



ESTUDO DE CASO: CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE PARA LOS PAÍSES MIEMBROS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO¹

Adriana Silva de Farias²

Flávio Augusto Vilhena Dourado³

Luane Lopes Salazar⁴

Coordenador do estudo de caso: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: Tendo em vista a publicação dos direitos, em processo de dar valores fundamentais em todos os ramos do direito, e a internacionalização do direito, os Estados vêm a necessidade de legislar sobre os direitos dos contribuintes e de estabelecer normas gerais e padronizadas em relação a eles. Tudo isso com o intuito de estabelecer legalidade, igualdade, honestidade e transparência. Vale salientar o crescimento da importância dos Estados em respeitar os seus contribuintes, pois o respeito a eles significa um requisito de competitividade e de boas práticas governamentais.

Palavras-chave: *Carta De Derechos Del Contribuyente*, Contribuinte, Direito Comparado, Direito Tributário, Sistema Tributário Brasileiro.

ABSTRACT: With a view to the publication of rights, in the process of giving fundamental values in all branches of law, and the internationalization of law, States see the need to legislate the rights of taxpayers and to establish general and standardized norms in relation to them. All with the aim of establishing legality, equality, honesty and transparency. It is worth highlighting the growing importance of states in respecting their taxpayers, as respect for them means a requirement for competitiveness and good government practices.

Keywords: Brazilian Tax System, Comparative Law, Reference Letter, Taxpayer, Tax Law.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2026, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: farias7@yahoo.com.br

³ Acadêmico do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: flavioaugustodourado@gmail.com

⁴ Acadêmica do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: luanelosalazar@gmail.com

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR.

1. INTRODUÇÃO

O estudo de caso realizado sob a orientação do Prof. Dr. José Edival Vale Braga, apresentado como requisito para a conclusão da disciplina de Direito Tributário II, do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima.

Essa pesquisa consistiu no estudo da Carta de *Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (CDC-ILADT)*, analisando-se os seus princípios e conceitos para a concretização e padronização dos direitos dos contribuintes nos Estados Latino-americanos e de servir como modelos para os demais países os quais desejam implementar mudanças legislativas na melhoria com a sua relação com os contribuintes.

Ainda, foi feito um comparativo da Carta com as reformas tributárias em curso no Congresso Nacional do Brasil, em que se verificou um tímido avanço no que tange a Projetos de Leis sobre a matéria dos direitos dos contribuintes e, por fim, compararam-se os modelos tributários do México e do Equador com o Brasil.

Pesquisa acadêmica realizada utilizando método qualitativo e conceitual, por meio de pesquisa bibliográfica dos materiais publicados sobre o tema e análise da legislação.

2. A CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE PARA LOS PAISES MIEMBROS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (CDC-ILADT)

2.1 O Histórico da *Carta de Derechos Del Contribuyente*

Em novembro de 2018, países membros do Instituto Latino Americano de Direito Tributário (ILADT) aprovaram a Carta de Direitos do Contribuinte, redigida pelo Professor César Garcia Novoa, catedrático da Universidade de Santiago de Compostela, que presidiu a comissão redatora, atuando em colaboração com os professores José Eduardo Casás, Fernando Serrano Antón e José Luis Shaw.

Apesar da semelhança das bases de *Civil Law* que definem os sistemas normativos dos países latino-americanos, constata-se uma relevante variação, país a país, dos textos constitucionais, bem como das leis, códigos e jurisprudência que estatuem direitos ou garantias

dos contribuintes, as quais justifica a busca de determinação, a partir da doutrina, daqueles que são os atuais direitos dos contribuintes na criação, aplicação e cobrança do crédito tributário no sistema tributário do Século XXI.

A Carta de Direitos dos Contribuintes (tradução nossa) é resultado de intensa comparação jurídica, na aferição dos princípios e garantias comuns, o que propicia aos legisladores e tribunais dos distintos países uma importante referência sobre como efetivar a proteção jurídica do erário, mas sem que isso signifique atropelar direitos fundamentais ou valores caros à hermenêutica que a técnica jurídica contemporânea considera como os mais representativos e que merecem aceitação e efetividade normativa da tributação.

Portanto, é nesse contexto que a CDC-ILADT merece cuidadosa análise pela doutrina brasileira, a fim de seu conteúdo servir como orientação segura para o processo de reforma que sistema tributário nacional precisa. Porém, é necessária uma reforma empreendida de forma dinâmica e em sucessivas camadas de mudanças, com a finalidade de oferecer regimes tributários atualizados e simplificados tanto com Fisco como para os contribuintes.

