

COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE DIREITOS,  
GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE  
DO ESTADO DE SÃO PAULO

---

---

# CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE COMENTADO

**Lei complementar nº939  
de 3 de abril de 2003**

---

[COORDENADOR GERAL]

Márcio Olívio Fernandes da Costa

[ORGANIZAÇÃO E REVISÃO]

Janaina Mesquita Lourenço

[PREFÁCIO]

Dr. Ives Gandra da Silva Martins

[COLABORADORES]

Celina Coutinho | Felipe Rodegheri  
Manzano | Florêncio dos Santos Penteado  
Sobrinho | João Baptista Morello Netto |  
José Antonio Balieiro Lima | José Carlos  
Moreira Pacheco | Jose Eduardo de Paula  
Saran | Márcio Olívio Fernandes da Costa  
| Marcos Tavares Leite | Rubens Torres  
Medrano | Walter Carlos Cardoso Henrique

COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE DIREITOS,  
GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE  
DO ESTADO DE SÃO PAULO

---

---

# CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE COMENTADO

Lei complementar nº939  
de 3 de abril de 2003

---

[COORDENADOR GERAL]  
Márcio Olívio Fernandes da Costa

[ORGANIZAÇÃO E REVISÃO]  
Janaina Mesquita Lourenço

[PREFÁCIO]  
Dr. Ives Gandra da Silva Martins

[COLABORADORES]  
Celina Coutinho | Felipe Rodegheri  
Manzano | Florêncio dos Santos Penteado  
Sobrinho | João Baptista Morello Netto |  
José Antonio Balieiro Lima | José Carlos  
Moreira Pacheco | Jose Eduardo de Paula  
Saran | Márcio Olívio Fernandes da Costa  
| Marcos Tavares Leite | Rubens Torres  
Medrano | Walter Carlos Cardoso Henrique

**7 PREFÁCIO**

*Dr. Ives Gandra da Silva Martins*

**11 HISTÓRICO DOS 10 ANOS DO CODECON**

*Palavra do Presidente Márcio Olívio Fernandes da Costa*

**COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE DIREITOS, GARANTIAS E OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**CAPÍTULO I**

---

**26 Art. 1º**

Do Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte  
*Márcio Olívio Fernandes da Costa e Rubens Torres Medrano*

**34 Art. 2º**

Dos objetivos do Código  
*Florêncio dos Santos Penteado Sobrinho*

**38 Art. 3º**

Das disposições preliminares  
*Márcio Olívio Fernandes da Costa e Rubens Torres Medrano*

**CAPÍTULO II**

---

**42 Art. 4º**

Dos direitos do contribuinte  
*José Antonio Balieiro Lima e João Baptista Morello Netto*

**56 Art. 5º**

Das garantias do contribuinte  
*Walter Carlos Cardoso Henrique e Marcos Tavares Leite*

**64 Art. 6º**

Das obrigações do contribuinte  
*Celina Coutinho*

**76 Art. 7º**

Das demais prerrogativas legais do contribuinte  
*Walter Carlos Cardoso Henrique e Marcos Tavares Leite*

**CAPÍTULO III**

---

**78 Arts. 8º ao 15**

Dos deveres da administração fazendária  
*Jose Eduardo de Paula Saran*

**88 Art. 16**

Das razões do veto  
*Vetado*

**92 Arts. 17 ao 20**

Do que cabe à Secretaria da Fazenda  
*José Carlos Moreira Pacheco e Felipe Rodegheri Manzano*

**CAPÍTULO IV**

---

**96 Arts. 21 ao 23**

Do sistema estadual de defesa do contribuinte  
*Florêncio dos Santos Penteado Sobrinho*

**102 Art. 24**

Das reclamações ao Codecon  
*José Carlos Moreira Pacheco e Felipe Rodegheri Manzano*

**CAPÍTULO V**

---

**106 Art. único**

Da disposição final e transitória  
*José Carlos Moreira Pacheco e Felipe Rodegheri Manzano*

**108 GLOSSÁRIO LEGISLATIVO**



## PREFÁCIO

---

*IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

*Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército (ECEME) e Superior de Guerra (ESG). Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa da Universidade de Craiova (Romênia) e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FecomercioSP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária.*

Quando das audiências públicas para o início dos trabalhos da Constituição nos anos de 87/88, fui convidado pelo presidente da Subcomissão de Tributos, deputado Francisco Dornelles para, durante quase um dia, expor minha opinião sobre o sistema tributário ideal.

Fiz, então, questão de realçar a necessidade de uma espécie de Código Tributário Nacional colocado na Constituição, agregando, numa única seção, dispositivos espalhados pelas constituições anteriores e introduzindo outros.

Posteriormente, em diversos contatos com os membros da Subcomissão, principalmente com Francisco Dornelles, Mussa Demes e Accioly Patury, assessor, tal idéia foi sendo amadurecida, tendo resultado na seção que a Subcomissão criou denominada “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, que, como o próprio título diz, inspirado na monumental obra de Aliomar Baleeiro, constitui uma vedação constitucional aos avanços dos erários federativos, sempre às voltas com insuficiência de receitas.

De rigor, na referida audiência pública e nos diversos contatos posteriores com os membros da Subcomissão, expus o núcleo de minha tese de doutoramento de que o tributo é uma norma de rejeição social, na qual, como queria Hans Kelsen, a norma punitiva ou sancionatória seria a mais relevante, sendo, pois, norma primária e, a de conduta ou comportamento, secundária. Nesse ponto, eu dava razão a Hans Kelsen e não a Carlos Cossio, que sempre entendeu que as normas de conduta são primárias (endonormas) e, as de punição, secundárias (perinormas). Hospedei, todavia, a tese de Cossio nas normas de aceitação social, em que somente pessoas da sociedade com comportamentos patológicos seriam punidas, algo raro. Dava como exemplo, que sem sanção poucos pagariam tributos, mas se não houvesse punição a assassinatos, poucos assassinariam. Em outras palavras o tributo era uma norma de rejeição social e, o direito à vida, norma de aceitação social.

Nessa linha, após a Constituição de 88, os projetos de limitação ao poder de tributar e de defesa do contribuinte começaram a surgir, tanto no Congresso Nacional como nas casas legislativas estaduais e municipais.

A própria defesa do contribuinte, objeto de tais processos, valorizava a natureza intrínseca da norma tributária, que se alicerça, nas verdadeiras democracias, nos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal.

O Estado de São Paulo, um dos Estados pioneiros em aprovar um Código de Defesa do Contribuinte, foi mais além, pois criou de imediato um conselho de defesa do contribuinte paritário, com representantes do fisco e da sociedade.

Depois de 10 anos de sua criação, tem apresentado o Conselho um excelente trabalho, que permitiu e permite um diálogo constante entre fisco e contribuinte, com o que a permanente tensão que sempre houve nas disputas tributárias, graças ao órgão criado, diminuíram consideravelmente. Prova inequívoca é a longevidade desse relevante órgão público, assim como de seu presidente Marcio Olívio Fernandes da Costa, um dos mais combativos defensores de uma legislação capaz de transformar os monólogos a dois em efetivos diálogos de compreensão e busca de soluções.

Este livro ora publicado pelo CODECON/SP não só é comprovação inequívoca da eficácia do colegiado, como, mais do que isso, uma ferramenta utilíssima para advogados e agentes fiscais, autoridades administrativas e judiciais, Ministério Público e professores de direito, pois todos os artigos da Lei Complementar 939/03 são comentados por especialistas que atuam ou atuaram no CODECON, e que ofertam a interpretação dominante naquela corte de oitava e colaboração com o Fiscal Estadual e as entidades de classe no desenvolver e auxiliar a efetiva defesa do contribuinte.

Não falarei sobre o que já fez o CODECON, pois em concisa, mas abrangente e precisa introdução, seu presidente, nesta obra, mostra as realizações do Conselho, assim como os projetos futuros de atuação conjunta.

Devo, como presidente do mais antigo Conselho da FecomercioSP (Conselho Superior de Direito) que, por designação do presidente Abram Sjazman presido há 24 anos, elogiar também os dignos conselheiros dos contribuintes como aqueles da Administração Pública, pelo excelente trabalho executado e pelos pragmáticos comentários aos 25 artigos do CDC, os quais facilitarão o entendimento e a compreensão de entidades e agentes tributários para que melhor conformem suas relações, hoje bastante distensionadas graças ao Código.

Parabéns a todos que lutaram pelo CDC – FecomercioSP, diversas entidades de classe e Secretaria da Fazenda –, pois, numa democracia, somente o diálogo construtivo cria raízes capazes de melhorar relações e auxiliar uma adequada política fiscal.

Parabéns a todos.



## **HISTÓRICO DOS 10 ANOS DE CODECON**

---

*Márcio Olívio Fernandes da Costa, Presidente do CODECON/SP*

No dia 21 de dezembro de 2000 foi apresentado na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo o Projeto de Lei Complementar 81, de 2000, com a proposta de instituir o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo.

O referido Projeto de Lei Complementar, de autoria de vários parlamentares com liderança do deputado Rodrigo Garcia, tinha a seguinte justificção:

O objetivo fundamental que nos leva a propor o Código de Defesa do Contribuinte reside na necessidade de estabelecer um relativo equilíbrio entre o poder de fiscalizar do Estado e os direitos de quem suporta a voracidade arrecadatória dos Tesouros da União, Estados e Municípios. Dados colhidos em diferentes fontes revelam que nos últimos anos ocorreu significativo aumento da carga tributária no Brasil. Esse aumento tem provocado impacto substancial na renda de indivíduos e empresas, além de uma série de distorções que não se encontram em países com maior nível de desenvolvimento e com maior estabilidade em suas instituições. Por diferentes motivos, os tributos federais, estaduais e municipais, isoladamente ou em conjunto, foram majorados, sem que o contribuinte, quer pessoa física, quer pessoa jurídica, pudesse fazer qualquer coisa para se defender. Diversos especialistas na matéria – economistas, tributaristas, contabilistas etc. – têm revelado sua preocupação com o assunto, chamando a atenção para os efeitos negativos provocados pela crescente carga tributária. Embora os números apresentados por esses especialistas contenham algumas discrepâncias, há consenso sobre alguns efeitos perversos do sistema tributário, entre os quais podemos destacar: desestimula a produção, penaliza o trabalhador assalariado e inibe as exportações. A tabela 1 ilustra com clareza o fenômeno do crescimento da carga tributária ocorrido no Brasil no período de 1986 a 1999.

A opinião pública, cansada de esperar por uma reforma ampla e consistente, que desse alguma coerência

ao nosso caótico sistema tributário, clama por alguma medida que venha em seu socorro diante do apetite arrecadador do Estado que não para de crescer.

Diante do exposto, o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo surge como resposta a esse justo clamor. Temos consciência de que nossa proposta encontrará resistências. E é preciso deixar bem claro que nosso intuito não é enfraquecer o Estado, mas propiciar uma relação mais justa que responsabilize não só o contribuinte (como ocorre atualmente), mas, também, o Estado. Afinal, não podemos esquecer que o contribuinte é o titular de direitos inerentes à cidadania e ao livre exercício da atividade econômica. A atual legislação tributária, no entanto, faz dele um verdadeiro “refém” do poder estatal. Nossa proposta, portanto, representa um marco na história da legislação tributária de São Paulo, uma vez que prevê o estabelecimento de penalidades ao Estado, enquanto que a legislação até agora existente presumia deveres e penalidades apenas ao contribuinte. Para finalizar esta breve exposição de motivos, cumpre-nos dizer que nossa proposta segue a tendência de alguns dos países mais avançados no sentido de buscar o equilíbrio na relação entre o fisco e o contribuinte. Com efeito, algumas constituições do mundo moderno têm assegurado direitos aos contribuintes, através da limitação do poder de tributar. E, dentro do mais estrito senso de legalidade, este projeto viabiliza, a nosso juízo, uma salvaguarda legal para a efetiva defesa do contribuinte.

## Evolução da arrecadação tributária no período de 1986 a 1999

ANO	PIB	COFINS	IR	IPI	INSS	TOTAL FEDERAL	ICMS	TOTAL ESTADUAL	TOTAL MUNICIPAL	TOTAL GERAL	% SOBRE PIB
1986	337.832	2.283	17.501	7.641	16.698	56.386	16.219	17.160	2.095	75.641	22,39
1987	360.810	2.319	15.137	9.139	16.399	55.048	15.385	16.015	2.093	73.156	20,28
1988	371.999	2.674	17.122	8.189	14.964	55.542	16.182	16.656	2.232	74.430	20,01
1989	399.647	4.043	17.191	8.556	16.453	58.544	27.121	27.613	2.398	88.555	22,16
1990	398.747	6.428	18.460	10.168	21.474	79.352	33.768	36.219	3.684	119.256	29,91
1991	405.679	5.468	14.142	9.057	18.827	65.386	27.886	29.686	4.781	99.853	24,61
1992	355.453	3.590	13.698	8.450	16.788	60.437	24.484	26.297	3.480	90.214	25,38
1993	429.968	5.172	16.396	9.770	31.740	79.510	23.667	25.398	2.971	107.879	25,09
1994	477.920	10.718	18.874	10.423	33.880	98.199	32.031	34.334	4.200	136.733	28,61
1995	656.333	15.226	28.969	13.635	40.690	124.695	49.052	53.139	9.024	186.858	28,47
1996	757.594	17.892	33.693	15.512	44.360	139.484	58.032	62.980	10.116	212.581	28,06
1997	839.209	19.118	36.524	16.833	45.890	158.566	62.150	69.320	11.305	239.191	28,50
1998	899.814	18.745	45.818	16.306	46.740	186.560	60.885	70.995	11.492	269.047	29,90
1999	907.192	32.184	51.516	16.503	52.524	203.941	67.885	83.242	12.075	299.257	32,99

Crescimento da carga tributária entre 1986 e 1999: **295,63%**

Fontes: SRF, MPAS, IBGE, FGV, CONFAZ, IBAM, BNDES

A carga tributária global é a somatória de todos os tributos federais, estaduais e municipais, compreendendo os impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições parafiscais.

Fica demonstrado que em 1986 houve arrecadação tributária de R\$ 75,64 bilhões, enquanto que o total arrecadado em 98 foi de R\$ 269,04 bilhões. A arrecadação em 99 foi de R\$ 299,26 bilhões. Assim, em 1986, a carga tributária sobre o PIB brasileiro era de 22,39%, elevando-se ao longo dos anos e atingindo o índice de 29,90% em 98. Em 99, a carga tributária global atingiu 32,99% sobre o PIB, representando um aumento de 10,33% da carga tributária sobre o PIB em relação ao ano anterior. Houve um crescimento da carga tributária entre 1986 e 1999 de 295,63% (ou 2,96 vezes). Pelas fortes razões elenca-

das, contamos com o beneplácito dos nobres pares para a aprovação desta propositura: Rodrigo Garcia (PFL), Afanasio Jazadji, Campos Machado, Cícero de Freitas, Claury Alves Silva, Dorival Braga, Edmir Chedid, Eli Corrêa Filho, Geraldo Vinholi, José Caldini Crespo, Luiz Gonzaga Vieira, Pedro Mori, Ramiro Meves, Reynaldo de Barros (apoioamento), Roque Barbieri, Rosmary Corrêa, e Salvador Khuriyeh (apoioamento).

O Projeto de Lei Complementar 81 teve seu texto original modificado através de um substitutivo de 12 de setembro de 2002 que visava adequar o projeto à legislação estadual. O substitutivo foi aprovado no Poder Legislativo e enviado para sanção do Governador do Estado de São Paulo. Em 3 de abril de 2003 a Lei Complementar 939 foi sancionada com alguns vetos pelo Governador Geraldo Alckmin, e publicada no Diário Oficial do Estado de 4 de abril de 2003.

A Lei Complementar 939 veio instituir o Código de Defesa do Contribuinte, estabelecendo as garantias e obrigações do contribuinte e da administração tributária no âmbito do Estado de São Paulo. Em seu bojo criou o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON), responsável pela harmonização dos interesses do Estado e dos contribuintes.

O CODECON foi estruturado de forma paritária, composto inicialmente por 18 entidades, representantes do poder público, de setores empresariais e de classe. Através da Lei Complementar 970/05, foram acrescentados mais dois componentes, totalizando os 20 órgãos atualmente participantes: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo; Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP); Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP); Federação da Agricultura do Estado de São Paulo (FASP); Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo (SEBRAE); Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de São Paulo (OAB-SP); Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC/SP); Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (AFRESP); Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (SINAFRESP); Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda; Corregedoria do Fisco Estadual; Ouvidoria Fazendária; Escola Fazendária do Estado de São Paulo; Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado; Secretaria da Educação; Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania; Casa Civil; Federação das Associações Comerciais do



Estado de São Paulo (FACESP); Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de São Paulo (FETCESP); e Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda (DEAT).

