



## **Nota Técnica N° 12**

### **Análise do Projeto de Lei n° 5.082/09 Lei Geral de Transação Tributária**

**Elaboração: Departamento de Estudos  
Técnicos do Unafisco Sindical**

Brasília-DF, maio de 2009

## **Diretoria Executiva Nacional**

### **Presidente**

Pedro Delarue Tolentino Filho

### **1º Vice-Presidente**

Gelson Myskovsky Santos

### **2º Vice-Presidente**

Ildebrando Zoldan

### **Secretário-Geral**

Rogério Said Calil

### **Diretor-Secretário**

Ricardo Skaf Abdala

### **Diretor de Finanças**

Luiz Gonçalves Bomtempo

### **Diretor-Adjunto de Finanças**

Iran Carlos Toneli Lima

### **Diretora de Administração**

Ivone Marques Monte

### **Diretor-Adjunto de Administração**

Maurício Gomes Zamboni

### **Diretor de Assuntos Jurídicos**

Wagner Teixeira Vaz

### **Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos**

Kleber Cabral

### **Diretor de Defesa Profissional**

Rafael Pillar Junior

### **Diretora-Adjunta de Defesa Profissional**

Renata Lobo Rossetto

### **Diretor de Estudos Técnicos**

Luiz Antonio Benedito

### **Diretor-Adjunto de Estudos Técnicos**

Roberto Barbosa de Castro

### **Diretor de Comunicação Social**

João Ricardo de Araújo Moreira

### **Diretor-Adjunto de Comunicação Social**

Alcebíades Ferreira Filho

### **Diretor de Assuntos de Aposentadoria,**

**Proventos e Pensões**

Clotilde Guimarães

### **Diretor-Adjunto de Assuntos de**

**Aposentadoria, Proventos e Pensões**

Amilton Paulo Lemos

### **Diretor de Seguridade Social**

Carlos Antonio Lucena

### **Diretor-Adjunto de Seguridade Social**

Jesus Luiz Brandão

### **Diretor de Assuntos Parlamentares**

Eduardo Artur Neves Moreira

### **Diretor-Adjunto de Assuntos Parlamentares**

João da Silva dos Santos

### **Diretor de Relações Intersindiciais**

Dagoberto da Silva Lemos

### **Diretor de Relações Internacionais**

Robson Canha Ferreira

### **Diretores-Suplentes**

Claudio Marcio Oliveira Damasceno

Renato Augusto da Gama e Souza

Agnaldo Néri

### **Conselho Fiscal**

#### **Membros Titulares**

Henrique Gehrke

Humberto Guedes Acioli Toscano

Benedito Giovaldo Freire

#### **Membros Suplentes**

Almerindo Arruda Botelho

Domiciano de Oliveira Neto

Valmir da Cruz

## **DIRETORIA DE ESTUDOS TÉCNICOS**

Luiz Antonio Benedito

### **Diretor de Estudos Técnicos**

Roberto Barbosa de Castro

### **Diretor-adjunto de Estudos Técnicos**

### **Equipe Técnica que elaborou este estudo:**

Alvaro Luchiezi Jr.

Economista, Gerente de Estudos Técnicos.

Natalie Cevallos Mijan

Advogada, Assessora de Diretoria II.

Renata Machado de Araújo Machado

Estagiária

### **Colaboração:**

Luiz Antonio Benedito



### **Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal**

SDS - Conjunto Baracat - 1º andar - salas 1 a 11

Brasília/DF - CEP 70392-900

Fone (61) 3218 5200 - Fax (61) 3218 5201

[www.unafisco.org.br](http://www.unafisco.org.br) -

[estudostecnicos@unafisco.org.br](mailto:estudostecnicos@unafisco.org.br)

**É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte.**

# NOTA TÉCNICA

## **Análise do Projeto de Lei nº 5.082/09 Lei Geral de Transação Tributária**

### **Apresentação**

O Poder Executivo Federal enviou à Câmara dos Deputados, no dia 20 de abril de 2009, o Projeto de Lei 5.082/09 (doravante, PL 5.082/09), que trata da Lei Geral de Transação Tributária (LGT) e o Projeto de Lei Complementar 469/09 (doravante, PLC 469/09), que altera do Código Tributário Nacional.

