

RVMD, Brasília, V. 10, nº1, p. 423-445, Jan-Jun, 2016

A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA OBRIGATORIEDADE NA AÇÃO PENAL PÚBLICA DIANTE DO PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS E DOS INSTITUTOS DESPENALIZADORES*

THE MITIGATION OF THE PRINCIPLE OF MANDATORY PUBLIC PROSECUTION BEFORE THE TAX DEBT INSTALLMENT AND DESPENALIZADORES INSTITUTES

*Áquila Raimundo Pinheiro Lima***

*Luiz Fernando de Oliveira****

Resumo

O presente estudo tem o propósito de discutir sobre a mitigação do princípio da obrigatoriedade na ação penal pública diante do parcelamento de débitos tributários e dos institutos despenalizadores. Para tanto, inicialmente o trabalho aborda quais são as consequências desta mitigação. Em seguida, de qual maneira esse crime tributário pode ser parcelado e despenalizado. Após, uma análise intervenção mínima e da ultima ratio. O presente artigo foi um estudo qualitativo, no qual foi desenvolvida primeiramente revisão literária sobre o tema, usando para isto o levantamento bibliográfico em livros e artigos recolhidos durante a visita em bibliotecas e na rede mundial de computadores. Tendo também a utilização de compilação ou referências bibliográficas, do pensamento dos doutrinadores acerca do tema. Ao final, argumenta-se no sentido de que nem todas as condutas humanas tributárias punitivas comportam a tutela penal, especialmente quando os textos legais utilizam restrição à liberdade como meio de coação para aumentar a arrecadação tributária.

Palavras-chave: Princípio da Obrigatoriedade. Ação Penal Pública. Parcelamento Tributário. *Ultima ratio*.

* Artigo recebido em: 18/03/2016.
Artigo aceito em: 30/06/2016.

** Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Unievangélica de Anápolis/Goiás – conclusão 2009, Pós-Graduado em Direito Público pela Escola da Magistratura de Goiás – 2011, Pós-Graduado em Direito Constitucional pela Faculdade Damásio de Jesus – 2012, pós-graduado em Direito Tributário pela UniEvangélica. Professor Universitário. Advogado atuante nas áreas de criminais e cíveis. **E-mail:** aquila.lima@hotmail.com

*** Doutorando pela Universidade Federal de Goiás (UFG) /Universidade de Brasília (UNB). Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Especialista em Docência Universitária pela Faculdade Católica de Anápolis. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica). Bacharel e Licenciado em História pela Universidade Federal de Goiás (UFG). **E-mail:** luizfernandokerix@hotmail.com

Abstract

This study aims to discuss the mitigation of the principle of mandatory public prosecution before the tax debt installment and despenalizadores institutes. Therefore, initially the work addresses what are the consequences of this mitigation. Then which way this tax crime can be parceled and decriminalized. After a minimal intervention analysis and the ultima ratio. This article was a qualitative study, which was first developed literature review on the topic, using for this the literature in books and articles collected during visitation in libraries and on the world wide web. Also with the use of compilation or references, the thinking of scholars on the subject. Finally, it is argued in the sense that not all human conduct punitive tax involving the penal law, especially when the legal texts use restriction on freedom as a means of coercion to increase tax revenues.

Keywords: Principle of Obligation. Prosecutable. Tax Installment. *Ultima Ratio*.

INTRODUÇÃO

Nas duas últimas décadas, a criminalização de condutas foi acometida de diversos textos legais, demonstrando que o Estado utiliza o Direito Penal de modo inadequado. Em relação ao Direito Penal Tributário, os novos textos legais demonstram que há mais interesse em aumentar a arrecadação do que punir (ou evitar) as condutas que gerem repulsa social. Por essa razão há que se analisar o modo que determinadas condutas praticadas pelos contribuintes comportariam a tutela do Direito Penal.

A análise precisa ser elaborada de conformidade com o entendimento da intervenção mínima e da *ultima ratio*, ou seja, nem todas as condutas humanas comportam a tutela penal, especialmente quando os textos legais utilizam restrição à liberdade como meio de coação para aumentar a arrecadação tributária.

O direito penal é a *ultima ratio* e, por conseguinte, algumas condutas não podem ser tuteladas com repreensões de maior gravidade. Há punições em outros ramos do direito que podem sancionar as condutas contrárias aos anseios sociais, não necessitando de uma intervenção penal.

A discussão proposta centra-se na necessidade/obrigatoriedade da ação penal, notadamente a denúncia, ser exercida em todos os casos que tiver autoria e materialidade definidas. Ou, inversamente, se é possível permitir determinadas margens de oportunidade para não se ajuizar a ação penal. A rigor, no Brasil pouco se discute sobre o princípio/mito da obrigatoriedade da ação penal.

O poder de punir do estado não é absoluto, tanto é que criou ao Estado a obrigação de instalar defensoria ou pagar advogados dativos para fazer a defesa dos réus. Logo, não se pode afirmar que indisponível como se acredita ainda.

O propósito deste artigo é o estudo da mitigação do princípio da obrigatoriedade na ação penal pública diante do parcelamento tributário e os institutos despenalizadores, durante e após, a instauração da peça acusatória e a demonstração da excepcionalidade em aplicar o direito penal nos casos que envolvem débitos tributários.

O artigo tem como interesse apontar os meios que se dão a mitigação em caso materialidade de crime tributário. Ele trata de mecanismos utilizados pelas legislações

vigentes sobre a despenalização do crime tributário e o parcelamento, como eles se configuram, quais as visões dos tribunais brasileiros.

