

# O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DO PARANÁ À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ASPECTOS RELEVANTES

*Rodrigo Ribeiro Sampaio \**

**SUMÁRIO:** 01. Introdução; 02. O Estatuto do Contribuinte do Estado do Paraná e sua importância: Considerações Gerais; 03. Inovações aprovadas pela Lei Complementar Paranaense nº 107/2005 – Código de Defesa do Contribuinte; 04. Conclusões; 05. Referências Bibliográficas.

## **01. Introdução**

O presente estudo tem por finalidade analisar os aspectos mais relevantes do Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Paraná (Lei Complementar 107 de 11 de janeiro de 2005) à luz da Constituição Federal, tais como a relação entre o Estado e contribuinte e seus reflexos sociais da tributação com base nos princípios constitucionais aplicáveis.

A principal abordagem desta pesquisa é analisar até que ponto essas normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com o Estado não infringem os princípios constitucionais. Desta forma uma tributação justa e que atende os interesses econômicos e sociais, deverá ser pautada no princípio da legalidade tributária, estatuído no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, podendo afirmar que o atendimento dos princípios constitucionais além da legalidade, os da igualdade, capacidade contributiva, vedação de confisco entre outros, revelam condição *sine qua non* para que a tributação atue como instrumento de Justiça Social.

A Lei Complementar 107/05 do Estado do Paraná inova ao incluir os princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade, da Justiça e da transparência na legislação no âmbito do Estado. Assim, os direitos fundamentais do contribuinte, devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, bem como, a administração tributária fazer valer,

---

\* Curso de Direito da Faculdade Paranaense – FACCAR – Rolândia – Pr.

efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias, principalmente o contido no Estatuto do Contribuinte.

Desta forma, Administração estará garantindo a segurança e a justiça tributária, e, enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito, sendo ao invés de gerar benefícios aos contribuintes, não possam gerar ainda mais desigualdades contributivas.

Os direitos e garantias dos contribuintes estão dispostos na Constituição Federal, mas que necessitam ser disciplinados de forma adequada na relação entre Administração Tributária e contribuinte, onde deverá ser adotado o critério da relação Estado e cidadão. O princípio do Estado de Direito (Constituição Federal, art. 1º) exige que as normas sejam formuladas de forma clara e precisa, permitindo que seus destinatários possam prever e avaliar as consequências jurídicas de seus atos.

## **02. O Estatuto do Contribuinte do Estado do Paraná e sua importância: Considerações Gerais**

A Lei Complementar do Estado do Paraná nº 107/2005 de 20.01.05 (Código Estadual de Defesa do Contribuinte) (1) estabelece normas gerais que tratam dos direitos e deveres dos contribuintes e os deveres da administração fiscal do Estado. Referida Lei seguiu, em parte, a proposta do Projeto do Estatuto federal de Defesa do Contribuinte.

---

1 - Existem várias proposições de leis tramitando no Congresso Nacional e nas Assembleias Legislativas Estaduais. A Lei 13.515, de 07/04/2000, instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. Em 3 de abril de 2003, a Lei Complementar nº 939/03, instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo e o CODECON – Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte. A Lei 2.211 de 08.01.2001, instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Mato Grosso do Sul.

O Projeto do Código de Defesa do Contribuinte (Projeto de Lei Complementar federal nº 646/99 (2) de autoria do Senador Jorge Bornhausen de Santa Catarina) que tramita no Congresso Nacional, dispõe sobre a igualdade de condições para o contribuinte e para o fisco, através da implementação de dispositivos que contemplam a justiça fiscal.

Referidos Códigos buscam explicitar o que, a respeito, já se encontram estatuídos na Constituição Federal. Tais documentos são baseados em diplomas estrangeiros análogos, destacando-se a Declaração dos Direitos dos Contribuintes nos Estados Unidos, na Lei dos Direitos e Garantias dos Contribuintes na Espanha entre outros. Estes documentos, seguramente darão instrumentos jurídicos mais efetivos para as pessoas que pagam tributos, possam se precaver de eventuais arbitrariedades do Estado face aos aumentos abusivos de tributos.