O Poder Executivo argumenta que este instrumento constituirá uma “nova relação entre a administração tributária e os contribuintes”, por meio de uma “aplicação mais homogênea da legislação tributária” o “entendimento direto”<sup>1</sup> entre as partes. Assim, este instrumento viabilizaria uma execução mais rápida, eficaz e eficiente do crédito tributário em cujas fases administrativa e judicial consomem-se, em média, quatro e doze anos, respectivamente. Ele permitiria, assim, reduzir o estoque da dívida ativa da União, cujo total, inclusive a parcela em litígio, aproxima-se de 900 bilhões de reais.

A presente Nota Técnica propõe-se a analisar ambos os projetos, apresentando uma visão crítica dos benefícios acima indicados, argumentando que, em diversos momentos, estas iniciativas estão permeadas por uma série de dispositivos que ofendem os princípios do Estado Democrático de Direito.

Esta proposição do Poder Executivo chega ao Congresso Nacional após um processo ao longo do qual o Ministério da Fazenda desenvolveu três anteprojetos de Lei Geral de Transações. Em julho de 2008 o UNAFISCO resumiu suas preocupações a respeito do terceiro destes anteprojetos numa Nota Técnica encaminhada ao Governo Federal disseminada junto à sociedade brasileira.

### **Sumário da Primeira Análise**

Na Nota Técnica nº 10, o Unafisco teceu, com uma abordagem crítica, diversas considerações sobre o então anteprojeto de Lei Geral de Transações e também sobre o anteprojeto de Lei Complementar que alterava o CTN (Código Tributário Nacional). A fim de situar o leitor e embasar a análise do presente projeto de LGT, segue-se uma síntese desta primeira análise.

Em primeiro lugar, uma legislação específica correria o risco de discorrer sobre outros institutos legais – os princípios constitucionais a seguir sumarizados – de forma contraditória ou conflitante. Assim, seria mais produtora que a regularização fiscal dos contribuintes faltosos ocorresse ao abrigo da legislação existente e dos programas especiais de parcelamento e de recuperação fiscal. Estes poderiam ser aperfeiçoados de forma a agilizar o

---

<sup>1</sup> BRASIL, Poder Executivo, 2009, p.1.

processo de execução fiscal e permitir uma recuperação mais ágil dos créditos tributários.

Os tipos de transação ali previstos eram a administrativa, a preventiva, e a terminativa, tanto no anteprojeto de LGT como no que alterava o CTN, com o intuito de extinguir o litígio, deixando em aberto a possibilidade de preveni-lo ou compô-lo, dispondo até mesmo apenas sobre parte dele.

A transação preventiva, realizada entre o ente público de um lado e o privado do outro, ocorre anteriormente ao lançamento tributário. Este, segundo o CTN, é ato vinculado e obrigatório. A transação relativiza os atos administrativos da administração pública, rompendo com a obrigatoriedade da vinculação. Nos moldes definidos nos anteprojetos ela faculta à autoridade administrativa a admissão ou recusa da proposta de transação, bem como as concessões apresentadas.

A transação compromete também os princípios constitucionais da supremacia e da indisponibilidade do interesse público. Não pode ser do interesse da administração transacionar, muito menos previamente à instauração do litígio, porque nenhum outro interesse se sobrepõe ao da coletividade.

Segundo o anteprojeto de LGT, caberia à autoridade pública a faculdade de aceitar a transação. Desta maneira, fragilizam-se também os princípios da impessoalidade e da discricionariedade da atuação do agente público, abrindo um largo espaço para a arbitrariedade.

O agente público deve pautar sua atuação por padrões éticos e regras de conduta próprios da Administração Pública que podem ser comprometidos pelo excesso de poder discricionário que lhe confere o anteprojeto. Fragiliza-se, assim, o cumprimento do princípio da moralidade administrativa.

O princípio da eficiência administrativa também ficaria comprometido pelo anteprojeto posto que o oferecimento de um novo serviço à sociedade impõe novos e maiores custos à Fazenda Nacional, especialmente os ligados à arbitragem.