2.2 Análise do Conteúdo da *Carta de Derechos Del Contribuyente*

Como fonte normativa, a CDC-ILADT tem seus conteúdos colhidos em distintos tratados internacionais de proteção aos direitos humanos, consequentemente, muitas das suas disposições podem ser alegadas com força destas convenções. Afora estas regras, outras têm nítido caráter de *soft law*, com direitos ou garantias frequentemente aceitos e compartilhados por instituições internacionais, como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Organização das Nações Unidas (ONU), União Europeia, Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) e equivalentes.

No Brasil, a chegada desta Carta de Direitos dos Contribuintes pode ser uma oportunidade para o aprimoramento das propostas de “código de defesa dos contribuintes”, em trâmite no Congresso Nacional, com eficácia de direito constitucional (nos casos de tratados de direitos humanos) ou de lei complementar (art. 146, I da CF), estas regras podem ter a preeminência necessária.

Materialmente, a Carta de Direitos dos Contribuintes considera todos os direitos ou garantias como âmbitos de proteção com “conteúdo substancial”, que pode ter a função de “direito fundamental”, “direito público subjetivo” ou “garantia”, aos quais o Estado tem o dever de tolerância ou de assegurar sua concretização em favor dos contribuintes.

Devido à maior proximidade entre as jurisdições para coibir práticas danosas de planejamentos tributários agressivos, a exemplo do *Base Erosion And Profit Shifting* (BEPS), ou mesmo para controles, como no caso da intensificação das trocas internacionais de informações, aquelas dimensões de conteúdo dos direitos e garantias tornaram-se ainda mais relevantes para propiciar uma proteção dos contribuintes em escala global.

Dentre outros direitos e garantias presentes na CDC-ILADT, cita-se alguns os quais são relevantes ao direito interno brasileiro:

- 1) Direito a que toda prestação patrimonial pública (de caráter compulsório), seja ou não tributária, somente seja estabelecida por lei.
- 2) Direito a que as ficções legais e as presunções absolutas (*iuris et de iure*) só possam ser utilizadas em caráter extraordinário e excepcional, e na medida em que estejam expressamente contempladas na lei.
- 3) Direito a que se preserve o equilíbrio entre as prerrogativas do Fisco para a determinação da dívida tributária e as garantias do contribuinte, assegurando plenamente sua participação nas atuações administrativas de fiscalização, verificação e determinação, como também na fundamentação dos expedientes para a aplicação de sanções, concebendo a relação jurídica tributaria como uma relação de direito, e não de poder.
- 4) Direito de formular queixas e sugestões em relação ao funcionamento da Administração tributária. Estas queixas tramitarão, preferencialmente, em um órgão independente que terá o perfil de uma defensoria do contribuinte.
- 5) Direito a uma boa Administração, de tal forma que toda pessoa tenha direito a que as instituições, órgãos e organismos de um Estado tratem seus assuntos de modo imparcial, equitativamente e dentro de um prazo razoável.
- 6) Direito à tributação que tenha em conta a proteção dos direitos de propriedade de forma proporcional, atendendo aos requisitos de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. O interesse geral que limita o direito de propriedade deve sempre ser contemplado e apoiado por lei em cada caso específico.
- 7) Direito de ser compensado de forma ágil pelos custos de fiança, seguros e garantias empregados para suspender a exigibilidade da cobrança de impostos ilegais, ou para evitar medidas cautelares por parte da Administração, e mesmo quando a exigência tenha sido imposta na via administrativa ou jurisdicional.
- 8) Direito à plena recepção, inclusive legislativa, da responsabilidade do Estado por normas ou atos de conteúdo tributário. Este direito, necessariamente, inclui a

correspondente responsabilidade patrimonial da Administração, quando sua ação gerar um dano qualificado que o indivíduo não tenha o dever de suportar.