Com a aprovação do Projeto de Lei Complementar 646/99 o cidadão-contribuinte passará a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco. 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. É o que inicialmente propõe o referido Projeto, de stacado na Exposição de motivos, que enaltece que há um fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais. As normas constitucionais, necessitam de complementação na via legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo.

Ao comentar sobre o Código de Contribuintes do Paraná o professor e advogado Francisco Martins afirma não haver dúvida que o Código *insinua notável coragem e decisão política*. Diz ainda que a lei *revela a escolha do Estado em: primar pela*

---

2 - O referido projeto foi apresentado no Plenário do Senado Federal, em 25/11/99. A elaboração do projeto contou com a participação de alguns renomados tributaristas do país, como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e José Souto Maior Borges. O objetivo do autor do projeto foi trazer para o ordenamento jurídico brasileiro uma concreta lei de proteção ao contribuinte, assim como já existe para os consumidores, com o Código de Defesa do Consumidor. Por ser um projeto de lei complementar, seu alcance atingirá as esferas municipais, estaduais e federal.

*eficiência administrativa, reservando a atividade fiscalizadora aos casos em que haja infração fiscal real e comprovada, tornando -a célere, menos onerosa e mais produtiva; fomentar o desenvolvimento econômico e, a reboque, a distribuição de renda, a qualidade de vida da população e a arrecadação .(3)*

Para o professor, o novo Código do Contribuinte *imprime ao Paraná a imagem de um Estado de seu tempo, familiarizado com as tendências das nações mais avançadas". Imagem esta que, na sua opinião, não somente estimula como também atrairá o investimento e o incremento da atividade econômica, uma vez que inspira aos empreendedores a expectativa de que aqui terão sossego para trabalhar .(4)*

Afirma também que o *sistema tributário estadual deu um passo insólito na consagração da democracia ao instituir o Código de Defesa do Contribuinte do Paraná, demonstrando o compromisso do Estado com a justiça fiscal e atualidade no cenário da ciência jurídica.(5)*

A Lei Complementar 107/05 estipula procedimentos administrativos para a fiscalização da Receita Estadual e tem, como principal objetivo, evitar abusos por parte do fisco e dar garantia de ampla defesa para os contribuintes.

---

3 - Agência Brasileira de Notícias <http://www.abn.com.br/noticias1.php?id=23969> de 20.2.2005.

4 - Agência Brasileira de Notícias <http://www.abn.com.br/noticias1.php?id=23969> de 20.2.2005.

5 - Agência Brasileira de Notícias <http://www.abn.com.br/noticias1.php?id=23969> de 20.2.2005.

### **03. Inovações aprovadas pela Lei Complementar paranaense nº 107/2005 – Código de Defesa do Contribuinte**

A Lei Complementar 107/05 ( 6), que estatui normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná, denominada como Código dos Direitos e Garantias do Contribuinte, foi sugerida pela Associação Comercial do Paraná (ACP) e Federação das Indústrias (Fiep), e, teve como fonte inspiradora o texto originariamente apresentado ao senado federal da república, como projeto de lei complementar nacional 646/99, adaptado à realidade do Estado do Paraná.

Segundo Heron Arzua, Secretário da Fazenda do Estado do Paraná, a Lei Complementar 107/05 é um divisor no capítulo da cidadania, com o estabelecimento de relação de igualdade jurídica entre o fisco e o contribuinte. O Código também veta o uso de expedientes coercitivos e vexatórios para a busca do tributo que o Fisco entende devido. A ação penal, interposta contra o contribuinte, que é utilizada como meio de constranger e amedrontar o contribuinte, para que este pague tributos sem discussão no foro próprio, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo.( 7)

A Lei Complementar nº 107/2005, do Estado do Paraná ressalta os princípios da relação tributária, consagrados constitucionalmente, destacando -se os princípios do devido processo legal, o da ampla defesa e do contraditório, o da razoabilidade (8), o da simplicidade, o da flexibilidade, o da responsabilidade, o da justiça, o da transparência e da economicidade, que devem assegurar o contribuinte o acesso às

---

6 - O Projeto foi de iniciativa do deputado do Estado do Paraná Hermas Eurides Brandão .