Antes de ser abordada a discussão principal, alguns conceitos de direito penal necessários ao bom entendimento do tema serão tratados, como, por exemplo: a conceituação de ação penal, qual a importância do princípio da obrigatoriedade em uma ação penal, o que seria parcelamento de débitos tributários e os institutos despenalizadores e após correntes majoritárias e minoritárias, que aceitam a mitigação da obrigatoriedade da instauração da peça ministerial.

O direito penal é a *ultima ratio* e, por conseguinte, algumas condutas não podem ser tuteladas com repreensões de maior gravidade. Há punições em outros ramos do direito que podem sancionar as condutas contrárias aos anseios sociais, não necessitando de uma intervenção penal. A evolução da sociedade fez com que algumas condutas perdessem a importância na aplicação da tutela penal, mas também permitiu que outras condutas viessem a sofrer interferência do direito penal.

Com o surgimento da pós-modernidade, diversas alterações foram feitas no ordenamento econômico, sendo que condutas antes não lesivas (ou inexistentes) viessem a desestruturar o bem estar social. É com esse espírito que surgiu o direito penal econômico. Tal situação é fruto das constantes mudanças que ocorreram no direito penal, motivadas pela profunda alteração social ocorrida na segunda metade do século XX.

O presente trabalho foi baseado em pesquisas documentais e problemas que surgiram durante processos realizados pelo autor na prática forense.

1. O PRINCÍPIO OBRIGATORIEDADE NA AÇÃO PENAL PÚBLICA

A ação penal é uma pretensão acusatória em regra exercida pelo representante ministerial. Para que ocorra a sua instauração devem-se ter elementos como: autoria, materialidade, indícios, condições e requisitos. Presentes estes, torna-se necessariamente obrigatória a sua inauguração.

Havendo condições da ação penal e justa causa para a deflagração de um processo criminal, o ministério público é obrigado a oferecer denúncia. A peça acusatória deriva dos artigos 24¹ e 30 do código de processo penal.

Segundo Renato Brasileiro de Lima²,

Verificando o órgão do Ministério Público com atribuição para a causa tratar-se de conduta típica, ilícita e culpável, presentes os pressupostos processuais e as condições genéricas e específicas da ação penal, inclusive com a existência de suporte probatório mínimo quanto à prática do fato delituoso, não poderá o Ministério Público se furtar ao dever de deduzir perante o juízo competente a pretensão punitiva através da propositura da ação penal condenatória, por meio do oferecimento de denúncia.

Diante da arguição do autor, verifica-se que no âmbito dos crimes tributários é obrigatória a instauração de ação penal, tendo em vista que o princípio legitima a atitude do órgão ministerial para a propositura da peça acusatória, trazendo elementos consistentes que obriga o ministério público em oferecer a denúncia caso visualize elementos de informação.

Aury Lopes Junior³ faz uma menção sobre a ação penal. Está regida pelo princípio da obrigatoriedade, no sentido de que o Ministério Público tem o dever de oferecer a denúncia sempre que presentes as condições da ação anteriormente apontadas (prática de fato aparentemente criminoso – *fumus commissi delicti*; punibilidade concreta; justa causa). A legitimidade é inequívoca diante da titularidade constitucional para o exercício da ação penal nos delitos de iniciativa persecutória pública.

Desta maneira quando o representante acusador, com atribuição que possui, nos termos do artigo 129 da Constituição Federal, verificar as condições da ação, presentes os pressupostos processuais, inclusive com a existência de suporte probatório mínimo quanto à prática do fato delituoso, não poderá o Ministério Público se furtar ao dever de deduzir perante o juízo competente a pretensão punitiva.

¹ Código de Processo Penal, artigo 24: Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

² LIMA, Renato Brasileiro. Manual de processo penal, vol.I. Niterói, RJ: Impetus, 2011, p. 280.

³ LOPES JR, Aury. Direito processual penal, 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 384.

Alude Jardim⁴:

A acusação não pode, diante da inegável existência de penas processuais, ser leviana e despida de um suporte probatório suficiente para, à luz do princípio da proporcionalidade, justificar o imenso constrangimento que representa a assunção da condição de réu. É lastro probatório mínimo exigido ainda artigos 12, 39§ 5º, 46 §1º, e 648, I, do código de processo penal.

Com essas informações, já somos sabedores da importância do princípio da obrigatoriedade no âmbito da ação penal, mas, contudo, nos crimes de ordem tributária, os parcelamentos e as propostas de suspensão a pretensão punitiva do Estado, criam-se outros vieses para dirimir situações criminais, no que tange aos crimes em roga, e quais seriam os crimes tributários que vão de encontro à propositura do parcelamento tributário, são eles: artigos 1º e 2º da Lei 8.137⁵ (Crimes Contra a Ordem Tributária), artigo 168-A⁶, do código penal (Apropriação indébita previdenciária) e artigo 337-A⁷, do código penal (Sonegação de contribuição previdenciária).

⁴ JARDIM, Afrânio Silva. Direito processual penal. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 99.