Os representantes efetivos e suplentes, indicados pelas entidades acima descritas e nomeados pelo Governador do Estado de São Paulo, possuem o mandato de dois anos. No início de cada mandato é eleita entre os membros recém-empossados a diretoria composta pelo Presidente, Vice-presidente e Secretário.

O CODECON é tido como o guardião do Código do Contribuinte Estadual, com as atribuições legais de: planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte; receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte; receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte; prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias; informar, conscientizar e motivar o contribuinte através dos meios de comunicação; orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

Logo após a sanção da Lei Complementar 939 a primeira ação do CODECON foi tratar de constituir sua composição, com a indicação de nomes pelas entidades para posterior eleição da diretoria. Era o que se fazia necessário para começar a trabalhar na elaboração do Regimento Interno e do Código de Ética do Conselho.

Assim foi feito durante o ano de 2003. O Regimento Interno do CODECON encontra-se publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo – Poder Executivo – Seção I – página 4, volume 114 – Número 170 – São Paulo, do dia 9 de setembro de 2004. O Código de Ética está publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo – Poder Executivo – Seção I – página 5, volume 114 – Número 170 – São Paulo, do dia 9 de setembro de 2004.

Com os devidos instrumentos prontos para o trabalho, o CODECON inicia suas atividades recebendo a Missão Canadense, ocasião importante para troca de experiência e conhecimento da legislação tributária dos dois países.

No dia 26 de março de 2004 ocorreu reunião com a delegação Canadense composta por membros da *Association de Planification Fiscale et Financière* (APFF), ONG canadense atuante na defesa do contribuinte, sediada em Montreal, Canadá. A APFF é uma organização sem fins lucrativos, com in-

dependência em relação a empresas ou governos, dedicada ao aprimoramento dos conhecimentos e da capacitação de seus membros nas áreas de tributação, finanças e gestão patrimonial.

Como uma das primeiras realizações do CODECON podemos destacar, ainda em 2004, a isenção das empresas do pagamento de taxas fiscais eletrônicas e restabelecimento do acesso gratuito aos serviços disponíveis no posto fiscal eletrônico. O assunto dizia respeito a consultas ao regime de apuração; ao protocolo da Declaração Cadastral de Contribuintes do ICMS por Inscrição Estadual (Deca); débitos não inscritos na dívida ativa; atualização de débitos fiscais e da conta fiscal do mês de referência, além dos cálculos desses débitos; sobre valores atualizados de certidões da dívida ativa e da Conta Fiscal; e consultas referentes à Guia de Informação e Apuração do ICMS por “IE” (GIA) ou protocolo.

Em 2005 o CODECON firmou um protocolo de intenções com a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, cujo objeto foi desenvolver estudos quanto à possibilidade de intercâmbio, integração e cooperação técnica, visando a análise e sugestão de proposições em assuntos tributários e outros do interesse público e do setor representado pela entidade, bem como, estudos que visassem o aprimoramento do legislativo.

A partir deste compromisso o CODECON passou a interagir com a Assembleia Legislativa enviando contribuições, sugestões e minutas de projetos de lei visando o aperfeiçoamento da legislação tributária e administrativa do Estado de São Paulo.

Através do Decreto 51.460, de 1º de janeiro de 2007, que veio dispor sobre as alterações de denominação e transferências que especifica, define a organização básica da Administração Direta e suas entidades vinculadas e dá providências correlatas, o CODECON foi alocado para compor a estrutura básica da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

A partir desse ato do Poder Executivo foi expedido parecer da Procuradoria Geral do Estado esclarecendo ser o CODECON uma autarquia especial do Estado, portanto um ente administrativo autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica de direito público interno e atribuições estatais específicas.

Embora faça parte da estrutura da Secretaria da Fazenda, o Conselho não possui qualquer dotação orçamentária do Estado, prestando seus inte-

grantes um serviço público relevante para a coletividade de forma graciosa, reunindo-se mensalmente para cumprir as atribuições legais dispostas no art. 23 da Lei Complementar 939/2003.

Contudo, a vinculação do CODECON a uma Secretaria de Estado só se presta para viabilizar a atuação do órgão instituído pela Lei Complementar Estadual, o que não se confunde com o comprometimento da autonomia a que a lei atribuiu ao CODECON.

No início de 2008 foi editada a Portaria CAT 5, de 23 de janeiro de 2008, estabelecendo novas regras para a comunicação ao Ministério Público Estadual de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a Administração Pública ou em detrimento à Fazenda do Estado.

A Portaria CAT 5 foi expedida em atendimento às gestões do CODECON e em adequação ao inc. IX do art. 5º da Lei Complementar Estadual 939/03, estabelecendo que a representação fiscal para fins penais na hipótese – em tese – de crime contra a ordem tributária seja elaborada depois de proferida a decisão final em processo de auto de infração e imposição de multa na esfera administrativa.

Esclareceu a referida Portaria que decisão final na esfera administrativa, deve ser a decisão total ou parcialmente favorável à Fazenda Pública contra a qual não caiba mais recurso perante quaisquer das instâncias administrativas, ou, cabendo, não tenha ele sido interposto na forma prevista na legislação estadual.

A medida disposta na Portaria CAT 5 foi importante ao contribuinte de tributos estaduais que tinham juntamente com a lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) seus nomes encaminhados ao Ministério Público para abertura de ação penal de crime contra a ordem tributária, mesmo antes de esgotados todos os recursos na esfera administrativa.

Em 27 de novembro de 2008 ocorreu o lançamento da Cartilha do CODECON que teve grande tiragem e distribuição às empresas de indústria e comércio, além de serem disponibilizadas aos contribuintes através dos postos fiscais de todo o Estado de São Paulo.

A cartilha trouxe o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo elaborado com rigor técnico por especialistas

do CODECON, mas na forma de um documento modesto e rico em conteúdo. Foi o modo que o governo e a iniciativa privada encontraram de dizer ao contribuinte que ele tem, assim como obrigações, direitos e garantias na defesa desses direitos, ensinando-o, ainda, como proceder para defendê-los, em todas as circunstâncias. Na data do lançamento da cartilha foi assinado pelo Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo a Resolução SF-69, de 27 de novembro de 2008, dispondo sobre os procedimentos que devem ser observados pelas unidades da Secretaria da Fazenda com relação às manifestações destinadas ao Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte.

Como justificativa a resolução esclareceu que:

Considerando a integração do CODECON à estrutura básica da Secretaria da Fazenda, nos termos do Decreto 51.460, de 1º de janeiro de 2007; considerando os termos do Regimento Interno do CODECON, publicado no D.O.E. de 09 de setembro de 2004, na Secretaria da Casa Civil; e considerando a finalidade de salvaguardar o respeito pelo cidadão e o compromisso de assegurar a qualidade dos serviços prestados e o elevado nível de satisfação dos usuários dos serviços da Secretaria da Fazenda, resolvendo que cabe à Ouvidoria Fazendária receber dos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, privadas ou públicas, as petições destinadas ao CODECON, sempre que optarem pela entrega na Secretaria da Fazenda; que as unidades regionais da Secretaria da Fazenda que atendem ao usuário do serviço público receberão as petições encaminhadas ao CODECON, destinando-as para a Ouvidoria Fazendária; a Ouvidoria Fazendária deve enviar as petições recebidas nos termos deste artigo, diretamente para a Diretoria do CODECON; toda petição recebida nas unidades da Secretaria da Fazenda e no CODECON deve ser registrada no Sistema de Gestão de Documentos (GDOC), ou outro que venha a substituí-lo, para fins de gerenciamento de seu trâmite.

Estabeleceu ainda a Resolução SF-69 que as solicitações de providências, informações, esclarecimentos ou sugestões do CODECON, decorrentes de sua atuação regimental, enviadas à Secretaria da Fazenda devem ter atendimento prioritário por parte da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT),

e sempre que possível, com respostas fundamentadas e instruídas documentalmente, respeitando-se os prazos compatíveis com os previstos para as reuniões ordinárias daquele Conselho.

O art. 7º da referida resolução dispôs que o retardamento injustificado do envio de informações para o CODECON, implicará em responsabilização do servidor, nos termos da Lei 10.261/68.

Em decorrência desse ato o CODECON passou a apresentar ao Secretário da Fazenda relatório semestral de suas atividades, sem prejuízo de relatórios parciais que se fizerem necessários, com sugestões para o aprimoramento do serviço fazendário.

Em contrapartida a Secretaria da Fazenda também passou a ter a obrigação de apresentar ao CODECON relatório semestral dos serviços prestados pelas unidades da Coordenadoria da Administração Tributária (CAT), com dados extraídos do relatório das atividades da Ouvidoria Fazendária, conforme previsto no parágrafo único do art. 9º da Lei 10.294/99, e no Decreto 50.656/06.

No dia 31 de março de 2010 o CODECON/SP promoveu o debate sobre o Simples Nacional e as necessidades de mudanças no sistema tributário brasileiro. O encontro foi realizado em parceria com a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP) e com o Sescon SP.

Debateram amplamente o tema os especialistas no assunto: Marcos Tavares Leite, coordenador do comitê temático da Desoneração e Desburocratização do Fórum Permanente da Micro e Pequena Empresa da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-SP); José Maria Chapina Alcazar, presidente do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo (Sescon-SP); Edson Lupatini Junior, secretário de Comércio e Serviço do Ministério do Desenvolvimento; Silas Santiago, secretário executivo do Comitê Gestor do Simples Nacional; Alfredo Maranca, representante dos estados na secretaria executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.

No segundo semestre de 2011 foi deliberado pelo Conselho a criação de um grupo de trabalho para estudo e aperfeiçoamento da Lei Complementar 939/2003, bem como, a elaboração do Código de Defesa do Contribuinte comentado.

Esta publicação é fruto da dedicação desse grupo a quem cumprimento e agradeço pela aplicação e o tempo dispendido em reuniões e discussões sobre a Lei Complementar 939/2003.

Também cumprimento a atual composição do CODECON, que conta com os seguintes conselheiros: Ana Carolina Nunes Lafemina, Ana Flávia Peluzo Abreu, Antonio Carlos de Moura Campos, Antonio de Jesus da Silva, Cauê Macris, Celina Coutinho, Edson Takashi Kondo, José Carlos Moreira Pacheco, Elnatan Ferreira de Oliveira, Fabio Nieves Barreira, Felipe Rodegheri Manzano, Fernando Moraes Sallaberry, Flávio Werneck Rebello de Sampaio, Florêncio dos Santos Penteado Sobrinho, Gustavo Castro de Oliveira, Igor Lucato Rogrigues, João Baptista Morello Netto, João Marcos Winand, José Antonio Balieiro Lima, José Antônio Farah Lopes Lima, José Maria Chapina Alcazar, Júlio Cesar Durante, Marco Antonio Ayub Beyruth Junior, Marcos Aurélio Ribeiro, Marcos Tavares Leite, Nina Fabrizzi de Figueiredo Pupo, Osvaldo Santos de Carvalho, Pasqual Totaro, Rafael de Oliveira Rodrigues, Rodrigo Frota da Silveira, Rosana Ugolini Benatti, Rubens Torres Medrano, Sergio Nicolau Cury, Sidney Sanchez di Simone, Sylvio de Freitas Neto, Valdete Aparecida Marinheiro, Vitor Sapienza, Walter Carlos Cardoso Henrique e Wilson Roberto de Lima.

Não podem ser esquecidos os que colaboraram muito com o Conselho em mandatos passados: Alcedo Ferreira Mendes, Alfredo Camargo Penteado Neto, Amauri Gavião Almeida Marques Da Silva, Ana Alice Limongi Gasparini, Antonio Blanco Arcas, Arlene de Cássia Borovina, Arnaldo Bilton Júnior, Ary Fossen, Carlos Antonio Barbieri, Cássio Roberto Junqueira de Sousa, Claudemir Géllo, Daniel de Almeida, Domingo Orestes Chiomento, Edmir Chedid, Eduardo Mikalauskas, Emílio Bruno, Evane Beiguelman Kramer, Fábio de Salles Meirelles, Fernando Capez, Guilherme de Alvarenga Pacheco, Guilherme Rodrigues Silva, Hélio José Marsiglia Junior, Ivan Aurélio Ferrari de Senço, Ivan Netto Moreno, João Ramalho, José Caldini Crespo, José Clovis Cabrera, José Eduardo de Barros Poyares, José Eduardo de Paula Saran, José Luiz Ricca, José Roberto Pisani, Lauro Kuester Marin, Leny Pereira Sant'anna (em memória), Luciano Correa de Toledo, Luiz Antônio Caldeira Miretti, Luiz Carlos Vaini, Luiz Fernando Angiolucci, Márcio Giusti, Maria Helena Barbieri Maganini Sterchele, Mário de Carvalho Netto (em memória), Monica Tonetto Fernandez, Nildo Masini, Nilton Braga Reno, Olga Maria de Castilho Arruda, Otávio Fineis Júnior, Paulo Eduardo Stabile de Arruda, Paulo Henrique Schoueri, Paulo José Justino Vianna, Paulo Melchor, Pedro Augusto Marcello, Pedro Ernesto Fabri, Rafael Januzelli Cobianchi, Regina Soares Toledo, Reginaldo de Oliveira Silva, Renato Pessoa de Mello

Belli, Rivaldo Ribeiro de Jesus, Roberto Chiaverini, Roberto Engler, Roberto Fleury de Souza Bertagni, Roberto Massafera, Sandra Regina Bruno Fiorentini, Sérgio Maia, Shiguelo Oda, Sidney Raffi Kaloustian, Solange Aparecida Alves Caldara, Sylvio Alves de Barros Filho, Sylvio de Freitas Neto, Tânia Helena Bocchi, Teruo Massita, Valdir Garcia e Waldir Agnello.

Ao longo desses 10 anos de existência o CODECON recebeu inúmeras reclamações de contribuintes do Estado de São Paulo e prestou informações através do telefone e do **fale conosco** de seu *site*: [www.codecon.fazenda.gov.br](http://www.codecon.fazenda.gov.br). Além disso, o CODECON debateu uma série de assuntos polêmicos como: reforma tributária; guerra fiscal; domicílio eletrônico do contribuinte (DEC); substituição tributária do ICMS; levantamento econômico fiscal; reforma do ICMS; reflexões em torno do creditamento indevido do imposto em face da teoria da boa-fé subjetiva; Resolução SF 31 – Redução da taxa de juros sobre débitos do ICMS; e Resolução do Senado Federal 13.

Foram arguidos os seguintes assuntos para esclarecimento dos contribuintes: Resolução SF 58 – Normas e procedimentos para atendimento ao usuário de serviços públicos pelas unidades da SEFAZ; balança fiscal interestadual; programa de educação fiscal; Guia do Usuário – SEFAZ; Lei de Acesso à Informação, dentre outros. Também foi amplamente estudada a Lei 13.918/09, que alterou a Lei do ICMS (6.374/89).

O CODECON recebeu visitas ilustres como a do Prof. Dr. José Eduardo Soares de Melo, para falar sobre a alteração da Lei do ICMS 6.374/89 pela Lei 13.918/09; do advogado Tácio Lacerda Gama, que relatou sobre o custo financeiro da guerra fiscal para o contribuinte; e do estudioso Eurico Marcos Diniz de Santi, expondo sobre as obrigações acessórias e o SPED na era da informação.

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo foi a grande parceira do CODECON nesta década, colaborando através de seus técnicos que contribuíram muito para o esclarecimento de dúvidas sobre a legislação tributária, sempre participando de debates e colocando-se prontamente à disposição do Conselho.

Afinal o que se pode depreender como balanço dos dez anos de existência do CODECON foi a harmonização da relação fisco-contribuinte.

O maior ganho foi a mudança de paradigma. No passado o fisco estadual enxergava o contribuinte com preconceito, julgando-o como sonegador.

Por outro lado, o contribuinte também tinha mau conceito com relação ao fisco, prejudgando-o como perseguidor, tirano e injusto.

A partir do momento que se colocou num mesmo ambiente o fisco e o contribuinte, um passou a conhecer o problema do outro e os preconceitos foram sendo dissipados, pois passaram a se entender e a se respeitar.

O CODECON propiciou que isso ocorresse através do convívio, da troca de experiência e do estreito relacionamento proporcionado por sua composição paritária, transformando o preconceito em respeito, moral, ética e profissionalismo.

Por fim, estar 10 anos à frente deste conceituado Conselho além de ser gratificante e honroso é genial pela possível convicção de que não é utópica a ideia de viver em harmonia com a Administração Pública. Esta comemoração só é possível, entretanto, devido ao apoio prestado incondicionalmente pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo, através do Presidente Abram Szajman, que prestigia e defende os propósitos do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte de São Paulo – CODECON.

A todos os nossos cumprimentos.