7 - Agência Brasileira de Notícias <http://www.abn.com.br/noticias1.php?id=23969> de 13.02.05.

8 - Entende-se por razoabilidade a necessidade de ponderação, por parte dos poderes constituídos, no caso de haver colisão entre valores da comunidade e direitos individuais, que é reconhecido pela doutrina e jurisprudência. O princípio da razoabilidade já integra algumas constituições estaduais como as do Sergipe, São Paulo e Minas Gerais. O projeto de Emenda à Constituição de autoria do Senador Mozarildo Cavalcanti (RR) inclui, entre os princípios do artigo 37 da Constituição Federal, o da razoabilidade.

informações bem como fortalecendo a segurança jurídica na relação entre o fisco e o contribuinte. (9)

Quanto à segurança jurídica é necessário mencionar o princípio da legalidade tributária, na Constituição Brasileira disposto no artigo 150 -I. O princípio da legalidade destaca-se para garantir os demais princípios constitucionais.

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária, sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Nas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, *regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando -o à ordem jurídica.* (10) (grife-se)

Conforme foi observado, os direitos fundamentais do contribuinte, devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, e sim, a administração tributária fazer valer, efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias.

Assim, estará garantindo a segurança e a justiça tributária, e, enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.

O princípio da igualdade refere-se ao princípio fundamental de todo o sistema tributário e que, necessariamente deverá nortear as políticas governamentais, pois a *estrutura tributária deve guiar-se no sentido da Justiça Fiscal, e os critérios utilizados deverão ter por meta atingir essa Justiça Fiscal. Ela tem de ser justa, de modo a se fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos.* (11) Essa

---

9 - Corresponde ao art. 32 do Projeto de Lei Complementar Federal 646/99, e acrescenta também os princípios do interesse público, da finalidade, da motivação e da moralidade.

10 - Carrazza, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1986, p. 140.

11 - CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 11.

adequada distribuição do ônus tributário entre todos os indivíduos está atrelada ao conceito de igualdade, uma vez que somente será atingida a justiça fiscal quando os encargos tributários forem divididos entre os indivíduos que compõem uma sociedade, respeitando suas diferenças, na medida que o *princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio* .(12)

Por conseguinte, para que seja alcançada a justiça fiscal, como forma de proporcionar o desenvolvimento das políticas governamentais de acordo com os ditames constitucionais, faz-se necessário preservar o *princípio da igualdade*. Presente no *caput* do art. 5º da Constituição, afirma que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, constituindo-se em verdadeira garantia fundamental do cidadão. Em matéria tributária, o princípio da igualdade está reforçado no art. 150, II da Carta Constitucional, afirmando que é vedado a qualquer ente federado *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente*. Ou seja, o princípio da igualdade não busca uma igualdade tributária pura e simples, colocando todos os contribuintes na mesma condição. O que ele busca é a igualdade entre todos os indivíduos que estejam em iguais condições (13). Seu *tratamento desigual é interdito para todos os contribuintes que se encontrem em situação equiva lente*. (14) Portanto, pode-se afirmar que o princípio da igualdade tributária busca igualar iguais e desigualar desiguais, na medida de suas desigualdades.

Pelo Código paranaense, fica estabelecido que a instituição ou a majoração dos tributos dar-se-á atendendo aos princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade e da justiça tributária, pelo

---

12 - TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* . São Paulo: Malheiros, 2002. p. 20.

13 - RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o imposto de renda na constituição de 1988* . São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990. p. 26.

14 - MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito constitucional interpretado* . São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 160.

qual o tributo é justo quando atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não - confiscatoriedade ( art. 2º).

