



AVM FACULDADE INTEGRADA

PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO TRIBUTÁRIO

WILLIAM ROBERTO CASTILHO RAZERA

**O PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO DO
DÉBITO TRIBUTÁRIO FEDERAL**

Uma análise dos seus efeitos frente ao princípio da razoável
duração do processo judicial

São Paulo
2015

WILLIAM ROBERTO CASTILHO RAZERA

**O PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO DO
DÉBITO TRIBUTÁRIO FEDERAL**

Uma análise dos seus efeitos frente ao princípio da razoável
duração do processo judicial

Monografia apresentada à AVM Faculdade Integrada
como exigência parcial à obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.

Nome da Orientadora: Caroline Fernandes do Vale

São Paulo
2015

Resumo

As atividades do Poder Judiciário, rotineiramente empreendidas no processo criminal que apura o delito contra a ordem tributária, ficam superadas ante o parcelamento desse débito, já que tal parcelamento impõe, por força legal, a suspensão do processo criminal a ele relativo. Essa força de trabalho que ali foi colocada, e se “perdeu”, poderia ter sido empregada em outros processos criminais ou mesmo cíveis que reclamam urgência por parte dos jurisdicionados e da população em geral, como corolário do princípio da celeridade processual (ou da razoável duração do processo judicial).

Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.....	8
2.1. A SOBERANIA ESTATAL E O PODER DE TRIBUTAR.....	8
2.2. TRIBUTO.....	9
2.3. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	10
2.4. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO.....	14
2.5. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRES AS CONTRIBUIÇÕES.....	16
2.6. FATO GERADOR.....	17
2.7. LANÇAMENTO E CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	19
2.8. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO.....	22
2.9. PROCESSO TRIBUTÁRIO.....	23
3. FINALIDADE DO DIREITO PENAL.....	26
4. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	28
5. O PARCELAMENTO DO DÉBITO E A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	31
6. PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO JUDICIAL.....	33
7. ESTRUTURA DA JUSTIÇA FEDERAL.....	34
8. CONCLUSÃO.....	36
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

1. INTRODUÇÃO.

O presente trabalho tem por tema a análise dos efeitos do parcelamento administrativo do débito tributário federal frente ao princípio da razoável duração do processo judicial.

Observe-se que a sonegação fiscal pode originar um processo criminal, onde o contribuinte responde por crime contra a ordem tributária. E, concedido o parcelamento desse débito tributário, levado a efeito na esfera administrativa (perante a Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria da Fazenda Nacional), estará suspensa a pretensão punitiva do Estado (ficam suspensos o processo criminal e o curso do prazo prescricional), cuja extinção está condicionada ao pagamento integral do débito tributário.

Ou seja, mesmo depois de inúmeros atos processuais praticados no feito criminal, envolvendo Juiz, Ministério Público, advogados e serventuários da Justiça, tais como expedições diversas, citações, intimações, defesas escritas, publicações em Diário Oficial, audiências, cartas precatórias, despachos, decisões, sentença, recursos etc., o processo criminal simplesmente fica suspenso caso o contribuinte opte, a qualquer tempo, pelo parcelamento do débito, e se extingue quando esse débito é integralmente satisfeito.

Desse modo, considerando que as atividades do Poder Judiciário, tanto de ordem pessoal quanto material, e, também, no que diz respeito aos atos das partes, rotineiramente empreendidas no processo criminal que apura o delito contra a ordem tributária, ficam superadas ante o parcelamento desse débito, já que tal parcelamento impõe, por força legal, a suspensão do processo criminal a ele relativo, e que a força de trabalho que ali foi colocada, e se “perdeu”, poderia ter sido empregada em outros processos criminais ou mesmo cíveis que reclamam urgência por parte dos jurisdicionados e da população em geral, formula-se a seguinte questão: o parcelamento do débito tributário federal, como forma de suspensão do processo criminal, implica em morosidade de tramitação dos processos, em geral, no âmbito da Justiça Federal?

O tema em análise foi escolhido levando em conta vários anos de observação em virtude da nossa atividade profissional, como servidor efetivo da Justiça Federal de

Primeira Instância, e a percepção de possíveis prejuízos para o desenvolvimento regular dos processos judiciais em geral, no que respeita ao tempo de tramitação, que podem advir da suspensão do curso do processo criminal, em qualquer fase procedimental, decorrentes do parcelamento do débito tributário federal.

A relevância do assunto abordado assenta-se na necessidade de aprofundar a discussão acerca da finalidade da atividade judicial, tanto na área cível como na criminal, em busca de parâmetros para a razoável duração do processo frente à efetividade e à celeridade da tutela jurisdicional, buscando alternativas para a economia de tempo, de material e de pessoal com o incentivo à composição extrajudicial dos litígios de ordem penal-tributário.

O que se espera obter com este estudo é analisar se o parcelamento administrativo do débito tributário federal traz consequências que prejudicam a celeridade dos processos judiciais, os quais tramitam, a olhos vistos, de forma vagarosa, justamente em razão da deficiência crônica da máquina judiciária no que diz respeito à relação entre o número exíguo de servidores e de juízes e a quantidade absurda de processos ajuizados.

O objetivo geral que direcionou este trabalho consiste em verificar os prejuízos, em termos de tempo de tramitação, dos processos judiciais, advindos do parcelamento administrativo do débito tributário federal devidamente ajuizado e que deu ensejo à apuração de delito contra a ordem tributária.

Os objetivos específicos foram: (i) traçar um resumo dos aspectos tributários, até a constituição do crédito tributário, que dá ensejo à cobrança em processo de execução fiscal e responsabilização criminal pela prática de delito contra a ordem tributária; (ii) identificar os delitos contra a ordem tributária e abordar os efeitos do parcelamento do débito tributário federal nesses tipos de processos penais e nos processos judiciais em geral; (iii) discutir as finalidades da ação de execução fiscal e do processo criminal; (iv) analisar se o Poder Judiciário Federal, no âmbito do Direito Penal, serve ao propósito de arrecadação de tributos; (v) avaliar se a utilização da máquina judiciária, para o fim de arrecadação tributária, pode comprometer a celeridade na entrega da prestação da tutela jurisdicional.

A Metodologia de pesquisa utilizada foi descritiva, tomando-se por base as relações entre a instituição da Justiça Federal de 1º grau no Estado de São Paulo e o jurisdicionado.

Buscou-se descrever, dentro dessa relação: (i) como estão constituídas as varas federais criminais (especializadas) ou mistas (onde tramitam tanto os feitos criminais quanto os cíveis), no que diz respeito ao arcabouço material e de pessoal; (ii) se há relação entre a estrutura material e de pessoal, colocada à disposição dessas varas, e a demora nos julgamentos dos processos judiciais em geral; (iii) de que forma os efeitos do parcelamento do débito tributário federal, no âmbito administrativo (conforme procedimentos realizados na Delegacia da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria da Fazenda Nacional), podem comprometer, ainda mais, no geral, a celeridade na entrega da prestação jurisdicional na Justiça Federal de 1º grau.

Os tipos de pesquisas utilizados foram: a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e o levantamento de dados.

A pesquisa bibliográfica abrangeu estudos da doutrina, da jurisprudência, da legislação federal e de artigos e textos jurídicos publicados na *internet*, relacionados aos aspectos tributários e penais envolvidos com o parcelamento do débito tributário. A pesquisa documental e o levantamento de dados foram realizados nos relatórios estatísticos disponibilizados nos *sites* do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, do Conselho da Justiça Federal-CJF, e do Conselho Nacional de Justiça-CNJ.

Uma última observação se faz necessária: a abrangência da questão posta em análise neste trabalho ficou restrita ao âmbito da Justiça Federal, quanto aos tributos de competência da União, tendo em vista a existência de legislação que impõe a suspensão da pretensão punitiva estatal enquanto o débito tributário federal estiver incluído em regime de parcelamento. Quanto aos processos criminais de competência da Justiça Estadual, que também apuram os crimes contra a ordem tributária (relacionados, portanto, a tributos das esferas Estadual e Municipal), a suspensão da pretensão punitiva decorrente do parcelamento do débito fica dependendo de legislação específica de cada Estado da Federação, de acordo com os seus interesses políticos.

2. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.

2.1. A SOBERANIA ESTATAL E O PODER DE TRIBUTAR.

Conforme conceito de Queiroz Lima¹, “Estado é uma nação politicamente organizada”, que tem como elementos constitutivos o povo, o território e o governo.