**COMENTÁRIOS À LEI COMPLEMENTAR Nº 939,  
DE 3 DE ABRIL DE 2003**

---

*Código de Direitos, Garantias e Obrigações  
do Contribuinte do Estado de São Paulo*

## Artigo 1º

---

MÁRCIO OLÍVIO FERNANDES DA COSTA

*Empresário em São Paulo. Bacharel em Direito. Conselheiro Efetivo e Presidente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Vice-Presidente da FecomercioSP, Conselheiro do Serviço Social de Aprendizagem Comercial (SENAC). Diretor da Confederação Nacional do Comércio (CNC). Presidente do Sindicato Intermunicipal do Comércio Varejista de Pneumáticos de São Paulo (SICOP). Presidente do Conselho de Assuntos Tributários da FecomercioSP.*

RUBENS TORRES MEDRANO

*Empresário em São Paulo. Bacharel em Direito. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Presidente do Sincoquim/Associquim. Vice-Presidente da FecomercioSP. Membro Titular do Serviço Social do Comércio (SESC) Nacional, Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da FecomercioSP.*

## CAPÍTULO I

---

*Das Disposições Preliminares*

**Art. 1º > Este Código regula os direitos, garantias e obrigações do contribuinte do Estado de São Paulo.**

O Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo visa consolidar direitos, garantias e obrigações que se encontram na Carta Magna, Código Tributário Nacional (CTN) e demais leis ordinárias existentes no ordenamento jurídico relativamente aos tributos de competência do Estado de São Paulo. A intenção deste código não foi interpretar a Constituição Federal ou as normas infraconstitucionais mas formalizar num único instrumento tudo que agregasse a relação fisco-contribuinte.

O Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo ao longo de 10 anos de sua publicação tornou-se um instrumento fundamental para o bom exercício do Estado de Direito, pois assegura uma tributação livre de qualquer arbitrariedade, além de estabelecer a relação pacífica, cordial e justa entre a Administração Pública tributária e o cidadão que paga tributos, garantindo a todos os envolvidos segurança jurídica.

O Estado de São Paulo, apesar de não ser o primeiro a instituir um código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte dentre os demais estados do Brasil, buscou editar seu código tendo como paradigma a ideologia do Projeto de Lei Complementar do Senado 646/1999, de autoria do senador Jorge Bornhausen, que tinha a seguinte justificativa:

O projeto de Código de Defesa do Contribuinte abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. 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.

O pioneiro a instituir um código dessa natureza no Brasil foi o Estado de Minas Gerais através da Lei 13.515/00, que criou o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais. O Estado do Paraná, através da Lei Complementar 107/05, também estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a Administração Fazendária do Estado do Paraná, e a Lei Complementar 313/05, do Estado de Santa Catarina, instituiu o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina.

Dentre os citados ordenamentos, o Estado de São Paulo foi o paladino na criação de um órgão estadual responsável pela aplicação do seu código. No bojo da Lei Complementar 939/03 foi criado o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON), com as prerrogativas e atribuições reservadas nos artigos 21 a 24 do diploma legal.

Guardião da Lei Complementar 939/2003, o CODECON ganhou *status* de autarquia especial em 2007 através do Decreto 51.460/07, passando oficialmente a compor a Secretaria da Fazenda, integrando a estrutura básica daquela Pasta.

No Direito comparado encontramos códigos semelhantes dos quais destacamos: do **Canadá** – Declaration of Taxpayer Rights, 1985; dos **Estados Unidos** – Taxpayer Bill of Rights, 1998; da **Espanha** – Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes, 1998; da **Itália** – Statuto del Diritti del Contribuente, 2000.

#### **Canadá – Declaration of Taxpayer Rights (1985)\***

Primazia cabe ao Canadá, cuja *Declaration* se fez em 2002 objeto de projeto de emenda da *House of Commons* (Bill C-332 primeira leitura de 10.12.2002), visando confirmar os direitos dos contribuintes e criar o Bureau de Proteção dos Contribuintes, emendando também o *Income Tax Act* a fim de determinar que o ônus da prova incumbe ao Ministro, ao pretender exigir imposto do contribuinte, se este colaborou plenamente com o ministério fornecendo todos os documentos necessários e exigidos, e deu uma explicação razoável das operações financeiras praticadas.

Os direitos constantes da declaração original são os direitos a informação, cortesia e consideração, imparcialidade, presunção de honestidade, tratamento justo, privacidade e confidencialidade, recurso, audiência antes do pagamento, arranjar seus negócios de modo a pagar o menor imposto.

#### **Estados Unidos – Taxpayer Bill of Rights (1998)\***

O *Bill of Rights* americano, consubstanciado como título III *do Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act* de 1998, alinha regras gerais e também casuísmos em benefício dos contribuintes, cabendo apontar, dentre outros, os seguintes aspectos:

- A.** Ônus da prova incumbente à Administração Fiscal, desde que preenchidas as condições que menciona;
- B.** Confidencialidade nas relações do contribuinte com seu representante autorizado perante o IRS;
- C.** Possibilidade de pagamento em prestações do tributo exigido;
- D.** Possibilidade de recuperar custos e despesas (inclusive honorários de advogado ou auditor) de defesa em processos administrativos ou judiciais em caso de vitória;
- E.** Penhora da residência principal do contribuinte somente permitida em casos excepcionais;
- F.** Penhora de contas bancárias sujeitas a aviso prévio de 30 dias ao contribuinte, a fim de que este possa apresentar defesa ou requerer pagamento parcelado;
- G.** Proibição de penhora de propriedade quando as despesas de penhora e venda do bem excederem o seu valor de mercado;
- H.** Criação do *Office for Taxpayer Services*.

**Espanha – Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes (Lei 1/98 de 26 de fevereiro de 1998), revogada pela Lei 58/2003, de 17 de dezembro, Fiscal Geral\***

Enumera a lei espanhola como direitos gerais dos contribuintes:

- A.** Observância da capacidade econômica e dos princípios de justiça, generalidade, igualdade, progressividade, equitativa distribuição da carga tributária e proibição do confisco;
- B.** A aplicação do sistema tributário basear-se-á nos princípios da generalidade, proporcionalidade, eficácia e limitação dos custos indiretos do cumprimento das obrigações acessórias;
- C.** Direito de informação e assistência pela Administração Fiscal;
- D.** Direito a conhecer o estado dos procedimentos de que seja parte;
- E.** Direito a certidões e cópias das declarações apresentadas;
- F.** Direito de não apresentar documentos já apresentados e que estejam em poder da Administração;
- G.** Confidencialidade;
- H.** Respeito e consideração por parte da Administração;
- I.** Consulta;
- J.** Prazo máximo de decisão dos procedimentos de seis meses, salvo disposição legal distinta;
- K.** Prescrição em 4 anos;

**L.** Prazo de duração da fiscalização de 12 meses, prorrogável por mais 12, nos casos que menciona;

**M.** Recurso.

**Itália – Statuto dei Diritti del Contribuente (2000)\***

A lei italiana se apresenta, conforme relatam Angelo Buscema, Francisco Forte e Dante Santilli, como marco da renovação e modernização da obrigação tributária, sempre mais semelhante à obrigação do código civil, posicionando o contribuinte não mais como súdito, mas como cidadão, em situação paritária com o fisco, caracterizando-se por abandonar a ultrapassada visão do fisco como inimigo do contribuinte, por ser não uma mera carta de intenções, mas sim o ponto de chegada da evolução do direito tributário, inspirado não no autoritarismo mas na cooperação e respeito recíproco, dando como missão estratégica da Administração Fiscal favorecer o adimplemento espontâneo da obrigação fiscal, destruindo o mito de ser o estatuto idealizado contra a Administração Tributária.

Em *Los efectos en Italia del Estatuto del Contribuyente*, **Victor Uckmar**, ao dissertar sobre o estatuto *in fieri*, então aprovado somente pelo Senado, lembra que já em 1991 havia proposto na assembleia do Conselho Nacional de Economia e do Trabalho (órgão constitucional consultor do governo italiano) a edição de uma carta de direitos do contribuinte, sublinhando, ao referir o então projeto, que não obstante tratar-se de lei ordinária, sua derrogação, segundo seu artigo 1º, constante da lei aprovada, somente se pode fazer através de norma expressa, proibida também a criação de novos tributos ou a extensão dos tributos existentes a outros contribuintes por decreto-lei (art. 4º).

Cabe mencionar que prevê o estatuto, além de outras disposições:

**A.** Informação dos atos relativos ao contribuinte;

**B.** Proibição de se exigir do contribuinte documentos já em poder da Administração Financeira ou de outras administrações públicas indicadas pelo contribuinte;



- C. Motivação dos atos da Administração Financeira;
- D. Extinção da obrigação tributária por compensação;
- E. Relações fisco e contribuinte deverão ser regidas pelos princípios da colaboração e boa fé;
- F. Criação do *Garante del Contribuente*, órgão colegiado, composto de três membros pertencentes às categorias: 1) magistrados, 2) funcionários da Administração Financeira e 3) advogados, comercialistas ou contadores, cabendo a presidência ao magistrado, que terá as funções de apreciar, a pedido escrito do contribuinte ou de qualquer interessado as disfunções, irregularidade e comportamentos prejudiciais ao relacionamento fisco-contribuinte.

*\*Fonte: Publicação – Estatuto do Contribuinte, Prof. Agostinho Toffoli Tavoraro, 2004.*

## Artigo 2º

---

FLORÊNCIO DOS SANTOS PENTEADO SOBRINHO

*Ouvidor da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Docente em cursos de Ouvidoria da Fundação do Desenvolvimento Administrativo (Fundap), da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo (DRS-V e DRS-XVII), da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp) e da Associação Brasileira de Ouvidores (ABO). Conselheiro Efetivo e Secretário do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Ouvidoria Fazendária.*

### Art. 2º > São objetivos do Código:

I. promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições;

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;

IV. prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V. assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;

VI. assegurar uma forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei, bem como a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos;

VII. assegurar o regular exercício da fiscalização.

O enunciador do Código Estadual de Defesa do Contribuinte, ao fazê-lo, tomou o cuidado de apresentá-lo para a sociedade e o Estado demonstrando que a sua oportuna existência é regida em observação a propósitos e finalidades estabelecidos e consolidados objetivamente na legislação, e fundamentalmente oposto às subjetividades.

Os **objetivos do Código**, mais do que dispositivos recorrentes da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, da Lei de Proteção e Defesa dos Usuários do Serviço Público Estadual, e da Lei do Processo Administrativo, traduzem e esclarecem a sua existência substantiva.

Apoiado no conjunto de prescrições e regras da legislação vigente, o legislador chama a atenção para o **dever-fazer** do código e dispõe nos incisos do art 2º as ações que revelarão movimentos; medidas para a defesa, o amparo e o abrigo;

ações de segurança e certificação; disposição de impedir o mal; e eliminação de erros morais, sublinhando o valor das relações entre o fisco e o contribuinte.

Metaforicamente, o Código Estadual de Defesa do Contribuinte é posto como o fiscal da moral e da ética instituídas na gramática tributária, tão cara ao fisco e ao contribuinte.

Importante destacar o apoio da Secretaria da Fazenda ao cumprimento destes objetivos por meio da Resolução SF-69/08, que dispõe sobre os procedimentos que devem ser observados pelas unidades da Secretaria da Fazenda com relação às manifestações destinadas ao Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON) – o Conselho é apresentado e descrito nos artigos 21, 22 e 23 da Lei Complementar 939/03, portanto, também em comento nesta publicação.

## Artigo 3º

---

MÁRCIO OLÍVIO FERNANDES COSTA

*Empresário em São Paulo. Bacharel em Direito. Conselheiro Efetivo e Presidente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Vice-Presidente da FecomercioSP, Conselheiro do Serviço Social de Aprendizagem Comercial (SENAC). Diretor da Confederação Nacional do Comércio (CNC). Presidente do Sindicato Intermunicipal do Comércio Varejista de Pneumáticos de São Paulo (SICOP). Presidente do Conselho de Assuntos Tributários da FecomercioSP.*

RUBENS TORRES MEDRANO

*Empresário em São Paulo. Bacharel em Direito. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Presidente do Sincoquim/Associquim. Vice-Presidente da FecomercioSP. Membro Titular do Serviço Social do Comércio (SESC) Nacional, Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da FecomercioSP.*

**Art. 3º > Para efeito do disposto neste Código, contribuinte é a pessoa natural ou jurídica a quem a lei determine o cumprimento de obrigação tributária.**

O contribuinte de tributos é denominado o sujeito passivo da obrigação ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É assim definido o contribuinte de forma abrangente pelo CTN, lei ordinária com *status* de lei complementar, conforme seu art. 121 abaixo transcrito:

### Código Tributário Nacional

**Art. 121 >** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único >** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

**Art. 122 >** Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A Lei Complementar 939/03 por se tratar do Código de Contribuintes do Estado de São Paulo, dispõe sobre regras de conduta do fisco e do contribuinte de tributos de competência estadual, quais sejam: ICMS, ITCMD, IPVA, taxas estaduais, além das contribuições de melhorias, se instituídas.

O Contribuinte do ICMS encontra-se descrito na Lei 6.374/89, art. 7º, que dispõe que o contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: **1.** importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; **2.** seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; **3.** adquira em licitação mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; **4.** adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubri-

ficantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; 5. administre ou seja sócia de fato de sociedade empresarial constituída por interpostas pessoas.

O Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) é devido pela pessoa natural ou jurídica que seja proprietária de veículo registrado no Departamento de Trânsito do Estado de São Paulo. Cabe esclarecer que o Departamento de Trânsito informa à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo quem são os contribuintes do IPVA para fins de cobrança e administração tributária do referido imposto.

O conceito de contribuinte do IPVA é encontrado no art. 5º da Lei 13.296/08, abaixo transcrito:

#### **Lei 13.296/08 – IPVA**

**Art. 5º >** Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

**Parágrafo único >** No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

1. cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei;
2. o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.

O contribuinte do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) está elencado no art. 7º da Lei 10.705/00:

#### **Lei 10.705/00 – ITCMD**

**Art. 7º >** São contribuintes do imposto:

- I. na transmissão *causa mortis*: o herdeiro ou o legatário;
- II. no fideicomisso: o fiduciário;
- III. na doação: o donatário;
- IV. na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

**Parágrafo único >** No caso do inciso III, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.

O sujeito passivo do imposto *causa mortis* – hipótese de incidência do imposto em caso de morte – é o próprio herdeiro ou legatário, sendo que o sujeito passivo das obrigações acessórias, ou seja, dos deveres instrumentais, de natureza não pecuniária, é o inventariante.

No âmbito das partilhas judiciais (doação) o sujeito passivo do imposto em questão é o donatário, seja para a obrigação principal, seja para os deveres instrumentais.

**Parágrafo único > Aplicam-se também, no que couber, as disposições deste Código a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos.**

O parágrafo único torna o Código de Defesa do Contribuinte bastante abrangente uma vez que não se destina apenas ao fisco e ao contribuinte do Estado de São Paulo, “mas também a qualquer pessoa, física ou jurídica, privada ou pública que, mesmo não sendo contribuinte, relacionar-se com a Administração Pública em sua atividade de fiscalização e cobrança de tributos”.

Portanto, o Código não visa tão somente a defesa do contribuinte do tributo mas de qualquer cidadão comum que se vê ofendido nos seus direitos. Isso demonstra a natureza democrática e moderna do diploma em busca do Estado Cidadão.

## Artigo 4º

---

JOSÉ ANTONIO BALIEIRO LIMA

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Titular do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo. Conselheiro Titular do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Juiz Suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP).*

JOÃO BAPTISTA MORELLO NETTO

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo. Diretor do Instituto Jurídico da Associação Comercial de São Paulo. Assessor Jurídico da Confederação das Associações Comerciais do Brasil e da Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo. Vogal da Junta Comercial do Estado de São Paulo. Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo. Foi Presidente da Junta Comercial do Estado de São Paulo de 1968 a 1987. Foi Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) de 1971 a 1979.*

## CAPÍTULO II

---

**Art. 4º > São direitos do contribuinte:**

**I. o adequado e eficaz atendimento pelos órgãos e unidades da Secretaria da Fazenda;**

Os qualificativos **adequado** e **eficaz**, em não se traçando limites objetivos para sua compreensão, são termos que podem perder-se em subjetividades.

Nessa linha, considerando-se que estamos a tratar de direitos do contribuinte, entendemos que a interpretação do alcance desse inciso passa pela leitura dos seguintes dispositivos, que lhe darão conteúdo. Assim, ao determinar seja “adequado e eficaz” o atendimento ao contribuinte, o inciso em tela impõe a igualdade, o respeito, a urbanidade, a competência (técnica e funcional) do agente público, o cumprimento de prazos e normas procedimentais (notadamente pela Administração) e outros deveres que encontram-se previstos na Constituição Federal (art. 5º), e também, em âmbito estadual, na Lei 10.294/99 que contém a proteção de defesa do usuário do serviço público (arts. 6º e 7º).

