

IASP

Sra. Presidenta

***Processo nº 05/2007***

***Assunto: Anteprojeto de lei que estabelece normas gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários.***

Trata-se de anteprojeto de lei que estabelece, no âmbito da União, regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios de natureza tributária e dá outras providências (art. 1º). Não se trata de normas gerais sobre transações aplicáveis no âmbito nacional, mas nada impede que os Estados, o DF e os Municípios instituem regime semelhante, por lei própria, como, aliás, faculta o art. 60.

A propositura legislativa guarda compatibilidade com a Constituição Federal e tem apoio no art. 171 e 172 do Código Tributário Nacional que permitem ao legislador ordinário de cada ente político elaborar leis facultando ao sujeito passivo do tributo celebrar transação mediante concessões mútuas, bem como, autorizar a autoridade administrativa competente, por despacho fundamentado, conceder remissão total ou parcial do crédito tributário.

Transação, como se sabe, é modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, III do CTN).

O que vem emperrando o desfecho rápido dos processos administrativos e judiciais envolvendo litígios de natureza tributária é exatamente a impossibilidade de a Fazenda transigir, por ausência de instrumento normativo que a autorize transigir. Às vezes, mesmo sabendo que o contribuinte tem razão, a autoridade

administrativa ou o procurador que oficia nos autos judiciais se vêm obrigados a insistir na exaustão das vias administrativa e judicial em obediência ao princípio da estrita legalidade de aplicação cogente no âmbito do direito público.

Dessa forma, discussões irrelevantes e sem alcance prático acabam tomando o tempo precioso das partes, quer no processo administrativo, quer no processo judicial, em prejuízo da rápida solução de casos de relevância jurídico-financeira que, muitas vezes, ficam aguardando nos escaninhos das repartições públicas em meio aos milhares e milhares de processos. Poderão objetar que falta a triagem prévia dos processos. É verdade, mas isso é uma cultura estranha no serviço público. Afinal, quem examinaria milhares e milhares de processos? O juiz? Nem pensar!

A apresentação deste anteprojeto coincide com o empenho atual em âmbito nacional, para adoção de vias alternativas de solução de litígios, pois, é sabido que o Poder Judiciário, apesar dos esforços de seus integrantes, não mais está em condições de cumprir a missão constitucional de distribuir a justiça a todos e a tempo.

Basta examinar os objetivos previstos no art. 3º do anteprojeto para se concluir pelas vantagens que o regime de transação trará para as partes da relação tributária, em particular, e para a sociedade, em geral.

O art. 4º prevê nove hipóteses de transações e formas alternativas de solução das controvérsias.

O art. 5º permite a conciliação tributária incidental no bojo do processo administrativo e judicial.

Os arts. 6º a 18 prescrevem a forma, a instrução e o tempo dos atos da transação conferindo às partes transparência e segurança jurídica.

Os arts. 19 a 24 cuidam do termo de transação, da sua motivação e da nulidade da transação.

Os arts. 25 a 29 regulam a transação em processo administrativo ou judicial.

O art. 30 cuida da transação judicial no caso de insolvência fiscal.

Os arts. 31 a 35 regulam a transação por recuperação fiscal.

A transação por recuperação tributária, que visa viabilizar a superação de situação de crise econômico-financeira que afeta milhões de contribuintes, tem a mesma importância da recuperação extrajudicial de que cuida a Lei nº 11.101/05, conhecida como a nova lei de falências.

Os arts. 36 a 40 prescrevem a transação com arbitragem, para viabilizar a transação naquelas hipóteses em que há necessidade de resolver dúvida quanto a fato que exija conhecimento técnico especializado.

O art. 41 cuida da transação penal tributária, nos seguintes termos:

*‘Art. 41. Os contribuintes ou responsáveis solidários condenados por crimes contra a ordem tributária, quando a pena aplicada for inferior a três anos e possuírem débitos não pagos, poderão firmar em juízo compromisso de correção de conduta, com anuência do Ministério Público, para conversão da pena em prestação de serviços comunitários, mantida a equivalência e proporcionalidade, e desde que acompanhada de pagamento integral da dívida tributária’.*

*§ 1º O compromisso a que se refere o caput implicará suspensão condicional da pena que tenha sido deduzida, a partir da data do pagamento, que somente será extinta passados cinco anos, contados da autorização judicial.*

*§ 2º Apurado que o condenado, no prazo indicado, cometeu delito do mesmo tipo, não manteve regularidade fiscal em todos os tributos, descumpriu obrigações acessórias que possam implicar crime de sonegação de tributos, teve débitos inscritos em cadastro de inadimplentes ou foi levado à inscrição na dívida ativa, o juiz revogará a suspensão da pena reduzida’.*

Propomos emenda supressiva pelas razões adiante enumeradas.