Ainda nessa linha, SILVA JUNIOR² explicita que a criação do Estado visa a realização do bem público e por isso detém autoridade (direito de mandar) e poder (força para obrigar).

Nesse passo, como o Estado é custeado pelo seu próprio povo, mediante o pagamento de tributos, pode-se afirmar que poder de tributar é o poder do Estado, no exercício da sua soberania interna, emanado da Constituição, de exigir da população que habita o seu território, por meio de tributos, recursos necessários para custeio dos serviços públicos, em prol de valores ou objetivos fundamentais que a própria sociedade reclama sejam implementados.

Este conceito é extraído do estudo de Marotti Toselli³, segundo o qual o Estado seria um objeto cultural, construído pelo próprio ser humano para a satisfação da finalidade específica de regular condutas de ordem intersubjetiva, em prol de valores que a sociedade busca realizar. E, prosseguindo, diz o referido autor que para que o Estado atinja o fim para o qual foi estruturado, necessita de recursos que devem ser transferidos pelos cidadãos, o que ocorre por meio do tributo.

Nesse mesmo sentido, ensina Brito Machado⁴ que no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Para isso, institui o tributo. O poder de tributar nada mais é, portanto, que um aspecto ou uma parcela da soberania estatal.

¹ QUEIROZ LIMA, Euzébio de. Teoria do Estado, Rio de Janeiro: A Casa do Livro, 1951. *Apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva – IDP, 2010, p. 195

² SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. **O Conceito de Estado**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6742&revista_caderno=9>. Acesso em 04 ago. 2015

³ MAROTTI TOSELLI, Luis Henrique. **Tributação e cidadania**. Jus Navegandi, Teresina, ano 19, n. 4073, 26 ago. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/29343>. Acesso em 31 dez. 2014

⁴ BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 32-33

Segundo ainda Marotti Toselli⁵, o poder de tributar é inerente ao poder de governar. No exercício de sua soberania, o Governo exige que os indivíduos forneçam os recursos necessários ao custeio dos gastos públicos, recursos estes provenientes, principalmente, da arrecadação de tributos.

Vê-se, portanto, que o poder de tributar é consequência da soberania do Estado. É uma parcela do Poder do Estado. Decorre da Constituição⁶, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional (Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal), como poder conferido aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de instituir tributos.

A soberania, destarte, precede o poder de tributar do Estado, já que é, no conceito de Moraes⁷, “a capacidade (do Estado) de editar suas próprias normas, sua própria ordem jurídica (a começar pela Lei Magna), de tal modo que qualquer regra heterônoma só possa valer nos casos e nos termos admitidos pela própria Constituição”.

Dos conceitos expostos acima, conclui-se que o poder de tributar tem origem na Constituição, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, e conferindo aos entes federados aptidão para instituir tributos e exigir dos seus cidadãos os respectivos recolhimentos, como forma de munir o Estado dos recursos financeiros necessários à realização dos serviços de interesse público. É, pois, a soberania, no plano interno, como princípio consagrado na Constituição, que fundamenta o poder de tributar (que é uma parcela do poder do Estado, exercido pelo povo, de forma indireta, por meio de representantes eleitos).

2.2. TRIBUTO.

Em nosso ordenamento jurídico o conceito de tributo é definido, implicitamente, na Constituição. Isso porque nela está previsto, nos artigos 145 a 162, um Sistema Tributário Nacional, com princípios e regras próprios que permitem conhecer a

⁵ MAROTTI TOSELLI, Luis Henrique. **Tributação e cidadania**. Jus Navegandi, Teresina, ano 19, n. 4073, 26 ago. 2014. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/29343>. Acesso em 31 dez. 2014

⁶ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Supervisão editorial: Jair Lot Vieira. 20. ed. São Paulo: Edipro, 2011

⁷ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 8. ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 48

entidade tributária e distingui-la das demais obrigações, assim como, também, as características de cada espécie de tributo.

De outra parte, a própria Constituição confere à lei complementar o papel de definir tributo, e essa definição legal está expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁸ – recepcionado pela Constituição de 67 (Emenda Constitucional - EC 01/69) e pela Constituição de 88 com *status* de lei complementar –, legitimada, como tal, porquanto reveladora do real conteúdo exigido constitucionalmente. Ou seja, essa definição legal coincide com a definição implícita na Constituição, a qual pode ser extraída do conjunto de todas as espécies tributárias nela discriminadas.

E, assim, expressa o Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, o conceito de tributo, *verbis*:

“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

2.3. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

No Brasil, ocorre a repartição de competências tributárias, decorrente da forma de Estado adotado por nossa Constituição (federativa). É a forma federativa de Estado, pois, que proporciona a divisão do poder de tributar, atribuindo competências tributárias específicas aos diversos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Daí a importância de classificar as diversas espécies de tributos tendo em vista as peculiaridades de nossa federação. Afinal, os entes da federação, em razão do atributo da autonomia, deverão estar munidos de recursos financeiros, e nisso reside a importância da exata classificação das espécies tributárias, já que reflete diretamente na repartição de competências. Além disso, existe ainda a necessidade de se averiguar a que pessoa pertence determinado tributo, bem como

⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU de 27.10.1966, retificado em 31.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

saber se determinado tributo foi validamente instituído, seguindo as diretrizes da Constituição.

Como é a Constituição que define quais são as espécies tributárias, é a partir de seu texto, portanto, que se deve extrair uma classificação. E são três as correntes doutrinárias que procuram classificar as espécies tributárias.

A primeira é a corrente *bipartida*, que classifica os tributos em vinculados e não vinculados, conforme sejam ou não vinculados à descrição de uma atuação estatal. O que merece análise é o aspecto material da hipótese de incidência da regra matriz. Nesse passo, são tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência descreve uma atuação estatal, que dependem para sua instituição de uma atividade estatal (que seriam as *taxas* e as *contribuições de melhoria*); e não vinculados aqueles cuja hipótese de incidência descreve um fato qualquer, que se relaciona ao contribuinte independentemente de uma atividade estatal (que seriam os *impostos*).

A segunda corrente é a *tripartida*. Ela não diverge da corrente bipartida quanto à existência de tributos vinculados e não vinculados, mas classifica os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, com base na descrição feita expressamente no artigo 145 da Constituição. Para essa classificação, os empréstimos compulsórios e as diversas modalidades de contribuições (artigos 148 e 149 da CF) podem ser enquadradas numa daquelas três espécies (*impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*), bastando a análise das respectivas hipóteses de incidência e bases de cálculos.

A terceira corrente doutrinária que busca classificar as espécies tributárias é a *quinquipartida*. Para essa corrente, o *empréstimo compulsório* e as *contribuições*, ao lado dos *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*, são também espécies autônomas de tributos e, como tais, sujeitam-se a específicos e distintos regimes jurídicos. Leva-se em conta, aqui, além dos critérios utilizados pelas outras correntes, o destino da arrecadação dos tributos e a previsão de restituição do montante arrecadado ao contribuinte. Esta corrente não se fixa unicamente na descrição do artigo 145 da Constituição, mas também em outros dispositivos constitucionais (entre eles, os artigos 148 e 149 da CF). A classificação

quinqüipartida das espécies tributárias é a mais aceita pela jurisprudência pátria, inclusive do Supremo Tribunal Federal⁹.

São, pois, espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

O Imposto consiste em tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte ou por ele provocada, conforme o disposto no artigo 16 do CTN. A prestação patrimonial do contribuinte do imposto não implica para a entidade tributante qualquer dever específico em relação a ele.

Tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para instituir impostos, e a partilha das competências, entre esses entes políticos, leva em conta, primeiro, um critério material. Segundo Carraza¹⁰, a Constituição descreve objetivamente fatos que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos e de suas pessoas políticas, evitando-se, desse modo, as invasões de competência impositiva entre as pessoas políticas.

