

Insper

SILVIA REGINA DA SILVA

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS
INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO
PERSECUÇÃO PENAL**

SÃO PAULO – SP.

ABRIL, 2022

Insper

SILVIA REGINA DA SILVA

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS
INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO
PERSECUÇÃO PENAL**

Monografia apresentada ao LL.M em Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa – INSPER, como requisito parcial para obtenção do Título de Especialização em Direito Tributário.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Fonseca
Vicentini

ABRIL, 2022

Silva, Sílvia Regina.

Os crimes contra a ordem tributária e as inovações trazidas pelo acordo de não persecução penal.

Sílvia Regina da Silva. – São Paulo, 2002.

38f.

Trabalho de Conclusão de Curso - Especialização – Insper, 2022

Orientador: Marcelo Fonseca Vicentini

1. Origem do Acordo de Não Persecução Penal. 2. Pacote Anticrime e o Modelo de Justiça Consensuada. Da Medida Despenalizadora à Arbitragem Tributária. 3. A Organização das Nações Unidas e as Regras Mínimas para a Elaboração de Medidas Não Privativas de Liberdade. Sociologia e Criminalidade. 4. Crimes Contra a Ordem Tributária e o Acordo de Não Persecução. I. Sílvia Regina da Silva. II. Título.

SILVIA REGINA DA SILVA

**OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS INOVAÇÕES
TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL**

EXAMINADOR

Prof. Dr. Marcelo Fonseca Vicentini
Instituto de Ensino e Pesquisa - INSPER

RESUMO

O presente trabalho aborda o novo modelo de justiça penal adotada no Brasil, tendo como inovação o Acordo de Não Persecução Penal, introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do artigo 28-A, do Código de Processo Penal, medida despenalizadora capaz de conferir atendimento às propostas trazidas pela Organização das Nações Unidas no que diz respeito às regras mínimas para a não aplicação de medidas privativas de liberdade.

Avalia-se, por meio do presente trabalho, os esforços para reduzir a falta de eficiência do modelo de justiça punitiva nos casos envolvendo crimes contra a ordem tributária, diante das particularidades dos tipos penais e, em especial, a eficácia na proposta negocial para a recuperação de ativos para a Fazenda Pública.

Para a abordagem sobre o tema sob o enfoque do novo modelo de justiça, aponta-se a necessidade igualmente necessária da positivação da arbitragem tributária no Brasil, diante da complexidade do sistema tributário brasileiro, bem como em razão do cenário de conflituosidade e sua adoção pela perspectiva da análise econômica do direito, a ser observada não apenas pelos contribuintes mas, de igual modo, pelos órgãos fiscalizadores e de arrecadação.

O trabalho está estruturado na origem do acordo de persecução criminal e a pretensão manifestada pelo Ministério Público antes mesmo da aprovação do Pacote Anticrime, das pretensões apresentadas pela Organização das Nações Unidas sobre as regras mínimas para a elaboração de medidas não privativas de liberdade, assim como a análise do sujeito ativo do tipo penal a partir de diversas ciências, em especial a sociologia, a fim de se avaliar a compatibilidade do Acordo de Não Persecução Penal aos crimes contra a ordem tributária.

Palavras-chaves: Acordo de Não Persecução Penal – Crimes Contra a Ordem Tributária – Justiça Consensual.

ABSTRACT

This study addresses the new model of criminal justice adopted in Brazil, with the innovation of the Non-Persecution Agreement, added to the Brazilian legal system through Article 28-A of the Code of Criminal Procedure. It is a decriminalization measure that comply with the proposals brought by the United Nations regarding to the minimum rules for the non-application of custodial measures.

This paper evaluates the efforts to reduce the lack of efficiency of the punitive justice model in cases involving crimes against the tax order, given the particularities of the criminal types and, in particular, the effectiveness in the negotiating proposal for the recovery of the Treasury's assets.

In accordance to the new model of justice, it is also important to create a sistem of tax arbitration applied to taxpayers and tax authorities, as the current sistem shows a complex and conflict scenario.

The paper is structured on the origin of the agreement of no criminal prosecution and the claim expressed by the Public Prosecutor's Office even before the approval of the "Pacote Anticrime" (set of Anti-Crime laws created in Brazil in 2019), the claims presented by the United Nations on the minimum rules for the development of non-custodial measures and the analysis of the agent of the criminal conduct from various sciences subjects, especially sociology, in order to identify if the agreement of no criminal prosecution is compatible with the crimes against the tax order.

Keywords: Non-Prosecution Agreement - Crimes Against the Tax Order - Consensual Justice.

