

Sugestões de alterações ao Projeto de Lei do Senado nº 298/2011 – Complementar, que estabelece normas gerais sobre direitos e garantias do contribuinte, de sua autoria, também remetidas ao Relator na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, Senador Armando Monteiro.

Essas sugestões resultam da análise do Projeto no âmbito da Câmara de Assuntos Tributários e Legislativos da FIESC e refletem o posicionamento do contribuinte frente à atuação do fisco.

SUGESTÃO 1: Dar ao art. 3º a seguinte redação:

“Art. 3º É vedada a cobrança do tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador, ressalvados os casos de substituição tributária, instituídos com base no § 7º, do art. 150, da Constituição Federal.”

JUSTIFICATIVA

O dispositivo não é claro. Atualmente a jurisprudência dos tribunais superiores firmou-se no sentido da desnecessidade de lei para estabelecer o prazo de recolhimento dos tributos. Se não é exigível lei para fixar o prazo, não há justificativa para essa exigência na redução do mesmo.

Outra leitura é que o Projeto visou a dificultar a exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador. Essa é uma prática fiscal que tem suscitado reclamações por parte do setor industrial, o maior onerado com a exigência do tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador.

Com a denominada substituição tributária das operações subsequentes o sistema tributário nacional inovou em matéria de aplicação das normas tributárias. O CTN define a obrigação tributária como a relação jurídica decorrente do fato gerador. A obrigação nasce com o fato gerador. O crédito tributário, por sua vez, decorre da obrigação. Sem obrigação não existe crédito, na dicção do CTN. Com a constituição do crédito tributário a administração tributária passa a ter o direito de compelir o sujeito passivo ao pagamento, pela via administrativa ou judicial. Esse é o procedimento natural do exercício da tributação, que está em consonância com o princípio da capacidade contributiva, que se infere a partir da ocorrência da situação de fato que constitui o fato gerador. Sem fato gerador não existe capacidade contributiva.

Assim sendo, a substituição tributária das operações subsequentes subverteu a ordem natural da tributação, permitindo que o Estado exija o tributo antes do fato que constitui evidência da capacidade contributiva.

O setor industrial é o mais prejudicado com essa sistemática, uma vez que concentra na indústria o pagamento do tributo devido em virtude de uma relação econômica que ainda não produziu os resultados naturais, qual seja: a geração de renda.

A substituição tributária foi alçada à categoria de norma constitucional, através da Emenda Constitucional nº 3/93, e essa antecipação do pagamento do imposto à ocorrência do fato gerador deveria ser uma exceção, a ser utilizada com parcimônia, nos casos em que a concentração do pagamento do tributo na etapa inicial do processo de circulação dificultasse a evasão fiscal. No entanto as necessidades sempre crescentes de antecipação da receita tributária banalizaram o instituto, que hoje é fartamente utilizado com outros objetivos, entre os quais o de contornar e anular o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, como é de conhecimento geral.

É inadiável, assim, que se estanque esse processo de exaustão financeira do parque industrial nacional, com o enxugamento da sua capacidade operativa,

mediante a antecipação da exigência dos tributos antes da ocorrência dos respectivos fatos impositivos. A redação proposta insere-se, assim, no contexto do processo do CTN sobre fato gerador, obrigação tributária, lançamento e crédito tributário, além de dar maior efetividade ao princípio contido no §1º, do art. 145, da Carta Federal.

SUGESTÃO 2: Alterar a redação do *caput* do art. 8º nos seguintes termos:

“Art. 8º. É vedada para fins de cobrança de tributos a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição do estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de regimes especiais de apuração e recolhimento ou outros tipos de sanções administrativas, a instituição de barreiras, o protesto judicial e a inclusão nos cadastros de inadimplentes.”

JUSTIFICATIVA

A redação original versa sobre um direito consagrado pela jurisprudência que impede o fisco de impor sanções políticas ao contribuinte, com o objetivo de desestimular a discussão judicial das exigências descabidas. Vem ganhando corpo, no entanto, outras medidas nesse sentido, como o protesto do crédito tributário e a inclusão do devedor fiscal nos cadastros de inadimplentes.