Assim, os Estados são competentes para instituir os impostos referidos no artigo 155, incisos I a III da Constituição (sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e, sobre a propriedade de veículos automotores); aos Municípios, cabe a competência para instituir os impostos mencionados no artigo 156, incisos I a III da Constituição (sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição; e, sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar); o Distrito Federal pode, dentro de seu território, criar os impostos estaduais (CF, artigo

⁹ RE 556.664 e RE 559.882, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, STF. Plenário, DJE de 14-11-2008, com repercussão geral

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 328

155) e também os municipais (CF, artigo 147); e, por fim, cabe à União instituir os impostos enumerados no artigo 153, incisos I a VII da Constituição (sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; sobre a propriedade territorial rural; sobre grandes fortunas, nos termos da lei complementar) e quaisquer outros impostos (desde que o faça por meio de lei complementar e não invada os campos impositivos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), conforme permissivo contido no artigo 154, inciso I, da Constituição (a denominada “competência residual”).

Cumpra observar que a Constituição permite à União invadir a competência tributária das demais pessoas políticas e criar impostos sobre as materialidades a elas efeta no caso de guerra externa ou sua iminência (CF, artigo 154, inciso II). Trata-se de exceção ao caráter privativo da competência tributária.

Com vimos, pelo critério material a Constituição Federal descreve os fatos que podem ser tributados por cada uma das pessoas políticas. Mas esse critério material não é capaz, isoladamente, de evitar conflitos de competência impositiva entre os entes políticos. Desse modo, ao lado do critério material, a Constituição Federal adota também, quanto aos impostos, o critério territorial de partilha das competências tributárias. “Este critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu”¹¹, ou seja, no território de cada pessoa política somente é possível a incidência de sua própria lei tributária, respeitando-se, assim, o princípio federativo (que garante a autonomia das pessoas políticas que compõem o Estado Federal).

Quanto aos empréstimos compulsórios, a Constituição dispõe que eles são da competência apenas da União, podendo ser instituídos em determinadas situações (guerra, calamidade ou investimento público relevante e urgente – CF, artigo 148). Portanto, quanto a esta espécie tributária, não se aplicam os critérios material e territorial de partilha da competência tributária utilizados para os impostos.

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 331

No que respeita às contribuições (CF, artigos. 149, *caput*, e 195), a Constituição também adotou o critério de fixar a competência da União para instituí-las, com duas exceções apenas: (a) permite a instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40 da Constituição (CF, artigo 149, § 1º); (b) permite aos Municípios e ao Distrito Federal instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (CF, artigo 149-A).

Por fim, quanto aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), a competência para instituí-los será da pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que praticar a atividade referente ao contribuinte (exercer o poder de polícia ou prestar o serviço público específico e divisível, ou colocá-lo a sua disposição, no que se refere às taxas - CF, artigo 145, inciso II; executar a obra pública que der causa à valorização imobiliária, no que diz respeito às contribuições de melhoria – CF, artigo 145, inciso III), dentro da sua competência administrativa.

2.4. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO.

Conforme já mencionado, têm competência para instituir impostos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mediante lei ordinária, em relação àqueles expressamente previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição.

Note-se que o imposto é um tributo que tem por hipótese de incidência ou *um comportamento do contribuinte* (p. ex., auferir renda, vender mercadoria, importar produto, exportar produto, praticar operação de crédito etc.) ou *uma situação jurídica na qual ele se encontra* (p. ex., ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano, ser proprietário de imóvel rural, ser herdeiro etc.), não consistente numa atuação estatal (nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, “*imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*”), e é a Constituição que autoriza a tributação sobre esses fatos e distribui entre os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o poder de instituir, *mediante lei ordinária*, aqueles impostos expressamente previstos nos seus artigos 153, 155 e 156. Cabe à lei complementar, entretanto, a definição dos fatos geradores dos impostos (CF,

artigo 146, inciso III, alínea “a”), respeitada a capacidade econômica das pessoas (capacidade contributiva).

Quanto à limitação na escolha do fato gerador dos impostos, assevera Carrazza¹²:

[...] a Constituição implicitamente determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos *atos regidos pelo Direito Privado*, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta, sim, regida pelo Direito Público). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como *hipótese de incidência de impostos*, o fato de alguém: a) importar produtos; b) exportar produtos; c) auferir rendimentos; d) praticar operação de crédito; [...]. Todos estes fatos, como facilmente podemos perceber, têm a propriedade de, em si mesmo, revelar ou, pelo menos, fazer presumir, a capacidade econômica das pessoas que os realizam (capacidade contributiva). Melhor dizendo, são *atos presuntivos de riqueza* (Becker), [...]. Aliás, mesmo a União, ao criar os chamados *impostos residuais* (art. 154, I, da CF) não pode se desgarrar desta diretriz constitucional. Também as hipóteses de incidência dos impostos que o legislador complementar vier a criar *in abstracto*, com respaldo no art. 154, I, do Texto Magno, deverão, sob pena de inconstitucionalidade, necessariamente descrever *atos-signos presuntivos de riqueza* (v.g. alguém realizar cessão de direitos, alguém arrematar bem em leilão etc.).

Fora aqueles expressamente previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição, a União (somente ela) poderá instituir, *mediante lei complementar*, outros impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já expressamente discriminados na Constituição (é a chamada competência residual, prevista no inciso I do art. 154 da CF).

A instituição de novo imposto encontra limitação, também, no artigo 150, inciso VI, da Constituição, no que diz respeito às imunidades tributárias, que veda a instituição de impostos: sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos; sobre templos de qualquer culto; sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos,

¹² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 288

inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e, sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Observe-se, por fim, que o artigo 154, inciso II, da Constituição prevê a criação de impostos em situações extraordinárias (guerra externa ou sua iminência). E estes impostos extraordinários podem ter como hipótese de incidência uma situação que já seja fato gerador de qualquer imposto federal, estadual ou municipal. Nesse caso, o contribuinte pode ser compelido a pagar, pela ocorrência de um único fato, o mesmo imposto (uma vez para a União, que criou o imposto extraordinário e, outra, para a pessoa política que, de ordinário, tem competência para instituir tributo sobre aquele mesmo fato gerador).

2.5. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES.

Quanto às contribuições (que constituem espécies tributárias autônomas, com regime jurídico especial e distinto das demais espécies tributárias), têm elas fundamento no artigo 149 da Constituição, que as divide em três subespécies: (a) *contribuições de intervenção no domínio econômico*: instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (p. ex., a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás); (b) *contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas*: destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, SESI, SENAI, SENAC etc.); e (c) *contribuições sociais em sentido estrito*: destinadas ao custeio da seguridade social. Estas, por sua vez, compreendem: (c.1) as *contribuições sociais gerais*, que se destinam ao financiamento da atuação do Estado nas áreas de cunho social (CF, artigo 149, *caput*); e (c.2) as *contribuições para a seguridade social*, que têm por finalidade o financiamento da seguridade social (CF, artigos 149, § 1º, e 195). As contribuições para a seguridade social são subdivididas em: (c.2.1) *previdenciárias*: destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, são formadas pelas contribuições dos segurados e das empresas; e (c.2.2) *não previdenciárias*: voltadas para o custeio da assistência social e da saúde pública (p. ex., o PIS, a COFINS e a CSLL).

O custeio da Previdência Social se dá por meio do recolhimento de tributos, e as contribuições para a seguridade social constituem espécies do gênero contribuições sociais. Portanto, as contribuições sociais constituem espécies tributárias autônomas, que não se confundem com imposto, taxa, contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório.

Embora parte da doutrina, considere as contribuições para a seguridade social como contribuições para-fiscais, conforme ponderado por Fonseca¹³ as políticas públicas de Seguridade Social são desempenhadas não só pelo INSS, mas também pela União (Assistência Social e Saúde) e outras entidades ou serviços sociais autônomos, sendo que esse fato não determina a mudança da natureza dos tributos. Por isso, as contribuições previdenciárias são tributos com finalidade vinculada e, portanto, têm natureza de contribuições sociais.

2.6. FATO GERADOR.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional dispõe que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Alerta Barros Carvalho¹⁴ que no direito positivo brasileiro vemos reiteradamente empregado *fato gerador*, quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, quer para se referir ao universo dos acontecimentos físicos, concretos, tangíveis. E, segundo o renomado professor, manifestações de crítica a esse esquema terminológico foram deduzidas no seio da nossa melhor doutrina.

Assim, Ataliba¹⁵ adotou a expressão *hipótese de incidência* para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e *fato impositivo* quando houver concreta e efetiva verificação destes fatos.