Assim, considera-se economicamente eficiente o tributo que não interfere com a correta alocação de recursos produtivos da sociedade . O tributo deve ser capaz de responder facilmente a mudanças no ambiente econômico. E a incidência do tributo e a aplicação do produto de sua arrecadação devem ser transparentes, para que os contribuintes saibam quanto pagam em termos de tributação .

A perspectiva econômica continua, como não poderia deixar de ser, forte, mas transformada em princípios agora jurídicos que vinculam a atividade do Estado.(15)

Na relação de economicidade ressalta que a administração tributária deve ser de baixo custo, tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

O parágrafo quinto do art. 2º , saliente que o tributo deve ser e parecer justo, atendendo os critérios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição do seu ônus, da generalidade, da progressividade e da não -confiscatoriedade. Reafirma-se com isso a preocupação com a justiça fiscal, que sendo especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem. Os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal, passam a vincular o direito hodierno nacional e no plano internacional, tendo como objetivo o fortalecimento da cidadania fiscal.(16)

---

15 - SÁ, Rodrigo César Caldas de. A Economia do Estado e o Direito do Contribuinte. [http://www.triguerofontes.com.br/asp/artigos\\_texto.asp?Cod=70](http://www.triguerofontes.com.br/asp/artigos_texto.asp?Cod=70), em 14.10.05.

16 - Exposição de motivos do Projeto de lei complementar 646/99 do Senado Federal. A elaboração do referido projeto de lei contou, à época, com a participação de alguns tributaristas nacionais, como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza e José Souto Maior Borges, juristas da PUC/SP e da USP.



O Poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, ou seja, se ele trata, de maneira igual todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico. E mais, se favorece à política de estabilização da economia, combate do desemprego, à inflação entre outros aspectos.

O fator econômico é preponderante para a adequada política tributária, não podendo o Estado, interferir através da tributação, com medidas que provoquem instabilidade na economia. A estabilidade econômica é mantida quando o Estado controla a inflação, a política de juros, possibilita a capacidade produtiva da sociedade, controla o orçamento público e os gastos públicos, propiciando a livre iniciativa e a livre concorrência. A política tributária deverá se adequar ao ordenamento jurídico vigente, sob pena de tornar-se ineficaz e nula.

Além da fundamental importância dos ditames das políticas tributária e social, deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que contempla a sua implementação com base nos princípios constitucionais tributários.

O artigo 3º assegura que os direitos e garantias dos contribuintes disciplinados na Lei Complementar 107/05, serão reconhecidos pela administração fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte.( 17)

Somente a lei em sentido estrito, observado o princípio da anterioridade, pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo (art. 5º). É claro o escopo do legislador em evitar que o chefe do executivo estadual, através de decreto ou outro ato normativo infra-legal, altere o prazo para pagamento dos tributos.

Um ponto importante vem destacado no artigo 9º que assevera que as normas tributárias que modifiquem ou revoguem tributos devem ser expressamente revogadas ou alteradas, identificando com clareza tal alteração ou revogação. Assim, com o

---

17 - Tal redação corresponde ao artigo 4º do Projeto de Lei Complementar Federal 646/99.

objetivo de auxiliar o contribuinte na compreensão da legislação tributária, o Código ordenou que 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. 9.º). A cada dois anos o Poder Executivo estadual expedirá, por decreto, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada tributo.

De igual modo estabelece que ao tratar sobre taxas, deverá indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida, conforme descreve o art. 6º do diploma em comento. Merece destaque esta determinação, vez que na maioria das vezes o contribuinte não tem conhecimento sobre qual a autoridade administrativa deve prestar o serviço e fiscalizá-lo.

Destacam-se aqui os avanços mais comemorados pelos juristas, como a vedação do fisco, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, na 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 (caput do art. 11).

O art. 12 do referido Código, estipulou que a administração fazendária somente poderá desconsiderar os atos praticados pela sociedade mercantil e atribuir responsabilidade a seu administrador quando for comprovado que as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ou violação dos atos constitutivos. (18)

Por sua vez, o Artigo 14, que assegura o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa, sendo vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o referido direito, salvo os requisitos de prazo, forma e competência. E nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá

---

18 - <http://siscredito.com.br/artigos.php?ID=20> de 13.02.05 escrito por Mario Paulo Machado Nomoto é advogado tributarista em Maringá.

ser exigido do contribuinte, administrativamente, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo administrativo -tributário.

