

Qual é a importância do PLC 17/22, o Estatuto dos Contribuintes

No encerrar do ano de 2022, para todos os que militam na área tributária, se faz relevante verificar quais as matérias que transitam nas Casas Legislativas e que podem, de fato, representar novidades na vida dos contribuintes brasileiros. Afora os debates sobre a reforma tributária, chama a atenção o PLC (projeto de lei complementar) nº 17/2022, que institui o Código de Defesa do Contribuinte, alterando o Código Tributário Nacional, o Código de Processo Civil, o Código Penal, além de diversas leis complementares e ordinárias. No último dia 17 de novembro projeto, já examinado pela Câmara dos Deputados e encaminhado ao Senado, a fim de ser submetido à apreciação dos senadores.



Elidie Palma Bifano

professora e advogada

De forma geral, toda norma designada como Código/Estatuto dos

Contribuintes, também Código de Defesa do Contribuinte, é editada para proteger o contribuinte e evitar mecanismos e técnicas de cobrança de tributos efetivadas à margem dos princípios que regem a matéria tributária, comportamento que representa violação ao sistema e que deve ser de imediato afastado. Sabe-se que diversos países, de há muito, instituíram seus códigos de defesa do contribuinte e essa experiência pode redundar em frutos que podemos colher. É o caso do México (*Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, de 2005), da Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lei nº 1, de 1998, aprovada pelas Cortes Gerais da Espanha e integrada à *Ley General Tributaria*, Lei nº 58, de 2003, que a alterou), do Canadá (*Taxpayer Bill of Rights* de 1985) e dos Estados Unidos da América (*Taxpayer Bill of Rights*, de 1988).



Considerando-se que o sistema tributário brasileiro ganhou espaço e contornos definitivos na Constituição, que lhe dedicou um capítulo inteiro, certamente muitos indagarão acerca da real necessidade de introdução e implantação de um Código de Defesa dos Contribuintes, ou seja, se ele de fato não estaria já escrito em nossa Lei Maior. Nossa conclusão é no sentido de que se faz necessário escrever o Estatuto do Contribuinte, pois, a despeito do robusto tratamento constitucional conferido à matéria tributária, são inúmeras as violações aos direitos dos cidadãos contribuintes que se observam em todos os níveis da Federação.

De outro lado, é sabido que em alguns países onde esse tipo de norma foi introduzido, especialmente à época de sua edição, ocorriam constantes violações dos direitos dos contribuintes, vinculadas à ausência de educação/cultura em matéria tributária, o que resultava em baixa arrecadação, como no caso do México [1]. Observe-se que, no Brasil, tais elementos também estão presentes: violações e desconhecimento da lei, a despeito da presunção constitucional sobre conhecimento pleno do sistema normativo pelo cidadão.

Esta não é a primeira tentativa de introdução de um Código de Defesa do Contribuinte no país, destacando-se que a despeito do tratamento conferido pela Lei Maior à matéria tributária, alguns Estados da Federação também editaram seu Estatuto do Contribuinte, como é o caso do estado de São Paulo que, com a Lei Complementar nº 939/2003, instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte. Esse diploma legal está dividido em cinco capítulos que contêm, dentre outras matérias, os direitos, garantias e obrigações do contribuinte, os deveres da administração fazendária e o chamado Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte. O artigo 6º do código em referência contempla as obrigações dos contribuintes, dispositivo que não se coaduna, a nosso ver, com a índole de lei da natureza de um Código do Contribuinte, de vez que tal matéria já vem tratada na Constituição e no Código Tributário Nacional. Além disso, repete disposições contidas em outras normas já inseridas no sistema, como: tratar com urbanidade o funcionário público (artigo 331 do Código Penal, crime de desacato); apurar e declarar o imposto (artigo 121, Código Tributário Nacional); apresentar as informações solicitadas (artigos 194, 196 e 197 do Código Tributário Nacional); manter os documentos pelo prazo previsto em lei (artigo 195, parágrafo único, Código Tributário Nacional). A essa norma, em nosso entender, falta o espírito próprio de uma Estatuto do Contribuinte [2].