Por fim, o princípio da segurança jurídica, embora não previsto na Constituição, também seria ferido posto que o anteprojeto previa que a transação poderia ser anulada, caso já fosse encerrada, em caso de comprovação de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo. Não haveria, desta forma, prazo para a eficácia do impedimento da nulidade da transação.

Algumas das críticas tecidas ao anteprojeto pela Nota Técnica nº. 10 foram absorvidas na redação do PL 5.082/09. A grande maioria delas, contudo, ainda permanece por ser incorporada e por esta razão serão re-discutidas neste texto. O PL 5.082/09 também apresentou novos elementos que serão aqui apresentados e analisados.

## Pontos Críticos Não Incorporados ao PL 5.082/09

A não observância ao princípio da supremacia do interesse público foi uma das principais críticas levantadas pelo estudo anterior. Daí decorria a desobediência ao princípio da indisponibilidade do interesse público e o conseqüente uso discricionário do poder pela autoridade administrativa.

O PL 5.082/09 delimitou, de maneira mais restrita, mas ainda não satisfatoriamente, os limites em que a autoridade administrativa pode transacionar.

Os interesses públicos são considerados de tal forma relevantes para a segurança e para o bem estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca e os define. Cabe ao Estado satisfazê-los sob regime próprio. Estão fora, assim, das possibilidades mercadológicas. Beneficiam-se da supremacia sobre os demais interesses e são indisponíveis. Desta forma, a Administração Pública não pode, a princípio, com eles transigir.

Entretanto, há uma corrente doutrinária<sup>2</sup> que faz uma diferenciação conceitual entre duas categorias distintas de interesse público: a indisponibilidade absoluta e a relativa.

A indisponibilidade absoluta seria a regra, referindo-se aos interesses da sociedade como um todo, não podendo ser negociados senão pelas vias políticas de estrita previsão constitucional.

Já a indisponibilidade relativa seria a exceção, englobando todos os interesses derivados da expressão “patrimonial” e que, portanto, poderiam ser quantificados monetariamente.

Os interesses da Fazenda Pública representam o que a doutrina denomina de interesses públicos relativos e podem ser objeto de transação tributária prevista no CTN, desde que nos estritos limites legais.

Cabe advertir, contudo que “em direito tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dispor.”<sup>3</sup>

Assim sendo, surge outro princípio imprescindível à regulamentação da transação no âmbito tributário, qual seja, o princípio da estrita legalidade e da conseqüente vinculação do ato administrativo.

Segundo este princípio a lei não é só exigida para a definição de todos os fatores da hipótese de incidência de um tributo<sup>4</sup>, mas também para disciplinar todos os aspectos pertinentes à sua cobrança, dispensa, redução ou extinção, bem como de seus acessórios.

Por isso é que o CTN<sup>5</sup> define tributo como “prestação pecuniária compulsória instituída em lei” e cobrada mediante atividade administrativa “plenamente vinculada”.

---

<sup>2</sup> MOREIRA NETO, 2007.

<sup>3</sup> COELHO, 2007, p. 827.

<sup>4</sup> Conforme o art. 150 da Constituição Federal de 1988

<sup>5</sup> Lei 5.172, Código Tributário Nacional, Art. 3º

Infere-se, portanto, que a obrigação tributária depende estritamente do que determina a lei, sem vínculo com a vontade da Administração Pública ou ainda do contribuinte.

Isto porque a forma comum de extinção de um crédito tributário é através de seu pagamento. Como a transação tributária é uma forma alternativa de extinção do crédito tributário, deve ter seus limites e condições devidamente regulamentados, na forma de uma lei específica e não de uma lei geral.

O papel da vontade na extinção da relação jurídico-tributária tem, pois, de resultar de lei que autorize, de forma igualitária e estritamente vinculada, sua forma, expressão e conseqüências.

A lei somente pode autorizar a transação de modo específico, não sendo admissível à autoridade administrativa utilizar critérios gerais para realizar os acordos.

Caso fosse possível a utilização de critérios mais gerais, o interesse público estaria à mercê da discricionariedade dos agentes administrativos. E, como visto, no tratamento dos tributos deve haver plena vinculação ao que determina a lei.