O objetivo deste dispositivo é evitar que os recursos e impugnações em processos no âmbito administrativo fiquem condicionados a depósitos de valores ou bens, tal como ocorre no processo administrativo federal.( 19)

Já, os artigos 15 a 23, colocam o rol dos direitos e garantias dos contribuintes. Dentre eles, o contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa, ressalvadas as hipóteses de tributos sujeitos a posterior homologação de pagamento que independe de notificação.

Por conseguinte, o artigo 29 declara que parcelado o débito tributário, se cumprido pontualmente o acordo, não pode o cidadão -contribuinte continuar a sofrer os ônus da inadimplência. A lei dispõe que 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.

Deve ser destacado o artigo 36 da referida Lei que previu que: A comunicação do agente fazendário ao Ministério Público, contra o contribuinte pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, só poderá ser formalizada após o encerramento do processo administrativo, com a constituição definitiva do crédito tributário, em que se comprove a irregularidade fiscal de natureza dolosa ou fraudulenta. Assim, sendo a Lei determina que o contribuinte apenas pode ser processado criminalmente por crime fiscal quando já houver o encerramento de processo administrativo. Este assunto foi muito discutido, vez que o Ministério Público *normalmente propõe a denúncia por crime tributário*

---

19 - É o caso do decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal em âmbito federal. Veja a redação do § 2.º do art. 33: *em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.* A lei estadual (Código de Defesa do Contribuinte) diz justamente o contrário da lei federal (Decreto 70.235). A lei estadual é mais benéfica ao consumidor do que a lei federal Mario Paulo Machado Nomoto, <http://siscredito.com.br/artigos.php?ID=20> de 13.02.05.

*antes de finalizado o processo administrativo realizado pelo órgão competente e muitas vezes a condenação criminal sai antes mesmo de finalizada a apuração administrativa* . (20)

Desta forma, o representante do Ministério Público não mais poderá oferecer denúncia contra o contribuinte antes que a própria Fazenda Pública, por meio do devido processo administrativo, conclua que de fato ocorreu infração tributária . A denúncia não poderá ser oferecida e recebida no início do processo ou na fase recursal, mas somente quando efetivamente encerrado o processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal. No direito penal para configurar a tipificação da conduta de sonegação é necessária a comprovação do tributo devido e não pago pelo contribuinte. Ele seria condenado pela Justiça e absolvido pelo Fisco, o que revela a possibilidade de verdadeira incoerência e insegurança jurídica, desdobrando em desprestígio tanto à administração fazendária quanto ao Poder Judiciário.

É obrigatória a inscrição do crédito tributário em dívida ativa no prazo de até 90 (noventa) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

A redação aprovada do art. 40 é no sentido da defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poder ser exercida administrativamente, individualmente ou a título coletivo (art. 40).

Inova a Lei Complementar 107/05 quando autoriza o Poder Executivo em seu artigo 41, a instituição de um programa de revitalização empresarial, com possibilidade de parcelamento de débitos, estabelecendo que referido programa será executado em função do faturamento mensal do contribuinte. Deve ser salientada a importância deste dispositivo, vez que os empresários muitas vezes não conseguem quitar suas obrigações fiscais, em dia, por diversos fatores operacionais e financeiros. Desta forma

---

20 - Fato que sempre causou perplexidade nos contribuintes apontados como criminosos. Cf. Patrícia Luciane de Carvalho, Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Paraná, in Direito e Justiça – Estado do Paraná, de 20.02.05, p. 15. Ressalta a autora que sobre o tema o Supremo Tribunal Federal vem alterando aos poucos o seu entendimento e vem concedendo *Habeas Corpus* a empresários acusados de crimes contra a ordem tributária, sob o argumento de que a inscrição e dívida ativa é condição objetiva de punibilidade de crime fiscal.

as empresas poderão, modular o fluxo de pagamento dos impostos pendentes em função do faturamento mensal.