Isso, entretanto, não basta. É preciso que o contribuinte tenha acesso à resposta fornecida pela Administração, e que esta seja clara, objetiva, para que, se não for possível a solução de determinada questão naquele âmbito, possa ser utilizada, a partir de seus fundamentos, ao menos como um indicador do caminho a ser seguido.

**II. a igualdade de tratamento, com respeito e urbanidade, em qualquer repartição pública do Estado;**

Em relação ao inciso II, não demanda maiores digressões tendo em vista o texto dos arts. 6º e 7º da Lei 10.294/99:

**Lei 10.294/99 – Proteção e defesa do usuário do serviço público do Estado**

**Art. 6º >** O usuário faz jus à prestação de serviços públicos de boa qualidade.

**Art. 7º** > O direito à qualidade do serviço exige dos agentes públicos e prestadores de serviço público:

- I. urbanidade e respeito no atendimento aos usuários do serviço;
  - II. atendimento por ordem de chegada, assegurada prioridade a idosos, grávidas, doentes e deficientes físicos;
  - III. igualdade de tratamento, vedado qualquer tipo de discriminação;
  - IV. racionalização na prestação de serviços;
  - V. adequação entre meios e fins, vedada a imposição de exigências, obrigações, restrições e sanções não previstas em lei;
  - VI. cumprimento de prazos e normas procedimentais;
  - VII. fixação e observância de horário e normas compatíveis com o bom atendimento do usuário;
  - VIII. adoção de medidas de proteção à saúde ou segurança dos usuários;
  - IX. autenticação de documentos pelo próprio agente público, à vista dos originais apresentados pelo usuário, vedada a exigência de reconhecimento de firma, salvo em caso de dúvida de autenticidade;
  - X. manutenção de instalações limpas, sinalizadas, acessíveis e adequadas ao serviço ou atendimento;
  - XI. observância dos Códigos de Ética aplicáveis às várias categorias de agentes públicos.
- [...]

Referidos artigos dão a exata medida do que deve ser entendido por respeito e urbanidade no tratamento a que faz jus o contribuinte.

### III. a identificação do servidor nas repartições públicas e nas ações fiscais;

Esse comando é de alta relevância no resguardo dos direitos não apenas dos contribuintes, mas também da Administração Fazendária.

No âmbito dos direitos do contribuinte, seara da qual efetivamente trata o presente art. 4º, a identificação dos servidores confere ao contribuinte a segurança de que está sendo atendido/fiscalizado por pessoa habilitada a fazê-lo, evitando, de um lado, que possa ser envolvido em ações fraudulentas, potencialmente causadoras de prejuízos de diversas ordens, mas

principalmente financeiros e, de outro, possibilitando a identificação de agente que, eventualmente, esteja agindo de maneira abusiva ou arbitrária, o que lhe permite adotar as medidas que entender cabíveis para coibir tais situações.

### IV. o acesso a dados e informações, pessoais e econômicas, que a seu respeito constem em qualquer espécie de fichário ou registro, informatizado ou não, dos órgãos da Administração Tributária;

Corolário dos direitos constitucionais de petição, ampla defesa e devido processo legal, o inc. IV tem por finalidade propiciar ao contribuinte o conhecimento de tudo quanto possa ser contra ele usado pela Administração Pública, com os devidos motivos e fundamentos legais, imprescindíveis para o pleno exercício dos direitos acima elencados.

Fosse de outra forma, haveria uma clara e ilegítima restrição indireta à fruição de princípios basilares do Estado de Direito, assim previstos:

#### Constituição Federal

##### Art. 5º. [...]

**xxxiii.** todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

**xxxiv.** são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

**a.** o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...]

#### Lei 10.294/99 – Proteção e defesa do usuário do serviço público do Estado

**Art. 3º** > São direitos básicos do usuário:

- I. a informação;
- II. a qualidade na prestação do serviço;
- III. o controle adequado do serviço público.

**Art. 4º** > O usuário tem o direito de obter informações precisas sobre:

- I. o horário de funcionamento das unidades administrativas;
- II. o tipo de atividade exercida em cada órgão, sua localização exata e a indicação do responsável pelo atendimento ao público;
- III. os procedimentos para acesso a exames, formulários e outros dados necessários à prestação do serviço;
- IV. a autoridade ou o órgão encarregado de receber queixas, reclamações ou sugestões;
- V. a tramitação dos processos administrativos em que figure como interessado;
- VI. as decisões proferidas e respectiva motivação, inclusive opiniões divergentes, constantes de processo administrativo em que figure como interessado.

§ 1º > O direito à informação será sempre assegurado, salvo nas hipóteses de sigilo previstas na Constituição Federal.

§ 2º > A notificação, a intimação ou o aviso relativos à decisão administrativa, que devam ser formalizados por meio de publicação no órgão oficial, somente serão feitos a partir do dia em que o respectivo processo estiver disponível para vista do interessado, na repartição competente.

#### V. a eliminação completa do registro de dados falsos ou obtidos por meios ilícitos;

Este inciso também é uma decorrência lógica da previsão contida no art. 5º, LVI, da CF/88, que impede a utilização no processo de provas obtidas por meio ilícito. Mais óbvios ainda os motivos para determinar-se a eliminação de dados falsos, os quais não têm nenhuma serventia para a Administração ou qualquer outra pessoa, evitando-se, ainda, a utilização para fins escusos por qualquer agente.

#### Lei 10.177/98 – Processo Administrativo Estado de São Paulo

Art. 83 > Qualquer pessoa tem o direito de exigir, da Administração:

- I. a eliminação completa de registros de dados falsos a

seu respeito, os quais tenham sido obtidos por meios ilícitos, ou se refram às hipóteses vedadas pelo artigo 81; [...].

#### VI. a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados;

A dicção do inc. VI é complementar ao inciso anterior, seguindo a mesma linha de raciocínio. Entretanto, enquanto no inc. V fala-se em eliminação dos dados, pois decorrentes de ilícitos (falsidade, fraude ou dolo), no presente tópico a menção é à correção de erros sanáveis, não adjetivados com a mesma gravidade.

#### Lei 10.177/98 – Processo Administrativo Estado de São Paulo

Art. 83 > Qualquer pessoa tem o direito de exigir, da Administração:

[...]

- II. a retificação, complementação, esclarecimento ou atualização de dados incorretos, incompletos, dúbios ou desatualizados.

#### VII. a obtenção de certidão sobre atos, contratos, decisões ou pareceres constantes de registros ou autos de procedimentos de seu interesse em poder da Administração Pública, salvo se a informação solicitada estiver protegida por sigilo, observada a legislação pertinente;

O interessado ou parte em processo administrativo poderá sempre obter informações ou certidões sobre seus registros de autos em poder da Administração Pública, pois seus dados não são sigilosos a si mesmo. Cabe interpretar a abrangência de “interessado” segundo o art. 198 do CTN.

Tal direito tem origem constitucional, como abaixo indicado, e constitui um direito básico do contribuinte na medida em que, assim não fosse, seus direitos de petição, ampla defesa e devido processo legal previstos no art. 5º da Constituição Federal estariam seriamente comprometidos.

Com efeito, é pressuposto para o exercício do direito de petição para fins de defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, que o contribuinte tenha amplo acesso a tudo o que a Administração tenha a seu res-



peito. Qualquer limitação terá reflexo direto na amplitude do exercício de seu direito de petição e, por consequência, da ampla defesa.

A falta de fornecimento ao contribuinte de dado essencial à sua defesa enseja a decretação de nulidade de processo administrativo.

#### **Constituição Federal**

##### **Art. 5º. [...]**

**xxxiv.** são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; [...].

#### **VIII. a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos;**

Em um Estado de Direito, no qual não é dado a ninguém alegar o desconhecimento da lei em seu favor, parece-nos demasiadamente importante e até mesmo louvável a inserção, em lei complementar, de dispositivo que torne obrigatória a orientação sobre procedimentos administrativos, bem como informações básicas sobre assuntos tributários de interesse do contribuinte, comportando, por exemplo, a indicação da legislação pertinente e atos e condutas a serem praticados pelo contribuinte na defesa de seus direitos. Atualmente, no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, existe o atendimento presencial e remoto via internet e telefone (Resolução SF 58/09).

#### **Decreto 44.566/99 – Reorganiza a Coordenação da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda**

**Art. 19.** Os postos fiscais têm as seguintes atribuições:

[...]

- ii. atender e orientar o público sobre assuntos tributários.

#### **IX. a apresentação de ordem de fiscalização ou outro ato administrativo autorizando a execução de auditorias fiscais, coleta de dados ou quais-**

**quer outros procedimentos determinados pela Administração Tributária, observado o disposto no artigo 9º;**

A Ordem de Serviço Fiscal é o ato legal que dá início à ação fiscal e é absolutamente necessária no sentido de circunscrever o âmbito do trabalho fiscal, protegendo o contribuinte contra arbitrariedades eventualmente praticadas contra si, como, por exemplo, a exigência de documentos que não tenham relação com a matéria ou com o período fiscalizado. Além disso, dá caráter de oficialidade e publicidade, legitimando a ação fiscal, podendo produzir efeitos como elidir a espontaneidade do contribuinte com relação ao pagamento de multas, servir de prova do descumprimento pelo contribuinte de obrigações acessórias, caracterizar embaraço à fiscalização.

#### **X. o recebimento de comprovante descritivo dos bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos entregues à fiscalização ou por ela apreendidos;**

Auto de Apreensão de Livros e Documentos, Auto de Apreensão de Bens e Termo de Arrecadação de Livros e Documentos são os atos oficiais contidos na Lei 6.374/89 e no Regulamento do ICMS. Tendo em vista exigências legais de guarda de livros e documentos pelo contribuinte no prazo legal, tais comprovantes podem ser opostos a outros órgãos da Administração Tributária (seja do mesmo ente ou de outro a quem possa interessar) para evitar punições decorrentes de embaraço à fiscalização. Além disso, também confere meios ao contribuinte para que este possa tomar as medidas cabíveis quando a apreensão ou simples retenção temporária dos documentos caracterize abuso de poder ou infrinja seus direitos. Por fim, a listagem exaustiva também garante seus direitos ao comprovar a entrega ao fisco de tudo quanto foi requisitado e de servir de meio que o habilita a controlar a devolução de todos os documentos entregues.

#### **XI. a recusa a prestar informações por requisição verbal, se preferir notificação por escrito;**

A regra é que os atos da autoridade administrativa são formalizados através de notificações ao interessado; contudo, caso não o seja, o contribuinte tem o direito de requerer notificação por escrito para a exibição de documentos. Também valem para este inciso as observações feitas nos incisos IX e X supra.

#### **XII. a faculdade de cumprir as obrigações acessórias relativas à prestação de informações previstas na legislação, bem como as notificações relati-**

**vas à prestação de informações ou ao fornecimento de registros fiscais e contábeis, mediante o envio de arquivos eletrônicos a endereços virtuais da Secretaria da Fazenda criados especialmente para essa finalidade, segundo a disciplina pertinente;**

O contribuinte tem a faculdade de cumprir o que a lei estabelece e não o que o agente fiscal de renda venha a exigir, por mera conveniência, no ato da ação fiscal, protegendo-se assim de eventuais abusos. Inexiste, portanto, a possibilidade de ser-lhe exigido o fornecimento de qualquer documento não previsto em lei ou mesmo em formato distinto daquele contido na norma.

**XIII. a informação sobre os prazos de pagamento e reduções de multa, quando autuado;**

Quando da autuação fiscal, o contribuinte é informado que, liquidado o débito fiscal sem apresentação de defesa, terá redução de multa. Como em qualquer situação na qual caiba o exercício do direito de ampla defesa, deve o contribuinte ser informado, fundamentadamente, a respeito das acusações que lhe são imputadas e também de seus direitos no caso concreto, inclusive para que possa tomar a decisão mais adequada segundo suas convicções, escolhendo uma entre várias alternativas. Destarte, a intimação válida deve conter todos os elementos (prazo, forma, benefícios, agravantes etc), sob a pena de ser considerada viciada.

**XIV. a não-obrigatoriedade de pagamento imediato de qualquer autuação e o exercício do direito de defesa, se assim o desejar;**

O contribuinte tem a prerrogativa constitucional de exercer o contraditório e a ampla defesa durante o processo administrativo fiscal sem a exigência de pagamento do débito em discussão. Também é vedada qualquer imposição que dificulte ou mitigue a amplitude do direito de defesa do contribuinte de forma direta ou indireta.

**XV. a faculdade de se comunicar com seu advogado ou entidade de classe quando sofrer ação fiscal, sem prejuízo da continuidade desta;**

O contribuinte não pode ter tolhido o seu direito de comunicação com seu advogado, contador, entidade de classe ou quem quer que seja em seu auxílio durante a ação fiscal. Parece-nos, a exemplo do que se verifica em ou-

tros dispositivos desta lei, que a menção a advogado e entidade de classe não é exaustiva, estendendo-se a qualquer pessoa que possa colaborar de forma efetiva, técnica, auxiliando o contribuinte em seu relacionamento com os agentes envolvidos na ação fiscal.

**XVI. a ciência formal da tramitação de processo administrativo-fiscal de que seja parte, a vista do mesmo na repartição fiscal e a obtenção de cópias dos autos, mediante ressarcimento dos custos da reprodução;**

O processo administrativo fiscal atual está informatizado, sendo todos os seus atos dispostos em publicações eletrônicas no *site* da SEFAZ. A publicação em Diário Oficial Eletrônico no *site* da Secretaria da Fazenda é de acesso dos contribuintes ou seu preposto.

A questão atinente à ciência formal dos atos praticados no processo é de fundamental importância para a higidez deste. Não basta que existam previsões legais de formas de intimação se estas não garantirem a sua efetividade – aquilo que a doutrina chama de “eficácia social”, ou seja, a real intimação do interessado. Procedimentos que representem ciência ficta, presunção de cientificação, conquanto previstos em lei não nos parecem suficientes para dar cumprimento aos comandos constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

O acesso ao andamento do processo, a vista e a obtenção de cópias dizem respeito ao exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Em nossa opinião, não deveria haver óbice a que o contribuinte ou seu representante pudesse retirar os autos, desde que os prazos e procedimentos de retirada e devolução fossem detalhadamente previstos para evitar prejuízos a qualquer das partes.

**XVII. vetado: razões do veto;**

O inciso XVII do artigo 4º afirma ser direito do contribuinte “a ampla defesa e a duplicidade de instância no âmbito do processo administrativo e judicial”.

No que toca à referência a processos judiciais, deve-se anotar, desde logo, que não cabe à lei estadual intervir nessa seara.

De fato, traduzindo um dos pontos nucleares do federalismo, o sistema de repartição de competências entre os entes federados, adotado pelo vigente ordenamento constitucional, reserva à União competência para legislar, privativamente, sobre os temas arrolados no artigo 22 da Constituição da República, incluído o direito processual (inciso I).

Essa concentração de competência encontra seu fundamento no fato de que as matérias indicadas no preceito constitucional em causa envolvem assunto de predominante interesse geral, nacional, cuja disciplina afeta indistintamente todos os Estados, exigindo, em consequência, tratamento uniforme, em suas linhas fundamentais, no território do País.

Nesse passo, é forçoso concluir que, estando o direito processual, em todas as suas vertentes, inserido entre os temas submetidos ao domínio normativo do Poder Central, cabe à União legislar, com plenitude, sobre a generalidade das questões atinentes a tal ramo do direito.

Ora, o duplo grau de jurisdição é matéria que se inscreve, à evidência, no campo do direito processual, achando-se, de resto, disciplinada no direito positivo brasileiro, no Código de Processo Civil. Assim, não há espaço, no particular, para a ação normativa do Estado-membro, o que acarreta a inconstitucionalidade da regra em apreço.

A reforçar essa conclusão, considere-se, ademais, que a Lei federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, dispondo, nos limites da competência legislativa privativa da União, sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, declara a inexistência de duplo grau jurisdicional no caso de execuções fiscais de valor igual ou inferior à importância que corresponder, atualmente, a 50 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTNs (artigo 34), não podendo, destarte, prevalecer norma do Estado-membro que não leve em conta tal comando, como ocorre com o preceito impugnado.

No concernente à preconizada duplicidade de instância no plano da Administração, cabe observar que esse procedimento já está previsto na legislação do Estado de São Paulo, podendo-se citar, como exemplo, a Lei nº 10.177, de 30 de dezembro de 1998, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual, e a Lei nº 10.941, de 25 de outubro de 2001, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício.

Permito-me assinalar, ainda, que a ordem jurídica superior contempla, alçada à categoria de direito fundamental das pessoas, a ampla defesa nos processos administrativos (e também nos feitos judiciais), com todos os meios e recursos a ela inerentes (Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV), o que torna desnecessária lei estadual versando sobre o assunto.

