

## APLICAÇÃO DO CÓDIGO DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE SÃO PAULO AOS SEUS MUNICÍPIOS

André Luís Firmino CARDOSO\*

### RESUMO

Este artigo apresenta a proposta de aplicação em nível municipal do disposto na Lei Complementar Estadual n.º 939/03, que institui o Código do Contribuinte paulista, visto não haver legislação federal sobre a matéria e não disporem os municípios de competência para tanto, como forma de garantir o respeito aos direitos do Cidadão-Contribuinte.

**Palavras-chave:** Código do Contribuinte, Lei Complementar, Cidadão-Contribuinte.

### ABSTRACT

*This article presents the proposal of application by municipal districts of the State-Member Complementary Law n.º 939/03, which institutes the Code of the Taxpayer of São Paulo, once there's no federal law upon the subject and neither the municipal districts have such competence, in order to defend the rights of the Citizen-Taxpayer.*

**Keywords:** Code of the Taxpayer, Complementary Law, Citizen-Taxpayer.

Já escrevemos algo, ainda que de modo singelo e resumido, sobre a Lei Complementar n.º 939, de 03/04/2003, que instituiu, no Estado de São Paulo, o Código de direitos, garantias e obrigações de seus Contribuintes, pessoas física e jurídica<sup>1</sup>.

Pois bem, tal Código foi editado por meio de uma espécie de lei, qual seja, lei complementar (prevista no art. 59, inc. II, da Constituição Federal-CF e no art. 21, inc. II, da Constituição do Estado de São Paulo), que, no nosso sentir, é a mais adequada para regular direitos, garantias e obrigações do contribuinte paulista.

Com efeito, porque além de ser a lei complementar em questão, do ponto de vista *material* – quando a própria CF determina em seu texto, de maneira expressa ou taxativa, que em certa hipótese seja esta regulamentada através de lei complementar, por exemplo, art. 146 da CF – e *formal* – quando se exige para a aprovação de lei complementar, *quorum* qualificado ou especial, ou seja, maioria absoluta de votos dos membros de cada uma das Casas do Congresso Nacional, nos termos do art. 69 da CF –, hierarquicamente superior à lei ordinária (prevista no art. 59, inc. III, da CF e no art. 21, inc. III, da

<sup>(\*)</sup> Advogado, associado ao escritório Leite e Narezzi Advogados Associados; pós-graduado em Direito Processual Civil pela PUC-Campinas; atualização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP; e membro da Associação Paulista de Estudos Tributários. E-mail: andre@leiteenarezzi.com.br.

<sup>(1)</sup> O Código do Contribuinte do Estado de São Paulo, publicado na Revista Jurídica da PUC-Campinas (vol. 20, nº 2-2004), bem como nos portais do Tributario.net (em 03/08/2004) e da APET (em 22/07/2004).

Constituição do Estado de São Paulo) – até porque, a lei ordinária, segundo o *princípio da hierarquia das leis*, não pode revogar ou alterar previsão contida em lei complementar<sup>2</sup> –, ela (lei complementar) contém normas, mas normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme art. 146, inc. III, da CF<sup>3</sup>.

De outro lado, sabemos que: i) a União e os Estados têm *competência concorrente* para legislar sobre direito tributário (art. 24, inc. I, da CF); ii) a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a *competência suplementar* dos Estados (art. 24, § 2º, da CF); e iii) inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a *competência legislativa plena* para atender a suas peculiaridades (art. 24, § 3º, da CF).

Logo, como não existe até agora lei federal da União estabelecendo normas gerais reguladoras de direitos, garantias e obrigações do contribuinte, o Estado de São Paulo, de conformidade com o disposto no art. 24, § 3º, da CF, resolveu exercer plenamente sua competência legislativa suplementar, ao instituir, através de lei complementar (a Constituição do Estado de São Paulo também exige em seu art. 23, o voto da

maioria absoluta dos membros da Assembléia Legislativa para a aprovação de lei complementar), o Código de defesa de seu contribuinte, contendo normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, inc. III, da CF).