¹³ FONSECA, Gabriela Koetz da. **Natureza Tributária das Contribuições à Seguridade Social**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.45975&seo=1>>. Acesso em: 27 jan. 2015

¹⁴ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 171

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 51

Já Barros Carvalho¹⁶ prefere a expressão *hipótese tributária* ao se referir à descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. E, a “respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente”, prefere denominar *fato jurídico tributário*. Fato jurídico, segundo o referido doutrinador, porque tem o condão de irradiar efeitos de direito; e tributário, pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

Não obstante as divergências terminológicas apontadas, dentre outras existentes, a doutrina é uníssona no sentido de que, tratando-se de situações distintas, não se pode usar a expressão *fato gerador* para descrever tanto uma situação abstrata, que apenas está definida em lei (conforme equivocadamente empregada no Código Tributário Nacional), quanto a situação concreta verificada no mundo. Realmente, se está definida apenas em lei, a situação não poderia ser denominada de “fato”. Por isso a afirmação da doutrina de que a previsão legal abstrata deve ser denominada “hipótese”, já que se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária, lembrando que, para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (*hipótese de incidência*), que, uma vez verificada no mundo concreto (*fato gerador ou fato impositivo*), dará origem à obrigação tributária.

O artigo 118 do Código Tributário Nacional, por sua vez, prevê:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹⁶ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 172-173

Deveras, para efeitos tributários não importa a validade ou a invalidade jurídica do ato ou negócio praticado; desde que ocorrido o fato gerador, tal qual descrito na lei, nasce a obrigação tributária, que subsiste independentemente de fatores dessa natureza. Caso duas pessoas, por exemplo, venham a formalizar contrato de venda e compra de imóvel e, posteriormente, se descubra que um dos contratantes, o vendedor, era na ocasião absolutamente incapaz, essa circunstância macula o ato de maneira irremediável. Todavia, uma vez desfeita a avença, não tem o adquirente do imóvel, em face da invalidade do ato, direito à restituição do valor pago a título de imposto sobre transmissão.

Do mesmo modo, também é devido tributo na hipótese de o fato gerador haver nascido da exploração de atividade ilícita, cuja prática constitua crime ou contravenção.

É evidente que seria injusto deixar de exigir o tributo daquele que praticou ato ilícito ou imoral, e, contraditoriamente, cobrar prestação tributária de quem agiu lícita e moralmente. Para o Direito Tributário, será absolutamente irrelevante a circunstância de a exteriorização do fato gerador ter provindo de prática ilegal, imoral ou contrária aos bons costumes. Desde que haja manifestação da capacidade contributiva, o tributo será exigível.

Tampouco importa que o ato que deu origem ao fato gerador do tributo seja realizado por pessoa relativa ou absolutamente incapaz, já que, nos termos do artigo 126 do Código Tributário Nacional, a capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

2.7. LANÇAMENTO E CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Acerca do lançamento, dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento, destarte, em linhas gerais, é a atividade privativa da autoridade administrativa, a quem a lei atribui competência para realizá-lo, que tem por finalidade “apurar os valores, quer qualitativamente (tipo de pressuposto, qual a matéria tributável, identificar o sujeito ativo e passivo), ou quantitativamente (determinar a base de cálculo, a alíquota, o montante do tributo devido e a penalidade pecuniária), verificados com a ocorrência dos fatos descritos na lei como passíveis de proporcionarem a incidência de um gravame tributário”¹⁷.

Contudo, a lei também autoriza a participação do sujeito passivo nessa atividade do lançamento. E é nessa intensidade de participação do sujeito ativo no lançamento que reside a diferença entre as espécies de lançamento: no *lançamento de ofício* (ou direto), a participação do sujeito passivo é praticamente inexistente, já que todas as providências preparatórias são feitas pela Administração; no *lançamento por declaração* (ou misto), há um equilíbrio entre a participação do sujeito passivo e a atividade do sujeito ativo, ambos colaborando visando aos resultados finais do lançamento; e, no *lançamento por homologação*, o sujeito passivo é responsável por quase todas as atividades que compõem o procedimento, limitando-se a Administração a homologar os atos por ele praticados.

A doutrina diverge quanto à natureza jurídica do lançamento. Afirmam alguns que o surgimento do crédito tributário ocorre concomitantemente à ocorrência do fato gerador, e, assim, o lançamento apenas tornaria líquido e certo um crédito já existente, declarando-o (natureza declaratória). De outra parte, entendem outros que é necessário o lançamento para a configuração do crédito tributário. Daí, segundo essa corrente, a sua natureza constitutiva. Uma outra corrente doutrinária entende que o lançamento tem natureza jurídica mista. Ou seja, a par da eficácia declaratória da obrigação tributária, o lançamento apresenta também eficácia constitutiva em relação ao crédito tributário (já que o artigo 142 do Código Tributário

¹⁷ BARROS, Luiz Celso de. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Jalovi, 1981, p. 210

Nacional prescreve competir à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento). Parte da doutrina critica essa teoria da eficácia mista do lançamento, entendendo que, possuindo a obrigação principal conteúdo patrimonial, não poderia estar dissociada no tempo do correspondente crédito. Daí o fato gerador daria nascimento não apenas à obrigação, mas também ao crédito, que se tornaria exigível a partir do lançamento. Contudo, a derrubar esses argumentos, reflete Rocha Lopes¹⁸:

[...] adoção dessa orientação crítica no estudo do Direito Tributário brasileiro apresenta graves inconvenientes à didática, por ensejar a necessidade de adaptação de diversos institutos erigidos no Código Tributário Nacional. A decadência tributária, por exemplo, que, à luz da disposição do art. 173 do CTN, consiste na perda do direito de constituir o crédito, teria de ser reconceituada como 'perda do direito de tornar exigível o crédito, simplesmente constituído quando da ocorrência do fato gerador'. No mesmo giro, as causas de exclusão do crédito, contidas no art. 175 – isenção e anistia –, não mais poderiam ser identificadas como empecilhos à constituição do crédito e acabariam assimiladas às causas de extinção do crédito (art. 156). Anistia e remissão de multa não mais seriam distinguíveis, em tese. E daí por diante.

Portanto, considerando tais argumentos, parece que a posição mais adequada é a que entende que o lançamento possui natureza jurídica mista: é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária.

Quanto ao crédito tributário, na conceituação de Rocha Lopes¹⁹, entende-se o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. E prossegue o citado jurista:

[...] a relação tributária se desdobra em fases, sendo a primeira, denominada *obrigação tributária*, que surge pela ocorrência do fato gerador, e, a segunda, *crédito tributário*, que se constitui a partir da realização da atividade conhecida como *lançamento* [...]. Resumidamente, o fato gerador dá nascimento à obrigação

¹⁸ ROCHA LOPES, Mauro Luís. **Direito Tributário**, 3. ed. Niterói: Impetus Editora, 2012, p. 218

¹⁹ ROCHA LOPES, Mauro Luís. Ob. cit., p. 215

tributária, o lançamento constitui o crédito tributário e a inscrição em dívida ativa torna este exequível.²⁰

Quanto ao momento em que se constitui o crédito tributário, existem três correntes doutrinárias que tratam do assunto. Conforme estudado por Viégas Dantas²¹, uma primeira corrente entende que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre *com a notificação válida do lançamento*, pois é neste momento que se constata a publicidade do ato administrativo. A segunda corrente, entende que o crédito tributário encontra-se definitivamente constituído *quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa*. E, a terceira corrente entende que a constituição definitiva do crédito tributário se dá *com a inscrição do débito na dívida ativa*.

A posição doutrinária que defende que a constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa parece ser a mais acertada, eis que confere maior respeito ao princípio da segurança jurídica. Esse, aliás, é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quanto ao momento em que se considera ocorrido o delito de sonegação tributária, expresso na Súmula Vinculante n. 24, assim redigida: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Ou seja, enquanto cabe discussão, no âmbito administrativo, do *an debeatur* e/ou do *quantum debeatur* do tributo, não há que se falar em lançamento definitivo e, conseqüentemente, em prática de delito contra a ordem tributária.

2.8. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO.

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. São elas: a moratória; o depósito de seu

²⁰ ROCHA LOPES, Mauro Luís. **Direito Tributário**, 3. ed. Niterói: Impetus Editora, 2012., pp. 215-216

²¹ VIÉGAS DANTAS, Dandara. **Lançamento Tributário. Dissensos doutrinários acerca do momento em que se reputa definitivamente constituído o crédito tributário e o princípio da segurança jurídica**. In *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10445&revista_caderno=26>. Acesso em 25 abr. 2015

montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e, o parcelamento.