- 9) Direito a um processo público, sem atraso e com resolução em prazo razoável.
- 10) Direito de conhecer o estado do processo ou dos procedimentos de que é parte ou tem um interesse legítimo, com acesso aos arquivos e aos documentos que o compõem.
- 11) Direito a uma audiência, entendido como o direito de ser ouvido no procedimento administrativo antes da emissão de lançamento ou auto de infração e, quando apropriado, a uma fase específica do procedimento para apresentar alegações, documentos e provas dentro dos prazos previstos na lei, sendo tais alegações, documentos e provas incorporados ao procedimento.
- 12) Direito à prova, fornecendo os vários meios de prova no procedimento de fiscalização ou de lançamento, com base no princípio da facilidade de prova. Este direito incluirá a possibilidade de fornecer provas para refutar as presunções legais relativas (*iuris tantum*), demonstrando a realidade do caso concreto ou que as presunções são inadequadas para ele e o direito à motivação das decisões de inadmissibilidade.
- 13) O direito de contestar as avaliações feitas pela Administração, incluindo a proposição de provas periciais com valor alternativo.
- 14) Direito de não se autoincriminar, não fornecer provas coercitivas que o incrimine.
- 15) Direito dos administradores e outros representantes dos contribuintes que só possam ser responsabilizados pelas obrigações fiscais se agiram com dolo ou culpa.
- 16) Direito à inaplicabilidade de critérios interpretativos a priori, tanto a favor da Administração, quanto do contribuinte.
- 17) Direito a que as ações da Administração que se referem a aspectos parciais do fato tributável interrompam a prescrição apenas em relação àqueles aspectos (prescrição parcial).
- 18) Direito de prever as consequências de suas ações e a tipicidade sancionadora.
- 19) Direito a que as atividades do Fisco sejam realizadas sem atrasos, exigências ou esperas desnecessárias, e para que os procedimentos sejam desenvolvidos em um prazo razoável. Todos os processos tributários devem ter um prazo máximo legalmente fixado. Em caso de descumprimento, a expiração do procedimento deve ser legalmente prevista.
- 20) Direito à inexistência de presunções absolutas de culpa ou fraude (*iuris et de iure*) no campo do direito tributário sancionatório, aceitando-se, excepcionalmente, presunções relativas (*iuris tantum*) que admitem prova em contrário do contribuinte.
- 21) Direito a que a responsabilidade por infrações fiscais seja pessoal e não objetiva

22) Direito a que, nos termos da legislação interna, sejam permitidos meios alternativos de resolução de conflitos, especialmente, a arbitragem. No caso de a arbitragem ser admissível para a solução de controvérsias entre Estados parte de um Acordo de Dupla Tributação, deve ser assegurada a possibilidade de o contribuinte ter capacidade para iniciar o procedimento (amigável).

23) Direito de provar que as informações utilizadas em países terceiros foram obtidas por meio dos canais previstos para o intercâmbio automático ou troca de informações prévias. A informação obtida deve ser declarada nula e sem efeito quando se suponha a violação da ordem jurídica por pessoal a serviço da Administração ou por particulares.

Como se pode verificar dessa breve amostragem, diversas regras poderiam contribuir para o aprimoramento do modelo tributário brasileiro.

Estes são alguns dos destaques os quais demonstram a preocupação espelhada no Congresso da ILADT com o contribuinte e sua relação com o Fisco, que merecem reflexão e, quem sabe, inclusão no projeto de reforma tributária que o Brasil se prepara para debater.

Desse modo, nos tempos atuais de Fisco Global, a proteção dos contribuintes não pode mais ficar restrita às fronteiras da soberania de cada Estado, segundo suas constituições e leis internas.

Por isso a utilidade de projeção de um conjunto de regras que possa ser reclamado com eficácia transnacional, se não com eficácia de uma convenção, ao menos como base comum de direitos válidos internamente. A Carta de Direitos dos Contribuintes dos países membros do ILADT, portanto, reveste-se de notável importância e certamente poderá oferecer subsídios aos projetos de reformas do nosso sistema tributário.

3. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM CURSO NO CONGRESSO NACIONAL DO BRASIL CONTÊM OU NÃO AVANÇOS NO QUE TANGE AOS DIREITOS DOS CONTRIBUÍNTES?

Como foi possível observar, a Carta se trata de uma iniciativa privada, através da comunhão entre estudiosos de diversos países, para uniformizar a doutrina acerca das relações tributárias, dando diretrizes ao que eles acreditavam ser vago. Basicamente, compilaram os

aspectos em comum entre os Estados participantes e compuseram uma fórmula-geral, aplicável a quaisquer uns deles.