Não posso, portanto, por todos esses motivos, aceitar a regra consubstanciada no citado inciso XVII do artigo 4º. Assim fundamentado o veto parcial que oponho ao Projeto de lei Complementar nº 81, de 2000, devolvo a matéria ao reexame dessa ilustre Casa Legislativa.

*Geraldo Alckmin, Governador do Estado de São Paulo*

#### **XVIII. a preservação, pela Administração Tributária, do sigilo de seus negócios, documentos e operações, exceto nas hipóteses previstas na lei;**

A vedação imposta pelo inciso em comento tem por finalidade evitar que possa haver qualquer tipo de “julgamento sem processo”. Ora, a livre divulgação das situações postas no inc. XVIII pode levar as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, notadamente quando ainda pendentes de julgamento, a sofrer inegáveis prejuízos de ordem financeira, econômica e mesmo de saúde física. Veja-se que as exceções postas em lei são concernentes a hipóteses nas quais já se verificou o encerramento da fase administrativa ou mesmo confissão por parte do contribuinte.

Apenas observamos que a representação para fins penais, a rigor, também deveria aguardar a finalização do processo administrativo tributário, o que nem sempre (aliás, quase nunca) acontece.

## Código Tributário Nacional

### Art. 198 [...]

§ 3º > Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I. representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II. inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III. parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp 104, de 10.01.2001).

### XIX. o encaminhamento, sem qualquer ônus, de petição contra ilegalidade ou abuso de poder ou para defesa de seus direitos;

Este inciso é corolário do direito constitucional de petição (art. 5º, XXXIV, da CF/88). Anote-se que a expressão encaminhamento não se esgota no simples ato de o contribuinte protocolar a petição junto ao órgão público.

Conforme ensina Eduardo Bottallo<sup>1</sup>

As características e a abrangência do direito de petição podem ser assim sumariadas: **a.** é informal (não está sujeito a requisitos específicos); **b.** compreende o direito de produzir provas, seja da pretensão a ser tutelada, seja da ilegalidade ou abuso a serem afastados; **c.** obriga ao exame e resposta por parte da autoridade pública; **d.** enseja o direito à reapreciação do ato praticado pela autoridade pública; **e.** gera, para esta autoridade, o dever de informar a solução ao interessado; e, finalmente, **f.** pode servir de base para responsabilização da mesma autoridade.

Como se vê, a garantia constitucionalmente expressa e reproduzida neste dispositivo não se restringe ao singelo entendimento de que a viabilização, pela Administração, de um meio de comunicação a ser utilizado pelo contribuinte, é suficiente para realizá-lo.

A determinação do alcance deste dispositivo passa, necessariamente, por todos os elementos de sustentação do processo administrativo, em suas facetas de ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

### XX. o ressarcimento por danos causados por agente da Administração Tributária, agindo nessa qualidade;

Ora, é princípio comezinho de direito que aquele que causa prejuízo deve indenizar na justa medida do prejuízo causado.

No caso deste inc. XX, e conforme o art. 37 da CF e artigos 241 e 242 da Lei 10.261/68 (Estatuto dos Funcionários Públicos Civis do Estado de São Paulo), em havendo responsabilidade objetiva do Estado o contribuinte estará dispensado de comprovar culpa ou dolo, sendo necessário apenas o estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato praticado e o efeito danoso.

**XXI. obter convalidação, com efeitos retroativos, de ato praticado pela Administração Fazendária que apresentar defeito sanável ou erro notoriamente escusável, salvo quando dela resultar lesão ao interesse público e desde que haja o pagamento integral do tributo, se devido, que ficará sujeito à incidência de correção monetária, ou outra forma de atualização, e dos demais acréscimos previstos na legislação.**

§ 1º > O direito de que trata o inciso XIX poderá ser exercido por entidade associativa, quando expressamente autorizada por seu estatuto, ou sindicato, em defesa dos interesses coletivos ou individuais de seus membros.

§ 2º > A convalidação a que se refere o inciso XXI poderá se dar por iniciativa da própria Administração Fazendária.

A representatividade da entidade é a constante no estatuto social desta, devidamente registrada em Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

<sup>1</sup> BOTALLO, Eduardo. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 34.

## Artigo 5º

---

WALTER CARLOS CARDOSO HENRIQUE

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Efetivo do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Professor de Direito Tributário da PUC/SP. Membro Consultor da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/SP. Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Foi Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/SP. Participou da redação da Lei da Transparência Fiscal – Lei 12.741/12.*

MARCOS TAVARES LEITE

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/SP. Membro do Fórum Permanente da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, sendo o Coordenador da Iniciativa Privada no Comitê Temático de Desoneração e Desburocratização. Relator da 5ª Turma do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/SP. Diretor Titular do Centro do Comércio do Estado de São Paulo (Cecomercio). Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP).*

Art. 5º > São garantias do contribuinte:

I. a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de multa não previstos em lei;

Esse inciso simplesmente consagra o Princípio da Legalidade previsto no inciso II do art. 5º da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

II. a faculdade de corrigir obrigação tributária, antes de iniciado o procedimento fiscal, mediante prévia autorização do fisco e observada a legislação aplicável, em prazo compatível e razoável;

O inciso II confere efetividade à denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN:

### Código Tributário Nacional

**Art. 138 >** A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

**Parágrafo único >** Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Por outro lado, embora a Lei 13.918/2009 contenha previsão legal de hipóteses de não lavratura de auto de infração, tal lei não foi regulamentada (o art. 11, inc. IX da Lei 13.918/2009 altera o art. 72, § 2º da Lei 6.374/89 do ICMS).

O fato de a redação vincular a possibilidade de correção de qualquer aspecto da obrigação tributária a uma prévia autorização, não significa que o fisco possa impossibilitar, recusar ou impedir tal desiderato. Na sistemática contemporânea onde os contribuintes se submetem a uma quantidade elevada de normas, relegando à Administração Tributária apenas o dever de homologar pagamentos e conferir o cumprimento de todos os deveres instrumentais, tal prerrogativa permite adequação do contribuinte às expectati-

vas da Administração Tributária e torna efetivos princípios constitucionais relevantes como o da presunção de inocência, eficiência e estrita legalidade.

### **III. a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil;**

A disposição consagra a boa-fé. O art. 78 do CTN disciplina o poder de polícia vinculando-o à Administração Pública de modo que somente esta possa conferir a regularidade de livros e documentos fiscais e contábeis de terceiros.

#### **Código Tributário Nacional**

**Art. 78** > Considera-se poder de polícia atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

**Parágrafo único** > Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

### **IV. a obediência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da duplicidade de instância no contencioso administrativo-tributário, assegurada, ainda, a participação paritária dos contribuintes no julgamento do processo na instância colegiada;**

A legislação do contencioso administrativo tributário do Estado de São Paulo, Lei 13.457/09, instituiu um limite de alçada para recurso ao Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) que, de fato, restringe duplicidade de instância aos processos cujo valor seja inferior a 5.000 UFESPs (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo).

Embora haja previsão expressa de recurso voluntário nas autuações de valor inferior a 5.000 UFESPs, fato é que esses recursos serão analisados novamente pela Delegacia Tributária de Julgamento, onde não há a participação paritária dos contribuintes.

Os recursos têm que ser julgados em instância colegiada e a Lei 13.457/09, ao impor o limite de alçada, restringe o duplo grau de jurisdição ao não permitir o julgamento de determinados recursos por um colegiado paritário. Esse conflito normativo deve ser solucionado à luz da Constituição Federal, que em seu art. 5º, inc. LV, consagra o direito à ampla defesa com os recursos a ela inerentes. Assim, dentre um caminho restritivo vinculando o exame do recurso à mesma autoridade e, outro, a um órgão colegiado, deve-se prestigiar o segundo, constitucionalmente adequado.

Ademais, a prevalecer tal disposição, no futuro poderão surgir outras limitações igualmente inconstitucionais em função do tema ou da pessoa, ou mesmo elevar o valor do limite de alçada, gerando insegurança jurídica ao contribuinte.

### **V. a liquidação antecipada, total ou parcial, do crédito tributário parcelado, com redução proporcional dos juros e demais acréscimos incidentes sobre a parcela remanescente;**

O inciso impõe redução proporcional dos juros e demais acréscimos incidentes sobre a parcela remanescente, sempre que houver liquidação antecipada, total ou parcial, do crédito tributário parcelado. Tal disposição impede o enriquecimento sem causa do Estado.

### **VI. a fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, bem como o acesso a linhas oficiais de crédito e a participação em licitações, independentemente da existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, sem prejuízo do disposto no artigo 206 do Código Tributário Nacional;**

O dispositivo garante a fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, bem como o acesso a linhas oficiais de crédito e a participação em licitações independentemente do contribuinte estar ou não em litígio com o Estado. A única ressalva é a necessidade de provar sua regularidade fiscal.

Entretanto, a redação não está bastante clara. A referência deveria ser ao art. 205 do CTN, observado o previsto no art. 206 do mesmo diploma. Ou seja, admitir a exigência de prova de quitação de determinado tributo, admitindo-se a certidão positiva com efeito de negativa.

#### **Código Tributário Nacional**

**Art. 205** > A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

**Parágrafo único** > A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

**Art. 206** > Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Por outro lado, há opiniões no sentido de que sequer deveria ser exigida prova de quitação de tributos, senão apenas da regular existência e atividade do contribuinte, inclusive pelo que consta do art. 1º, inc. IV da Constituição, ao inserir, dentre os fundamentos do Estado Brasileiro, a livre iniciativa.

Isso, mormente pela sabida dificuldade em se conseguir uma certidão, ainda que positiva com efeito de negativa, pois a menor dúvida em função do interesse público em questão milita contra o contribuinte. Mesmo quando se demonstra que um crédito tributário está garantido por dinheiro ou penhora, aceitos e reconhecidos pelo Poder Judiciário, o Estado (Poder Executivo) se vê no direito de questionar o processo judicial recusando a integralidade das garantias.

**VII. o restabelecimento da espontaneidade para sanar irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigação pertinente ao imposto caso a auditoria fiscal não esteja concluída no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data em que ocorrer a entrega à autoridade fiscal da**

**totalidade das informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos solicitados;**

O dispositivo é uma garantia ao contribuinte de que a auditoria sobre ele realizada tenha um prazo de conclusão, não se prorrogando indefinidamente. O restabelecimento da espontaneidade configura-se em estímulo para que a Administração Pública cumpra a fiscalização no prazo legalmente previsto. Ou seja, o descumprimento do prazo legal impossibilita a cobrança de penalidades por infração.

**VIII. a inexigibilidade de visto em documento de arrecadação utilizado para o pagamento de tributo fora do prazo;**

**§ 1º** > **Quando a correção de obrigação tributária a que se refere o inciso II implicar em reconstituição da escrituração fiscal, o prazo para tal correção não será inferior a 60 (sessenta) dias.**

Quando implicar em reconstituição da escrituração fiscal, por se tratar de procedimento mais trabalhoso, o contribuinte necessita de prazo suficiente para a adequada execução desta tarefa, em prestígio ao princípio constitucional da razoabilidade.

**§ 2º** > **O disposto no inciso VII aplica-se somente aos casos em que a conclusão dos trabalhos fiscais dependa exclusivamente das informações constantes nos elementos apresentados, tornando desnecessárias outras verificações.**

A exigência, por parte da Administração Pública, de novos documentos considerados essenciais à conclusão do trabalho fiscal impede a aplicação imediata do prazo previsto no inc. VII.

**§ 3º** > **O prazo fixado no inciso VII poderá ser prorrogado por mais 90 (noventa) dias, mediante requisição fundamentada do Agente Fiscal de Rendas responsável pelos trabalhos à autoridade que determinou a sua realização.**

A disposição autoriza a prorrogação por igual período (90 dias) por uma única vez, tendo em vista a necessidade do contribuinte se sujeitar a uma série de exigências – entrega à autoridade fiscal da totalidade das informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos solicitados.

**IX. o não encaminhamento ao Ministério Público, por parte da Administração Tributária, de representação para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente.**

Esta disposição é disciplinada pela Portaria CAT 5/2008, editada em atendimento ao pleito do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP).

#### **Portaria CAT 5/2008**

Estabelece disciplina para comunicação ao Ministério Público Estadual de fatos que configurem, em tese, ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a Administração Pública ou em detrimento à Fazenda do Estado

**Art. 1º >** A representação fiscal para fins penais na hipótese, em tese, de crime contra a ordem tributária será elaborada depois de proferida a decisão final em processo de auto de infração e imposição de multa na esfera administrativa.

**Parágrafo único >** Considera-se decisão final na esfera administrativa, a decisão total ou parcialmente favorável à Fazenda Pública contra a qual não caiba mais recurso perante quaisquer das instâncias administrativas, ou, cabendo, não tenha ele sido interposto na forma prevista na legislação estadual [...].



## Artigo 6º

---

CELINA COUTINHO

*Contabilista e Advogada em São Paulo. Conselheira Efetiva do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. Diretora Cultural do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo (Sindcont/SP). Colaboradora do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC/SP). Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT). Conselheira do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP).*

### **Art. 6º > São obrigações do contribuinte:**

As normas contidas no artigo 6º são obrigações básicas que todos os contribuintes devem respeitar, e se referem a regras contidas nas legislações específicas de cada tributo:

- Imposto de Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS Lei 6.374/89;
- Imposto de Transmissão Causa Mortis e Por Doação – ITCMD Lei 10.705/2000;
- Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA Lei 13.296/08.

### **I. O tratamento, com respeito e urbanidade, aos funcionários da Administração Fazendária do Estado;**

Essa obrigação cabe a todos, seja em relação ao contribuinte ou ao funcionário público. O tratamento respeitoso e urbano deve ocorrer em todos os lugares, seja na família, na escola, na repartição pública ou em qualquer estabelecimento. Essa regra, básica e elementar, decorre da condição humana: todo ser humano merece respeito e consideração.

O mesmo tratamento está previsto no inciso I do art. 4º, Direitos do Contribuinte.

### **II. A identificação do titular, sócio, diretor ou representante nas repartições administrativas e fazendárias e nas ações fiscais;**

Sempre que comparecer à repartição fiscal é obrigatória a identificação, seja pelo titular/sócio ou representante legal da empresa. O mesmo deve ocorrer nas ações fiscais, quando os representantes devem ser devidamente identificados, seja o contador, o advogado, ou procurador.

### **III. O fornecimento de condições de segurança e local adequado em seu estabelecimento, para a execução dos procedimentos de fiscalização;**

Quando sob ação fiscal, os responsáveis pela empresa devem oferecer não só as condições adequadas para que o agente fiscal execute seu trabalho dentro do estabelecimento (local reservado com mesa, cadeira etc), mas também zelar pela segurança do agente público, visto que a empresa é responsável por todos os fatos que possam acontecer no interior do seu estabelecimento.

A fiscalização tributária é realizada essencialmente no interesse da arrecadação tributária, mas também é útil para a verificação da licitude das práticas dos sujeitos passivos e dos próprios agentes públicos (art. 149, IX, CTN).

O ordenamento jurídico confere à Administração Tributária, para realização eficaz de suas tarefas, prerrogativas que chegam à rigorosa regra prevista no art. 200 do CTN, quando, em casos extremos, o agente fiscal pode requisitar a força policial para assegurar a execução do trabalho fiscal:

#### **Código Tributário Nacional**

**Art. 200** > As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Porém, essa prerrogativa revela-se como medida extrema, motivo pelo qual deverá ser empregada somente quando não houver outros meios razoáveis para a obtenção da informação necessária à fiscalização tributária.

O Regulamento do ICMS/2000 estabelece:

**Art. 201** > Sem prévia autorização do fisco, os documentos e os impressos fiscais não poderão ser retirados do estabelecimento, salvo (Lei 6.374/89, art. 67, §§ 1º e 7º, Convênio de 15-12-70 – SINIEF, art. 88, e Convênio SINIEF-6/89, art. 89, *caput*):

- I. em caso expressamente previsto na legislação;
- II. para serem levados à repartição fiscal;
- III. se permanecerem sob guarda de escritório de profissional contabilista responsável pela escrita fiscal do contribuinte, conforme indicação quando de sua inscrição cadastral, hipótese em que a exibição, quando exigida, será efetuada em local determinado pelo fisco.

**NOTA** > V. Portaria CAT-92/98, de 23.12.1998 – DOC 24.12.1998). Anexo II dispõe sobre o contabilista.

§ 1º > Na hipótese do inciso III:

1. o contribuinte deverá lavrar termo no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências para declarar que os seus livros fiscais permanecerão sob guarda do contabilista por ele indicado quando de sua inscrição cadastral;
2. a substituição do profissional contabilista responsável pela escrita fiscal do contribuinte e respectiva alteração cadastral implicará imediata alteração do local para guarda dos livros, devendo o contribuinte refazer o termo previsto no item anterior;
3. a Secretaria da Fazenda, na salvaguarda dos seus interesses, poderá limitar, no todo ou em parte, em relação a determinado contribuinte, o exercício da faculdade de que trata o inciso III.