Assim, embora não haja ainda em nosso país uma lei federal dispendo sobre o Código de defesa do cidadão-contribuinte brasileiro – Código este formado por um conjunto de normas gerais em matéria de legislação tributária –, com vigência em todo o território nacional – apesar da competência suplementar dos Estados não ser excluída pela competência que detém a União para legislar sobre normas gerais; sem falarmos que, mesmo sobrevivendo uma lei federal instituidora do Código em referência, tal lei somente suspenderá a eficácia da lei estadual, neste caso, a mencionada lei complementar do Estado de São Paulo, naquilo que lhe for contrário ou incompatível, conforme previsão do art. 24, § 4º, da CF –, temos conhecimento que tramita pelo Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646, de 1999, que trata dos direitos e das garantias do contribuinte no âmbito das Administrações

<sup>(2)</sup> Nesse sentido, o entendimento doutrinário de José Afonso da Silva (“Vêm elas situadas logo após as emendas constitucionais, numa colocação que revela sua posição hierárquica, em princípio, entre as regras jurídicas componentes da ordem jurídica nacional. Essa peculiar situação hierárquica (com as observações já feitas) sobressai do art. 69...”, in *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 4ª ed., Malheiros, 2000, p. 251 e 252), José Cretella Júnior (“Numa disposição hierárquica ou escalonada das regras jurídicas legais, diríamos que a lei complementar representa um plus, em relação à lei ordinária, e um minus, em relação à emenda constitucional...”, in *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, 2ª ed., vol. V, Forense Universitária, 1997, p. 2712), Alexandre de Moraes, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Geraldo Ataliba (dentre outros, mencionados por Pedro Lenza: “A lei complementar apresenta-se como um tertium genus, localizada entre a Constituição e a lei ordinária. A hierarquia se dá em decorrência do quorum mais qualificado e das hipóteses taxativas de previsão da lei complementar”, in *Direito Constitucional Esquematizado*, 7ª ed., Método, 2004, p. 245), Hugo de Brito Machado (“Na verdade, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária. É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e, em se tratando de norma cuja aprovação exige quorum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada, por lei ordinária”, in *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., Malheiros, 1997, p. 54; Leandro Paulsen também cita a opinião de Hugo de Brito: “(...) Meditando sobre o tema, relendo as referidas lições da doutrina, e especialmente relendo os dispositivos da Constituição, modificamos nosso ponto de vista. Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser alterada ou revogada por lei ordinária.” (Hugo de Brito Machado, *Isenções e Base de Cálculo da COFINS*, Repertório IOB de Jurisprudência/1998, Verbete 1/12933), in *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 5ª ed., Livraria da Advogado/ESMAFE, 2003, p. 96), Hamilton Dias de Souza (“Porém, a referência a lei complementar no Texto Constitucional restringe-se àquelas expressamente nele previstas, sujeitas a quorum especial de votação e hierarquicamente superiores às demais leis. (...) Para que uma lei seja considerada hierarquicamente superior às ordinárias não basta a forma de complementar. Necessário é que se alie a forma ao conteúdo”, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, Saraiva, 1998, p. 9, 10 e 18) e Walter Barbosa Corrêa (“Já em degrau abaixo e em posição hierárquica imediatamente inferior à Constituição e às emendas constitucionais estão as leis complementares. (...) O sistema legislativo brasileiro prevê sob o ponto de vista hierárquico, abaixo das leis complementares, várias normas situadas num mesmo nível, embora nem todas com idênticas funções no campo tributário”, in *Curso de Direito Tributário*, vol. 1, 3ª ed., CEJUP/CEU, 1994, p. 81 e 82), dentre outros. Ainda nesse sentido, o entendimento jurisprudencial: STF – RE 181165 ED-ED/DF, Min. Mauricio Corrêa, DJ 19/12/1996; RES 75430 e 47964; e STJ (1ª e 2ª Turmas) – AgRg no RESP 641765/SC, Min. Luiz Fux, DJ 28/03/2005, p. 207; AgRg no AgRg no RESP 666371/PR; AgRg no RESP 637279/SP; RESP 625282/MG; AgRg no RESP 524838/MG; RESPs 463022/RS e 573482/RS.

<sup>(3)</sup> Nessa linha, Marco Aurelio Greco: “Com efeito, o artigo 146 da CF-88 prevê a possibilidade de edição de lei complementar para, além de dispor sobre conflitos de competência e regular limitações constitucionais, ‘estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária’. Esta dicção constitucional é mais abrangente que a utilizada pela Constituição anterior... e amplia a adotada pelo seu artigo 24, I, pois abre espaço para a lei complementar atuar também como elemento estruturante do ordenamento tributário. Vale dizer, não apenas dispendo sobre prerrogativas do Fisco, direitos dos contribuintes...” (grifamos), in *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*, Dialética, 2000, p. 162.

Fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Esse Projeto de Lei brasileiro, segundo Fernando Lemme Weiss<sup>4</sup>, teve como matriz a Lei espanhola de Direitos e Garantias do Contribuinte nº 1, de 26/02/1998. Tal autor, cita inclusive o Estatuto dos Direitos do Contribuinte da Itália, instituído pela Lei nº 212, de 27/07/2000. Já a *Justificação* do referido Projeto de Lei, faz menção não só à aludida lei espanhola, mas também à Declaração norte-americana de Direitos do Contribuinte II, aprovada em 30/07/1996.

Muito bem, do que acabamos de expor sinteticamente, podemos apresentar a seguinte proposição: se aos Municípios paulistas não competem legislar concorrentemente sobre direito tributário e normas gerais (em matéria de legislação tributária), então eles devem, *no que couber*, observar e atender quando exigirem os impostos que lhes competem (por exemplo, IPTU e ISSQN), a competência legislativa (suplementar) do Estado de São Paulo, exercida plenamente por este ao editar, através de uma espécie legislativa material e formalmente mais segura, qual seja, a Lei Complementar

nº 939, de 2003 (instituidora do Código de defesa do contribuinte paulista) – por isso entendemos que tal lei complementar está, dentro de uma ordem ou escala hierárquica de normas<sup>5</sup>, acima da lei ordinária –, em virtude de inexistir ainda lei federal da União, com vigência nacional, dispondo sobre o Código de defesa do contribuinte brasileiro<sup>6</sup>.

Vislumbramos ainda, nesse passo, a utilização do *princípio da simetria*<sup>7</sup> para justificar a adoção do Código do contribuinte do Estado de São Paulo pelos Municípios paulistas.

Finalmente, propomos aqui, *naquilo que não for contrário ou incompatível* com a legislação municipal, a aplicação pelos Municípios do território paulista, do disposto na Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 939, de 2003, como forma de tentar não só remediar *manifestações alérgicas e problemas de pele*<sup>8</sup>, mas também de coibir *carnavais tributários*<sup>9</sup> e abusos cometidos pelas Fazendas Municipais contra a dignidade, a saúde, a segurança (jurídica) e os direitos<sup>10</sup> de quem as sustenta – o Cidadão-Contribuinte.

<sup>(4)</sup> Justiça Tributária: as Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária, Lumen Juris, 2003, p. 144.

<sup>(5)</sup> Conforme conhecida teoria de Hans Kelsen sobre a construção escalonada das normas que compõem o ordenamento jurídico, teoria esta aceita por Norberto Bobbio, in Teoria do Ordenamento Jurídico, 10ª ed., UnB, 1997, p. 49.

<sup>(6)</sup> Nesse quadrante, Fernanda Dias Menezes de Almeida: “Porém, se o Estado tiver expedido normas gerais, substituindo-se à União, o Município as haverá de respeitar, podendo ainda complementá-las”, in Competências na Constituição de 1988, Atlas, 1991, p. 170.

<sup>(7)</sup> Tal princípio, foi empregado pelo STF ao julgar, por exemplo, as ADIs 2212-1/CE e 2417-5/SP, e o RE 176881-9/RS.

<sup>(8)</sup> Expressões usadas por Ricardo Lobo Torres, in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 7ª ed., Renovar, 2000, p. 29.

<sup>(9)</sup> Colocamos no plural o título da conhecida obra de Alfredo Augusto Becker, da qual separamos a seguinte passagem: “Cada ano é ano de naufrágio fiscal. Os naufragos, só anos depois é que saberão que morreram afogados no mar dos sargãos das leis fiscais. Quando começarem as revisões das declarações de renda e os respectivos exames em sua escrituração fiscal. O auto de infração será o atestado do óbito ocorrido anos atrás”, in Carnaval Tributário, 2ª ed., Lejus, 1999, p. 18.

<sup>(10)</sup> Nesse diapasão, Roque Antonio Carrazza: “...o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas. (...) O ‘estatuto do contribuinte’ exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia de Estado de Direito. (...) As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas 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”, in Curso de Direito Constitucional Tributário, 11ª ed., Malheiros, 1998, p. 276, 279 e 280.