⁵ Lei 8.137/90 – artigo 1º: Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza) I - 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; II - 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; III - 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; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - 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. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁶ Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

⁷ Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - 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; II - 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; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais

Alega Aury Lopes Jr⁸:

A denúncia deverá conter como exige o artigo 41, a exposição do fato criminoso (descrição da situação fática), com todas as suas circunstâncias (logo, tanto as circunstâncias que aumentem/agravem a pena como também as que diminuam/atenuem a pena), a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-los (algo impensável atualmente, pois o inquérito policial serve para apurar a autoria e permitir a perfeita identificação do imputado), a classificação do crime (sua tipificação legal, até porque é ingenuidade, senão má-fé, afirmar que o réu se defende dos fatos como explicaremos ao tratar da correlação e do artigo 383 do CPP) e, quando necessário (sempre será, salvo situação excepcionalíssima, até porque a pobreza dos meios de investigação e a falta de cientificidade da cultura investigatória fazem com que no Brasil a prova seja essencialmente testemunhal).

Em regra o Ministério Público tem o dever de oferecer a denúncia sempre que presentes as condições da ação penal, não se furta desta obrigação, pois é o titular da peça acusatória. Ocorre que muitas das vezes realiza o representante ministerial a propositura de uma ação sem ao menos analisar os fatos, ou seja, analisar a possibilidade de justa causa, para propor uma persecução penal.

O enunciado do informativo 580⁹ do Supremo Tribunal Federal nos traz um ponto de vista sobre a instauração da denúncia, nos casos dos crimes tributários por falta de justa causa, um dos pressupostos da exordial:

O STF (Informativo 580) deferiu habeas corpus para reconhecer a nulidade de ação penal instaurada contra acusados pela suposta prática de crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, III), por falta de justa causa para o desencadeamento da ação penal: "Os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são de natureza material, exigindo para sua tipificação a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal".

No caso, os impetrantes alegavam que a persecução penal iniciara-se antes mesmo de haver qualquer ato de fiscalização, e que o processo administrativo tendente a constituir o crédito tributário somente se encerrara pouco antes de prolatado

fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

⁸ LOPES JR, Aury. Direito processual penal, 11. ed. São Paulo: Saraiva 2014, p. 391

⁹ STF - HC: 99844 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 11/05/2010, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-110 DIVULG 17-06-2010 PUBLIC 18-06-2010 EMENT VOL-02406-03 PP-00559.

acórdão pelo TRF da 3ª Região. A Súmula Vinculante 24¹⁰ do STF é clara: "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".

A peça acusatória será rejeitada quando falta justa causa para o exercício da ação penal. Como já foi dito, a justa causa pode ser entendida como um lastro probatório mínimo indispensável para a instauração de um processo penal (prova de materialidade e indícios de autoria), funcionando como uma condição de garantia contra o uso abusivo do direito de acusar, de Lima¹¹.

Como visto, o princípio da obrigatoriedade pontua na postulação da ação penal pública, quando estiverem evidentes os pressupostos e condições de se iniciar a peça ministerial, mas no caso dos crimes tributários existe uma exceção ou mitigação quanto à instauração da denúncia, pois nas circunstâncias de delitos desta ordem, o Estado procurou o objetivo de proporcionar outros meios para receber referida dívida, parcelando os débitos, propondo a despenalização da conduta e até mesmo extinguindo a punibilidade dependendo do caso.

Nesse sentido, afirma Capez¹² que:

No Brasil, quanto à ação penal pública, vigora o princípio da legalidade, ou obrigatoriedade, impondo ao órgão do Ministério Público, dada a natureza da indisponível do objeto da relação jurídica material, a sua propositura, sempre que a hipótese preencher os requisitos mínimos exigidos. Não cabe a ele adotar critérios de política ou utilidade social.

Como estamos lidando aqui com crimes materiais, que são aqueles dependentes de resultado devemos nos atentar a esses requisitos expostos logo acima, conjugar procedimento com direito material. Greco¹³ define crime material: "é aquele cuja consumação depende da produção naturalística de um resultado".

¹⁰ Súmula Vinculante 24 - 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.

¹¹ LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal, vol. I**. Niterói/RJ: Editora: Impetus, 2011, p.409.

¹² CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva 2007, p. 128.

¹³ GRECO, Rogério. **Código penal: comentado**. 6 ed. Niterói. RJ: Impetus, 2012, p. 38.

A possibilidade do parcelamento e a criação de outros institutos, como irá ser demonstrar neste artigo é um grande avanço das instituições democráticas e do legislativo brasileiro, em poder mitigar a instauração de uma ação penal, quanto aos crimes tributários, possibilita certamente uma reaproximação do Estado com o contribuinte.

2. O PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E OS INSTITUTOS DESPENALIZADORES.

Com a entrada em vigor da Lei nº 10.864¹⁴, de 30 de maio de 2003, consolidou-se a possibilidade da tese do parcelamento do débito tributário, deixando de ser uma mera punição, nos crimes contra a ordem tributária. Regra geral, a propositura dos dispositivos aos acusados de sonegação fiscal não é novidade. A lei, entretanto, inovou ao inserir na ordem jurídica a possibilidade de suspensão do processo, mesmo depois de recebida a denúncia.

Como também estamos lidando neste artigo sobre os institutos despenalizadores, é importante ressaltar a possibilidade da suspensão condicional do processo durante a instauração da ação penal. A lei nº 9099/95 trouxe possibilidade no seu artigo 89¹⁵ à suspensão do processo em caso de crime cuja pena mínima for igual ou inferior a um ano.

Após a constituição do crédito tributário, ou a criminalização deste, a lei de parcelamento de débito e a lei dos juizados criminais, possibilita a suspensão em prol de uma situação que demonstre que o contribuinte está aberto a aceitar um dos institutos benevolentes. As causas suspensivas do crédito tributário podem ser prévias ao início da exigibilidade daquele ou posteriores quando o crédito já está regularmente constituído.