A redação proposta visa a evitar tais práticas abusivas aos direitos dos contribuintes. O Erário dispõe de mecanismos cada vez mais eficazes para cobrar o crédito tributário. As últimas reformas do processo judicial, dispondo novos procedimentos para penhora e retirando dos embargos à execução o efeito suspensivo são duas providências de grande alcance nesse sentido. O próprio CTN teve o seu art. 174 alterado, de modo que a citação não interrompe mais a prescrição em matéria tributária. Essas e outras inovações normativas conferiram ao Fisco um poder muito amplo para cobrança dos seus créditos tributários. Não se justifica que outras sanções políticas sejam adotadas, além do cabedal de prerrogativas já existentes, recentemente ampliado, conforme acima exposto.

SUGESTÃO 3: No art. 8º, alterar o § 1º, renumerando-o para parágrafo único, com nova redação e suprimir os §§ 2º e 3º.

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

JUSTIFICATIVA:

A redação proposta para o § 1º, ao dizer que a legislação tributária estabelecerá os termos para imposição de regimes especiais de fiscalização constitui um retrocesso, uma vez que atualmente a matéria vem sendo regulada através das leis de cada um dos tributos. A expressão legislação tributária compreende as denominadas normas complementares do direito tributário, entre as quais os decretos, as portarias, instruções e outros atos emanados dos órgãos do Poder Executivo.

A alteração proposta visa a deixar claro que a matéria está sob a reserva da lei.

Os §§ 1º e 2º constituem uma verdadeira negação da norma prescrita pelo *caput* do artigo. A legislação atual, conforme comentado acima, possibilita ao Fisco prerrogativas para cobrança do crédito tributário. Nada justifica a instituição de outros

privilégios. Além disso, o conteúdo normativo contraria orientação jurisprudencial sumulada, no sentido da impossibilidade de sanções políticas.

SUGESTÃO 4: Suprimir o art. 9º.

JUSTIFICATIVA

O dispositivo estabelece que se a lei que dispensa o pagamento do tributo em determinada situação for considerada inconstitucional, o contribuinte fica obrigado a pagar o crédito tributário.

As leis nascem com presunção de legalidade/constitucionalidade. Caso venha a ser retirada do ordenamento, o contribuinte não pode responder pela irresponsabilidade do Estado.

Não é correto que aquele que segue a lei possa ser onerado, principalmente no caso de tributos indiretos, em que o benefício fiscal indevidamente concedido pode ter sido repassado ao consumidor final.

Fica a dúvida: de que forma o contribuinte de direito poderá se ressarcir, se tiver que pagar? Essa redação impediria eventual modulação da sentença, papel reservado ao próprio STF, de acordo com as situações pontuais.

A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade já é disciplinada pelo art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (“Art. 27. 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”).

Não é possível, por outro lado, manter uma regra de efeito *ex nunc* automático, como a prevista no art. 9º do Projeto, porque, do contrário, a simples propositura de uma ação judicial passaria a ser suficiente para dispensar o pagamento do tributo questionado, o que não tem o menor cabimento. Mesmo que a intenção desse artigo esteja dirigida para os casos em que o contribuinte não efetuou o recolhimento por conta de uma posição jurisprudencial, posteriormente reformulada, havendo tributo não recolhido, cabe à Fazenda Pública valer-se dos mecanismos que a lei lhe assegura.

SUGESTÃO 5: Dar ao *caput* do art. 10 a seguinte redação:

“Art. 10. A desconsideração da personalidade jurídica da sociedade poderá ser decretada, administrativa ou judicialmente, quando, em detrimento da administração fazendária, ficar comprovado abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, resguardado o contraditório e a ampla defesa.”

JUSTIFICATIVA

Embora para fins civis a desconsideração da personalidade jurídica dependa de expressa manifestação do Poder Judiciário, do ponto de vista da aplicação das normas tributárias a restrição não tem sentido, tendo em vista que as autoridades fiscais estão investidas do poder de autoexecução de seus atos, desde que observado o direito de ampla defesa, administrativa e judicial.