Por sua natureza, a Carta não produz efeito algum de obrigatoriedade, sendo, no fim das contas, uma espécie de "tratado intelectual", mas, ainda assim, por ser considerada o expoente máximo ao se falar de Direito dos Contribuintes, é interessante fazer uma análise de reformas tributárias em curso no Congresso Nacional utilizando-a como lupa, a fim de concluir se trazem ou não avanços nesta seara.

Foram selecionados, então, alguns exemplos de medidas e projetos legislativos que se acredita constituírem progressos nos Direitos dos Contribuintes em território nacional.

3.1. Medida Provisória N. 899, de 2019

A começar pela Medida Provisória n. 899, de 2019 (autoria da Presidência da República) que regulamenta a transição tributária. Apesar de tal instituto jurídico estar previsto no art. 171 e art. 156, inciso III do Código Tributário Nacional, nunca foi colocado em prática objetivamente pela ausência de dispositivo normativo específico. Estando presente na legislação tributária desde os anos 60 e sem aplicabilidade, a transação passou a ser vista como um reles mito.

A medida vem justamente alterar este panorama, ao estabelecer requisitos e condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação, nas modalidades que especifica, que, mediante concessões mútuas importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário. Observa-se a existência de institutos similares e postos verdadeiramente em prática em outros países, como é o caso do *accertamento con acesione* na Itália, o qual permite a participação do contribuinte no procedimento de lançamento tributário, e do *offer in compromise* nos EUA, que torna viável o acordo entre autoridades fiscais e o contribuinte.

De acordo com o Ministério da Economia, a transação tributária seria uma alternativa à concessão de parcelamentos especiais por meio de programas de refinanciamento de dívidas. A expectativa, com base em dados coletados pelo próprio ministério, é de regularizar 1,9 milhão de contribuintes que devem 1,4 trilhão de reais. A aplicação de transação tributária dependerá de concessões recíprocas entre as partes e poderá haver parcelamentos de até 84 meses e descontos.

Torna-se clarividente, no caso em tela, que o Fisco busca agir de forma colaborativa para com o contribuinte, abstraindo-se daquela imagem demonizada de outrora. Pode parecer

que a criação de ferramentas de cooperação entre a Administração Pública e o contribuinte seja uma consequência lógica da aplicação de políticas para regeneração do erário, todavia, estes métodos ainda são tidos como demasiadamente progressistas.

Na medida provisória há a incidência de diversos direitos dos contribuintes descritos na Carta, mas principalmente aqueles trazidos pelo seu quinto título, "Direitos e garantias derivados da relação cooperativa com a Administração" (tradução nossa), em especial os tópicos:

- 137) Direito a acordos entre a administração e o contribuinte, no âmbito de uma relação de cooperação, em um procedimento preventivo e de acordo com o perfil de risco tributário do contribuinte.

- 138) Direito de desenvolver um relacionamento cooperativo com total respeito aos direitos e garantias estabelecidos nesta Carta.

- 139) Direito de garantir que o contribuinte tenha tratamento preferencial em termos de facilidade na obtenção de adiantamentos, parcelamentos e outras facilidades para pagamento dos tributos. (ILADT, Carta de Derechos del Contribuyente para los países, p. 28, 2018, *tradução nossa*).

3.2. Projeto de Lei do Senado n. 298, de 2011

Há, também, o Projeto de Lei do Senado n. 298, de 2011 (atualmente a matéria está com a relatoria e, apesar de anterior à Carta, encontra-se em conformidade com tal) que estabelece normas gerais sobre direito e garantias do contribuinte. Fixa normas fundamentais sobre a legalidade da instituição de tributos e de taxas, fruição de imunidades tributárias, exercício do direito de petição, etc.

O capítulo III do projeto de lei, em seu art. 16, elenca quais são os direitos do contribuinte, possuindo redação extremamente parecida com a utilizada na Carta, o que demonstra uma tendência de uniformidade, como supracitado. O inciso I do art. 16 do Projeto de Lei do Senado n. 298 diz que o contribuinte tem o direito de "ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações", mostrando-se totalmente alinhado com o tópico 12 da Carta, aduzindo que o contribuinte tem "o direito de ser tratado com o devido respeito pelos servidores públicos da administração tributária".

Outro elemento idêntico é o direito descrito no inciso XI do art. 16 de "não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder do órgão requisitante", enquanto a Carta diz

no tópico 44 que o contribuinte tem o "direito de não fornecer documentos já apresentados ou que estejam nas mãos da administração".