O PL 5.082/09 traz algumas delimitações à discricionariedade da autoridade administrativa responsável pela realização da transação, como a necessidade de motivação de seus atos. Entretanto, ainda não traz em seu escopo as delimitações necessárias à manutenção da prevalência do interesse público.

De acordo com Saraiva Filho<sup>6</sup>, “a demasiada discricionariedade dada à Administração por uma lei geral de transação, para autorizar a solução de litígios, não passa de uma inconstitucional delegação legislativa, com arranhão ao Estado Democrático de Direito”.

A discricionariedade da autoridade administrativa, além de ferir o princípio da plena vinculação à lei, deixa margem ao tratamento desigual dos contribuintes.

E em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, a igualdade de todos, na impossibilidade de ser garantida no sentido material, devido à diversidade natural dos homens, deve ser garantida no seu aspecto formal, ou seja, deve ser garantida na aplicação da legislação pela Administração Pública.

A Constituição da República, assim, determina a vedação a qualquer tratamento discriminatório arbitrário entre os contribuintes<sup>7</sup>, consagrando o princípio da isonomia.

O PL 5.082/09 fere, pois, o Estado Democrático de Direito ao não observar os princípios acima mencionados.

---

<sup>6</sup> SARAIVA FILHO, 2008. , p. 43-88

<sup>7</sup> Conforme o art. 150 da Constituição Federal de 1988

## **Críticas Recepcionadas pelo PL 5.082/09**

O instituto da arbitragem, duramente criticado na Nota Técnica nº 10 foi retirado do corpo do PL 5.082/09. Este instrumento jurídico tomou forma no PLC nº 469/09 de modo a adequar a legislação vigente aos interesses de aprovação do PL nº 5.082/09.

Um avanço obtido em relação ao anteprojeto foi a inclusão do Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil na composição das instâncias responsáveis pela transação.

Na atual versão, o artigo 49 prevê a composição paritária dos órgãos responsáveis pelas transações (CGTC - Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional e CTC - Câmara de Transação e Conciliação) por membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Cabe-lhes disciplinar, analisar e deliberar sobre os pedidos de transação (art. 49); notificar o sujeito passivo; efetuar requisições relativas ao procedimento de transações junto a órgãos e entidades da administração pública, a pessoas físicas; decretar a caducidade do procedimento de transação (art. 48), entre outros atos. Durante o exercício de sua competência gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade (Art. 52).

Esta inclusão é desejável. O Auditor-Fiscal tem competência legal para constituir o crédito tributário, participar e proferir decisões em processos que envolvam consultas, restituições e compensações de tributos<sup>8</sup>. Ele adquire, pelo exercício desta competência, a capacidade técnica para intervir neste processo.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) também foi incluída como ente representante da União para a realização de transação, conforme definido no artigo 1º. No anteprojeto esta representação cabia exclusivamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). No PL 5.082/09, assim como a PGFN, a RFB: recepciona as propostas de adesão à transação (caput, art. 44); dá conhecimento à CGTC de incidentes de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional (Art. 46, inciso IV); institui, em ato conjunto com a PGFN, as CTC (Art. 48, caput).

## **As Principais Alterações Introduzidas pelo PL 5.082/09**

Também tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar que altera o Código Tributário Nacional, - PLC 469/09. Da mesma maneira que em 2008 circulou o anteprojeto de LGT, o Poder Executivo também editou um anteprojeto de Lei Complementar que alterava o CTN.

Neste último havia a previsão de transação tributária sob duas formas: preventiva e terminativa, caracterização oriunda do Direito Civil brasileiro.

A Nota Técnica N°10 criticou esta classificação. Não seria possível transacionar, de forma preventiva, um crédito tributário não constituído. O PLC

---

<sup>8</sup> BRASIL, 2002, Lei 10.593/02, art. 6º

469/09 recepcionou esta crítica, retirando esta possibilidade de seu corpo textual.

O artigo 1º do PLC 469/09<sup>9</sup> também incluiu o instituto da arbitragem, o qual está originalmente previsto no anteprojeto da LGT.

Sobre a arbitragem, Saraiva Filho<sup>10</sup> comenta:

“Em regra, o Estado só poderá utilizar-se da nova lei de arbitragem, quando a controvérsia decorra da atuação dele despida de sua supremacia de Direito Público, ou seja, quando o conflito suceda em face da atuação do Estado como particular...”