O que nos interessa aqui é o parcelamento, que consiste em medida de política fiscal, implementada por lei, com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições para que os contribuintes inadimplentes tenham possibilidade de pagar o tributo de forma facilitada (parcelada) e voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí decorrentes. Cada pessoa política possui autonomia para editar suas leis de parcelamento de crédito tributário, respeitando-se as normas gerais constantes do CTN. Deferido administrativamente o parcelamento, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário.

Uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Administração fica impedida de propor ação de execução fiscal para cobrá-lo. Isso não impede a Administração, contudo, segundo Rocha Lopes²², de inscrever o crédito tributário em dívida ativa, já que inscrever o crédito em dívida ativa não equivale a exigir o crédito.

Algumas causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário podem ocorrer prévia ou posteriormente ao procedimento do lançamento, mas em ambos os casos o efeito é comum: a Administração fica impedida de ajuizar execução fiscal para recebimento do crédito. Ressalte-se, contudo, que ocorrendo causa suspensiva *antes* da constituição do crédito, há *impedimento da exigibilidade*; já na hipótese da ocorrência *posterior* ao lançamento de tais causas suspensivas, ocorre a *suspensão efetiva da exigibilidade* do crédito tributário. Essa distinção justifica-se na medida em que somente se pode falar em suspender o que já estava em andamento. Logo, em se tratando de exigibilidade de crédito tributário, somente se verifica a suspensão nos casos em que já havia lançamento definitivo.

2.9. PROCESSO TRIBUTÁRIO.

²² ROCHA LOPES, Mauro Luís. **Direito Tributário**, 3. ed. Niterói: Impetus Editora, 2012, p. 231

O processo tributário na esfera administrativa, em sentido amplo, engloba duas fases: a de mero procedimento (ou *procedimento administrativo fiscal*) e a processual propriamente dita (ou *processo administrativo tributário*).

Entende-se por procedimento administrativo fiscal a fase do processo tributário (em sentido amplo) não litigiosa, ou seja, onde ainda não há conflito de interesses formalizado na esfera administrativa, devendo ser observados os princípios gerais da administração pública, previstos no artigo 37, *caput*, da Constituição, quais sejam: da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A sua finalidade é a de viabilizar mais controle e organização da atividade administrativa. De acordo com o artigo 7º do Decreto 70.235/72²³, que regulamenta a Lei nº 9.784/99²⁴, o procedimento fiscal tem início com: I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Já o processo administrativo tributário tem início com a formalização da lide fiscal, e é a presença dessa lide fiscal que caracteriza a fase contenciosa do caminho percorrido até a formação de um título que corresponda à pretensão tributária do Estado. É a impugnação apresentada tempestivamente (dentro dos 30 dias contados da notificação) que inicia a fase processual na esfera administrativa, sobre a qual se aplicam os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da ampla competência decisória, da ampla instrução probatória, do duplo grau de cognição e do julgador competente.

O procedimento administrativo fiscal e o processo administrativo tributário, portanto, se complementam na perseguição do tributo, tendo em vista que, com o primeiro, ocorre a formalização do crédito tributário (com o lançamento) e a tentativa amigável do Fisco de receber o valor apurado, sendo que, havendo resistência do contribuinte ao pagamento do tributo, isso ensejará a instauração do processo administrativo

²³ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. DOU de 7.3.1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em ago. 2015

²⁴ BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. DOU de 1.2.1999 e retificado em 11.3.1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm>. Acesso em ago. 2015

tributário, sujeito ao contraditório e à ampla defesa, até a formação de um título que corresponda à pretensão tributária do Estado.

A lide fiscal é a fase litigiosa do processo administrativo tributário. Formalizada a pretensão tributária, por meio do lançamento, e notificado o contribuinte, abre-se o prazo de 30 dias para impugnação ou para o pagamento. Com a impugnação da exigência, instaura-se a lide fiscal, ou a fase litigiosa do procedimento, nos termos do artigo 14 do Decreto 70.235/1972, e o seu principal efeito é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sem impugnação, encerra-se o procedimento (não há fase litigiosa), e a administração tributária deverá tentar receber seu crédito amigavelmente ou se utilizar da execução fiscal.

A execução fiscal é regida pela Lei 6.830/80²⁵ (Lei de Execuções Fiscais - LEF), e consiste no processo pelo qual a União, os Estados e os Municípios (também as autarquias e fundações públicas, que detenham natureza de direito público, além dos Conselhos Regionais de Profissão) buscam a satisfação do seu crédito. Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública será considerada dívida ativa, nos termos do artigo 2º, § 1º, da LEF.

Dívida ativa é aquela “regularmente constituída e inscrita em registro administrativo próprio, após o encerramento do procedimento administrativo em que se tenha assegurado defesa ao interessado e a fluência, *in albis*, do prazo para o respectivo recolhimento”²⁶. A inscrição em dívida ativa traduz ato administrativo de controle da legalidade do procedimento administrativo fiscal, que cria o título hábil a lastrear a execução fiscal. A inscrição do crédito tributário em dívida ativa tem como efeitos imediatos torná-lo exequível, presumidamente líquido e certo, além de estabelecer o marco a partir do qual a alienação de bens que torne insolvente o devedor caracteriza fraude à execução fiscal (CTN, artigo 185).

A dívida ativa da União é apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. A inscrição do crédito tributário no registro da Dívida Ativa cria o título executivo

²⁵ BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980** (Lei de Execução Fiscal - LEF). Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. D.O.U de 24.9.1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em ago. 2015

²⁶ ROCHA LOPES, Mauro Luís, **Direito Tributário**, 3. ed. Niterói: Impetus Editora, 2012, p. 352

extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa – CDA), com que se apresentará a Fazenda Pública em juízo para a cobrança do débito fiscal, consistindo a CDA em parte integrante da petição inicial da execução fiscal, nos termos do artigo 6º, § 1º, da LEF.

3. FINALIDADE DO DIREITO PENAL

O Direito Penal tem como uma de suas funções primordiais a proteção dos bens jurídicos fundamentais do indivíduo e da sociedade. E dentre o imenso número de bens existentes, aqueles mais essenciais devem receber proteção do Direito Penal, pois se apresentam como bens jurídico-penais essenciais, ou seja, “o direito penal só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens (*princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos*)”²⁷.

Portanto, o Estado só deve fazer incidir a sanção penal quando verificar a indispensabilidade da proteção a ser dada ao bem jurídico essencial, ou seja, a necessidade concreta de proteção pela via sancionatória penal. Nesses termos, conforme afirmado por Vieira²⁸, a função de indispensável proteção de bens jurídicos essenciais reforça o princípio da intervenção mínima que informa o Direito Penal, cuja atuação deve ser reservada para os casos indispensáveis, onde realmente se revelam insuficientes as tutelas extrapenais.

Uma outra função do Direito Penal é de garantia da dignidade do indivíduo supostamente autor de um delito frente ao Estado, o qual deve atuar de acordo com a legalidade e em cumprimento aos princípios garantidores do Direito Penal expressos na Constituição.

Ainda segundo Vieira²⁹, a proteção fornecida pelo Direito Penal, por meio da sanção, mantendo a viabilidade da vida em sociedade, deve ter exclusivamente finalidades

²⁷ BIANCHINI, Alice. Pressupostos materiais mínimos da tutela penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 28-29. *Apud* VIEIRA, Vanderson Roberto. **As funções do Direito Penal e as finalidades da sanção criminal no Estado Social Democrático de Direito**. In *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, X, n. 37, fev 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1691>. Acesso em jul 2015

²⁸ VIEIRA, Vanderson Roberto. **As funções do Direito Penal e as finalidades da sanção criminal no Estado Social Democrático de Direito**. In *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, X, n. 37, fev 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1691>. Acesso em jul 2015

²⁹ VIEIRA, Vanderson Roberto. Ob. cit.

preventivas, quais sejam: (a) *prevenção geral positiva* - tem seu efeito preventivo ligado ao sentimento de tranquilidade que surge nas pessoas quando verificam que no caso concreto houve a indispensável proteção do bem jurídico essencial, provocando na sociedade a crença de que ocorreu a real manutenção da vigência da norma violada; (b) *prevenção geral negativa* - em complemento à prevenção geral positiva, aceita-se como finalidade da sanção penal um certo grau de intimidação, visto que esta parece ser inerente ao Direito Penal, pois a intimidação é sentimento concreto experimentado pelas pessoas diante de uma possível intervenção penal; e (c) *prevenção especial positiva* - orienta-se pelos ditames da (res)socialização do delinquente e pela sua não estigmatização pela resposta penal. O Estado tem uma obrigação de ajuda e de solidariedade para com o condenado, proporcionando-lhe o máximo de condições para prevenir a reincidência e prosseguir a vida no futuro sem cometer crimes.