No ano de 2011 foi apresentado à Câmara dos Deputados o PL nº 2557, instituindo o Código de Defesa do Contribuinte brasileiro, em nível federal, calcado no modelo paulista. De acordo com sua Exposição de Motivos, que faz expressa referência à Lei Complementar Paulista nº 939/2003, a proposta objetiva dispor sobre a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte brasileiro, de forma a *"coibir ações infundadas, com fundamento nos princípios constitucionais de respeito à função social das normas tributárias e à dignidade humana"*. Seu principal objetivo, de acordo com a Exposição de Motivos, é *"promulgar os direitos, obrigações e garantias de forma a trazer maior proteção ao contribuinte brasileiro"*. Também propõe a criação do Sistema Nacional de Defesa do Contribuinte, em nível federal, que terá como órgão principal o Conselho Nacional de Defesa do Contribuinte, de forma similar à adotada em outros países. Esse Projeto, a nosso ver, peca por se desviar de sua natureza, nos mesmos termos do Código Paulista, repetindo as obrigações dos contribuintes já tratadas no Código Tributário Nacional. Tem, contudo, o mérito de consolidar disposições esparsas, assim facilitando a consulta e aplicação da matéria. Desde 2019 aguarda Parecer do Relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC).

No que tange ao PLC nº 17/2022, a nosso ver, ele está calcado na lei espanhola acima referida, reproduzindo muitas de suas disposições. Entretanto, desfruta ele de muitas qualidades, sendo a primeira delas a proposição de normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as Administrações Fazendárias (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). O contribuinte para tais fins é definido como qualquer pessoa física ou jurídica que a lei obrigue ao cumprimento de obrigação tributária ou que, a despeito de inscrita nos cadastros como tal, realize quaisquer ações que se enquadrem como fato gerador de tributos.

O PLC nº 17/2022, se aprovado, será lei de caráter nacional, uniformizando as regras de proteção ao contribuinte para todo o país. A sua Exposição de Motivos esclarece, com muito acerto, que *"desde a gênese de nosso sistema tributário, observa-se a lógica de se privilegiar o Estado em detrimento do contribuinte, que é quem o sustenta"*. E essa constatação, em nosso entendimento, é generalizada em todos os níveis da Federação. De fato, para aqueles que laboram na seara tributária é nítido que essa prática é generalizada entre todas as Fazendas Públicas, visto que pressionar o contribuinte mostra-se excelente instrumento, na maior parte das vezes, para atingir e incrementar a arrecadação.

Os autores/propositores dessa norma concluem que boa parte dos abusos que se observam na relação contribuinte-Estado derivam da própria Fazenda, sem prévia vênua do Congresso Nacional ou das outras Casas legislativas. Afirmam que *"Tais questões são lamentáveis e ocorrem na medida em que foi conferida extensa tácita autonomia à Fazenda Pública"*. E é isso que se deve coibir.



A nosso ver, os artigos 3º e 4º são a alma do PLC nº 17/2022. Assim, dispõe o artigo 3º que, além dos princípios gerais que regem a administração pública, a Fazenda deve submeter-se a princípios específicos no que tange aos contribuintes, dentre eles: respeito às suas expectativas sobre a aplicação da legislação tributária; redução da litigiosidade, inclusive pelo uso preferencial de formas alternativas de resolução de conflitos; observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes; facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, com a utilização de formas simples e suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança; adequação entre meios e fins que imponha menor onerosidade aos contribuintes; indução da conformidade tributária; reconhecimento da vulnerabilidade do contribuinte perante a atuação sancionatória da Fazenda Pública; presunção de boa-fé do contribuinte no âmbito judicial e extrajudicial; elaboração e aplicação de legislação tributária que considere o grau de cooperação do contribuinte e os fatores que possam influenciar a capacidade de cumprir regularmente suas obrigações.

O artigo 4º descreve os direitos dos contribuintes, destacando-se algumas disposições inovadoras no ambiente brasileiro, absorvidas da experiência espanhola, em sua maior parte : acessar informações mantidas pela Fazenda e efetuar retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos; eximir-se de fornecer documentos e informações aos quais a Fazenda possua acesso ou que já lhe tenham sido entregues anteriormente; ter seus processos decididos em prazo razoável; não ser submetido a cobranças de tributos e de multas em montante superior ao legalmente devido. O artigo 5º prevê uma *lista de obrigações para o contribuinte*, todas elas contidas em outras normas do sistema, o que, a nosso ver, se afasta dos propósitos do Código de Defesa do Contribuinte.