Nota-se que o escopo de ambos os textos é símile nos demais incisos também, como ao abordarem o direito à informação, direito a formulação de alegações e apresentação de documentos antes das decisões administrativas, o direito de ser informado do prazo para pagamento de prestações, etc.

3.3. Projeto de Lei do Senado n. 409 de 2018

Outro excelente exemplo de reforma que traria avanços aos direitos dos contribuintes é o Projeto de Lei do Senado n. 409, de 2018 (aguardando designação do relator) de autoria de Romero Jucá, que alteraria a Lei n 5.172, de 1966 (CTN) para vedar a adoção de medidas que impeçam o exercício de atividades da vida civil, através do acréscimo do art. 185-B a tal código. Veja-se:

Art. 185-B. Nenhum devedor perante a Fazenda Pública será privado do direito de exercer qualquer atividade da vida civil, para a qual deva concorrer o Poder Público, mediante autorização, permissão, concessão, credenciamento, licença, inscrição, identificação, habilitação ou manifestação, salvo quando a privação decorrer de norma legal expressa. (BRASIL, 1966).

Essa alteração demonstraria latente preocupação em assegurar os direitos dos contribuintes. Ocorre que, em prática, a maioria de projetos do tipo são tão logo arquivados. Óbvio que ao abordar o tema "Reforma Tributária" logo se pensa em PEC 45, muito provavelmente a proposta de alteração do sistema tributário mais em voga. Tal PEC, como bem se sabe, visa a extinção de determinados tributos (IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS) e criação de um imposto sobre operações com bens e serviços (IBS) e um Imposto Seletivo.

Há, ainda, uma espécie de devolução tributária para os contribuintes de baixa renda, em que o imposto pago seria devolvido através de um mecanismo de transferência de renda, o que pode gerar a falsa imagem de que a emenda constitucional representaria um avanço nos direitos dos contribuintes. Porém, esse mecanismo é a exceção à regra, pois a PEC também assegura que não haverá diminuições do IBS em relação à alíquota. Ademais, políticas de transferências podem ser contingenciadas em períodos de crise financeira.

Esta e outras propostas em evidência na grande mídia, lidam de reengenharias financeiras com objetivo de reequilibrar o quadro das receitas e despesas. Guardada a devida

importância disso, é necessário focar também na figura do contribuinte, a parte hipossuficiente da relação tributária, que merece ter seus direitos resguardados. É isso que os estudiosos do Instituto Latino-americano de Direito Tributário defendem. O direito do contribuinte deve ser melhor incluso nas legislações internas dos países, ocasionalmente, tendo lei específica, até porque parcela desses direitos têm respaldo no texto constitucional. Ou seja, o foco de toda reforma tributária deve ser, além de proteger o erário, proteger o contribuinte, ainda que ambas as coisas pareçam antônimos entre si.

4. MODELOS TRIBUTÁRIOS DO EQUADOR E DO MÉXICO NO QUE TANGE AOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

4.1. Sistema Tributário do Equador

No Equador existem várias Administrações Tributárias em que os governos autônomos e descentralizados administram as taxas e contribuições de melhoria. Já os Serviço Nacional de Alfândega do Equador (*Servicio Nacional de Aduana del Ecuador – SANA E*) administra os impostos ao comércio exterior e o Serviço da Receita Interna (*Servicio de Rentas Internas – SRI*) que administra os impostos nacionais internos.

O Serviço da Receita Interna, similar a Receita Federal brasileira em sua atuação, é uma pessoa jurídica de Direito Público, detentora de autonomia e patrimônio próprio, com sede na Capital Quito, foi criado pela Lei nº 41 e publicado pelo Registro Oficial nº 23 de 2 de dezembro de 1997 e sua função é administrar e arrecadar os impostos.

Por meio da Resolução nº DSRI – 005 – 2006, publicada no registro oficial nº 231 de 17 de março de 2006, a que reforma o Regulamento Orgânico Funcional da Receita Federal do Equador (*Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas*) em que cria a Unidade de Promoção e Proteção aos Direitos dos Contribuintes para ser incorporado a Administração Nacional. Em 2008, via Resolução nº DSRI-011-2008, foi publicado pelo Registro Oficial nº 389, em 25/07/2008, ele é substituído pelo Departamento dos Direitos dos Contribuintes.