Assim, a arbitragem é amplamente utilizada para solucionar questões de natureza contratual relacionadas com atos administrativos de simples gestão entre os particulares e a Administração.

Os créditos tributários são bens indisponíveis pela sua própria natureza posto que os tributos são exigidos e arrecadados com a finalidade de atender as necessidades públicas.

Não há, portanto, que se falar na utilização da arbitragem como forma de solucionar litígios que envolvam os créditos tributários.

O PLC 469/09 trouxe também a possibilidade de a transação ser regulamentada tanto por lei geral quanto por lei específica.

Art. 1º A Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 171. A lei, **geral ou específica**, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário.” (grifo nosso)

Desta forma, estas alterações no corpo do CTN trazem um permissivo de validade para a Lei Geral de Transação Tributária e, portanto, o PL 5.082/09 também pode ser concebido como lei geral.

Como visto, de acordo com o princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, a lei somente poderia autorizar a transação de modo específico, não sendo possível que uma lei geral determine ou até mesmo delimite a atividade administrativa do lançamento tributário.

Mais uma novidade no PL da Transação é o que dispõe seu artigo 54:

*Art. 54. 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, a partir do período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes tiver protocolizado a proposta de transação.*

---

<sup>9</sup> Art. 1º(...) “Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante.”

<sup>10</sup> SARAIVA FILHO, 1997, p. 44-45.

*§ 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.*

Este artigo mostra claramente que o projeto propõe tratamento diferenciado para os contribuintes, reforçando a afronta ao princípio da isonomia. Primeiramente, garante a possibilidade de efetuar a quitação do crédito tributário em prazos e parcelas especiais ante a homologação da transação. Ainda, prevê a suspensão da punibilidade para os contribuintes que praticarem crimes contra a ordem tributária e econômica, além dos crimes tipificados como apropriação indébita e sonegação de contribuição previdenciária.

O Direito Penal, corolário da tutela jurisdicional, originado no pacto social que decorre na constituição do Estado Democrático de Direito, tem como fonte para edição de suas normas os usos e os costumes sociais. Classifica como “crime” aquelas condutas que ferem os bens protegidos pelo Estado em atendimento ao interesse público.

Para caracterização de prática criminal, é necessária a existência dos elementos culpabilidade e punibilidade, além da antijuricidade e da tipicidade.

A tipicidade consiste na necessidade da adequação de determinado fato à norma penal, ou seja, o fato, para ser crime, deve estar previsto em lei como tal.

O elemento antijuridicidade é definido como a necessidade de que o fato ou a conduta praticada afronte a disposição legal, ferindo direito individual ou coletivo e, por consequência, seja considerada como conduta criminosa.

Já a culpabilidade, em linhas gerais, é o elo entre a conduta do agente e a transgressão às normas penais. Ou seja, para caracterização do ilícito penal, é necessário que a conduta praticada seja tipificada como crime e que haja uma ação ou omissão de determinado sujeito.

A punibilidade é a possibilidade de o Estado punir o indivíduo em decorrência de prática infringente ao fato típico e antijurídico e, por consequência, à lei penal, com a devida imposição da pena prevista.

A pena, preceito legal atribuído a toda e qualquer infração às normas penais, é o instrumento pelo qual o Estado exterioriza sua punição para aqueles que desrespeitam os bens tutelados. Ou seja, a imposição da punição é feita em estrita observância à conduta praticada contra determinado bem tutelado, objetivando demonstrar ao agressor que sua atuação feriu os interesses coletivos.

A materialização da punibilidade seria, portanto, a aplicação da pena como reprimenda, em caráter ressocializador, para que o transgressor repare o mal causado à coletividade.

O PL 5.082/09, como já mencionado, prevê a suspensão da pretensão punitiva do Estado, ou seja, permite que o Estado se abstenha de punir o agente transgressor enquanto a transação tributária estiver em andamento. A punibilidade estaria extinta após a confirmação da transação, ou seja, após o término da quitação dos débitos,

Ressalte-se que, em observância à redação do PL 5.082/09, em especial o parágrafo segundo do artigo 54, tais benefícios de natureza penal se aplicam apenas para as pessoas jurídicas, vez que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica da empresa seria afastada, resguardando os sócios de punições por atos decorrentes da má-administração de suas empresas.