O princípio da capacidade contributiva, ao determinar uma forma diferenciada de tributação para diferentes indivíduos e a mesma tributação para aqueles que estejam na mesma situação, estabelece um critério proporcional para a incidência do imposto, na medida que estabelece alíquotas em forma de percentagem, incidentes sobre as bases de cálculo representadas pelos diferentes fatos jurídicos tributários, que demonstram uma capacidade econômica do contribuinte. Em razão dessa diferença de onerosidade entre as capacidades econômicas dos diferentes indivíduos e para que a capacidade contributiva possa realmente desigualar os desiguais, na medida de suas desigualdades, incide o princípio da progressividade, pois por meio deste, *o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade econômica contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva*.(21)

O *princípio da razoabilidade* por sua vez, é um parâmetro de valorização dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelos valores da justiça social. O tributo deve preencher uma série de requisitos para ser considerado razoável, sendo de fundamental importância a avaliação econômica, política e social elaborada pelos Poderes Públicos por ocasião da normatização tributária, tais como a escolha do fato jurídico tributário, da base de cálculo e da finalidade para a qual o tributo foi instituído, devendo ser buscada sempre a solução que gere menor impacto tributário sobre a base tributante, evitando excessos.

Dentre as diversas garantias previstas no Código de Defesa do Contribuinte, para demonstrar o avanço na defesa do contribuinte, podem ser destacados também: 1 - Possibilidade de obtenção de certidão positiva de débitos com efeito de negativa (exigida na participação em licitações) no período entre a inscrição de dívida ativa e a intimação judicial da ação para cobrança (artigo 15, inciso X); 2 - Apresentação de defesa prévia no prazo de 10 dias da data da autuação; 3 - A não exigência de garantia para

---

21 - CONTI, José Maurício. *Op. cit.* p. 75.

apresentação de recurso no âmbito administrativo. O art. 20 assegura no processo administrativo fiscal, o contraditório, o amplo direito de defesa e o duplo grau de deliberação.

De igual modo, a Proposta de Lei Complementar Federal 646/99 dá destaque ao princípio da justiça tributária, entendendo como justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, equitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade, da legalidade e não -confiscatoriedade.

É inegável que este diploma legal, positive as garantias constitucionais dos contribuintes dos tributos estaduais, no caminho da proposta do Projeto de Lei Complementar 646/99 do Senado Federal, a exemplo da legislação de outros países, conforme citações anteriores.

Nesta mesma trilha pode ser observada a a Lei Complementar nº 939/03, de 03 de abril que instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo.

Sobre a referida Lei, o Prof. Ives Gandra Martins escreve u que o Governador de São Paulo não teve *receio de apoiar a iniciativa do PFL paulista, no projeto de lei complementar apresentado pelo Deputado Rodrigo Garcia, pois entendeu que os governos vivem em função daquele que o sustenta, ou seja, o contribuinte, que não pode ser tratado de forma indiferente, quase sempre com preconceitos visíveis por parte das autoridades, que conseguem inocular suas desconfianças na mídia, estigmatizando -o quase sempre como sonegador.*(22)

Esta nova Lei Complementar procura proteger o contribuinte no processo administrativo tributário, de qualquer espécie de arbitrariedade ou procedimento irregular da autoridade fiscal, como se verifica no disposto em seu art. 2º:

Artigo 2º. São objetivos do Código:

---

22 - MARTINS, Ives Gandra, A iniciativa do governo de São Paulo deve ser seguida, artigo publicado no Jornal Valor Econômico de 29.05.03.

(...)

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 do processo administrativo -fiscal em que tiver legítimo interesse. (...).