O Departamento dos Contribuintes é uma entidade técnica e despolitizada da Receita Federal equatoriana que busca difundir e salvaguardar os direitos e garantias dos contribuintes, desenvolvendo procedimentos administrativos os quais permitam a transparência e eficiência do sistema tributário do Equador, além de receber, estudar e canalizar as reclamações e

sugestões relacionadas com as ações da administração tributária, formulando propostas de soluções as questões apresentadas pelos contribuintes.

Ademais, os seus objetivos são: de implementar e definir mecanismos que promovam as ações necessárias para o cumprimento eficiente das funções administrativas, tanto na coordenação das províncias e direções regionais do Equador; propor mudanças normativas e procedimentais para melhor defender os direitos dos contribuintes; receber e canalizar as reclamações relacionadas as questões tributárias e implicações administrativas com a coordenação e supervisão do sistema de reclamações de questões tributárias; e direcionar tais denúncias tributárias e administrativas para que se cessem. Tudo isso seguindo os princípios da legalidade, honestidade e transparência.

As queixas podem ser recebidas na Secretária do Departamento, na página da internet do *Servicio de Rentas Internas*, por meio do *Call Center* ou via correio. O contribuinte pode fazer sua reclamação ou sugestão anonimamente, exceto nos casos de denúncias tributárias e administrativas.

Para apresentar denúncia é necessário os dados do interessado, sendo opcional em casos de reclamações e sugestões, detalhar a denúncia, reclamação ou sugestão, apresentar documentação de suporte relevante para auxílio nas ações a serem tomadas, e, em caso de denúncia tributária ou administrativa, apresentar cópia do documento de identificação do contribuinte e a cópia da nomeação do representante legal.

4.2 Sistema Tributário do México

No México existem duas leis que objetivam proteger os direitos dos contribuintes: A Lei Federal dos Direitos dos Contribuintes (*Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*) e a Procuradoria da Defesa do Contribuinte (*La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*).

A Lei Federal dos Direitos dos Contribuintes, de 23 de julho de 2005, objetivou regular os direitos e garantias básicas do contribuinte, bem como a sua relação com as autoridades fiscais e com o sistema de administração tributária do México.

Desse modo, buscou implementar no país uma cultura contributiva na população, a qual deveria ser difundida nos principais meios de comunicação. Por meio dessa lei, buscou-se estimular os contribuintes a entrega de comprovantes de imposto para as operações realizadas no Sistema de Administração Tributária, promovendo uma loteria tributária que concedia prêmios a todos aqueles os quais obtiveram os comprovantes dos impostos e possibilitar a

revisão de multas, podendo serem reduzidas entre 20% a 30%, se não houver nenhum impedimento devido a fatos mencionados pelo contribuinte.

A lei possui 24 artigos distribuídos em cinco capítulos, o primeiro capítulo aduz sobre as disposições gerais, o segundo estabelece o dever das autoridades tributárias em fornecer assistência e informação ao contribuinte acerca de seus direitos e obrigações e como se deve divulgar essa lei aos seus destinatários, o terceiro se refere aos direitos e garantias no procedimento de comprovação, o quarto menciona os direitos e as garantias em um procedimento sancionador nos casos de infrações fiscais e o quinto define os meios e os recursos de defesa dos contribuintes. No final, a lei dispõe três artigos transitórios.

Vale salientar que a Lei Federal dos Direitos dos Contribuintes se difere da Lei Orgânica da Procuradoria da Defesa do Contribuinte, pois, na primeira, para que o contribuinte possa promover a sua autodefesa, é necessário constituir um advogado. No entanto, a segunda se destina aqueles contribuintes que não podem arcar com as custas de um advogado.

Já a Procuradoria da Defesa do Contribuinte, também chamada de *ombudsman* fiscal – que significa do defensor fiscal, visa proteger o contribuinte hipossuficiente contra o abuso de poder dos agentes tributários, promover a segurança jurídica e permitir ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações, evitando a evasão ou sonegação de impostos.

A Procuradoria é regulada pela Lei Orgânica da Procuradoria e da Defesa do Contribuinte, publicada no dia 4 de setembro de 2006, disposta em 28 artigos, 4 capítulos e por 6 artigos transitórios.

4.3 Semelhanças e Diferenças com os modelos propostos por Projetos e Emenda Constitucional que pretendem alterar o Sistema Tributário do Brasil.

No Brasil, busca-se a regulamentação dos Direitos dos Contribuintes, como será analisado no Projeto de Lei 139/2019, porém, é lento o andamento dessa medida no Congresso Brasileiro.