Cabe destacar que tal previsão afronta as disposições do artigo 50, do Código Civil, que elenca as hipóteses em que a personalidade jurídica da empresa pode ser desconsiderada para fins de responsabilização de seus gestores:

*Art. 50. Em caso de abuso da 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.*

Então, para que haja a desconsideração da personalidade jurídica, faz-se necessário que a pessoa jurídica seja utilizada por seus sócios para prática de negócios jurídicos que prejudiquem terceiros, incluindo-se o fisco. Ou seja, o instituto em menção opera como espécie de sanção para os abusos cometidos pelos dirigentes, incluindo-se o inadimplemento das obrigações tributárias.

A aplicação de tal instituto ao caso concreto visa garantir o adimplemento de obrigações pecuniárias assumidas pela empresa, vez que será autorizado o alcance do patrimônio pessoal dos sócios para quitação de débitos contraídos de forma abusiva.

Desta forma, afasta-se a utilização da pessoa jurídica para prática de atos não afetos à sua finalidade, elidindo o enriquecimento ilícito dos sócios.

Ressalte-se que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica independe de autorização de lei específica, aplicando-se, portanto, a disposição contida no artigo 50, do Código Civil, onde se prescinde apenas a autorização judicial. Ademais, as leis nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais) e nº. 11.196, de 21 de novembro de 2005, prevêem a aplicação do instituto em comento em âmbito tributário.

O benefício previsto no artigo supramencionado serve de estímulo para que as grandes empresas devedoras do fisco regularizem sua situação. Além do tratamento diferenciado para pagamento, assegura-se a extinção da punibilidade quando houver a quitação do tributo, via transação. Neste momento será definitivamente afastada toda possibilidade de punição na esfera penal.

Diante disto, podemos constatar que, com tal concessão, o Estado está valorizando o recebimento dos tributos em detrimento das punições para os devedores, colocando em segundo plano o combate à sonegação fiscal.

Com tais benefícios, reforça-se a afronta ao princípio da isonomia. Estimula, também, de forma indireta, a idéia de impunidade e desrespeito aos ditames legais, vez que está previsto em lei a obrigação de se efetuar pagamento de obrigações tributárias.

Ao conceder benefícios para quitação de débitos e ainda extinguir a punibilidade de crimes contra a ordem tributária, cria-se uma premiação para o mau pagador, situação que afronta todos os ditames morais e éticos que norteiam o Estado Democrático de Direito.

O mau pagador tem a obrigação de assumir a responsabilidade por seus atos contrários à lei, sendo indispensável a punição, vez que, em observância ao pacto social, o Estado tem a obrigação de punir os transgressores das normas jurídicas, que, ressalte-se, deveriam ser aplicadas de forma isonômica.

Outra novidade trazida no corpo do texto do PL são as modificações efetuadas no instituto da consulta especial.

A consulta é um procedimento que objetiva o esclarecimento de dúvidas provenientes da interpretação da legislação tributária. Não há, pois, litígio.

Há consulta quando houver dúvida em relação à aplicação da norma a um caso concreto ou a situações hipotéticas.

A consulta suspende a exigibilidade do crédito tributário até o posicionamento do fisco, que estipulará, na resposta, o prazo para adimplemento da obrigação. Ela pode ser declarada ineficaz, ou seja, considerada incabível e rejeitada liminarmente. A consulta deve ser postulada antes do vencimento da obrigação tributária, como forma de demonstração de boa-fé.

Conforme ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>11</sup>:

*A resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer a penalidade cabível, ensejando, por isto, a impetração de mandado de segurança contra autoridade ou órgão por ela responsável. Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária.*

O PL5.082/09 altera a redação do inciso I, do parágrafo 1º, do artigo 48, da Lei 4.930/96 que acrescenta competência à unidade central da Secretaria da Receita Federal de solucionar ou declarar ineficiência de consultas postuladas por autarquias federais.