Na visão de Bianchini³⁰, a política criminal é vista como conjunto sistemático de princípios e regras através dos quais o Estado promove a luta de prevenção e repressão das infrações penais. Para Roxin³¹, “a questão pertinente a como devemos proceder quando há infringência das regras básicas de convivência social, causando danos ou pondo em perigo os indivíduos ou a sociedade, conforma o objeto criminal”.

Além da importância de se proteger bens jurídicos, um outro papel também é atribuído ao Estado pelo Direito Penal: garantir a aplicação dos princípios, direitos e garantias penais previstos na Constituição. A sociedade precisa sentir como imprescindível o bem jurídico que o Direito Penal está pretendendo proteger. Caso contrário, a lei penal não atenderá a sua finalidade e, conseqüentemente, não será cumprida. A ideia de que o Direito Penal será aplicado (contrapondo-se ao sentimento de impunidade) e de que a sociedade irá acatá-la como justa resposta a alguma arbitrariedade (contrapondo-se à ideia de leis “fracas” ou

³⁰ BIANCHINI, Alice. **Política criminal: direito de punir do estado e finalidades do direito penal** Disponível em: <<http://professoraalice.jusbrasil.com.br/artigos/121814432/politica-criminal-direito-de-punir-do-estado-e-finalidades-do-direito-penal>>. Acesso em: jul. 2015

³¹ ROXIN, Claus. Política Criminal e sistema jurídico-penal. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. *Apud* BIANCHINI, Alice. **Política criminal: direito de punir do estado e finalidades do direito penal** Disponível em: <<http://professoraalice.jusbrasil.com.br/artigos/121814432/politica-criminal-direito-de-punir-do-estado-e-finalidades-do-direito-penal>>. Acesso em: jul. 2015

injustas), é essencial à estabilização das instâncias de controle popular e da vida em sociedade.

4. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

A sonegação fiscal é penalmente relevante porque os tributos são meios pelos quais o Estado cumpre seu dever de realizar o bem comum. Nestes termos, ditou Fragoso³²:

Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o mínimo ético, e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente a economia pública e, pois, interesses fundamentais da comunidade. A violação desse dever pode apresentar-se como simples atitude passiva de descumprimento de obrigação tributária, fato adequadamente sancionado através de medidas de natureza administrativa (multa). Todavia, pode apresentar maior gravidade, quando o descumprimento da obrigação tributária se realiza através do engano e da fraude, com o emprego de meios tendentes a induzir em erro a autoridade, iludindo o pagamento do tributo. Em tais casos é imperativa a sanção penal, que existe em muitos países, de longa data.

Assim, dispõe a Lei n. 8.137/90³³, nos artigos 1º e 2º, e o Código Penal³⁴, nos artigos 168-A e 337-A, sobre os *crimes contra a ordem tributária*. A expressão “ordem”, no dizer de Paulino³⁵, tem o significado de sistema, uma vez que compreende a ideia de organização presidida por princípios e regras jurídico-tributárias próprias. Nesse passo, compreendendo ordem como sistema, não se concebe a prática de conduta delituosa do particular contra a estrutura organizacional da ordem ou do sistema tributário.

³² FRAGOSO, Cláudio. *Apud* PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed., Brasília: Projecto Editorial, 2002, p. 10

³³ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. DOU de 28.12.1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

³⁴ BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940** (Código Penal – CP). DOU de 31.12.1940, retificado em 3.1.1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

³⁵ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed., Brasília: Projecto Editorial, 2002, p. 9

O objetivo jurídico da Lei 8.137/90, e também dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal (que tratam, respectivamente, da apropriação indébita previdenciária e da sonegação de contribuição previdenciária), é a proteção à legislação tributária, impondo ao contribuinte a observância às normas do direito tributário e às regras ditadas pela Administração Fiscal. Além disso, visam, ainda, indiretamente, aumentar a arrecadação dos tributos ao coibir a sonegação fiscal.

A conduta mais severamente reprimida do contribuinte, na Lei 8.137/90, está prevista no seu artigo 1º, consistente em suprimir ou reduzir o pagamento de tributo devido (pena de reclusão de 2 a 5 anos e multa). Lembre-se que o crime de sonegação fiscal é crime de resultado, não bastando para sua concretização a simples conduta descrita na lei; há a necessidade do resultado danoso, que se realiza posteriormente à conduta do agente. Ademais, para a tipificação dos delitos contra a ordem tributária exige-se que as condutas sejam praticadas com a intenção de suprimir ou reduzir tributo, para eximir-se, total ou parcialmente, do seu pagamento.

Destarte, para que haja a configuração dos tipos previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90, exige-se, consoante observado por Paulino³⁶: (a) *ação* de deixar de pagar tributo devido, que se materializa no “omitir informação” ou “prestar declaração falsa”; “fraudar a fiscalização” ou “omitir operação”; “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou outro documento tributável”; “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato”; “negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente”; (b) *resultado*, que consiste na supressão ou na redução do pagamento de tributo; (c) *fim*, que é eximir-se ou deixar de pagar tributo devido.

Note-se que o artigo 1º da Lei 8.137/90 descreve várias condutas, mas se trata de um só crime, ainda que o sujeito tenha praticado duas ou mais daquelas ações.

Apesar do art. 1º enumerar em seus incisos várias condutas, não significa dizer que se trata de vários crimes; na verdade, o crime é um só, o de sonegação fiscal. Cada conduta descrita em seus incisos não se refere a um tipo penal isolado, para ser considerado cada uma delas como crimes, muito menos reputando-as como concurso de crimes. Ainda que o

³⁶ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed., Brasília: Projecto Editorial, 2002, p. 25

contribuinte tenha cometido ou praticado várias daquelas condutas descritas, ele não terá cometido ou praticado vários crimes, mas um só: o de sonegação fiscal. Considerando que o contribuinte tenha praticado várias daquelas condutas, ele terá praticado ou cometido um crime único, o de sonegar, mas em continuidade delitiva (se perpetrado em exercícios financeiros diferentes) ou com várias condutas. (PAULINO)³⁷

O artigo 2º da Lei 8.137/90 dispõe que constitui crime da mesma natureza (do previsto no artigo 1º), apenado com reclusão de 6 meses a 2 anos e multa: (1) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (2) deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (3) exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; (4) deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; (5) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

O artigo 168-A do Código Penal descreve as condutas de *apropriação indébita previdenciária*, delito apenado com reclusão de 2 a 5 anos e multa, nos seguintes termos: (1) deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional; (2) deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (3) deixar de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (4) deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

³⁷ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed., Brasília: Projecto Editorial, 2002, p. 59

Por sua vez, o artigo 337-A do Código Penal dispõe que constitui crime de *sonegação de contribuição previdenciária* quando o agente suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório mediante as seguintes condutas: (1) omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (2) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (3) omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. A pena fixada em abstrato para este delito é de reclusão, também de 2 a 5 anos e multa.

5. O PARCELAMENTO DO DÉBITO E A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

Na vigência da Lei 9.964/2000³⁸ (Lei do Refis), a adesão ao programa de parcelamento fiscal passou a acarretar a suspensão do processo e do prazo prescricional durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente estivesse incluída no regime de parcelamento, e desde que a inclusão no programa de recuperação fiscal tivesse ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal, ainda que os fatos geradores do débito tenham ocorrido em momento anterior ao da vigência dessa lei. Também a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, ocorreria somente se este pagamento fosse anterior ao recebimento da denúncia.

Com a edição da Lei 10.684/2003³⁹ (Lei do Parcelamento Especial - PAES), deu-se nova disciplina aos efeitos penais do parcelamento do tributo, nos casos dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e 168-A e 337-A do Código Penal,

³⁸ BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. DOU de 11.4.2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em ago. 2015

³⁹ BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. D.O.U. de 31.5.2003 (Edição extra). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em ago. 2015

silenciando a mencionada norma sobre o limite temporal para a suspensão da pretensão punitiva e para a extinção da punibilidade.