Em relação a criação de uma Procuradoria ou Departamento específico para a Defesa dos direitos dos contribuintes, não foram encontrados tais projetos nas pesquisas feitas para este artigo.

4.3.1. Projeto de Lei 139/2019

O Projeto de Lei 139/2019, conhecido como o Código de Defesa do contribuinte, criado pela Deputada Federal Paula Belmonte (Cidadania –DF), tem como objetivo unificar os direitos dos contribuintes em uma só lei, estabelecendo as garantias e deveres a serem cumpridos pelo o contribuinte e a administração pública, dando transparência.

Além disso, o Projeto está dividido em 57 artigos, dispostos em 7 capítulos, os quais estabelecem normas de forma muito similar a Lei Federal do Contribuinte Mexicana.

Nesse Projeto de Lei aduz que é direito do contribuinte ser representado por advogado tanto em processos administrativos como judiciais (art. 20, VI), apresentar as suas razões e documentos para auxiliar na tomada de decisões administrativas (art. 20, IV), assim como funciona o Departamento do Contribuinte do Equador. Da mesma forma, o PL 139/2019 garante a defesa do contribuinte individualmente ou em título coletivo, a qual poderá ser exercida administrativamente ou em juízo (art. 50) e dentre outros direitos os quais concerne aos contribuintes.

Ademais, em sua justificação, afirma-se que, de longa data, é sentida a necessidade de uma instituição de um Código o qual salvaguardasse os direitos dos contribuintes no ordenamento jurídico brasileiro nas esferas federais, estaduais e municipais. Além disso, muitos projetos de lei dessa natureza foram arquivados, como, por exemplo, o PLP nº 70/2003 do Deputado Davi Alcolumbre e o PLP nº 231/2005, do Deputado Gerson Gabrielli.

Atualmente, o PLP 319 encontra-se apensado ao PLP-38/2007, com proposição sujeita à apreciação do Plenário em regime de prioridade, na data de 27 de maio de 2019.

4.3.2 - Julgamento do ADI 939 – Emenda Constitucional 03/1993

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939 discutia a validade do Imposto sobre Movimentações Financeiras (IPMF), acrescido pela EC n.3/1993, em que estabeleceu limitações constitucionais ao poder de tributar e ao manto da imutabilidade, dispostas no artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal de 1988, além de ter consolidado o entendimento da Corte quanto ao cabimento de controle jurisdicional de constitucionalidade em relação as emendas constitucionais.

Ainda, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o princípio da anterioridade e as imunidades previstas no art. 150, IV, alíneas b, c, de da Constituição de 1988 são garantias individuais dos contribuintes, sendo cláusulas pétreas, portanto. Cabe ressaltar que a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea a, o qual dispõe sobre a imunidade recíproca, é uma exceção, pois está protegida pela hipótese da forma federativa, disposta no art. 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal, e não no caso de direitos e garantias individuais, estabelecida no inciso IV do mesmo artigo.

Por fim, aduz Celso de Barros Correia Neto (p. 289, 2016)

Tomar a anterioridade e as imunidades tributárias como direitos individuais do contribuinte tem evidente sentido prático no contexto do julgamento. Significa reconhecer que tais prescrições não podem ser afastadas nem mesmo por força de emenda constitucional, como pretendido pelo art. 2o, § 2o, da Emenda. Por isso, mais do que apenas reforçar a importância dessas disposições, o reconhecimento das limitações constitucionais ao poder de tributar como direito do contribuinte representou uma etapa necessária do raciocínio – isto é, da *ratio decidendi* –, que conduziu à declaração de inconstitucionalidade da EC 3/1993.) (NETO, Celso de Barros, p. 289, 2016).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O brasileiro do século XXI enfrenta um gigantesco problema relacionado à ausência de responsabilidade financeira: o endividamento. A facilidade de obtenção de crédito, levemente concedida por bancos, e a deficiência do cidadão em saber administrar suas despesas estão entre as principais matrizes da problemática que, claramente, atinge o âmbito tributário e não se restringe à pessoa física. Nos últimos seis anos, o endividamento de empresas com o Governo cresceu cerca de 84%, alcançando um montante de R\$ 2,4 trilhões.

A resposta imediata quando se há tantos indivíduos inscritos na dívida ativa da União pode ser a execução de seus patrimônios de forma arbitrária, concretizando de vez o Estado que os anarcocapitalistas abominam. Todavia, torna-se viável ao Fisco a criação e aplicação de ferramentas de cooperação para com o contribuinte, possibilitando-o e incentivando-o a pagar os vencidos.