A legislação tributária, inclusive o CTN (arts. 134 e 135) prevê casos de transferência de responsabilidade da pessoa jurídica para os administradores, nas hipóteses que expressamente contemplam a exceção.

Pode ser oportuno que o próprio lançamento tributário estabeleça, desde logo, quem é o contribuinte e quem são os corresponsáveis, uma vez que a responsabilização do terceiro, nos termos da legislação já mencionada, só pode ocorrer quando presentes as situações nela descritas. Uma das funções do lançamento tributário consiste exatamente na identificação do sujeito passivo.

Sendo desde logo apontado no lançamento, o corresponsável tem assegurada inclusive a possibilidade de discutir a respectiva imputação no processo administrativo. Caso contrário, a responsabilização dependerá, sempre, do chamamento à autoria, ou do redirecionamento da execução, o que ocorre normalmente num lapso de tempo muito grande, quando restaram esquecidos os elementos fáticos probatórios indispensáveis à elaboração da defesa.

SUGESTÃO 6: Alterar a redação do § 1º, do art. 10, conforme segue:

“§ 1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial poderá ocorrer também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, ressalvada a boa fé.”

JUSTIFICATIVA

Não se trata de comprovar ou não a má gestão dos negócios, mas sim de comprovação de ocorrência ou não de crime tributário. A expressão “má administração” é conceito muito subjetivo que não indica a comprovação ou não de ilícito tributário praticado pelo administrador.

Por outro lado, nem sempre a desativação da empresa deve ensejar a responsabilização do dirigente, uma vez que em determinados casos é decorrente da própria atividade de cobrança do tributo, que importa na expropriação judicial dos bens da empresa. A impossibilidade de conseguir as necessárias baixas decorre, assim, da impossibilidade de obter as certidões previstas na própria legislação tributária. Destarte, embora possível a desconsideração pelo encerramento da atividade, ressalva-se o caso em que o responsabilizado comprove ter agido de boa fé.

SUGESTÃO 7: Dar ao § 3º, do art. 10, a seguinte redação:

“§ 3º. A responsabilização dos sócios ou administradores observará o estatuído pelos arts. 134, VII, e 135 do Código Tributário Nacional e o disposto no art. 43 desta Lei.”

JUSTIFICATIVA

Conforme acima assinalado, atualmente já existe previsão legal para responsabilização de terceiros, em virtude da utilização indevida da pessoa jurídica. O sócio que não possui poderes de gestão, ressalvadas as hipóteses de acobertamento e de confusão patrimonial, não pode ser responsabilizado. É preciso, pois, compatibilizar o parágrafo com o previsto no *caput* do artigo, bem como com a sugestão de redação do art. 43, do projeto, bem assim com a legislação hoje existente, inclusive o CTN, cujo contexto normativo já foi objeto de ampla construção jurisprudencial e doutrinária.

SUGESTÃO 8: Alterar a redação do art. 13, para incluir parcelamento:

“Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória, nem o cancelamento de parcelamentos de débitos tributários, em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.”

JUSTIFICATIVA

O artigo busca evitar uma série de medidas contrárias aos princípios da moralidade administrativa e da inafastabilidade do controle jurisdicional, mas que, infelizmente, são comuns na prática da Administração Fazendária. O dispositivo é suficientemente genérico e abstrato para alcançar as mais diversas situações. Porém, apenas para facilitar sua aplicação, incluímos a vedação ao cancelamento de parcelamentos de dívidas tributárias diante da impugnação judicial por parte do sujeito passivo.

SUGESTÃO 9: Suprimir o art. 17.

JUSTIFICATIVA

Trata-se de norma meramente programática, sem conteúdo normativo.

SUGESTÃO 10: Alterar a redação do *caput* do art. 22, nos seguintes termos:

“Art. 22. O sujeito passivo, nos termos do parágrafo único do art. 1º desta Lei, tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.”