¹⁴ Lei nº 10.684/2003, lei do parcelamento dos débitos tributários.

¹⁵ Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena

Aduz Sabbag¹⁶ o que seria parcelamento:

O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se pagamento o fosse.

Em alguns casos o contribuinte devedor pode ser compelido ao pagamento do tributo, sob pena de punição criminal. Entretanto, e em especial após a advento da Lei 10.684/03, conhecida no âmbito empresarial como a Lei do Refis II, estabelece a desnecessidade de punição criminal do contribuinte devedor em razão do pagamento integral do débito tributário, junto ao Fisco, à qualquer tempo.

Conforme Eudes Quintino de Oliveira Júnior¹⁷:

A Lei nº. 10.684 /2003 criaram duas espécies de efeitos penais. A primeira delas determina a suspensão da pretensão punitiva estatal nos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8137 /90, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes aludidos, pleitear e ter deferido o parcelamento de seu débito. E a própria Lei não se descuida e adverte aos mais apressados que não fluirá o prazo prescricional durante o período de suspensão da lide penal. A segunda, com a chancela do judiciário, terá o condão de extinguir a punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente infrator, efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive os acessórios.

O parcelamento no direito tributário é considerado causa suspensiva posterior à exigibilidade do crédito tributário (artigo 151 VI¹⁸, CTN). O parcelamento do tributo consiste em uma novação do débito tributário que deve ser pleiteada pelo contribuinte perante a autoridade fazendária competente. No âmbito penal, iniciou-se a discussão com o artigo 15, da Lei nº 8.137/90. O diploma legal mencionado foi revogado e, em substituição, veio o artigo 34¹⁹ da Lei nº 9.249/95, que previa a decretação da extinção

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3. ed. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 854.

¹⁷ JÚNIOR, Eudes Quintino de Oliveira. **Extinção da punibilidade nos crimes tributários**. Disponível em <http://www.lfg.com.br> . 11 setembro. 2008.

¹⁸ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: II - o depósito do seu montante integral;

¹⁹ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

da punibilidade do réu, caso este realizasse o pagamento do débito para com o Fisco antes do recebimento da denúncia.

Esse sempre foi o entendimento quase que pacífico no STJ²⁰:

Quando o parcelamento ocorre antes do início da persecução penal: O acordo de parcelamento do débito tributário, efetivado antes do recebimento da denúncia, enseja a extinção de punibilidade prevista na Lei 9249/95, art. 34, porquanto a expressão “promover o pagamento” deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido. 2. “Habeas Corpus” conhecido; pedido deferido.

À análise dos comentários até aqui trazidos corrobora com o entendimento de Juarez C. Silva²¹ parafraseando o mesmo, o auto afirma os aspectos benéficos do parcelamento: No tema do pagamento e do efeito extintivo da punibilidade impende, por último, analisar o problema do pagamento parcelado do débito, frequentemente autorizado pelo Fisco, mediante permissivo legal expresso, com o fito de agilizar a arrecadação, por isso, o instituto despenalizador do parcelamento é benéfico para os infratores criminais, bem como, descaracteriza a conduta do infrator ao simples procedimento administrativo, que antecipa de certo modo o ingresso dos débitos nos cofres públicos.

Em outra visão, podemos também demonstrar que há diversas críticas a esse entendimento, pois o Direito Penal estaria sendo utilizado como meio de cobrança de débitos de cobrança, o que desvirtuaria seu caráter de *ultima ratio*²². Outro argumento é no sentido de que ao cominar pena de prisão para tais delitos, o legislador ordinário estaria criando hipótese de prisão civil por dívida. O que é vedado pela Constituição da República. Nesse raciocínio aduz Eudes Quintino de Oliveira Jr.²³:

A preocupação maior do Estado não reside em perquirir a conduta por ação ou omissão do agente provocador do ilícito

²⁰ 16 STJ - HC n.º 9.909/PE; Rel. Ministro EDSON VIDIGAL; DJ 13/12/1999

²¹ SILVA, Juarez C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.162.

²² *Ultima ratio* significa “última razão” ou “último recurso”. É uma expressão com origem no Latim e frequentemente empregada no Direito. Diz-se que o Direito Penal é a *ultima ratio*, ou seja, é o último recurso ou último instrumento a ser usado pelo Estado em situações de punição por condutas castigáveis, recorrendo-se apenas quando não seja possível a aplicação de outro tipo de direito, por exemplo, civil, trabalhista, administrativo, etc.

²³ JÚNIOR, Eudes Quintino de Oliveira. **Extinção da punibilidade nos crimes tributários**. Disponível em <http://www.lfg.com.br> . 11 setembro. 2008.

tributário. É mais relevante o recebimento do tributo do que qualquer avaliação jurídico-penal da conduta e até mesmo a imposição da pena prisional. O caminho da ação penal passa a ser uma opção viável, com bons resultados, substituindo até mesmo a cobrança na esfera cível.

Cabe ressaltar que, pela inteligência dos artigos. 67, 68 e 69²⁴ da Lei n. 11.941/09, caso haja parcelamento da dívida, realizado antes do oferecimento da denúncia, o juiz não poderá recebê-la, salvo se houver inadimplência. Por outro lado, acontecendo o parcelamento, após instauração da ação penal, este terá o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado, bem como a prescrição, até a quitação do débito ou eventual descumprimento da obrigação.