§ 2º > Presumir-se-á retirado do estabelecimento o livro não exibido ao fisco quando solicitado.

#### **IV. A apuração, declaração e recolhimento do imposto devido, na forma prevista na legislação;**

São obrigações aplicáveis ao imposto sujeito a lançamento por homologação, como o ICMS, em que todas as providências devem ser adotadas pelos contribuintes desde a emissão da nota fiscal, compra de mercadorias com documentos fiscais, registros das operações nos respectivos livros fiscais, apuração do imposto e declaração ao fisco, bem como pagamento do imposto no vencimento, conforme disposto no art. 150 do CTN:

#### **Código Tributário Nacional**

**Art. 150** > O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º > O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. [...]

Normalmente essas obrigações encontram-se detalhadas na legislação específica de cada imposto.

#### Regulamento do ICMS

##### Capítulo VI – Da apuração do imposto

**Art. 85 >** O valor do imposto a recolher corresponderá à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores (Lei 6.374/89, art. 47, alterado pela Lei 10.619/00, art. 2º, V).

**NOTA >** V. Decreto 51.597, de 23.02.2007 – DOE 24.02.2007. Institui regime especial de tributação pelo ICMS para contribuintes que tenham como atividade o fornecimento de alimentação.

**Art. 86 >** Salvo disposição em contrário, o estabelecimento de contribuinte obrigado à escrituração fiscal deverá apurar o valor do imposto a recolher, em conformidade com o regime em que estiver enquadrado (Lei 6.374/89, art. 48):

I. regime periódico de apuração;

II. regime de estimativa.

**NOTA >** V. Portaria CAT-31/01, de 20.04.2001 – DOE 21.04.2001. Disciplina a aplicação do regime especial de tributação para contribuintes que tenham como atividade o fornecimento de alimentação ou a preparação de refeições coletivas, previsto no artigo 106 do Regulamento do ICMS.

#### Capítulo VII – Do pagamento do imposto

**Art. 111 >** O recolhimento do imposto será feito mediante guia preenchida pelo contribuinte, conforme modelo aprovado pela Secretaria da Fazenda, que fixará, também, a quantidade de vias e sua destinação (Lei 6.374/89, arts. 66 e 67, § 2º).

**Parágrafo único >** A Secretaria da Fazenda poderá determinar que o recolhimento se faça mediante guia por ela fornecida ou por meio de outro sistema, ficando-lhe facultado exigir retribuição pelo custo.

**NOTA >** V. Portaria CAT-59/07, de 28.06.2007 – DOE 29.06.2007. Artigo 1º dispõe que o recolhimento do ICMS devido em razão de importação deverá ser efetuado por meio de guia de recolhimento com código de barra.

**NOTA >** V. Portaria CAT-48/02, de 11.06.2002 – DOE 12.06.2002. Disciplina a arrecadação de tributos por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, o repasse e a prestação de contas pelos estabelecimentos bancários.

**NOTA >** V. Portaria CAT-92/98, de 23.12.1998 – DOE 24.12.1998. Anexo IV dispõe sobre a Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA.

**NOTA >** V. Portaria CAT-98/97, de 04.12.1997 – DOE 05.12.1997. Autoriza o pagamento de tributos e demais receitas públicas do Estado de São Paulo por meio do serviço eletrônico de bancos.

**NOTA >** V. Portaria CAT-16/97, de 24.02.1997 – DOE 25.02.1997. Institui a Certidão de pagamento de tributos e demais receitas públicas do Estado de São Paulo, documento expedido pela Secretaria da Fazenda de São Paulo nos casos de extravio, por parte do contribuinte, de guia de arrecadação de tributos estaduais, em substituição à via a ele destinada após o pagamento do tributo.

**NOTA >** V. Portaria CAT-27/95, de 16.03.1995 – DOE 17.03.1995. Disciplina a arrecadação e dispõe sobre as diversas guias de arrecadação de tributos e demais receitas estaduais.

**NOTA >** V. Comunicado CAT-108/00, de 11.10.2000 – DOE 12.10.2000. Esclarece sobre o recolhimento do ICMS relativo a serviços não-medidos de comunicação que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, realizados a partir de 1º de agosto de 2000.

**V. A apresentação em ordem, quando solicitados, no prazo estabelecido na legislação, de bens, mercadorias, informações, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos;**

Segundo o art.113 do CTN, a obrigação tributária é principal (tem por finalidade o pagamento do tributo) ou acessória (consiste em fazer o que a legislação determina).

As obrigações acessórias, que podem ser estabelecidas por qualquer espécie de legislação (lei, decreto, resolução ou portaria), envolvem principalmente os deveres relacionados à inscrição dos contribuintes do ICMS no cadastro estadual; emissão de documentos fiscais; e escrituração dos livros fiscais.

Desde o Convênio SINIEF/70 foram criadas inúmeras obrigações acessórias que no início eram realizadas manualmente. Com o tempo, foram evoluindo e hoje as exigências são eletrônicas, tais como a nota fiscal eletrônica, do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

**Regulamento do ICMS**

**Capítulo II – Dos livros fiscais**

**Art. 213 >** Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizar, os seguintes livros fiscais (Lei 6.374/89, art. 67, *caput* e § 1º; Convênio de 15.12.70 – SINIEF, art. 63 e Ajuste SINIEF-1/92):

- I. Registro de Entradas, modelo 1;
  - II. Registro de Entradas, modelo 1-A;
  - III. Registro de Saídas, modelo 2;
  - IV. Registro de Saídas, modelo 2-A;
  - V. Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
  - VI. Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4;
  - VII. Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
  - VIII. Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;
  - IX. Registro de Inventário, modelo 7;
  - X. Registro de Apuração do IPI, modelo 8;
  - XI. Registro de Apuração do ICMS, modelo 9;
  - XII. Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC.
  - XIII. Livro de Movimentação de Produtos – LMP (Ajuste SINIEF-4/01). (Inciso acrescentado pelo Decreto 46.027 de 22.08.2001; DOE 23.08.2001; efeitos a partir de 01.08.2001)
- § 1º >** Os livros fiscais obedecerão aos modelos contidos no Anexo/Modelos.
- § 2º >** O livro Registro de Entradas, modelo 1, e o Registro de Saídas, modelo 2, serão utilizados por contribuinte sujeito, simultaneamente, à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados e à do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços.
- § 3º >** O livro Registro de Entradas, modelo 1-A, e o Registro de Saídas, modelo 2-A, serão utilizados por contribuinte sujeito apenas à legislação do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços.
- § 4º >** O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado por estabelecimento industrial ou a ele equiparado pela legislação federal, e por atacadista, podendo, a critério do fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuinte de outro setor, com as adaptações necessárias.
- § 5º >** O livro Registro do Selo Especial de Controle será utilizado nas hipóteses previstas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.
- § 6º >** O livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais será utilizado por estabelecimento que confec-

cionar impressos de documentos fiscais para terceiro ou para uso próprio.

§ 7º > O livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências será utilizado por todos os estabelecimentos.

§ 8º > O livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos.

§ 9º > O livro Registro de Apuração do IPI será utilizado por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.

§ 10 > O livro Registro de Apuração do ICMS será utilizado por todo estabelecimento inscrito como contribuinte do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços.

§ 11 > Nos livros fiscais de que trata este artigo, o contribuinte poderá acrescentar outras indicações de seu interesse, desde que não lhes prejudiquem a clareza.

§ 12 > O disposto neste artigo não se aplica aos produtores, salvo quanto ao livro Registro de Entradas, em hipótese e forma estabelecidas pela Secretaria da Fazenda

§ 13 > O Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC – será escriturado diariamente por posto revendedor de combustíveis, observada a legislação federal específica, sem prejuízo de eventuais normas complementares expedidas pela Secretaria da Fazenda.

§ 14 > O Livro de Movimentação de Produtos – LMP – será escriturado diariamente pelo Transportador Revendedor Retalhista – TRR – e pelo Transportador Revendedor Retalhista na Navegação Interior – TRRNI, e destina-se ao registro dos estoques e das movimentações de compra e venda de óleo diesel, querosene iluminante e óleos combustíveis, de acordo com o modelo estabelecido e os termos da legislação federal específica, sem prejuízo de eventuais normas complementares expedidas pela Secretaria da Fazenda (Ajuste SINIEF-4/01). (Acrescentado o § 14 pelo inciso I do art. 2º do Decreto 46.027 de 22.08.2001; DOE 23.08.2001; efeitos a partir de 01.08.2001)

**NOTA >** Portaria CAT-17/06, de 21.03.2006 – DOE 22.03.2006. Dispõe sobre procedimentos relativos a livros e documentos fiscais e dá outras providências.

O Regulamento do ICMS estabelece sobre o atendimento as solicitações da fiscalização:

**Art. 494 >** Não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exhibir impressos, documentos, livros, programas e arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo fisco (Lei 6.374/89, art. 75): [...].

#### **VI. A manutenção em ordem, pelo prazo previsto na legislação, de livros, documentos, impressos e registros eletrônicos relativos ao imposto;**

Essa obrigação igualmente deriva do CTN, art. 195, parágrafo único: “Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”. Normalmente, também se encontra detalhada na legislação específica de cada imposto. Caso contrário, aplica-se a norma genérica do CTN.

#### **Regulamento do ICMS**

**Art. 202 >** Os documentos fiscais, bem como faturas, duplicatas, guias, recibos e todos os demais documentos relacionados com o imposto, deverão ser conservados, no mínimo, pelo prazo de 5 (cinco) anos, e, quando relativos a operações ou prestações objeto de processo pendente, até sua decisão definitiva, ainda que esta seja proferida após aquele prazo (Lei 6.374/89, art. 67, § 5º).

§ 1º > Aos documentos previstos neste artigo aplica-se o disposto no § 2º do artigo 232.

§ 2º > Em caso de dissolução de sociedade, serão observadas, quanto aos documentos relacionados com o imposto, as normas que regulam, nas leis comerciais, a guarda e conservação dos documentos relativos aos negócios sociais.

**VII. A manutenção junto à repartição fiscal de informações cadastrais atualizadas relativas ao estabelecimento, titular, sócios ou diretores.**

**Parágrafo único > Relativamente ao inciso VII, tomando conhecimento de verdade diversa da consignada nos registros sobre o contribuinte, a autoridade fiscal pode efetuar de ofício a alteração da informação incorreta, incompleta, dúbia ou desatualizada.**

A obrigação de manter atualizados os dados cadastrais, junto à repartição fiscal, é de vital importância, especialmente quanto ao recebimento de correspondências, intimação, notificação. Se não atualizados, o contribuinte corre o risco de não receber a notificação e sofrer autuação.

Ocorrendo alteração nos dados fornecidos para obter sua inscrição, o contribuinte deve comunicar o fato à repartição fiscal de sua jurisdição no prazo de 30 dias contados da data da ocorrência, obrigação acessória que, caso não cumprida, será punida com multa.

## Artigo 7º

---

WALTER CARLOS CARDOSO HENRIQUE

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Efetivo do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Professor de Direito Tributário da PUC/SP. Membro Consultor da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/SP. Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP). Foi Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/SP. Participou da redação da Lei da Transparência Fiscal – Lei 12.741/12.*

MARCOS TAVARES LEITE

*Advogado em São Paulo. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Membro da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/SP. Membro do Fórum Permanente da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, sendo o Coordenador da Iniciativa Privada no Comitê Temático de Desoneração e Desburocratização. Relator da 5ª Turma do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/SP. Diretor Titular do Centro do Comércio do Estado de São Paulo (Cecomercio). Conselheiro do Conselho de Assuntos Tributários da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP).*

**Art. 7º > Os direitos, garantias e obrigações previstos neste Código não excluem outros decorrentes de tratados ou convenções, da legislação ordinária, de regulamentos ou outros atos normativos expedidos pelas autoridades competentes, bem como os que derivem da analogia e dos princípios gerais do direito.**

O dispositivo reconhece o caráter exemplificativo e não exaustivo desta Lei Complementar sem prejuízo da correta interpretação jurídica nos termos da Constituição Federal (art. 5º, § 2º e art. 150, *caput*) e do Código Tributário Nacional (arts. 108 e 109).

Por conta do já mencionado princípio da legalidade, previsto no inc. II do art. 5º da Constituição da República, as obrigações só podem decorrer de lei, não cabendo aplicar analogia ou princípios gerais de direito para criá-las. Assim, deveria ser suprimida do art. 7º a palavra “obrigações”.

## Artigos 8º ao 15

---

JOSÉ EDUARDO DE PAULA SARAN

*Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP) desde 1990. Diretor Executivo Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária (DEAT). Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT). Foi Delegado Regional Tributário da DRT/16-Jundiaí e da DRT/5-Campinas. Foi Conselheiro do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) de 2005 a 2011, representando a Coordenadoria da Administração Tributária (CAT), a Diretoria Executiva da Administração Tributária (DEAT) e a Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (AFRESP). É Master em Administração Tributária e Fazenda Pública pelo Instituto de Estudos Fiscais, do Ministério de Economía y Hacienda, e pela Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) da Espanha.*

## CAPÍTULO III

---

*Dos Deveres da Administração Fazendária*

**Art. 8º > A Administração Tributária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.**

O art. 8º agrega, aos cinco grandes princípios que encabeçam o art. 37 da Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), quatro outros princípios de matriz também constitucional, fundamentais para o equilíbrio da balança na relação fisco-contribuinte no Estado Democrático de Direito: razoabilidade, finalidade, interesse público e motivação. O conjunto dessas nove vigas mestras sustentará e vivificará – expressa ou implicitamente – os textos dos próximos artigos. Tais princípios são indissociáveis da atuação do ente e do agente públicos.

A lei paulista do contencioso administrativo-tributário (Lei 13.457/09) também se curva a esta obrigatória homenagem em seu art. 2º, embora com os necessários ajustes a tão específica faceta da relação fisco-contribuinte: “O processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

**Art. 9º > A execução de trabalhos de fiscalização será precedida de emissão de ordem de fiscalização, notificação ou outro ato administrativo autorizando a execução de quaisquer procedimentos fiscais, exceto nos casos de extrema urgência, tais como flagrante infracional, continuidade de ação fiscal iniciada em outro contribuinte ou apuração de denúncia, nos quais adotar-se-ão de imediato as providências visando a garantia da ação fiscal, devendo nesses casos a ordem de fiscalização, notificação ou outro administrativo ser emitido no prazo máximo de 48 (quarenta e oito) horas.**

**Parágrafo único > A ordem de fiscalização, a notificação ou o ato administrativo referido no caput conterà a identificação dos Agentes Fiscais de Rendas encarregados de sua execução, a autoridade responsável por sua emissão, o contribuinte ou local onde será executada, os trabalhos**



**que serão desenvolvidos e o número do telefone ou endereço eletrônicos onde poderão ser obtidas informações necessárias à confirmação de sua autenticidade.**

O *caput* do art. 9º primeiramente rege-se pelos princípios da finalidade, motivação e publicidade, elencados no art. 8º acima, pois a Ordem de Fiscalização (hoje Ordem de Serviços Fiscais), e seus demais instrumentos equivalentes, dão corpo e legitimam o impulso motivador da ação administrativa de fiscalização, além do que atuam como primeiro freio ao abuso e ao arbítrio, dotando-se o ato administrativo de legalidade e de segurança jurídica, mesmo quando praticado sob a precariedade da urgência.

Importante anotar também o fato de que o parágrafo único remete às primeiras prescrições contidas na Lei 5.172/66 (CTN), quanto ao dever de o agente de fiscalização tributária identificar-se quando comparece a um estabelecimento jurisdicionado e está diante de seu responsável ou de quem lhe faz as vezes. Em especial, a confirmação via *web* da procedência e da legitimidade da Ordem de Fiscalização é garantia essencial contra o desmando e até contra engodos por fraudadores que se apresentem como fiscais tributários para a prática de golpes contra empresários.

Por outro lado, a letra da lei é sábia ao comportar a possibilidade de execução de ação fiscal sem a emissão prévia de Ordem de Fiscalização desde que a situação assim o exija, e que foram apenas exemplificadas no próprio texto legal, e são aquelas como de extrema urgência, tais como flagrante infracional; continuidade de ação fiscal iniciada em outro contribuinte; ou apuração de denúncia, em que o agente público deve agir de imediato. Ainda assim, a proteção contra o desmando continua a existir pela ressalva, também prevista no texto legal, de que deve haver, em até 48 horas, a regular emissão da Ordem de Fiscalização.