JUSTIFICATIVA

Não só o contribuinte, mas também os corresponsáveis devem ser indicados na notificação da cobrança do imposto e o art. 1º da Lei abrange todas as situações em que além do contribuinte, alguém pode ser responsabilizado para efeito das relações normatizadas pela Lei.

SUGESTÃO 11: No art. 22, renumerar o parágrafo único como § 1º e incluir § 2º, com a seguinte redação:

“§ 2º. Nos tributos declarados pelo sujeito passivo, a imposição de penalidade sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.”

JUSTIFICATIVA

O contribuinte tem o direito de ser notificado da multa que lhe seja imposta, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação. O que ele declara é o valor do tributo, que nos termos da orientação do STJ tem o efeito de uma “confissão de dívida”, razão porque o contribuinte não precisa ser notificado do crédito tributário no ato da inscrição em dívida ativa.

Contudo, a multa não foi confessada, de modo que o contribuinte não tem conhecimento do *quantum* aplicado. Perde, assim, a oportunidade de impugnar a multa, que pode ser exorbitante. Faz-se necessário o lançamento de ofício, para oportunizar o exercício do direito de defesa.

SUGESTÃO 12: Dar ao § 2º, do art. 23, a seguinte redação:

“§ 2º. Da intimação será cientificado o contribuinte com antecedência mínima de cinco dias úteis da data de comparecimento.”

JUSTIFICATIVA

É importante que fique claro que a intimação deverá ser cientificada com antecedência mínima de cinco dias úteis.

SUGESTÃO 13: Alterar a redação do inciso IV, do § 3º, do art. 22:

IV – outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, de maneira formal.

JUSTIFICATIVA

Qualquer que seja o meio empregado é indispensável que seja formal, para evitar, por exemplo, a comunicação telefônica, ou alguma alternativa de difícil comprovação.

SUGESTÃO 14: Alterar a redação do § 4º, do art. 23, nos seguintes termos:

“§ 4º. No caso de não ser o interessado encontrado no domicílio por ele declarado, ou no de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido ou em caso de recusa de recebimento, a intimação deverá ser efetuada por meio de publicação oficial.”

JUSTIFICATIVA

Deixar expresso que no caso de recusa de recebimento poderá ser feita a intimação editalícia.

SUGESTÃO 15: Alterar a redação do *caput* do art. 26 para:

“Art. 26. O contribuinte não será impedido de fruir de benefícios e incentivos fiscais, pela existência de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa ou em que na cobrança executiva tenha sido efetivada a penhora.”

JUSTIFICATIVA

A redação não é suficiente clara. O que impede a fruição do benefício não é o crédito tributário dele decorrente, mas a existência de crédito tributário de responsabilidade do pretendente. Por outro lado, se o citado crédito estiver com exigibilidade suspensa, não se justifica a interdição.

SUGESTÃO 16: Dar ao § 1º, do art. 27, a seguinte redação:

“§ 1º. Com exceção da primeira instância administrativa, as demais serão organizadas como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração fazendária e dos contribuintes.”

JUSTIFICATIVA

Aclarar que em qualquer grau de jurisdição administrativa, além da primeira instância, sempre será necessária a decisão paritária. Eventualmente o processo administrativo pode prever mais de duas instâncias.

SUGESTÃO 17: Alterar o § 3º, do art. 27, nos termos seguintes:

“§ 3º. O duplo grau de deliberação aplica-se, inclusive, ao processo administrativo relativo a perdimento de bens.”

JUSTIFICATIVA

Não é justo dispensar o duplo grau de jurisdição no processo relativo ao perdimento de bem, que tem o mesmo conteúdo da sanção pecuniária, ou até maior.

SUGESTÃO 18: Alterar a redação do art. 34 conforme segue:

“Art. 34. Os indícios, presunções, ficções e equiparações, para fins fiscais, serão definidos em lei, que não poderá desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido pela Constituição Federal e na Lei Complementar.

Parágrafo único. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação prévia da sua base normativa, com antecedência de 90 (noventa) dias e deverá contemplar as orientações a serem cumpridas na sua aplicação.”