Nesse passo caminha a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Veja-se, pois:

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS). EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DO PAGAMENTO DAS PARCELAS DO FINANCIAMENTO. ORDEM DENEGADA. 1. É da jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual "[a] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito" (RHC nº 89.618/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 9/3/07).²⁵

²⁴ Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia. Art. 68. 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, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei. Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

²⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC nº 89.618/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 9/3/07.

O que se nota é que o pagamento, como visto, no período de vigência do dispositivo, deveria ocorrer antes do recebimento da denúncia, ou seja, do despacho judicial que declarasse instaurada a lide penal. Em ocorrendo após, somente serviria para constituir benefício que permitiria a redução da pena pecuniária ou dosagem da pena a ser imposto a caso condenado o agente.

A propósito, o Ministro Marco Aurélio Mello, no julgamento do HC 85.661/DF, proferido em 18/12/2007, sintetizou o entendimento do STF em relação à matéria:

Assim, a mais alta Corte deste país, harmonizando as diversas disposições legislativas sobre o tema, firmou entendimento no sentido de que o parcelamento do débito fiscal possui os seguintes efeitos penais: a) suspensão da pretensão punitiva do Estado e da prescrição, na sua vigência, e b) extinção da punibilidade do agente, após o adimplemento integral da dívida. Tal se verifica, por exemplo, no julgamento do HC 90591/SP, em 27/02/2007; do RHC 89.618/RJ, em 06/02/2007; do AI-AgR 607906/SC, em 26/09/06, e do RHC 89.152/SC, em 29/08/2006.²⁶

Mesmo com os avanços exposto logo acima, em 2011, foi publicada a Lei ordinária federal n. 12.382 dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo, mas também disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário, alterando a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e essa segunda parte que nos interessa.

Afirma PESSOA²⁷ sobre o assunto:

Diante do cotejo dos dispositivos legais supracitados, é possível perceber que as inovações constam nos parágrafos 1º ao 5º do novo artigo 83 da Lei 9.430/96. Vejamos, portanto, cada um deles. No parágrafo primeiro, o legislador estabelece uma verdadeira garantia para o contribuinte que parcelou sua dívida com o Fisco. Agora, concedido o parcelamento do crédito tributário, o Fisco só poderá encaminhar a representação fiscal para fins penais para o Ministério Público, após a exclusão do contribuinte do parcelamento. É importante ressaltar que tal garantia já era reconhecida pelo Poder

²⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC 90591/SP, em 27/02/2007; do RHC 89.618/RJ, em 06/02/2007; do AI-AgR 607906/SC, em 26/09/06, e do RHC 89.152/SC, em 29/08/2006.

²⁷ PESSOA, Leonardo. A Lei nº 12.382/11 e as novidades sobre a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2814, 16 mar. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18686>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

Judiciário, conforme comprova a Súmula Vinculante n. 24, publicada em 11.12.2009: "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.

Esse garantia ao contribuinte deve ser aplicada imediatamente.

Diante da possibilidade de parcelamento, o princípio da obrigatoriedade fica mitigado, fica flexionado, no que tange a sua força em instaurar uma ação penal, ou até mesmo flexionada após a instauração da denúncia, pois esses mecanismos que vieram como pode ser mencionado na Lei 10.864/03, artigo 34 da Lei 9.429/95 e Lei 9099/95, são opções que o legislador deixou a disposição dos contribuintes em parcelar os seus débitos fiscais, são mecanismos da própria evolução do estado democrático de direito.

3. A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA OBRIGATORIEDADE NA AÇÃO PENAL PÚBLICA E SUA ADEQUAÇÃO AOS INSTITUTOS DO PARCELAMENTO E JUIZADOS ESPECIAIS CRIMINAIS.

O ordenamento jurídico brasileiro possibilitou mecanismos para viabilizar a mitigação do princípio da obrigatoriedade na ação penal pública. Nos crimes tributários, antes da constituinte de 1988, não havia institutos que se adequasse a realidade sócio cultural do Brasil.

Antes de adentrar ao conceito de mitigação, pode-se, se atentar que as ações penais para os crimes da ordem tributária são de iniciativa pública e incondicionada. O titular é o ministério público, e sua peça inaugural é a denúncia.

Menciona DE LIMA²⁸ em seu livro:

É denominada de incondicionada porque a atuação do ministério público não depende da manifestação da vontade da vítima ou de terceiros. Ou seja, verificando a presença das condições da ação e havendo justa causa para o oferecimento da denúncia, a atuação do *parquet* prescinde do implemento de qualquer condição.

²⁸ LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal, vol. I**. Niterói/RJ: Editora: Impetus, 2011. p. 295.

Assim, para que se possa saber a espécie de ação penal referente a determinado delito, deve-se analisar se o código penal ou se a lei especial dispõe em sentido contrário, seja no próprio artigo onde o delito está tipificado, seja nas disposições finais do capítulo ou do título onde o crime estiver inserido.

Coaduna com o raciocínio logo acima LOPES JR ²⁹. Aduzindo que na sistemática brasileira, para saber de quem será a legitimidade ativa para propor a ação penal, deve-se analisar qual é o delito (ainda que em tese) praticado, verificando no Código Penal a disciplina definida para a ação processual penal. Mas não basta analisar o tipo penal supostamente praticado, deve-se verificar todo o capítulo e às vezes até o título no qual estão inseridos o capítulo e a descrição típica.

Não pode o promotor arquivar o inquérito senão postular seu arquivamento ao juiz. Em análise, a decisão de arquivamento é de competência do juiz.