O ordenamento legal é farto em instrumentos que protegem o cidadão e, aqui no caso, o contribuinte, contra eventual abuso de agente público: a lei estatutária, a lei administrativa, a lei penal e o art. 17 da própria LC-939/03. Tanto é assim, que ficam sem efeito quaisquer medidas tomadas pela fiscalização se não ocorrer, em até 48 horas, a emissão posterior da Ordem de Fiscalização. Pode-se comparar essa situação à do paciente que deve ser atendido em caráter de urgência em hospital, procedendo-se depois o devido registro e outras providências burocráticas.

Em relação à identificação dos agentes fiscais (parágrafo único), a Ordem de Fiscalização deverá, sempre que possível, identificar todos os servidores alocados para o trabalho, ressalvadas situações, sempre excepcionais e até imprevisíveis, em que foi necessário substituir ou até adicionar agentes aos inicialmente previstos. A substituição pode ocorrer, por exemplo, em função de doença, falecimento, acidente, publicação de aposentadoria ou outro motivo de força maior, ou em que o real volume de trabalho ou suas características só puderam ser conhecidos ao se iniciar a tarefa, demandando a requisição de outros agentes. Nesses casos, a Ordem de Fiscalização original deverá ser substituída por outra em que conste a relação integral e exata de agentes fiscais, em prazo compatível com o fato fortuito, em até 48 horas da ocorrência que motivou a substituição ou adição de agentes, e sempre com ciência ao contribuinte.

**Art. 10 > A notificação do início de trabalhos de fiscalização será feita mediante a entrega de uma das vias da ordem de fiscalização ou do ato administrativo referido no artigo anterior ao contribuinte, seu representante legal ou preposto com poderes de gestão.**

**§ 1º > A recusa em assinar comprovante do recebimento da notificação ou a ausência, no estabelecimento de contribuinte, de pessoa com poderes para fazê-lo será certificada pela autoridade fiscal e não obstará o início dos procedimentos de fiscalização.**

**§ 2º > Na hipótese de recusa ou de ausência do contribuinte, de seu representante legal ou de preposto com poderes de gestão, a notificação será:**

- 1. lavrada em livro de escrituração contábil ou fiscal ou em impresso de documento fiscal do contribuinte;**
- 2. na impossibilidade de aplicação do disposto no item anterior, encaminhada posteriormente sob registro postal com aviso de recebimento ou veiculada em edital publicado no Diário Oficial do Estado.**

**§ 3º > Presume-se entregue a notificação remetida para o endereço indicado pelo contribuinte.**

O art. 10 decorre da disciplina instituída no artigo anterior e destina-se a disciplinar de que forma o contribuinte tomará conhecimento da Ordem de Fiscalização emitida em relação a ele.

As recentes e vertiginosas mudanças tecnológicas tornam fácil vaticinar que o art. 10, como toda norma cujo texto repousa na descrição de instrumentos em mídia-papel, possa merecer revisão de alguns de seus termos, num futuro próximo. Assim vem se dando com diplomas do direito adjetivo, como o Código de Processo Civil que, em seu art. 221, incluiu o meio eletrônico (inciso IV acrescentado pela Lei 11.419/06) dentre as formas admissíveis de citação.

O advento do Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC), regulado pela Portaria CAT nº 140/2010, aparece como importante elemento a trazer alternativas ao que, por exemplo, acima se dispõe no art. 10, § 2º, item 2, desde que se leve em conta, naturalmente, as condições e os prazos lá previstos. Atualmente, a legislação não veda que mesmo a notificação de início de fiscalização seja enviada pelo DEC. Além disso, no DEC existe a chamada “cientificação automática”, que corresponde a uma presunção de ciência (ou notificação), transcorridos dez dias da data de envio da notificação.

A dicção do item 2 do § 2º indica que, na impossibilidade das formas previstas no item 1, as possibilidades de cientificação ampliam-se com a via postal com aviso de recebimento ou a publicação em Diário Oficial do Estado. Visando maior segurança e garantia às partes, porém, é recomendável tentar primeiramente a via postal antes de recorrer à publicação no Diário Oficial, ou que se adotem ambas as formas concomitantemente.

Também é fácil prever que a plena implantação dos sistemas de escrituração digital (SPED fiscal e contábil) poderá alterar significativamente os futuros acionamentos de fiscalização, nos *compliance checks* em auditorias digitais, de sorte a postergar ou até dispensar o contato direto do agente fiscal com o contribuinte, o que poderá demandar temperos redacionais ao art. 10º – e, por igual, ao anterior art. 9º –, mantendo-se, destarte, atualizada a adequada proteção aos contribuintes, objeto primordial do CDC.

**Art. 11 > Os bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, arquivos eletrônicos ou programas de computador apreendidos ou entregues pelo contribuinte, excetuados aqueles que constituam prova de infração à legislação tributária, serão devolvidos no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados do início dos procedimentos de fiscalização, reputando-se iniciada a auditoria após o integral cumprimento de todas as notificações entregues ao contribuinte.**

**§ 1º > O disposto no caput aplica-se somente aos casos em que a conclusão dos trabalhos fiscais dependa exclusivamente das informações constantes nos elementos apreendidos ou entregues, tornando desnecessárias outras verificações.**

**§ 2º > O prazo fixado no “caput” poderá ser prorrogado, mediante requisição fundamentada do Agente Fiscal de Rendas responsável pelos trabalhos à autoridade que determinou a sua realização.**

**§ 3º > Mediante requisição, serão fornecidas ao contribuinte cópias de livros, documentos, impressos, papéis, arquivos eletrônicos ou programas de computador apreendidos ou entregues.**

É de particular importância perceber que o art. 11 abriga duas situações bem distintas: os itens entregues ao fisco para mera arrecadação e exame, e os que sejam objeto de eventual apreensão como resultado de uma busca (quase sempre de caráter administrativo e, excepcionalmente, de feição judicial).

Seja como for, a fixação do prazo fatal para a conclusão das aferições da fiscalização sobre o material detido é providência das mais relevantes para impor limites temporais razoáveis ao exame identificador sobre aspectos econômico-financeiros do contribuinte, como prevê o § 1º do art. 145 da CF/88 quando ressalva os direitos do cidadão, e o *caput* do art. 196 do CTN ao alertar para a fixação de prazo máximo.

O § 1º ressalva que o prazo de devolução pressupõe que o prazo de 180 dias deve ser obedecido quando a conclusão da verificação fiscal tenha dependido exclusivamente de exame da documentação e elementos apreendidos pelo fisco ou a ele entregues pelo contribuinte ou seu representante. Se, por motivo justificado, houver novas apreensões ou novo recebimento de documentos e do exame destes dependa a conclusão da verificação fiscal, o prazo de devolução passa a ter novo termo de início. O prazo de devolução tem ligação com o prazo previsto para a devolução da espontaneidade ao contribuinte, que é de 90 dias, conforme o inciso VII do art. 5º da presente Lei Complementar, que pode se estender por mais 90 dias, conforme o § 3º do mesmo artigo.

O § 2º obedece aos princípios da razoabilidade, finalidade e motivação dos atos da fiscalização, para sua legitimidade. A motivação é fator jurídico presente mesmo em sistemas legais do *common law*.

O § 3º defluiu dos direitos constitucionais de ampla defesa e de garantia do devido processo legal, conferindo legalidade e segurança jurídica a todo o processo de fiscalização. A obediência a este parágrafo já ocorre em alguns procedimentos de informática forense adotados pelo fisco paulista, que preveem a entrega ao contribuinte de cópias de arquivos digitais apreendidos, independentemente de requisição.

**Art. 12 > No julgamento do contencioso administrativo-tributário, a decisão será fundamentada em seus aspectos de fato e de direito, sob pena de nulidade absoluta da decisão desfavorável ao contribuinte.**

Este artigo vem enquadrar o presente diploma legal dentro de princípios constitucionais (como o art. 93, X da CF/88) e infraconstitucionais (como o art. 2º da Lei Estadual 13.457/09) a respeito da necessária motivação que deve acompanhar as decisões judiciais e, no caso, administrativas ou administrativo-tributárias. Na falência dessa presunção, ou seja, não havendo motivação, a decisão do contencioso administrativo-tributário é fulminada de nulidade e, apesar da literalidade do texto em análise, o é não apenas a decisão desfavorável ao contribuinte mas também as desfavoráveis ao fisco.

**Art. 13 > A resposta a consulta escrita relativa a tributo, que contenha dados exatos e verdadeiros, que não seja meramente protelatória e que não tenha sido formulada após início de ação fiscal, será dada no prazo de 30 (trinta) dias após a entrega do pedido devidamente instruído.**

§ 1º > As diligências ou os pedidos de informação solicitados pelo órgão fazendário responsável pela resposta suspenderão, até o respectivo atendimento, o prazo de que trata este artigo.

§ 2º > A apresentação de consulta pelo contribuinte impede, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infração relacionada com a matéria consultada.

§ 3º > A consulta que tratar de exigência de tributo, se este for considerado devido, não afasta a incidência de correção monetária ou outra forma de atualização e dos demais acréscimos previstos na legislação, dispensada a exigência de multa de mora e juros moratórios, se formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do tributo e se o contribuinte adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado.

O instituto da consulta em matéria tributária, pelo contribuinte, ostenta merecida e estável consagração, estando insculpido no CTN (art. 161, § 2º), em lei (Lei 6.374/89, artigos 104 e 105) e em diplomas infralegais (RICMS/SP, artigos 510 a 522). Como já explicado, caberá ao fisco fundamentar suas razões se entender que a consulta teria intuito meramente protelatório da verificação fiscal.

A entrega com prazo de 30 dias, a que se refere o *caput* do art. 12, é a feita diretamente no órgão consultivo do fisco paulista, a Consultoria Tributária (CT), mediante protocolo. Quando o protocolo se dá em diferente unidade fazendária, para posterior remessa à CT, o prazo é de até 45 dias, conforme preceitua o art. 515 do RICMS/SP.

Os três parágrafos deste artigo estabelecem limites ao direito do contribuinte ou do fisco, conforme o caso.

O § 1º ressalva a interrupção do prazo do *caput* quando, motivadamente, houver diligências ou pedidos de informação por parte do fisco.

O § 2º é uma garantia do contribuinte de que não sofrerá qualquer procedimento fiscal durante o prazo do *caput*.

Por outro lado, o § 3º garante ao fisco que o tributo, se devido, deverá ter seu valor atualizado no momento do recolhimento, respeitadas as condições ali previstas, ou seja, a dispensa literal da multa moratória e dos juros moratórios, deduzindo-se que não é cabível tampouco nenhuma multa punitiva.

**Art. 14 > As certidões serão fornecidas no prazo de 10 (dez) dias úteis após a formalização do pedido devidamente instruído, vedada, em qualquer caso, a exigência de requisitos não previstos ou amparados em lei.**

Este artigo é uma obediência ao princípio da razoabilidade – ao estipular um prazo para o fornecimento de certidões de interesse do contribuinte – e, também, ao da legalidade – ao impedir exigência de requisitos não previstos ou amparados em lei.

**Art. 15 > A certidão negativa fornecida pela Fazenda Pública Estadual será entregue ainda que dela conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.**

Trata-se de reiteração do que já preveem os artigos 205 e 206 do CTN, constituindo-se em importante e tradicional garantia do cidadão-contribuinte. Os “créditos não vencidos” aqui têm o significado de créditos para os quais foi apresentada garantia ou créditos que tiveram sua exigibilidade suspensa.

Conclui-se, portanto, que da hermenêutica dos artigos 8º a 15, temos que a Lei Complementar 939/03, neste particular, não inovou. Ela trata os deveres da Administração Pública à luz da Carta Magna, do Código Tributário Nacional, da Lei Estadual do ICMS, da nova Lei do Contencioso Administrativo-Tributário Estadual e de outros diplomas legais, apenas explicitando e regulando, à luz do ordenamento já existente, situações que são típicas da relação fisco-contribuinte.

## Artigo 16

---

### Artigo 16 > VETADO: RAZÕES DO VETO

O artigo 16, por seu turno, dispõe que “consumada a prescrição relativa aos créditos tributários e a outros débitos de responsabilidade do contribuinte, as repartições fazendárias, de ofício, excluirão de seus sistemas qualquer referência a eles, sob pena de indenização, pelo Estado, do valor das perdas, danos e lucros cessantes, quando houver”.

Vejo-me, contudo, na contingência de desacolher, igualmente, a regra em causa.

Em primeiro lugar, devo ponderar que a parte final do dispositivo aborda matéria ligada à responsabilidade civil do Estado, vale dizer, aquela que se traduz na obrigação de reparar danos causados a terceiros em decorrência de comportamentos comissivos ou omissivos imputáveis aos agentes públicos (Constituição Federal, artigo 37, § 6º, e Código Civil, artigo 43).

Ocorre que não cabe à lei estadual tratar desse tema, todo ele inserido na esfera de competência da legislação oriunda do Poder Central, de acordo com a divisão de competências entre os entes federativos, como disciplinada pelo ordenamento constitucional.

Além disso, é preciso anotar que a prescrição, conquanto acarrete a perda do direito de ação, não atinge, como é cediço, o direito em si, considerado em seu aspecto material, sendo válido concluir, daí, que a alegação de ocorrência de lapso prescricional constitui, no campo tributário, matéria de defesa do contribuinte, insuscetível de declaração *ex officio*.

Tal assertiva, aliás, acha-se confirmada pelo novo Código Civil, explícito em declarar que o juiz não pode suprir, de ofício, a alegação de prescrição, salvo se favorecer a absolutamente incapaz (artigo 194).

Logo, é bem de ver que o preceito impugnado, pretendendo que os órgãos fazendários reconheçam de ofício a prescrição e eliminem de seus assentamentos a referência a direito material consistente em crédito tributário não satisfeito, mostra-se em descompasso com a lei civil e com a própria natureza jurídica do instituto da prescrição.

Assim fundamentado o veto parcial que oponho ao Projeto de lei Complementar nº 81, de 2000, devolvo a matéria ao reexame dessa ilustre Casa Legislativa.

*Geraldo Alckmin, Governador do Estado de São Paulo*

## Artigos 17 ao 20

---

JOSÉ CARLOS MOREIRA PACHECO

*Agente Fiscal de Rendas desde 1988. Chefe do Posto Fiscal 11-Marília de 1993 a 1996. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) de 1997 a 2006. Diretor da CORCAT desde 2007. Conselheiro Efetivo do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

FELIPE RODEGHERI MANZANO

*Agente Fiscal de Rendas. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) desde 2010. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

**Art. 17 > A constatação de prática de ato ilegal por parte dos órgãos fazendários não afastará a responsabilidade funcional da autoridade que à quele tenha dado causa, ainda que agindo por delegação de competência.**

O dispositivo trata da responsabilidade pessoal do agente público pelos atos que extrapolem os limites legais, podendo tal responsabilidade repercutir nas esferas penal, civil e administrativa.

É importante lembrar que, na órbita penal, a excludente de culpabilidade consistente na obediência hierárquica não pode ser alegada em face de ordem manifestamente ilegal, conforme a dicção do art. 22 do Código Penal.

**Art. 18 > Cabe à Secretaria da Fazenda:**

**I. implantar no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data de publicação desta lei, um serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte;**

**II. realizar, anualmente, no âmbito da Casa Civil, campanha educativa com o objetivo de orientar o contribuinte sobre seus direitos e deveres;**

**III. implantar programa permanente de educação tributária, bem como programa permanente de treinamento para os servidores das áreas de arrecadação e fiscalização.**

O atendimento propriamente dito é realizado pelos postos fiscais da Secretaria da Fazenda, conforme determina o inc. II do art. 19 do Decreto Estadual 44.566/99. Há também serviços de orientação disponíveis em meio eletrônico, como o **Guia de Serviços** do *site* da Secretaria da Fazenda, sendo ainda possível obter informações por meio do *site* [www.cidadao.sp.gov.br](http://www.cidadao.sp.gov.br).

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo participa, em colaboração com a Secretaria da Receita Federal, do **Programa Nacional de Educação Fiscal**, que procura divulgar aos cidadãos uma abordagem genérica das funções do Estado na sociedade e da importância dos tributos.

A Escola Fazendária do Estado de São Paulo (Fazesp) realiza anualmente o Programa de Capacitação, desenvolvendo cursos para o contínuo aprimoramento profissional dos servidores fazendários.

**Art. 19 > A Secretaria da Fazenda não emitirá ordem de fiscalização ou outro ato administrativo autorizando quaisquer procedimentos fiscais fundamentados exclusivamente em denúncia anônima quando:**

- I. não for possível identificar com absoluta segurança o contribuinte supostamente infrator;
- II. for genérica ou vaga em relação à infração supostamente cometida;
- III. não estiver acompanhada de indícios de autoria e de comprovação da prática da infração;
- IV. deixe transparecer objetivo diverso do enunciado, tal como vingança pessoal do denunciante ou tentativa de prejudicar concorrente comercial;
- V. referir -se a operação de valor monetário indefinido ou reduzido, assim conceituada aquela que resulte em supressão de imposto de valor estimado inferior a 100 (cem) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs.

