributo somente será proposta após o encerramento do respectivo processo administrativo, que passará a ser requisito para a propositura da ação penal, conforme jurisprudência do STF (Súmula Vinculante nº 24);

III - veda-se, expressamente, a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória, em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte;

IV - veda-se inibição de limitações ao recurso administrativo ou obstáculo à interposição, salvo as exigências de prazo, forma e competência. Com isto, fica revogada tanto a exigência de arrolamento, quanto de depósito prévio;

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

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

VII - 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;

VIII - divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito;

IX - impor ao contribuinte a cobrança de débito, cujo fato gerador não tenha sido devidamente apurado e demonstrado;

- X - arbitrar o valor da operação ou prestação sem a observância de procedimento técnico idôneo, assegurado o contraditório e a ampla defesa;
- XI - bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem motivo fundamentado ou comprovado por agente do Fisco;
- XII - inscrever o crédito tributário em dívida ativa ou ajuizar ação executiva fiscal quando souber indevida;
- XIII - submeter o contribuinte inadimplente a qualquer tipo de constrangimento ilegal na cobrança de débitos;
- XIV - exigir honorários advocatícios na cobrança de crédito tributário antes de ajuizada a ação, ainda que inscrito em dívida ativa;
- XV - são nulas as exigências administrativas que estabeleçam obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária e que obriguem a renúncia do direito de indenização.

### **Considerações Finais**

O Direito de Defesa do Contribuinte é um direito de exercício da cidadania. De toda sorte, o direito de defesa do contribuinte individual somente tem um significado na história do pensamento moderno, nas Declarações de Direito e nas Constituições. Desta forma, este direito serve para a incorporação de direitos individuais, instrumento jurídico para alcançar direitos primários (segurança de patrimônio), servindo ainda como sinal de alerta contra a ilegalidade e o abuso de autoridade.

Os direitos que provêm do processo histórico da modernidade, como tolerância, igualdade, liberdade, fraternidade e pluralismo são promessas constitucionais, que ainda não se completaram. Da mesma forma, o Direito de Defesa do Contribuinte se fortalece, ao recuperar os aspectos civis e políticos da cidadania.

Os direitos de defesa receberam a seguinte fórmula genérica na Constituição Federal de 1988, no art. 5º, inciso LV: “Aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes”. Este direito-garantia de defesa completa-se com pormenores detalhamentos, em outros dispositivos constitucionais e legais, tais como o devido processo legal, os princípios do contraditório e da ampla

defesa, o direito de petição, o direito de certidão, o controle de constitucionalidade, dentre outros.

Hoje se reconhece que o ambiente institucional é marcado por indesejável insegurança jurídica e, ampliado no campo tributário, por um sistema caracterizado por sua complexidade e pela carga excessiva que onera a sociedade. Desta forma, se impõe como necessidade, a chamada “reforma tributária”, como instrumento para alterar e simplificar o sistema tributário nacional e com medidas voltadas diretamente para o reforço da segurança jurídica dos contribuintes.

A teoria de Defesa do Contribuinte também desnuda a proposta jurídico-positivista na formação do Estado moderno, de que o direito positivo era bastante o suficiente para a regulação da vida social. Ao trazer para o campo do Direito Constitucional a problemática do Direito de Defesa do Contribuinte, se estabelecem os critérios normativos quanto sua extensão jurídica. Surge também o conceito de necessidade constitucional, ao possibilitar a defesa, por vários dos instrumentos de resistência.<sup>8</sup>

Na atividade de cobrança do tributo, a autoridade administrativa e seus agentes, além de vinculados à legalidade, estão sujeitos à sanções penais. O art. 315, § 1º do Código Penal estabelece que, *verbis*, “se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”, resta caracterizado o crime em tela. Na prática, essa disposição legal é inoperante.

No caso em tela, se as autoridades fazendárias e seus agentes geralmente estão mais preocupados com a arrecadação do que com a lei, ou interpretam de forma tendenciosa em favor do erário, cabe ao contribuinte, ao seu turno, exercer o direito de resistência tributária ou *jus sperniandi*<sup>9</sup> mediante expedientes próprios ao Judiciário e órgãos de controle sobre os cometimentos delituosos dos agentes do fisco. Segundo Seabra Fagundes, restringir as vias para repugnar o ato ilegal ou injusto ou desamparar o servidor dos elementos substanciais da retidão de comporta-

---

<sup>8</sup> BUZANELLO, José Carlos. *Direito de resistência constitucional*. 4ª. ed. Curitiba: Juruá, 2016, p. 156.

<sup>9</sup> O significado da expressão é 'direito de espernear', que na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, aplica-se, quando o direito de peticionar ou recorrer é exercido contra a forma abusiva pela parte.

mento, será pugnar pela perpetuidade da injustiça, pela negação definitiva do direito, que é origem e razão de ser do Estado.<sup>10</sup>

Assim, ao mesmo tempo que o Direito de Defesa do Contribuinte pode ser uma virtude para a sociedade civil, poderá ser um problema jurídico-administrativo para o Estado, na medida que aumentam as demandas dos contribuintes. Na teoria do Direito, em regra, a garantia de um direito está confiada ao Estado, mas por mais aperfeiçoado que seja o sistema jurídico-administrativo de proteção dos direitos fundamentais, ele não poderá evitar todas as ameaças e violações de direitos, em legítima defesa frente ao abuso de autoridade pública.

Por fim, os anteprojeto elaborados pela Comissão de Juristas consagram a figura do contribuinte como sujeito de direitos e deveres, promovendo um novo paradigma de confiança e cooperação mútua. Para o aperfeiçoamento do sistema jurídico, falta-nos essa lei integradora aos direitos fundamentais, o Código de Defesa do Contribuinte.

### **Referências Bibliográficas**

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei apresentado pelo Dep. Felipe Rigone (UNIÃO/ES).

BRASIL. PODER JUDICIÁRIO. CNJ. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil*. São Paulo: Editora 34, 1996.

BUZANELLO, José Carlos. *Direito de resistência constitucional*. 4ª. ed. Curitiba: Juruá, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2016.

FAGUNDES, Seabra. *Da proteção do indivíduo contra o ato administrativo ilegal ou injusto*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional (DASP), 1946.

SCAFF, Fernando Facury. <https://www.conjur.com.br/2022-jul-25/justica-tributaria-codigo-defesa-pagador-impuestos-entre-holmes-marshall>

---

10 FAGUNDES, Seabra. *Da proteção do indivíduo contra o ato administrativo ilegal ou injusto*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional (DASP), 1946, p. 09.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.