**Razões da supressão do art. 41 e parágrafos:**

*Além de não observar a técnica legislativa prevista na Lei Complementar nº 95, de 26-2-1998, ao dispor sobre matéria estranha à ementa, a propositura legislativa inova a legislação existente, agravando a punição do devedor de tributo.*

*Pelo art. 34 da Lei nº 9.249, de 26-12-1995, ‘extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia’.*

*Interpretando esse dispositivo à luz do princípio de retroatividade benéfica (art. 5º, XL<sup>1</sup> da CF), do parágrafo único<sup>2</sup> do art. 2º do CP e do art. 66<sup>3</sup> da Lei nº 7.210/84 (Lei de Execução Penal) sustentamos que a extinção da punibilidade do art. 34 aplica-se aos casos definitivamente julgados, atingindo os efeitos de sentença condenatória enquanto não esgotada a fase de execução da pena imposta, desde que **resultante de denúncia recebida após o pagamento do tributo**<sup>4</sup>.*

*O dispositivo sob comento não faz a menor referência quanto à origem da decisão condenatória – se por denúncia oferecida antes ou depois do pagamento do tributo – criando uma situação de dubiedade ao aplicador da lei.*

*E mais. O art. 9º<sup>5</sup> da Lei nº 10.684, de 30-5-2003, que instituiu o Refis II suspende a pretensão punitiva do Estado referente a crimes tributáveis enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente do crime estiver incluída no regime de parcelamento.*

---

<sup>1</sup> A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

<sup>2</sup> A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

<sup>3</sup> Compete ao juiz da execução: I – aplicar aos casos julgados a lei posterior que de qualquer modo favorecer o condenado.

<sup>4</sup> Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*, 16ª edição, São Paulo: Atlas, 2002, p. 618-619.

<sup>5</sup> Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

O § 1º suspende a prescrição criminal enquanto suspensa a pretensão punitiva. E o § 2º extingue a punibilidade dos crimes tributários com o pagamento integral dos débitos tributários.

Parcela ponderável da doutrina vem emprestando ao referido § 2º a mesma natureza temporária do caput do art. 9º, sustentando a extinção da punibilidade **apenas** nos casos de débitos tributários sob o regime de parcelamento. E assim o fazem baseado no entendimento que se formou em torno do Refis I, que condicionava a suspensão da pretensão punitiva do Estado à inclusão de débito tributário no Programa de Parcelamento, **antes da denúncia criminal**.

No regime da Lei nº 10.684/2003 **não há** mais a exigência de inclusão no Programa **antes da denúncia**, existindo apenas um prazo para o exercício da faculdade de parcelar o débito.

Conforme demonstramos no nosso livro não se pode sustentar a natureza temporária daquele § 2º, porque a extinção da punibilidade aí proclamada não está vinculada ao pagamento integral de **débitos tributários incluídos no Refis II**<sup>6</sup>. E outro não pode ser o entendimento, porque o Direito Penal Tributário visa tutelar o erário. Não se trata de retirar de circulação alguém que constitua grave ameaça à sociedade.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo induz ao cumprimento da obrigação tributária, atingindo o objetivo tutelado pela norma penal, ao mesmo tempo em que cumpre a função intimidatória do preceito penal.

Ademais, seria uma iniquidade extinguir a punibilidade em relação àquele que leva lustros para ultimar o pagamento da parcela final, e, permitir o prosseguimento da ação penal a quem se dispõe a pagar integralmente, e de uma só vez, o débito tributário, após o recebimento da denúncia.

Se a razão da extinção da punibilidade está fundada no pagamento integral do tributo devido, não há como deixar de reconhecer a incidência do princípio da retroatividade da lei penal, para extinguir a punibilidade **em todos os casos em que houver pagamento integral do tributo**, independentemente do momento e das condições desse pagamento.

---

<sup>6</sup> Cf. nosso *Direito financeiro e tributário*, 16ª edição, São Paulo: Atlas, 2007, p. 627.

*Exatamente nesse sentido a jurisprudência do STF que vem despenalizando os chamados crimes tributários ante o pagamento, a **qualquer tempo**, do tributo reclamado, entendendo que o **§ 2º do art. 9º** da Lei 10.684/03 criou **uma causa extintiva da punibilidade**, consistente no pagamento do débito tributário **a qualquer tempo**.<sup>7</sup>*

Os arts. 42 a 44 que regulam a transação por adesão atendem aos princípios da celeridade e da economia processual, permitindo a habilitação de qualquer interessado no processo de transação em curso.

O art. 45 regula a chamada transação preventiva que outra coisa não é senão nova denominação que se pretende dar ao vetusto instituto da consulta, mediante pequenas inovações.

Propomos emenda supressiva a esse dispositivo pelas razões adiante apontadas.

#### **Razões da supressão do art. 45**

*O instituto da consulta regulado nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72, que tem força de lei em virtude da delegação contida no Decreto-lei nº 822/69, já atende satisfatoriamente as partes da relação tributária.*

*O dispositivo é ocioso e inoportuno porque, ao conferir nova roupagem ao consagrado instituto da consulta, pode provocar rediscussão sobre conceitos já pacificados pela doutrina e jurisprudência.*

O art. 46 dispõe sobre ajustamento de conduta tributária atenuando o rigor da denúncia espontânea de que cuida o parágrafo único do art. 138 do CTN.

Propomos emenda supressiva a esse dispositivo.