Durante o processo de fiscalização são garantidos ao contribuinte o direito de requerer a ordem de fiscalização ou outro ato administrativo autorizando a execução de auditorias fiscais ou coleta de dados, salvo nos casos de extrema urgência, bem como o direito de se recusar a prestar informações por requisição verbal da autoridade fiscalizadora, se preferir por escrito (art. 4º, incisos IX e XI) .

A referida Lei Complementar também dispõe sobre o processo administrativo da consulta, explicitando seus efeitos (art. 13).

E finalmente, dentre outras disposições, o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo prevê a criação de um órgão de proteção do contribuinte (uma espécie de PROCON) – o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte, o CODECON, que deverá atuar na defesa dos interesses dos contribuintes, assim como julgar as reclamações dos contribuintes sobre quaisquer infrações ao disposto no Código (artigo 22 a 24).

Iniciativa como esta do Estado de São Paulo ( e de Minas Gerais, que também dispõe de um Código de Defesa do Contribuinte), demonstra que o Fisco está se conscientizando da importância da relação com o contribuinte.

#### **04. Conclusões**

Por todos esses apontamentos é que a Lei Complementar nº 107/05 que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Paraná, mesmo que, para alguns críticos, necessite de algumas alterações que possam aumentar sua juridicidade, merece destaque pela tentativa de melhorar a relação entre o contribuinte e o Fisco no Estado..

Os papéis estão bem definidos pelo ordenamento jurídico. Fisco e contribuinte devem se relacionar de forma respeitosa, nos estritos termos da legalidade. Tudo isso para assegurar o modo de apuração, recolhimento e cobrança de créditos tributários. O Código do Contribuinte do Estado do Paraná possui disposições expressas neste sentido.

Referido Código merece destaque pela tentativa de melhorar a relação entre o contribuinte e o Fisco no Paraná, uma vez que a lei tem por objetivo primordial renovar e fortalecer a cidadania fiscal do contribuinte e aplicar o princípio da justiça tributária.

É certo que os resultados dessa legislação deverão aguardar a devida aplicação. Mas os avanços contidos na Lei, com relação aos direitos dos contribuintes, poderão se mostrar um expressivo instrumento moderador da atividade do Estado e regulador das relações com os contribuintes, de maneira mais equilibrada, pela importância dos dispositivos que contém.

Somente com a socialização dos tributos, através da sua aplicação como instrumento social é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, como forma de se alcançar as finalidades a que o Estado se prestou a desenvolver.

Para que o Estado alcance suas finalidades sócio-econômicas e desenvolva uma política governamental em prol dessas finalidades, faz-se necessário o respeito ao princípio da justiça fiscal, o qual somente poderá ser alcançado mediante a



conjugação dos princípios da igualdade, em conjunto com o princípio da função social do tributo, possibilitando aos cidadãos viver com dignidade.

Conforme foi observado, os direitos fundamentais do contribuinte, devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, e sim, a administração tributária fazer valer, efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias.

Assim, estará garantindo a segurança e a justiça tributária, e, enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.

A Lei Complementar 107/05 do Estado do Paraná, inova ao incluir os princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade, da Justiça e da transparência na legislação no âmbito do Estado.

## 05. Referências Bibliográficas

ABAL, Rafael Peixoto. *Código de Defesa do Contribuinte*. Jus Navigandi, Teresina, a. 4, n. 42, jun. 2000. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1312>. Acesso em: 14 out. 2005.

Agência Brasileira de Notícias, <http://www.abn.com.br/noticias1.php?id=23969> de 20.2.2005.

ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance*. In Revista Diálogo Jurídico; Ano I, vol. I – nº 3, junho de 2001. Salvador. [Direitopublico.com.br](http://Direitopublico.com.br)

BORELLA, Marcela Cristina. Aplicação do Código de Defesa do Consumidor nas relações jurídico-tributárias e os Códigos de Defesa do Contribuinte. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 146, 29 nov. 2003. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4528>. Acesso em: 14 out. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros. 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. SP, Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

CASTRO FILHO, Levy Pinto de. *O Código de Defesa do Contribuinte e a MP do bem*. Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 728, 3 jul. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6951>. Acesso em: 14 out. 2005.