Desse modo, diferentemente do que ocorria na vigência da Lei 9.964/2000, onde a suspensão e a extinção da punibilidade somente ocorriam caso a opção pelo programa do Refis tivesse sido feita antes do recebimento da denúncia, com a Lei 10.684/2003 passou-se a aplicar a suspensão da pretensão punitiva do Estado independentemente do momento em que formalizado o parcelamento, ou seja, ainda que isso tenha se dado após o recebimento da denúncia criminal. Do mesmo modo, com o pagamento do débito, a qualquer tempo, também deve ocorrer a extinção da punibilidade.

Observe-se que, no tocante à suspensão da pretensão punitiva, existe divergência quanto à possibilidade de as disposições da Lei 10.684/2003 serem aplicáveis quando o parcelamento (ou mesmo o pagamento), se dá após o trânsito em julgado da sentença condenatória, uma vez que referida lei faz menção à pretensão punitiva. Há entendimentos jurisprudenciais tanto no sentido de não se admitir a suspensão da pretensão executória estatal no caso de parcelamento do débito tributário ocorrido após o trânsito em julgado da ação penal⁴⁰, bem como no sentido de suspender ou mesmo extinguir a execução penal⁴¹.

A Lei 11.941/2009⁴², nos artigos 67 e 68, também dispõe sobre programa de parcelamento, com a diferença de que deixou a critério do contribuinte indicar quais os débitos que deseja sejam incluídos no benefício fiscal, bastando o simples requerimento de inclusão do débito no programa de parcelamento para acarretar a suspensão da pretensão punitiva estatal, e isso independentemente de quaisquer outras formalidades.

⁴⁰ Nesse sentido: STF, HC n. 85.048-1/RS, excerto de voto do Min. Rel. César Peluzo; STJ, Recurso em HC n. 29.576-ES, 5ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, julgado em 19.11.2013, DJ de 26.02.2014; TRF 4ª Região, 4ª Seção, E1NRSE n. 200372080061640, Des. Fed. Rel. Néfi Cordeiro, DJ de 19.10.2005

⁴¹ Nesse sentido: STJ, HC 68789, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 5ª Turma, DJ 12.03.2007, p. 297; TRF 4ª Região, HC 200404010375629, Rel. Tadaaqui Hirose, 7ª Turma, DJ 22.09.2004, p. 643; TRF 2ª Região, HC 3988, Des. Fed. André Fontes, 2ª Turma Especializada, DJU 14.10.2005, pp. 178-179

⁴² BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; (...); e dá outras providências. DOU de 28.5.2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em ago. 2015

Por fim, a Lei 12.382/2011⁴³, no artigo 6º, deu nova redação ao artigo 83 da Lei 9.430/96⁴⁴, e, assim, voltou a ser exigido expressamente que a adesão aos programas de parcelamento, para fins de suspensão da pretensão punitiva, deve ocorrer antes do recebimento da denúncia criminal, conforme previa anteriormente a Lei 9.964/2000. Desse modo, por se tratar de lei mais gravosa, somente terá aplicação aos crimes cometidos após 1º de março de 2011, data do início da vigência da Lei 12.382/2011. Nos crimes cometidos até 28 de fevereiro de 2011, destarte, terá o acusado direito à suspensão do processo criminal, em face do parcelamento, mesmo que este tenha ocorrido posteriormente ao recebimento da denúncia (assim como será declarada extinta a sua punibilidade caso efetue o pagamento integral do tributo ainda que depois do recebimento da inicial acusatória).

6. PRINCÍPIO DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO JUDICIAL

A Emenda Constitucional n. 45/2004 introduziu norma que assegura a razoável duração do processo judicial (artigo 5º, inciso LXXVIII). Positiva-se, assim, no nosso direito constitucional, orientação há muito tempo prevista nas convenções internacionais sobre direitos humanos, e que alguns autores já consideravam implícita na ideia de proteção judicial efetiva e no próprio postulado da dignidade da pessoa humana⁴⁵, sendo que essa norma constante do art. 5º, LXXVIII, da Constituição, exige conformação adequada no plano legislativo, a fim de conseguir-se a efetividade da garantia no âmbito do processo judicial⁴⁶.

⁴³ BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e dá outras providências. DOU de 28.2.2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em ago. 2015

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. DOU de 30.12.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em ago. 2015

⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo, Brasília: Saraiva – IDP, 2010, p. 597

⁴⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Ob. cit., p. 600

O princípio denominado "duração razoável do processo", na concepção de Barcellos⁴⁷, visa assegurar a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação com vistas à efetividade da prestação jurisdicional. E isso não pode comprometer a segurança jurídica. Os princípios da celeridade e da duração do processo devem ser aplicados com observação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, assegurando que o processo não se estenda além do prazo razoável e tampouco venha a comprometer a plena defesa e o contraditório.

Não obstante, a realidade pública e notória enfrentada pelo Poder Judiciário, marcada pela excessiva carga de processos, impede a plena realização da garantia constitucional do julgamento célere⁴⁸.

A morosidade processual apresenta-se como uma das principais causas de descrédito do Judiciário. É manifesto o entendimento de que "justiça tardia não é justiça". Cidadãos que buscam a tutela jurisdicional sentem-se, em muitos casos, desprestigiados, inclusive com a sensação de injustiça⁴⁹.

7. ESTRUTURA DA JUSTIÇA FEDERAL

A lotação máxima prevista para as varas federais da 3ª Região (que abrange os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul) é de apenas doze servidores (somente nas dez varas criminais da Capital de São Paulo é que é de treze servidores)⁵⁰.

Em levantamento efetuado no ano de 2014, na Justiça Federal da 3ª Região⁵¹, apontava o número total de apenas 3.274 (três mil, duzentos e setenta e quatro) servidores lotados na Área Judiciária de 1º Grau, no quadro efetivo, e 231 (duzentos e trinta e um) magistrados com atuação exclusiva na 1ª Instância.

⁴⁷ BARCELLOS, Bruno Lima. **A duração razoável no processo**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6129/A-duracao-razoavel-no-processo>>. Acesso em jul. 2015

⁴⁸ Conforme expresso no voto do Min. Rel. Eros Grau, no HC 91.408, Segunda Turma do STF, julgamento em 14.8.2007, DJ de 26.10.2007

⁴⁹ BARCELLOS, Bruno Lima. Ob. cit.

⁵⁰ Disponível em: <<http://intranet.jfsp.jus.br/assets/Uploads/adm/nuaf/suld/mapaagosto15.pdf>>. Acesso em jul 2015

⁵¹ Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/trf3r/index.php?id=3840>>. Acesso em jul. 2015

Releva notar, em relação ao número informado de servidores e de juízes com atuação em 1ª Instância, que em junho de 2015 havia 1.074.633 (um milhão, setenta e quatro mil, seiscientos e trinta e três) processos em tramitação na 1ª Instância da Justiça Federal de 3ª Região, conforme movimento estatístico da Corregedoria-Regional do referido órgão, publicado no DJe de 27/07/2015, Diário Eletrônico n. 136⁵².

Em pesquisa denominada “A Visão Interna da Justiça Federal”⁵³, realizada por meio de questionários enviados a todo o universo de juízes federais, o Conselho de Justiça Federal buscou levantar os pontos críticos que diminuem a efetividade da atuação da Instituição, bem como de propostas de soluções para os problemas identificados, lembrando que, na esfera do Poder Judiciário, a Justiça Federal é um segmento especializado no processamento e julgamento das ações em que a União, entidades autárquicas ou empresas públicas federais figurem como autoras, rés, assistentes ou oponentes.

Dos respondentes, apenas 0,88% discorda ser a morosidade um problema que afete a Justiça Federal. Dos 99,12% de juízes que entendem a morosidade como problema, 90,35% são de 1ª instância e 8,77% de 2ª instância. A carência de recursos humanos é vista em função do volume de processos que tramitam na Justiça Federal, e percebida de duas formas: qualitativa e quantitativa. Os entrevistados acreditam que as Varas Federais necessitam de um maior número de juízes e de servidores. Quanto ao volume excessivo de processos, propõem os entrevistados disciplinamento da distribuição de feitos por juiz, com o estabelecimento de limite máximo anual, e o desdobramento automático das varas federais em função do número de processos.