O artigo 6º introduz regras para o Fisco, designadas como atuação cooperativa perante os contribuintes que incluem medidas de transparência e de participação dos contribuintes, até a promoção, de ofício, de ações e campanhas de orientação. Dentre essas proposições, destaca-se a identificação dos contribuintes que, a critério fiscal, sejam considerados bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária, com o objetivo de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias por tais pessoas. Por fim, o artigo 7º prevê que a Fazenda Pública priorize a resolução cooperativa e, quando possível, coletiva das controvérsias.

A partir do Código de Defesa do Consumidor, nos termos ora propostos, a Fazenda estará obrigada a rever o tratamento que vem dispensando aos contribuintes, para assim dar cumprimento aos ditames legais, suportados em ditames constitucionais. A adoção da expressão "menor ônus possível para o contribuinte" no cumprimento de suas obrigações, deve ser entendida como a possibilidade de pagamento do tributo sem entraves, custos adicionais ou obrigações acessórias de difícil/impossível cumprimento. A essas disposições, como garantia do contribuinte, some-se a presunção de boa-fé de que ele passará a desfrutar na sua interação com a Fazenda, judicial e extrajudicialmente, nos termos do artigo 4º.



Certamente que o ambiente tributário estará totalmente alterado se o PL nº 17/2022 for aprovado nos termos como recepcionado pelo Senado. Muitas disposições da Constituição adquirirão substância e deixarão de ser meramente programáticas para, de fato, se consubstanciarem em ações. Além disso, pensando na facilitação que deve ser trazida para o contribuinte, o PLC nº 17/2022 prevê em seu artigo 8º a obrigatória disponibilização em ambiente digital e centralizado, de forma atualizada, transparente, acessível e organizada, das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. O artigo 11, por fim, traz medida altamente moralizadora impedindo que a Fazenda Pública adote o montante de créditos tributários lançados ou da quantidade de autos de infração e notificações de lançamento lavrados como critério para a concessão de bônus de eficiência ou produtividade a seus membros.

Além destas disposições comentadas, há muitas outras que merecem ser referidas, mas que o serão, certamente, em outra oportunidade.

É interessante observar que os exemplos de outros países cada vez mais têm sido adotados pelo Brasil, sempre que se mostrem compatíveis com nosso sistema jurídico e tenham sua utilidade comprovada. Assim o PLC nº 17/2022 incluiu determinações contempladas, de há muito, na legislação estrangeira sobre a matéria, garantindo ao contribuinte um tratamento digno e condizente com os preceitos constitucionais.

Além disso, o PLC nº 17/2022 objetiva pôr termo a discussões travadas em âmbito administrativo e/ou judicial como é o caso do tema da solidariedade em matéria tributária e sua caracterização. De toda sorte esse Projeto deverá ser objeto de discussão no Senado, quando poderá ser aperfeiçoado. É muito importante que se faça o acompanhamento de sua evolução nessa Casa congressual, pois ele representará, se aprovado nos termos propostos, uma mudança muito grande no sistema jurídico-tributário nacional.

Em conclusão, o PLC nº 17/2022 atende ao principal fundamento de um Código do Contribuinte que é a proteção do cidadão, em sentido amplo. O movimento por introduzir norma dessa natureza, como se observa, é universal, apontando para uma crescente preocupação com a proteção da pessoa humana e, por extensão, à pessoa jurídica atrás da qual está o cidadão. No caso brasileiro, apesar da abundância de preceitos constitucionais de proteção ao contribuinte, é impositivo reconhecer a necessidade de um Estatuto de Defesa do Contribuinte como forma de evitar violações aos seus direitos que podem ser observadas e constatadas em todos os níveis da Federação, tendo como decorrência o imenso contencioso tributário que se vem formando, aliado ao alto custo de manter a regularidade fiscal.

Urge que o PLC nº 17/2022 seja examinado e aprovado pelas Casas Legislativas, para que o contribuinte possa ter um porto seguro que permita coibir abusos por parte, não só das autoridades fiscais, mas também do legislador ordinário, para que possa cumprir a lei com segurança e não sob ameaça de imposição de sanções não autorizadas pela Constituição.

[1] Cf. Exposição de Motivos do Projeto da Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes.



[2] Assim o afirmamos em As violações aos direitos dos contribuintes e a edição de um Código (Estatuo) dos contribuintes, in *Estudos de Direito Tributário, em homenagem ao Prof. Roque Antônio Carrazza*, coord. Fernanda D. Parisi et alt., v. 1, São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 166-190.

Meta Fields