A transação tributária, no presente estudo de caso, foi utilizada como exemplo de política colaborativa, mas existem outras formas de descontos e parcelamentos utilitários, as quais restaurariam o Erário e regularizariam grande parte da população.

Após a elaboração de dispositivos normativos que garantam os direitos dos contribuintes na legislação nacional, se faria necessário também um órgão que protegesse e fizesse cumprir tais leis. A exemplo de países vizinhos, a instituição de uma Defensoria Pública específica para atuar na área viria bem a calhar, ou até mesmo fundações organizacionais tais quais o PROCON, visto que o contribuinte é a parte hipossuficiente da relação tributária.

Da mesma forma, é preciso que os legisladores brasileiros abandonem a tendência de legislar acerca apenas de pura arrecadação. O arquivamento de projetos de lei como os citados no decorrer do presente estudo de caso só expõe o total descaso dos parlamentares com os contribuintes, talvez por carência de saber técnico, alimentando o já colossal movimento anti-estatal de sonegação.

Por fim, não é verdadeira a alegação que no sistema tributário brasileiro, ora em discussão, tange a tema constitucional enquanto os direitos aos contribuintes são de viés infraconstitucional. Na realidade, o que deve ser objeto de debate e mudança é o efetivo tratamento do contribuinte, como um hipossuficiente da relação tributária. A carta dos direitos dos contribuintes propõe promoção pelo Estado a defesa do contribuinte na forma da lei. A qual consiste em ser mais do que uma questão de equilíbrio de forças, trata-se de uma situação de justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 11 nov 2019.

ILADT, **Carta De Derechos Del Contribuyente Para Los Paises Miembros Del Instituto Latinoamericano De Derecho Tributario**. Disponível em: <http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf>. Acesso em 5 nov 2019.

IBPT. **Projeto quer criar código de defesa do contribuinte** . Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2807/Projeto-quer-criar-codigo-de-defesa-do-contribuinte>>. Acesso em 11 nov 2019

Medida Provisória nº 899/2019. Disponível em <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>> Acesso em 11 nov 2019.

MERCADO, Marco Antonio Daza e Eduardo Méndez Aguilar. **Problemática y Perspectivas de la Contaduría Pública Armonización y Globalización. Vol 2.** Universidad de Guadalajara – Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, División de Contaduría, Departamento de Impuestos, Núcleo Los Belenes. 1º ed. 2006.

MEXICO, **Ley Federal De Los Derechos Del Contribuyente.** Disponível em: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>> . Acesso em 8 nov 2019

MEXICO, **Ley Orgánica De La Procuraduría De La Defensa Del Contribuyente.** Disponível em : < <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>> Acesso em 8 nov 2019.

MIRANDA TUFÍÑO, Diana Carolina. TESE DE MESTRADO. **Estudio comparativo de los derechos de los contribuyentes, en las administraciones tributarias de España, Argentina, México y Ecuador.** Quito, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5546>> . Acesso em 07. Nov. 2019.

NETO, Celso de Barros Correia. **Os Tributos e os Direitos Fundamentais.** REPATS, Brasília, V. 3, nº 2, p.276-307, Jul-Dez, 2016. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7491>> .Acesso em 09 de nov. 2019.

Projeto de Lei Complementar 139/2019 – Disponível em :<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2204300>> Acesso em 11 nov 2019

Projeto de Lei do Senado nº 298/ 2011. Disponível em : <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100458>> Acesso em 11 nov 2019.

Projeto de Lei do Senado nº 409/2018 – Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134316>> Acesso em 11 nov 2019

Projeto cria “código de defesa do contribuinte” e dá mais clareza sobre direitos de quem paga impostos. Disponível em: < <http://www.contabilidadenatv.com.br/2019/06/projeto-cria-codigo-de-defesa-do-contribuinte-e-da-mais-clareza-sobre-direitos-de-quem-paga-impostos/>> . Acesso em 10 nov 2019

YÉPEZ CADENA, Paola Karina. **La debida aplicación de los derechos del contribuyente ante la administración tributaria central en Ecuador**. Quito, 2015:

Disponível

em: <<http://repositorio.uisek.edu.ec/handle/123456789/30/browse?type=author&order=DESC&rpp=80&value=Y%C3%A9pez+Cadena%2C+Paola+Karina>>. Acesso em 07 nov 2019.