Propostas de solução para os problemas decorrentes da morosidade foram formuladas nos questionários por meio de questões subjetivas e receberam diversas respostas, das quais destacam-se, pela frequência, as seguintes: aumento do número de juízes; aumento do número de servidores; simplificação da legislação processual, no que diz respeito às rotinas e procedimentos; maior (e melhor)

⁵² Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/PublicacoesAnteriores/2015-07-01>>. Acesso em jul. 2015

⁵³ Disponível em: <<http://daleth.cjf.jus.br/revista/seriepesq03.htm>>. Acesso em jul. 2015

utilização da informática; participação do Poder Judiciário nos processos de reforma de leis; desdobramento automático das varas, ante o atingimento de um número-limite de processos.

Quanto às ações penais, especificamente, embora não haja um relatório estatístico próprio do órgão Judiciário para o fim de verificar e/ou quantificar o número de processos por assunto, esse trabalho foi feito na 1ª Vara Federal de Bauru, SP, em maio de 2014, para fins internos, apontando a existência de 68 (sessenta e oito) processos relacionados a crimes contra a ordem tributária, de um total de 299 (duzentos e noventa e nove) processos criminais em tramitação; ou seja, aproximadamente 23% das ações penais (portanto, com denúncia já recebida pelo juiz) eram relativas a crimes contra a ordem tributária, sujeitando-se, destarte, à suspensão processual caso o débito tributário seja eventualmente inserido em regime de parcelamento, em sede administrativa, a qualquer tempo. Esse levantamento (de aproximadamente 23% de processos que apuram crimes contra a ordem tributária) pode ser perfeitamente estendido a todas as varas federais com competência criminal, ou mesmo mista (onde se processam tanto as ações criminais como as cíveis em geral), pois todos estão sujeitos ao recolhimento de tributos federais (e, obviamente, à respectiva sonegação), sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas, independentemente do domicílio fiscal. Assim, fica claro o prejuízo para os demais processos (pois a força de trabalho poderia ter sido neles concentrada) quando ocorre o parcelamento do débito fiscal e o feito criminal fica suspenso, em razão da perda de tempo dos atos processuais então praticados, os quais serão completamente desconsiderados quando ocorrer a quitação integral do tributo.

Portanto, observando-se os dados acima, fica notória a deficiência estrutural da Justiça Federal quanto à relação de servidores e juízes e o número excessivo de processos em tramitação nas varas, bem como o prejuízo ao postulado constitucional da celeridade processual.

8. CONCLUSÃO.

Como visto, mesmo depois de inúmeros atos processuais praticados no processo criminal, envolvendo Juiz, Ministério Público, advogados e serventuários da Justiça

(tais como: expedições diversas, citações, intimações, defesas escritas, publicações em Diário Oficial, audiências, cartas precatórias, despachos, decisões, sentença, recursos etc.), o processo criminal simplesmente fica suspenso caso o contribuinte opte, a qualquer tempo, pelo parcelamento do débito, e se extingue quando esse débito é integralmente satisfeito. E isso acarreta morosidade na tramitação dos processos judiciais.

Logicamente que não se está cogitando na morosidade do próprio processo criminal que apura a prática de algum delito contra a ordem tributária, o qual está diretamente relacionado com o parcelamento, já que o parcelamento (levado a efeito em sede administrativa) do débito tributário que deu origem ao procedimento criminal acarreta a suspensão desse processo judicial, independentemente da fase procedimental em que ele se encontra. O que fica prejudicada é a celeridade dos demais processos, sejam criminais ou cíveis, afetos ao mesmo juiz (e, naturalmente, aos servidores que lhe dão auxílio) responsável pelo feito criminal sobrestado pelo parcelamento do débito tributário.

Portanto, não obstante a previsão constitucional da celeridade processual, e da notória falta de estrutura da máquina judiciária federal, o Poder Público, para alcançar êxito em sua política arrecadatória, embora já dispusesse, para tanto, dos privilégios do procedimento da execução fiscal, previu em lei, a partir do ano de 2003, a suspensão da pretensão punitiva caso o contribuinte, processado por crime contra a ordem tributária, viesse a aderir ao parcelamento do débito tributário federal mesmo após o recebimento da denúncia. Daí, exsurtem as questões: esse procedimento não compromete, de um modo geral, a exigida celeridade processual? A energia e a força de trabalho (expedições diversas, audiências, publicações etc.) empenhadas na condução do processo criminal que, já em fase procedimental final, ou mesmo em fase de execução penal, vem a ser suspenso em decorrência do parcelamento do débito, não foram desperdiçadas? Não poderiam ser utilizadas na condução de outros processos? Não é a ação de execução fiscal que serve para cobrar judicialmente os débitos em atraso?

Ora, o Direito Penal só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens em sociedade. Desse modo, parece desvirtuada da finalidade do Direito Penal a sua utilização como forma intimidatória de arrecadação de tributo.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 51

BARCELLOS, Bruno Lima. **A duração razoável do processo**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6129/A-duracao-razoavel-no-processo>>. Acesso em jul. 2015

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998

BARROS, Luiz Celso de. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Jolovi, 1981

BIANCHINI, Alice. Pressupostos materiais mínimos da tutela penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 28-29. *Apud* VIEIRA, Vanderson Roberto. **As funções do Direito Penal e as finalidades da sanção criminal no Estado Social Democrático de Direito**. In *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, X, n. 37, fev 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1691>. Acesso em jul. 2015

BIANCHINI, Alice. **Política criminal: direito de punir do estado e finalidades do direito penal**. Disponível em: <<http://professoraalice.jusbrasil.com.br/artigos/121814432/politica-criminal-direito-de-punir-do-estado-e-finalidades-do-direito-penal>>. Acesso em: jul. 2015

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Supervisão editorial: Jair Lot Vieira. 20. ed. São Paulo: Edipro, 2011

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional – CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU de 27.10.1966, retificado em 31.10.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980** (Lei de Execução Fiscal - LEF). Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. D.O.U de 24.9.1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

DOU de 28.12.1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. DOU de 30.12.1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. DOU de 1.2.1999 e retificado em 11.3.1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. DOU de 11.4.2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. D.O.U. de 31.5.2003 (Edição extra). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; (...); e dá outras providências. DOU de 28.5.2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e dá outras providências. DOU de 28.2.2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. DOU de 7.3.1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em ago. 2015

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940** (Código Penal – CP). DOU de 31.12.1940, retificado em 3.1.1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em ago. 2015

BRITO MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2001

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996

FONSECA, Gabriela Koetz da. **Natureza Tributária das Contribuições à Seguridade Social**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.45975&seo=1>>. Acesso em: 27 jan. 2015

FRAGOSO, Cláudio. *Apud* PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed., Brasília: Projecto Editorial, 2002

MAROTTI TOSELLI, Luis Henrique. **Tributação e cidadania**, Jus Navegandi, Teresina, ano 19, n. 4073, 26 ago. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29343>>. Acesso em 31 dez. 2014

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, 5. ed. São Paulo: Saraiva – IDP, 2010

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 8. ed., São Paulo: Atlas, 2001

ROCHA LOPES, Mauro Luís. **Direito Tributário**, 3. ed. Niterói: Impetus Editora, 2012

ROXIN, Claus. Política Criminal e sistema jurídico-penal. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. *Apud* BIANCHINI, Alice. **Política criminal: direito de punir do estado e finalidades do direito penal**. Disponível em: <<http://professoraalice.jusbrasil.com.br/artigos/121814432/politica-criminal-direito-de-punir-do-estado-e-finalidades-do-direito-penal>>. Acesso em: jul. 2015

QUEIROZ LIMA, Euzébio de. Teoria do Estado, Rio de Janeiro: A Casa do Livro, 1951. *Apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva – IDP, 2010

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. **O Conceito de Estado**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6742&revista_caderno=9>. Acesso em 04 ago. 2015

VIÉGAS DANTAS, Dandara. **Lançamento Tributário. Dissensos doutrinários acerca do momento em que se reputa definitivamente constituído o crédito tributário e o princípio da segurança jurídica**. In *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10445&revista_caderno=26>. Acesso em 25 abr. 2015

VIEIRA, Vanderson Roberto. **As funções do Direito Penal e as finalidades da sanção criminal no Estado Social Democrático de Direito.** *In* Âmbito Jurídico, Rio Grande, X, n. 37, fev 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1691>. Acesso em jul. 2015