JUSTIFICATIVA

Não será possível a Administração Pública fazer uma publicação específica para cada caso; a redação sugerida é a mesma do PLS 646/1999. Além disso, o parágrafo único, por conter a norma mais importante, deve ser o *caput*; e o *caput* deve ser parágrafo com a redação proposta.

SUGESTÃO 19: Alterar a redação do parágrafo único, do art. 36, nos seguintes termos:

“*Parágrafo único.* O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos e documentos, restringe-se àqueles de exibição obrigatória, sem prejuízo do disposto no art. 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

JUSTIFICATIVA

O direito do fisco de exigir a exibição e examinar documentos restringe-se aos livros e documentos fiscais de observância obrigatória. No âmbito do Poder Judiciário existem decisões relativas ao sigilo de dados. Certas informações só o Poder Judiciário pode permitir o acesso.

SUGESTÃO 20: Acrescentar inciso ao art. 39, com a seguinte redação:

“XIII – revogação ou redução de ofício de exigência fiscal contrária à lei.”

JUSTIFICATIVA

Atualmente tem havido controvérsia sobre a manifestação de ofício das autoridades julgadoras, no caso de exigência fiscal indevida ou a maior que o devido. Algumas autoridades entendem que isso é possível e aplicam de ofício a interpretação considerada correta. Outras, influenciadas pelo processo judicial, consideram que deve prevalecer a verdade formal, em detrimento da verdade material, ou seja, se o contribuinte não discute, ou se omite um argumento, deve ser mantida a exigência fiscal. Dado que a Constituição inclui entre os requisitos a serem observados pela administração pública a lealdade, não faz sentido que exigências exorbitantes sejam

mantidas e submetidas ao Judiciário, contribuindo para a morosidade da prestação jurisdicional.

SUGESTÃO 21: Acrescentar novo parágrafo ao art. 40, com a seguinte redação:

“§ 4º. O prazo previsto no *caput* será reduzido pela metade, quando a manifestação da autoridade for concernente à solicitação ou consulta do contribuinte, findo o prazo, considerar-se-á deferido o pleito ou respondida a consulta favoravelmente ao consulente.”

JUSTIFICATIVA

É preciso prever sanção para o descumprimento dos prazos legais. Não é só o contribuinte que deve cumprir os prazos, sob pena da imposição de sanções. O descumprimento dos prazos a favor do contribuinte deve ter consequências para a administração fazendária. A previsão é no sentido de se considerar respondida a consulta ou deferida a pretensão, pelo decurso do prazo previsto na legislação.

SUGESTÃO 22: Dar ao *caput* do art. 43 a seguinte redação:

“Art. 43. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente do lançamento do crédito tributário.”

JUSTIFICATIVA

O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou redirecionado contra quem figure expressamente na certidão de dívida ativa como devedor tributário, solidário ou responsável. A substituição do sujeito passivo, após o lançamento tributário, deverá ser precedida de nova intimação, com reabertura de prazo para defesa por parte do responsável, substituto ou solidário. A certidão de dívida ativa deverá identificar a matéria tributável ou estar acompanhada de cópia do lançamento tributário. Na matéria tributável, a teor do art. 142, do CTN, está compreendida a identificação do sujeito passivo.

O redirecionamento da execução fiscal, tal como vem sendo admitida hoje, mesmo com o ônus da prova atribuída à exequente, cerceia o direito de defesa do responsabilizado, suprimindo-lhe o contencioso administrativo. Além disso, o decurso do lapso temporal entre o fato gerador e o processo de execução apaga vestígios e argumentos, favorecendo a ação abusiva da autoridade fiscal.

SUGESTÃO 23: Dar ao parágrafo único do art. 45 a seguinte redação.

“*Parágrafo único.* Do termo a que alude o *caput*, deverá constar o prazo máximo para a ultimação das diligências, que não poderá exceder a doze meses.”

JUSTIFICATIVA:

Com os recursos de informática hoje disponíveis e com o grau de complexidade das informações prestadas, inclusive em tempo real, não se justifica mais o prazo de vinte e quatro meses. Sugere-se a sua redução.