CARVALHO, Patrícia Luciane de. *Código de Defesa do Contribuinte do Estado do Paraná*. In Direito e Justiça – O Estado do Paraná, 20.02.05 p. 15.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2004.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade e contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. Dialética, SP, 1999.
- HAUER, Geroldo Augusto. *Código de Defesa do Contribuinte*. In Gazeta do Povo, 28.02.99.
- LEI COMPLEMENTAR DO ESTADO DO PARANÁ nº 107 de 11.01.05.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I, Atlas, SP, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros, SP, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A Função Social do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*, in Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza, 28 (2) : jul -dez, 1987.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Defesa do Contribuinte na Constituição Federal, in *A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*, IOB, SP, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra, A iniciativa do governo de São Paulo deve ser seguida, artigo publicado no Jornal Valor Econômico de 29.05.03.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Constitucional Interpretado*. SP, Ed. Revista dos Tribunais, 1992.
- MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Código de Defesa do Contribuinte*. Líder, 2001.
- NOMOTO, Mario Paulo Machado. <http://siscredito.com.br/artigos.php?ID=20> de 13.02.05.
- OLIVEIRA, João Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- PONTES, Helenilson Cunha Pontes. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
- PROJETO DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE (Projeto de Lei Complementar Federal 646/99)
- PRUDENTE, Antonio de Souza. LIMINAR. *Tutela Mandamental Inibitória em Matéria Tributária à Luz do Projeto de Código de Defesa do Contribuinte*. RIDP 32/162.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *O Efeito do Confisco no Imposto de Renda*. In Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, n. 1/2, volume 20, dezembro de 2001.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o Imposto de Renda na Constituição de 1988*. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1990.

SÁ, Rodrigo César Caldas de. *A Economia do Estado e o Direito do Contribuinte*. [http://www.trigueirofontes.com.br/asp/artigos\\_texto.asp?Cod=70](http://www.trigueirofontes.com.br/asp/artigos_texto.asp?Cod=70) , em 14.10.05.

SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo* . Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SOUZA, Marcelo Alves de e José Geraldo Gonçalves. *Considerações sobre o Código Estadual de Defesa do Contribuinte*. In Direito e Justiça – O Estado do Paraná – 30.01.05, p. 15.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* . São Paulo: Malheiros, 2002.

## **RESUMO**

### **O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DO PARANÁ À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ASPECTOS RELEVANTES**

***Rodrigo Ribeiro Sampaio\****

O presente estudo tem por finalidade analisar os aspectos mais relevantes do Estatuto do Contribuinte do Estado do Paraná (Lei Complementar 107/05) à luz da Constituição Federal, tais como a relação entre o Estado e contribuinte e seus reflexos sociais da tributação com base nos princípios constitucionais aplicáveis. A principal abordagem desta pesquisa é analisar até que ponto essas normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com o Estado não infringem os princípios constitucionais. Desta forma uma tributação justa e que atende os interesses econômicos e sociais, deverá ser pautada no princípio da legalidade tributária, estatuído no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, podendo afirmar que o atendimento dos princípios constitucionais além da legalidade, os da igualdade, capacidade contributiva, vedação de confisco entre outros, revelam condição *sine qua non* para que a tributação atue como instrumento de Justiça Social. A Lei Complementar 107/05 do Estado do Paraná inova ao incluir os princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade, da Justiça e da transparência na legislação no âmbito do Estado. Assim, os direitos fundamentais do contribuinte, devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, bem como, a administração tributária fazer valer, efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias, principalmente o contido no Estatuto do Contribuinte. Desta forma, Administração estará garantindo a segurança e a justiça tributária, e, enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito, sendo ao invés de gerar benefícios aos contribuintes, não possam gerar ainda mais desigualdades contributivas.

---

\* Faculdade Paranaense – FACCAR - Curso de Direito - Rolândia – Paraná.  
E-mail: [rodrigoriibeirosampaio@hotmail.com](mailto:rodrigoriibeirosampaio@hotmail.com)