Nesse sentido afirma RANGEL ³⁰:

A obrigatoriedade (não consagrada expressamente, mas extraída da leitura do artigo 24 e do seu caráter imperativo) encontra sua antítese nos princípios da oportunidade e conveniência (não adotadas no Brasil na ação de iniciativa pública), em que caberia ao Ministério Público ponderar e decidir a partir de critérios de política criminal com ampla discricionariedade.

O parcelamento dos débitos e a lei dos juizados especiais criminais, ambas, trouxeram avanço no tocante a processualidade e agilidade para o cumprimento das obrigações tributárias. Tendo em vista, que já está algum tempo essas leis em vigência o que reparamos é a falta de divulgação e estudos mais avançados destes institutos.

De acordo com o artigo 98 ³¹, inciso I, da constituição federal os juizados especiais criminais, providos por juízes togados, ou togados e leigos, são

²⁹ LOPES JR, Aury. **Direito processual penal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 382.

³⁰ RANGEL, Paulo. **Direito processual penal**. 6. ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2002. p. 192-194.

³¹ Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão: I - juizados especiais, providos por juízes togados, ou togados e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumaríssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau;

competentes para a conciliação, o julgamento e a execução pertinentes às infrações penais de menor potencial ofensivo.

Conforme BULOS³²:

Dá a Carta de 1988 ter erigido esses mecanismos para ampliar o acesso ao Poder Judiciário, possibilitando ao lesado defender direitos de pequena monta ou de reduzido valor econômico, bem como as infrações de menor potencial ofensivo, quais sejam, na redação primitiva da lei n. 9.099/95, as contravenções e os crimes apenados no seu grau máximo com pena privativa de liberdade até um ano, não sujeitos a procedimento especial.

Desse modo, necessário tratar, em linhas gerais, sobre os critérios orientadores do aludido diploma legal, os quais estão traçados no artigo 62³³. Destarte, fica evidente que o legislador pátrio trouxe aos processos de competência dos Juizados Especiais Criminais meios de torná-los mais efetivos e úteis àqueles que buscam a tutela jurisdicional.

Nesse enfoque, Pacelli³⁴ indica que a Lei nº 9.099/95 deve ser interpretada no contexto de um movimento despenalizador, ou, ainda, mais especificamente, desencarcerizador (tais são os seus propósitos). Esse movimento procura afastar, quanto possível, a imposição da pena privativa de liberdade.

Flexionar ou mitigar para o âmbito tributário com a criação da lei de parcelamento de débitos tributários consolidou o avanço da jurisprudência dos tribunais, no que tange a questão de *ultima ratio* nos crimes tributários e também aumentou a chance de arrecadação do ente estatal.

Conforme esclarece Muños Conde³⁵:

Nem todas as ações que atacam bens jurídicos são proibidas pelo direito penal, nem tampouco todos os bens jurídicos são protegidos por ele. O direito penal repito mais uma vez, se limita somente a castigar as ações mais graves contra os bens jurídicos mais

³² BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 6 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2011. P.1369.

³³ Art. 62. O processo perante o Juizado Especial orientar-se-á pelos critérios da oralidade, informalidade, economia processual e celeridade, objetivando, sempre que possível, a reparação dos danos sofridos pela vítima e a aplicação de pena não privativa de liberdade.

³⁴ OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de processo penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. P. 315.

³⁵ MUÑOS CONDE, Francisco. **Introducción al derecho penal-parte especial**. 14. ed. Valência: tirant ló blanch. 2002 p. 71-72.

importantes, daí seu caráter fragmentário, pois de toda a gama de ações proibidas e bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico, o direito penal só se ocupa de uma parte, fragmentos, se bem que da maior importância.

A mitigação do princípio da obrigatoriedade da ação penal pública incondicionada é matéria que causa divergência na doutrina, que conta com duas correntes de maior destaque, as quais serão expostas.

Atenta-se, todavia, para a decisão do supremo tribunal federal:

Segundo a qual, quando para o crime seja prevista, alternativamente, pena de multa, que é menos gravosa do que qualquer pena privativa de liberdade ou restritiva de direito (in casu), o artigo 4º da Lei nº 8.137/1990, tem-se por satisfeito um dos requisitos legais para a suspensão condicional do processo. Logo, mesmo que a pena mínima cominada para o delito seja superior a 1 (um) ano de reclusão, será cabível a suspensão condicional do processo quando a pena de multa estiver cominada de maneira alternativa (ex: artigo 5º da Lei 8.137/1990), cuja pena é de reclusão, de dois a cinco anos, ou multa).³⁶

Com este entendimento transcrito logo acima, percebe-se, que a despenalização dos crimes tributários é a tendência dos legisladores e agentes do direito na atual conjuntura processual brasileira. Torna-se, portanto, a ação penal mitigada e flexionada com os casos concretos que aparecerem no cotidiano forense.

Nesse enfoque, o princípio da intervenção mínima também denominada de princípio da subsidiariedade, o direito penal deve atuar de forma subsidiária (direito penal de *ultima ratio*), como meio necessário de proteção do bem jurídico.³⁷

Para Luiz Flávio Gomes³⁸:

O Direito penal, em suma, é a *ultima ratio*, isto é, o último instrumento que deve ter incidência para sancionar o fato desviado (em outras palavras: só deve atuar subsidiariamente). Quando houver a falência do sistema de controle social, então o Direito Penal deverá agir. E, por conseguinte, somente nesse momento é que o legislador estaria amparado a incluir no Direito Positivo uma conduta reprovável e sancionável através de penas previstas no ordenamento penal. É o

³⁶ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Hc nº 83.926/RJ (2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 14/9/20074, p.85).