Ainda, o PL 5.082/09 prevê a inclusão do artigo 48-A na lei supramencionada, onde se cria a possibilidade de formulação de consulta especial, por órgãos representativos, quando a dúvida postulada puder ser

---

<sup>11</sup> MACHADO, 2008, p. 452.

considerada como de interesse geral, além de criar a possibilidade de postulação de consulta via internet.

A inovação contida na redação deste artigo possibilitará dirimir dúvidas recorrentes e usuais através de um único procedimento de consulta, garantindo maior celeridade a tal instrumento.

Todavia, apesar da inovação pretendida com a inclusão deste, percebe-se que o seu parágrafo 7º contraria o princípio da razoabilidade, vez que pretende excluir a suspensão de prazo para adimplemento da obrigação tributária relativa à consulta especial.

Tal alteração é completamente descabida, uma vez que a consulta especial visa sanar dúvidas suscitadas pelos contribuintes em relação a diversos aspectos da obrigação tributária, dúvidas estas advindas de interpretações divergentes dadas à legislação tributária.

Ora, se o contribuinte não sabe como pagar ou a quem pagar, ou, ainda, possui outras dúvidas sobre como efetivar a quitação do tributo, ele formula sua consulta ao órgão competente para que este lhe indique o caminho para o correto adimplemento da obrigação. Assim, enquanto a dúvida persistir, o contribuinte não pode sujeitar-se à efetivação de recolhimento de forma equivocada. Por esta razão é que se atribui efeito suspensivo à obrigação tributária: para evitar recolhimentos errados e até mesmo discussões judiciais.

A alteração em voga, portanto, vai de encontro ao princípio da razoabilidade e até mesmo da celeridade, vez que se existem dúvidas, o correto é esclarecê-las para, somente após, efetuar o pagamento do tributo, sob pena de o contribuinte cair no dito popular “quem paga mal, paga duas vezes”. Se o órgão competente indica a forma correta para quitação do débito, evitam-se transtornos posteriores, resguardando a celeridade.

Ainda, destaca-se que como a consulta especial diz respeito a diversos contribuintes, não é pertinente que não haja suspensão da exigibilidade do crédito. Justamente pelo seu caráter geral é que se faz devida a suspensão.

Por isto, entende-se que a referida supressão do efeito suspensivo ao instrumento de consulta não deva ser aprovada, sob pena de caracterização de retrocesso em matéria fiscal.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/09**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Publicado no Diário da Câmara dos Deputados em 25 Abr 2009. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf> Acesso em 30 abr. 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 469/09**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Publicado no Diário da Câmara dos Deputados em 25 abr. 2009. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648724.pdf>. Acesso em 30 Abr 2009.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) Acesso em 17 jul. 2008

BRASIL. Lei nº. 6.830, de 21 de novembro de 2005. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22. nov. 2005. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm) Acesso em 17 abr. 2009

BRASIL. Lei nº. 10.593, de 10 de dezembro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 dez. 2002. Disponível em [www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm) Acesso em 17 abr. 2009

BRASIL. Lei nº. 10. 406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) Acesso em 17 jul. 2008

BRASIL. Lei nº. 11.196, de 10 de agosto de 1980. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24. set. 1980. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm) Acesso em 17 abr. 2009

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos no 78, de 21 de maio de 2008**. Submete, em anexo, o anteprojeto de lei da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República.

BRASIL. Poder Executivo. **Exposição de Motivos Interministerial nº 00204/2008 – MF**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm). Acesso em 30 Abr 2009

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. 29 ed.

MOREIRA NETO, Diogo F. **Mutações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo O. P. A constitucionalidade da nova lei de arbitragem. **RDDT**, São Paulo, n. 17, p. 44-48, fev. 1997.

SARAIVA FILHO, Oswaldo O. P. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In SARAIVA FILHO, Oswaldo O. P.; GUIMARÃES, Vasco B. (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43-88.

UNAFISCO. **Análise do Anteprojeto da Lei Geral de Transação Tributária**. Brasília: Unafisco, 2008, 12 p. Disponível em: [http://www.unafisco.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&id=76:notas-tecnicas&layout=blog&Itemid=172](http://www.unafisco.org.br/index.php?option=com_content&view=category&id=76:notas-tecnicas&layout=blog&Itemid=172) .Acesso em: 30 Abr 2009