A emissão de Ordem de Fiscalização é uma manifestação do poder de polícia administrativo, que tem como um de seus atributos a discricionariedade. Isso significa que a Administração pode escolher o objeto, o momento e o método a ser utilizado na fiscalização.

Dessa forma, diante de um contribuinte que não tenha sido selecionado como objeto de fiscalização, de acordo com os critérios de conveniência e oportunidade da Administração, a denúncia anônima somente pode ser admitida quando tiver uma significância monetária mínima e contiver em seus termos a individualização do contribuinte e do ilícito perpetrado, além da indicação dos meios de se comprovar a infração.

**Art. 20 > A Secretaria da Fazenda não executará procedimento fiscal quando os custos claramente superem a expectativa do correspondente benefício tributário.**

Tal dispositivo vai ao encontro do preceito insculpido no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, que estabelece a eficiência como princípio da Administração Pública. Cabe ressaltar, contudo, que o cálculo do benefício tributário a ser obtido com a fiscalização transcende os aspectos estritamente financeiros, e a escolha da metodologia utilizada para tal

análise faz parte da discricionariedade administrativa mencionada no comentário ao artigo anterior.



## Artigos 21 ao 23

---

FLORÊNCIO DOS SANTOS PENTEADO SOBRINHO

*Ouvidor da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Docente em cursos de Ouvidoria da Fundação do Desenvolvimento Administrativo (Fundap), da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo (DRS-V e DRS-XVII), da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp) e da Associação Brasileira de Ouvidores (ABO). Conselheiro Efetivo e Secretário do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP) representando a Ouvidoria Fazendária.*

## CAPÍTULO IV

---

### **Do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte**

À constituição do sentido deste capítulo, despretensiosamente, cabe inserir o entendimento de que sistema<sup>2</sup> é qualquer entidade, conceitual ou física, composta de partes inter-relacionadas, interatuantes ou interdependentes (inter-relação das partes, elementos ou unidades que fazem funcionar uma estrutura organizada).

Ainda, para entendermos o relevante reconhecimento do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte, consideremos a forma de sistema aberto, o qual existe em função de sua interação com o ambiente onde está inserido, por meio da troca de energia, num fluxo de entrada, transformação e saída.

Assim embasado o entendimento, o Sistema tem sentido e existe nas informações e conhecimentos trocados por todos os seus entes.

Nos artigos 21, 22 e 23 constituem-se os guardiões do Código Estadual de Defesa do Contribuinte, e do próprio Sistema, asseverando-se as funções precípuas.

**Art. 21 > Fica instituído o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes, na forma desta lei complementar.**

<sup>2</sup> Pouco antes da Segunda Guerra Mundial, o biólogo Ludwig von Bertalanffy introduziu o nome *Teoria Geral dos Sistemas* para descrever as características principais das organizações como sistemas. A teoria tem por finalidade identificar as propriedades, princípios e leis característicos dos sistemas em geral, independentemente do tipo de cada um, da natureza de seus elementos componentes e das relações entre eles.

§ 1º > Os integrantes do CODECON terão o direito de indicar um membro titular e um membro suplente para a respectiva composição.

§ 2º > Os representantes indicados na forma do parágrafo anterior serão nomeados pelo Governador do Estado.

§ 3º > Os membros do CODECON não serão remunerados e suas funções são consideradas como serviço público relevante.

Na defesa dos interesses dos contribuintes, a atuação do CODECON garante a produção de informações para e da existência do Sistema Estadual de Defesa do Contribuinte.

O produto do serviço prestado pelo CODECON é um alerta sobre a relação Estado-sociedade sem interferir no Sistema Tributário Nacional<sup>3</sup>, mas apresentando as ações isoladas ou práticas que possam interferir no curso da transformação social.

**Art. 22 > Integram o CODECON:**

- I. a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo;
- II. a Federação do Comércio do Estado de São Paulo – FCESP;
- III. a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP;
- IV. a Federação da Agricultura do Estado de São Paulo – FASP;
- V. o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo – SEBRAE;
- VI. a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de São Paulo – OAB-SP;
- VII. o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRC-SP;

<sup>3</sup> A Constituição Federal instituiu o Sistema Tributário Nacional.

VIII. a Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo – AFRESP;

IX. o Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo – SINAFRESP;

X. a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda;

XI. a Corregedoria do Fisco Estadual;

XII. a Ouvidoria Fazendária;

XIII. a Escola Fazendária do Estado de São Paulo;

XIV. a Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado;

XV. a Secretaria da Educação;

XVI. a Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania;

XVII. a Casa Civil.

XVIII. a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP (Redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 941, de 27-5-2003; DOE 28-5-2003)

XIX. Federação das Empresas de Transporte de Carga do Estado de São Paulo – FETCESP (Acrescentado pelo inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 970, de 10-1-2005; DOE 11-1-2005);

XX. a Diretoria Executiva da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda – DEAT (Acrescentado pelo inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 970, de 10-1-2005; DOE 11-1-2005).

O CODECON é composto por uma quantidade par de instituições do Estado e da sociedade civil – ambos com valores e princípios próprios – representados por pessoas que, no conjunto, produzem um efeito maior do que a soma dos efeitos que produziriam quando atuando individualmente.

O embrião da complexidade atual encontra-se no Conselho, donde surge a relação – às vezes simultaneamente complementar, concorrente, antagônica e recursiva – entre os membros cogeradores dos entendimentos e dos conhecimentos da causalidade dos reclamos sociais minimizados na roupagem tributária.

A composição do CODECON, então, é ousada frente à legislação. As leis, em geral, materializam o contrato social, a pactuação do **dever** e do **poder-fazer** na sociedade. O Conselho Estadual de Defesa dos Contribuintes, pela própria condição existencial tão diferente de cada membro que o compõe, torna-se *sine qua non* ao ideal da existência da defesa do contribuinte e do próprio sistema para defender os interesses de ambos.

A paridade literal do Conselho é também metafórica. As insuperáveis – e essenciais – diferenças dos componentes se assemelham em suas grandezas não quantificáveis. Impossível distinguir métricas para a competência e conhecimento de cada conselheiro representante das instituições, pois, somente com a presença pessoal em conjunto com seus pares já produzem a intenção de garantir a defesa do contribuinte, a qual, sobretudo, é a defesa do desenvolvimento social.

As existências não são perenes, mas é certo que a forma do CODECON está na gênese das adequações legais do porvir.

#### **Art. 23 > São atribuições do CODECON:**

**I. planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;**

**II. receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte;**

**III. receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte;**

**IV. prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;**

**V. informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação;**

**VI. orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.**

**Parágrafo único > No prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da data da publicação desta lei complementar, os representantes das entidades mencionadas neste artigo reunir-se-ão para escolher o Presidente, o Vice-Presidente e o Secretário do CODECON, bem como para elaborar e aprovar o seu regimento.**

A eficiência e a eficácia do CODECON, como em toda organização formal, passam pelo processo de tomada de decisões, revelando sua capacidade de planejar, organizar, dirigir e controlar suas ações ao atingimento dos objetivos.

As atribuições previstas no art. 23 do Código foram traduzidas no Regimento Interno do CODECON, publicado no Diário Oficial Estado de São Paulo, caderno do Poder Executivo – Seção I, em 9 de setembro de 2004, dando conta de apresentar os meios que possuem a competência de instigar a Administração Pública Estadual na defesa do contribuinte.

O dever regimental e o funcionamento da lógica interna do CODECON são salvaguardados por seu Código de Ética, publicado Diário Oficial Estado de São Paulo, caderno do Poder Executivo – Seção I, página 5, em 9 de setembro de 2004.

## Artigo 24

---

JOSÉ CARLOS MOREIRA PACHECO

*Agente Fiscal de Rendas desde 1988. Chefe do Posto Fiscal 11-Marília de 1993 a 1996. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) de 1997 a 2006. Diretor da CORCAT desde 2007. Conselheiro Efetivo do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

FELIPE RODEGHERI MANZANO

*Agente Fiscal de Rendas. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) desde 2010. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

**Art. 24 > Constatada infração ao disposto neste Código, o contribuinte poderá apresentar ao CODECON reclamação fundamentada e instruída.**

**§ 1º > Julgada procedente a reclamação do contribuinte, o CODECON, com vistas a coibir novas infrações ao disposto neste Código ou a garantir o direito do contribuinte, representará contra o servidor responsável ao órgão competente, devendo ser imediatamente aberta sindicância ou processo administrativo disciplinar, assegurada ao acusado ampla defesa.**

Nos termos do art. 272 da Lei 10.261/68, que institui o regime jurídico dos servidores públicos civis do Estado de São Paulo, a decisão acerca da instauração de sindicância compete a qualquer uma das autoridades referidas no art. 260 da norma citada.

O art. 274 da mesma lei, que trata do processo administrativo disciplinar, determina que este pode ser instaurado pelas autoridades mencionadas nos incisos I a IV do supracitado art. 260.

A sindicância e o processo administrativo são espécies do gênero “processo disciplinar”, que é relação jurídica de direito público que se desenvolve entre o agente público e a Administração; consubstanciam, portanto, matéria atinente ao regime jurídico do servidor estatutário.

É oportuno considerar que leis que disponham acerca do regime jurídico dos servidores públicos exigem a iniciativa do Governador do Estado, pois o processo legislativo estadual deve observar simetria com o disposto no art. 61, §1º, da Constituição Federal.

Tal posicionamento foi confirmado em inúmeras decisões do Supremo Tribunal Federal: ADI 13, ADI 980, ADI 2.029, ADI 2.067, ADI 2.873, ADI 3.403. A título de exemplo, transcreve-se a manifestação do Ministro Relator Ricardo Lewandowski no julgamento da ADI 2.029: “Lei estadual que dispõe sobre a situação funcional de servidores públicos: iniciativa do chefe do Poder Executivo (art. 61, § 1º, II, *a e c*, CR/1988). Princípio da simetria”.

Corroborando tal entendimento, observe-se o entendimento do Ministro Relator Celso de Mello no julgamento da ADI 2.867:

O modelo estruturador do processo legislativo, tal como delineado em seus aspectos fundamentais pela

Constituição da República, impõe-se, enquanto padrão normativo de compulsório atendimento, à observância incondicional dos Estados-membros.

Na mesma decisão, o Ministro explicita sua concepção acerca da expressão “regime jurídico dos servidores públicos”:

A locução constitucional “regime jurídico dos servidores públicos” corresponde ao conjunto de normas que disciplinam os diversos aspectos das relações, estatutárias ou contratuais, mantidas pelo Estado com seus agentes [...].

O Eminentíssimo Relator ainda esclarece que a sanção do Governador ao projeto de lei não afasta a inconstitucionalidade: “A ulterior aquiescência do Chefe do Poder Executivo, mediante sanção do projeto de lei, ainda quando dele seja a prerrogativa usurpada, não tem o condão de sanar o vício radical da inconstitucionalidade”.

Dessa forma, a Lei Complementar Estadual 939/03, tendo sido iniciada pelo Poder Legislativo (deputado Rodrigo Garcia), não é apta a efetuar alterações no regime jurídico dos servidores públicos estaduais, e consequentemente não poderia modificar dispositivos relativos à competência para instauração de processo disciplinar.

A representação contra funcionário da Administração Tributária é instrumento legítimo do CODECON no interesse da defesa do contribuinte. A representação está prevista também na Lei 10.294/99 com a mesma finalidade, porém com segmentação de público mais abrangente: defesa e proteção do usuário do serviço público estadual.

Certamente a autoridade do órgão competente se norteará pelos termos do Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis do Estado (Lei 10.261/68) para decidir sobre instauração de procedimento próprio ao processo disciplinar.

**§ 2º > O disposto neste artigo aplica-se às entidades de classe, associações e cooperativas de contribuintes, que poderão agir em nome coletivo na defesa dos direitos de seus associados.**

É assegurado no âmbito do CODECON a defesa dos associados ou filiados por entidades de classe, associações e cooperativas, através de reclamações coletivas. As entidades que compõem o CODECON possuem ainda a atribuição de receber em suas sedes as reclamações individuais dos contribuintes para posterior encaminhamento ao Conselho.

## Artigo único

---

JOSÉ CARLOS MOREIRA PACHECO

*Agente Fiscal de Rendas desde 1988. Chefe do Posto Fiscal 11-Marília de 1993 a 1996. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) de 1997 a 2006. Diretor da CORCAT desde 2007. Conselheiro Efetivo do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

FELIPE RODEGHERI MANZANO

*Agente Fiscal de Rendas. Corregedor Fiscal da Corregedoria da Fiscalização Tributária (CORCAT) desde 2010. Conselheiro Suplente do Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON/SP), representando a CORCAT.*

## CAPÍTULO V

---

*Da Disposição Final e Transitória*

**Artigo único. São inválidos os atos e procedimentos de fiscalização que desatendam os pressupostos legais e regulamentares, especialmente nos casos de:**

I. incompetência da pessoa jurídica, órgão ou agente;

II. omissão de procedimentos essenciais;

III. desvio de poder.

Este artigo consubstancia elementos da doutrina do Direito Administrativo, tratando dos requisitos necessários à formação do ato administrativo. O inc. I trata de matéria inculpada no inc. I do art. 8º da Lei Estadual 10.177/98, estabelecendo a invalidade do ato expedido por agente desprovido da competência legal. A competência é o poder atribuído por lei ao agente público para a realização de suas funções, e, no âmbito da Administração Pública Estadual, o art. 12 da mencionada lei 10.177/98 determina as hipóteses de competência privativa e comum para expedição de atos administrativos.

O inc. II repete o preceito do art. 8º, inc. II, da Lei Estadual 10.177/98, sendo corolário do princípio da legalidade estrita que pauta a atuação da Administração Pública.

O inc. III, também presente na Lei Estadual 10.177/98, art. 8º, inc. V, por sua vez, trata do desvio de poder, que, no entendimento de Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup>, “verifica-se quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público”, agindo, portanto, de forma a desvirtuar a finalidade do ato administrativo, que deve ser, sempre, o atendimento de um interesse coletivo.

<sup>4</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

## GLOSSÁRIO LEGISLATIVO

---

### Constituição Federal

### Constituição do Estado de São Paulo

#### Lei Federal 5.172/66

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios

#### Lei Estadual 10.261/68

Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis do Estado de São Paulo

#### Lei Estadual 6.374/89

Lei do ICMS paulista

#### Lei Estadual 10.177/98

Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública do Estado de São Paulo

#### Lei Estadual 10.294/99

Proteção e Defesa do Usuário do Serviço Público do Estado de São Paulo

#### Decreto Estadual 44.566/99

Reorganiza a Coordenação da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda

#### Lei Estadual 10.705/00

Lei do ITCMD

#### Lei Complementar Estadual 911/02

Institui a Corregedoria da Fiscalização Tributária

#### Lei Complementar Estadual 939/03

Institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo

#### Decreto Estadual 52.216/07

Comissão de Ética da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

#### Decreto Estadual 52.658/08

Medidas de Desburocratização na Recepção de Documentos no âmbito da Administração Pública Estadual

#### Resolução SF-69/08

Procedimentos que devem ser observados pelas unidades da Secretaria da Fazenda com relação às manifestações destinadas ao CODECON

#### Lei Estadual 13.296/08

Lei do IPVA

#### Lei Estadual 13.457/09

Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências.

#### Decreto Estadual 57.500/11

Reorganiza a Corregedoria Geral da Administração

#### Lei Federal 12.527/11

Lei de Acesso à Informação

#### Decreto Federal 7.724/12

Regulamenta a Lei de Acesso à Informação em âmbito Federal

#### Decreto Estadual 58.052/12

Regulamenta a Lei de Acesso à Informação no Estado de São Paulo

PRESIDENTE

**Abram Szajman**

DIRETOR EXECUTIVO

**Antonio Carlos Borges**

COORDENADOR GERAL

**Márcio Olívio Fernandes da Costa**

ORGANIZAÇÃO E REVISÃO

**Janaina Mesquita Lourenço**

**FECOMERCIO**

RUA DR. PLÍNIO BARRETO, 285

BELA VISTA / CEP 01313-020

SÃO PAULO / SP

[www.fecomercio.com.br](http://www.fecomercio.com.br)

EDITORA  
FISCHER<sup>2</sup>

PROJETO GRÁFICO  
 **TUTU**

[atendimento@tutu.ee](mailto:atendimento@tutu.ee)  
[www.tutu.ee](http://www.tutu.ee)



**FECOMERCIO SP**  
Representa muito para você.

**CODECON/SP**  
Conselho Estadual de  
Defesa do Contribuinte