³⁷ DE AZEVEDO, Marcelo André. **Direito penal parte geral**. Editora jusPodivm, Salvador – Bahia. 2011. p. 28.

³⁸ GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos; BIANCHINI, Alice. **Direito Penal – Introdução e Princípios Fundamentais**. São Paulo: RT, v. 1, 2007. p. 24

que se chama de controle social penal, ou seja, uma das formas de submeter os indivíduos às regras, mas com maior rigor.

Neste contexto Hugo de Brito Machado³⁹ adverte que coloca-se, então, a questão de saber se pode ter curso a ação penal antes do julgamento da questão no juízo cível. Em outras palavras, coloca-se a questão de saber se, antes de decidida definitivamente se ocorreu ou não uma supressão ou redução de tributo como fato inerente à relação tributária, já é possível a ação penal na qual esse mesmo fato constitui o crime imputado ao réu, vale dizer, esse mesmo fato integra o tipo penal respectivo.

Com base nos entendimentos levantados antes do ente federativo necessariamente requerer a propositura da ação penal, ou até mesmo definir a conduta do devedor em criminal, deve-se, se ater as questões cíveis primeiramente, pois na atual conjuntura processual a fornecimento de mecanismos autorizadores para o não oferecimento da denúncia, como exemplo: depósito integral do valor do débito, parcelamento do débito tributário e outros.

Sintetiza BITENCOURT⁴⁰:

O caráter fragmentário do direito penal significa que o direito penal não deve sancionar todas as condutas lesivas a bens jurídicos, mas tão somente aquelas condutas mais graves e mais perigosas praticadas contra bens mais relevantes. É ainda, um corolário do princípio da intervenção mínima e da reserva legal, como aponta o autor. A filtragem ou controle processual do caráter fragmentário encontra sua justificativa e necessidade na inegável banalização do direito penal.

Calha ressaltar a visão de COELHO,⁴¹ em outros termos basta à interpretação lógica do emaranhado de leis e fácil é a constatação de que o simples depósito do valor integral em juízo equivale ao próprio pagamento do débito, já que tal depósito será revertido automaticamente em proveito do Fisco na hipótese de improcedência da ação anulatória.

Portanto, deve-se utilizar o direito penal para situações mais extremas.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.p. 365.

⁴⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal. São Paulo, RT, 2005. v. 1, p.19.

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999. p. 681.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conquanto se critique a criminalização do não pagamento dos valores devidos a título de tributo, é de se notar que esta é pacificamente aceita pela jurisprudência e majoritariamente pela doutrina.

Referida discussão tem por base o fato de que a relação jurídico-tributária envolve uma questão patrimonial, visto que o tributo constitui uma prestação pecuniária e o seu não pagamento é sancionado com uma penalidade de caráter pecuniário, o que afastaria o direito penal, tendo em vista seu caráter de *ultima ratio*. Note-se que o regramento legislativo acerca da extinção da punibilidade nos delitos tributários, assim como sobre a suspensão da pretensão punitiva vem sofrendo diversas alterações ao sabor dos interesses da arrecadação. O direito penal tributário ostenta como objetivo a preservação do erário, ou seja, o contribuinte é compelido a pagar os valores devidos, sob pena de sofrer sanção de natureza penal. Assim, o objetivo maior não consiste na segregação daqueles que podem simbolizar perigo para a sociedade.

O direito penal, como *ultima ratio*, não tem autorização constitucional para tutelar condutas de ordem tributária, especialmente as previstas nos artigos. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e artigos. 168-A e 337-A do cp. Há sanções severas previstas na legislação tributária para tutelar o inadimplemento e buscar a reparação financeira.

O maior fundamento que prevê a limitação do direito penal à tutela das condutas tributárias é de que o pagamento (principal e acréscimos legais) extingue a punibilidade, independente da fase processual em que se encontra o processo judicial. O pagamento do tributo e seus acréscimos é a mais tradicional forma de extinção da obrigação tributária, pela sua própria natureza, mas não encontra respaldo científico para extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Assim sendo, o direito penal Econômico, quando tipifica condutas como os crimes contra a ordem tributária e previdenciária, é utilizado de modo flagrantemente inconstitucional, pois atua como agente com cunho meramente intimidativo a fim de viabilizar o aumento da arrecadação tributária pela instituição do direito penal do Terror.

A sucessão de diversos avanços e retrocessos legislativos quanto ao marco temporal para a extinção da punibilidade no delito tributário enseja a existência de um caos legislativo, que se reflete de maneira negativa na jurisprudência dos tribunais superiores. Isso porque estes tendem a adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte em débito, o que representa mácula ao princípio da isonomia, visto que uma mesma situação fática, conforme a época de seu acontecimento implica tratamento jurídico diferenciado.

Especificamente, quanto à lei n. 12.382/11, que foi editada no contexto fático em que ocorreu um grande número de exclusões do regime de parcelamento, ocorreu uma tentativa de afastar o entendimento daqueles que entendem que o direito penal estaria sendo utilizado como meio para cobrar as dívidas tributárias. Ademais, a mencionada lei representa tentativa de impedir que o débito tributário objeto da ação penal possa ser renegociado a qualquer tempo, o que implicaria a inútil deflagração de ação penal, visto que não mais será movimentada a máquina estatal em processo que poderia culminar com a suspensão em razão do deferimento do parcelamento do citado débito.