#### **Razões da supressão do art. 46**

---

<sup>7</sup> HC nº 81.929/RJ, Rel. Min. Cezar Peluzo, DJ de 27-2-2004; HCn ° 83.414/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 23-4-2004.

*O dispositivo é altamente benéfico aos contribuintes. Contudo, somente uma lei complementar tem o condão de alterar dispositivos do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar.*

Os arts. 47 e 48 cuidam da regulamentação do polêmico parágrafo único<sup>8</sup> do art. 116 do CTN, a chamada norma geral antielisiva, incompatível com o ordenamento jurídico como um todo.

Propomos emenda supressiva a esses dispositivos pelas razões adiante enumeradas.

### **Razões da supressão dos arts. 47 e 48**

*Além de regular norma de duvidosa constitucionalidade, o dispositivo examinando inova a linguagem aceita pela doutrina especializada e pelo direito positivo, introduzindo a palavra ‘antielusiva’ em substituição a tradicional ‘antielesiva’.*

*Entendemos que a desconsideração da personalidade jurídica só pode ocorrer em casos de abusos e por decisão judicial, assim mesmo balizada pelas limitações do art. 50<sup>o</sup> do Código Civil. À evidência, trata-se de matéria submetida à atividade jurisdicional. Foi o que decidiu o Tribunal Regional do Trabalho da 2<sup>a</sup> Região no julgamento do dia 2 de abril de 2007, nos autos do Processo TRT/SP nº 01096200601702008 (Acórdão nº 20070036823).*

*Outrossim, a substituição de uma expressão já consagrada, por outra nova não conhecida nem utilizada pela doutrina especializada, poderá reacender a polêmica em torno da elisão fiscal, que a doutrina acabou por conceituar como sendo economia lícita de imposto, em contraposição à evasão, que seria*

---

<sup>8</sup> *‘A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária’*

<sup>9</sup> *‘Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica’.*

*economia ilícita, exatamente ao contrário do significado etimológico da palavra. A uniformização de linguagem jurídico-tributária é indispensável à correta interpretação das normas que compõem o Sistema Tributário Nacional.*

Os arts. 59 a 55 cuidam da criação de órgãos que irão implementar as transações definindo as respectivas competências, bem como estabelecendo as atribuições e prerrogativas de seus membros.

Os arts. 57 a 59 dispõem sobre sanções penais decorrentes da aplicação dos preceitos relativos a transação de litígios tributários.

Propomos emenda supressiva a esses dispositivos pelas razões adiante enumeradas.

### **Razões da supressão dos arts. 57 a 59**

*É inoportuna a proliferação de leis esparsas cuidando de matérias codificadas ou consolidadas, principalmente no campo do direito penal, em razão da insegurança jurídica decorrente da colisão de normas.*

*Esses dispositivos desobedecem o comando do art. 3º, I e II da Lei Complementar nº 95/98, que determina a inserção preliminar da ementa, do preâmbulo, do enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas, bem como a inclusão de textos abrangidos pela ementa. É verdade que outros dispositivos do anteprojeto também cuidam de matérias estranhas à ementa. Porém, em matéria penal, por envolver a liberdade das pessoas, as leis devem ser particularmente claras e de fácil localização e compreensão.*

*A propositura legislativa, neste particular, colide com o esforço empreendido pelo Grupo de Trabalho de Consolidação de Leis Federais criado recentemente na Câmara dos Deputados e presidido pelo Deputado Cândido Vaccarezza, exatamente para levantar quais os dispositivos legais revogados pela clássica expressão **'revogam-se os dispositivos em contrário'** e quais são os repetitivos com alteração de uma ou outra palavra, criando uma situação dúbia, colocando*

*Professor Kiyoshi Harada*  
**Advogado**

---

*por terra o percuciente trabalho doutrinário e jurisprudencial em torno de determinado conceito jurídico.*

*A continuar o cipoal de normas de direito penal tributário espalhadas em inúmeros instrumentos normativos periodicamente editados, o contribuinte ficará exposto a um risco permanente. A exemplo do que ocorreu com os crimes financeiros, Lei nº 10.028 de 19-10-2000, poderiam as condutas tipificadas nos arts. 57 a 59 serem incorporadas ao Código Penal ou na Lei nº 8.137/91 que define os crimes tributários.*

O art. 60 faculta a adoção do regime de transação tributária pelos Estados, DF e Municípios.

O art. 61 exclui da transação tributária as propostas de transação fundadas nos casos previstos na Lei nº 10.259, de 12-6-2001 (Juizados Especiais Cíveis e Criminais).

Pelas razões expostas somos favoráveis ao anteprojeto em epígrafe, porém, com a **supressão dos arts. 41, 45, 47, 48 e 57 a 59.**

Uma vez aprovadas por esse E. Conselho as proposições feitas sugerimos o envio do presente parecer ao Exm<sup>o</sup> Senhor Ministro de Estado da Fazenda e à Exm<sup>a</sup> Senhora Ministra da Casa Civil.

São Paulo, 4 de abril de 2007.

Kiyoshi Harada  
Conselheiro