A superveniência de lei que dispõe de modo diverso da já consolidada jurisprudência dos tribunais superiores encerra verdadeiro caso de lei superadora de jurisprudência, isto é, por meio da interposição legislativa faz-se uma tentativa de alterar o entendimento anterior sobre determinada matéria.

A criação de lei dissonante do entendimento jurisprudencial já consolidado denota tentativa de controle do poder executivo e do poder legislativo sobre as decisões proferidas pelo poder judiciário, sobretudo quando a lei se origina de medida provisória, como é o caso da lei em comento.

Embora alguns possam sustentar que se cuida de ofensa à separação e harmonia dos poderes previstos no artigo 2º da constituição da república em razão do controle que estaria sofrendo o poder judiciário, deve-se atentar para o fato de que o poder executivo e o legislativo são compostos por representantes legitimamente escolhidos pelo povo titular do poder constituinte do estado, que têm a função de mediação entre o povo presente e o povo ausente politicamente. Destarte, citados poderes devem nortear suas escolhas em consonância com a vontade da soberania popular.

Cabe salientar que a edição de lei em conflito com a jurisprudência pacífica pode acarretar consequências maléficas para a sociedade. Isso porque, embora a manifestação do legislativo seja expressão da soberania popular, o poder judiciário poderá, ainda, afastar a aplicação da nova lei ou mesmo conferir interpretação distinta por meio de seus controles de legalidade e de constitucionalidade, o que ensejaria insegurança jurídica em virtude da alternância de entendimentos distintos. De certa forma a edição de lei em dissonância do entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que consistem em fontes de parâmetros de controle de constitucionalidade e de legalidade respectivamente, implica no exercício do mencionado controle de forma transversa. Entretanto, também não prospera o entendimento daqueles que sustentam a necessidade da norma que em sentido contrário ao jurisprudencial ostentar natureza de emenda constitucional no caso de interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal. Isso porque tanto a emenda constitucional quanto a lei infraconstitucional consistem em manifestações do poder legislativo, que não podem ser subordinadas ao entendimento do citado tribunal superior.

Na verdade, a separação e a independência dos poderes tem o condão de assegurar que um dos poderes exerça suas funções arbitrariamente, ou seja, determine todas e quaisquer condutas a serem seguidas pelos particulares.

Ademais, tem o escopo de promover a segurança jurídica e permitir que sejam revistos entendimentos em dissonância da vontade popular. Verifica-se, dessa maneira, que a edição de lei em contradição com a atual jurisprudência demonstra, ainda que indiretamente, a discordância dos titulares do poder com as mencionadas decisões. Assim é possível inferir que o povo brasileiro não concorda que o débito tributário possa ser objeto de parcelamento no transcurso da ação penal, mas apenas até o recebimento da inicial acusatória. Desse modo, torna-se possível a concretização da economia e eficiência processuais, bem como a promoção da isonomia, pois o contribuinte inadimplente não mais gozaria de tratamento benéfico em relação àquele que pagou tributo no prazo legalmente previsto.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. São Paulo, RT, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC nº89.618/RJ**, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 9/3/07. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14352275/habeas-corpus-hc-99844-sp>>.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 07 dez. 2014.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal. Presidência da República**. Disponível em: <www.presidencia.gov.br>. Acesso em: 07. dez. 2014.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Código Penal. Presidência da República**. Disponível em: <www.presidencia.gov.br>. Acesso em: 07. dez. 2014.

BRASIL. **Lei 11.941 de 27 maio de 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 07. Dez. 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 6 ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1999. P. 681

DE AZEVEDO, Marcelo André. **Direito penal parte geral**. Editora jusPodivm, Salvador – Bahia. 2011. p. 28.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. **Crimes tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa**. Disponível em: 09 dez. 2009. Acesso em: 14 abr. 2010.

GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos; BIANCHINI, Alice. **Direito penal – introdução e princípios fundamentais**. São Paulo: RT, v. 1, 2007.

GRECCO, Rogério. **Código penal comentado**. 3ª edição. Niterói/RJ: Editora: Impetus, 2010.

GRECCO, Rogério. **Código penal comentado**. 6ª edição. Niterói/RJ. Editora: Impetus, 2012.

JARDIM, Afrânio Silva. **Direito processual penal**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

JÚNIOR, Eudes Quintino de Oliveira. **Extinção da punibilidade nos crimes tributários**. Disponível em <http://www.lfg.com.br> . 11 setembro. 2008.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal, vol. I**. Niterói/RJ: Editora: Impetus, 2011.

LOPES JR, Aury. **Direito processual penal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MECUM, Vade. **8ª edição revista ampliada e atualizada**. São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2013.

MUÑOS CONDE, Francisco. **Introducción al derecho penal-parte especial**. 14. ed. Valência: tirant ló blanch. 2002.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de processo penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

PENAL, Mini vade mecum. **Legislação selecionada para OAB e concurso. 2º ed. rev. ampl. E atual**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013.

PESSOA, Leonardo. **A Lei nº 12.382/11 e as novidades sobre a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2814, 16 mar. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18686>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

RANGEL, Paulo. **Direito processual penal**. 6. ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo. Saraiva, 2011.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA. Eduardo Araujo da. **Ação penal pública: princípio da oportunidade regradada**. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Ricardo Brun. **As alterações promovidas pela Lei nº 12.382/11 nos crimes tributários e contra a Previdência Social**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3086, 13 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20623>>. Acesso em: 19 nov. 2014.