SUMÁRIO

Sumário

OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL	1
OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL	2
<i>OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL</i>	<i>4</i>
SUMÁRIO	7
INTRODUÇÃO	8
1 Origem do Acordo de Não Persecução Penal.....	9
1.1 Pacote Anticrime e o Modelo de Justiça Consensuada. Da Medida Despenalizadora à Arbitragem Tributária.....	10
1.2 A Organização das Nações Unidas e as Regras Mínimas para a Elaboração de Medidas Não Privativas de Liberdade. Sociologia e Criminalidade.....	20
1.3 Crimes Contra a Ordem Tributária e o Acordo de Não Persecução.....	24
CONCLUSÃO.....	29
REFERÊNCIAS	31
Bibliografia.....	31

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por intuito o debate sobre o novo modelo de justiça consensual penal proposto, originariamente pelo Ministério Público e que, a partir de grandes críticas ao modelo proposto por meio de Resolução do Conselho Nacional do Ministério Público, acabou sendo positivado no ordenamento processual penal, mediante a publicação da Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019, conhecida como Pacote Anticrime.

O Pacote Anticrime, de autoria original do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, acabou sofrendo ajustes diante da proposta apresentada pelo então Ministro da Justiça Sérgio Moro. Na Câmara, o projeto encontrou substitutivo de grande relevância e debates aclamados sobre diversos pontos ocorreram no período até a publicação da aludida Lei.

A motivação do presente trabalho funda-se no entendimento acerca do alcance do Acordo de Não Persecução Penal aos crimes contra a ordem tributária, bem como a análise de sua efetividade e alcance, sobremaneira quando uma das condições estabelecidas no consenso é a reparação do dano e a pretensão de obter o retorno dos ativos que deixaram de ser destinados aos cofres públicos.

No âmbito da experiência tida a partir de outras medidas despenalizadoras, como a transação penal e a suspensão condicional do processo, deu-se relevo à análise por meio do desdobramento da Sociologia, Criminologia e o Direito Penal e os seus respectivos objetos de estudo, a fim de verificar a compatibilidade das pretensões trazidas pela Organização das Nações Unidas sobre as regras mínimas para a não aplicação da pena privativa de liberdade.

O cenário de alta litigiosidade no Brasil, atrelado à morosidade que lhe inerente e às condutas protelatórias utilizadas no contencioso administrativo e judicial, provoca a análise, também, da necessidade de positividade da arbitragem tributária no Brasil.

1 Origem do Acordo de Não Persecução Penal

Por meio da Resolução nº 181, de 7 de agosto de 2017, o Conselho Nacional do Ministério Público dispôs sobre a instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal, tendo como justificativa o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal que, em repercussão geral, fixou a seguinte tese: “o Ministério Público dispõe de competência para promover, por autoridade própria, e por prazo razoável, investigações de natureza penal, desde que respeitados os direitos e garantias que assistem a qualquer indiciado ou a qualquer pessoa sob investigação do Estado”. (RE 593727, Repercussão Geral, Relator: Min. CÉZAR PELUSO, Relator para Acórdão: Min. GILMAR MENDES, julgamento em 14/5/2015, publicação em 8/9/2015).

Nesse aspecto, dentre as considerações para a edição da aludida Resolução, foi apontado que em razão da carga desumana de processos que se acumulavam nas varas criminais do País e, também, em razão do desperdício de recursos, prejuízo e atraso causam no oferecimento de Justiça às pessoas, de alguma forma, envolvidas em fatos criminais, atrelado à admissão de soluções alternativas no Processo Penal para proporcionar celeridade na resolução dos casos menos graves, priorização dos recursos financeiros e humanos do Ministério Público e do Poder Judiciário para processamento e julgamento dos casos mais graves e minoração dos efeitos deletérios de uma sentença penal condenatória aos acusados em geral, que teriam mais uma chance de evitar uma condenação judicial, reduzindo os efeitos sociais prejudiciais da pena e desafogando os estabelecimentos prisionais, resolveu-se adotar o Acordo de Não Persecução Penal.

O Acordo de Não Persecução, na forma proposta pelo Conselho Nacional do Ministério Público, havia seguido o exemplo de países como a Alemanha e Estados Unidos, utilizando-se o direito comparado, visto que nesses países a proposta poderia ser ofertada por atos informais dos membros do órgão de acusação.

No entanto, por se tratar de previsão afeta ao Direito Processual Penal instituída por meio de mera Resolução, entendeu-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, o aludido Acordo de Não Persecução Penal afrontava o princípio da legalidade previsto constitucionalmente, sendo alvo de insurgência por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 5790 e 5793, propostas, respectivamente, pela Associação dos Magistrados Brasileiros e pelo Conselho Federal da OAB.

Entretanto, o vício de inconstitucionalidade acabou se esvaindo quando da publicação da Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019, conhecida como Pacote Anticrime, a qual incorporou ao Código de Processo Penal o Acordo de Não Persecução Penal, conforme será abordado a seguir.

1.1 Pacote Anticrime e o Modelo de Justiça Consensuada. Da Medida Despenalizadora à Arbitragem Tributária.

Como visto acima, a incorporação do Acordo de Não Persecução Penal ao Código de Processo Penal se deu com o artigo 28-A, que assim dispõe:

“Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente:

I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo;

II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime;

III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal);

IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou

V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada.”

Assim, como se vê, inicia-se no Direito Processual Penal o modelo de justiça consensuada, diante da possibilidade de negociação entre o detentor do poder punitivo e o agente da conduta.

Alguns fatores são apresentados pela doutrina para justificar a criação do Acordo, dentre eles, segundo o professor e membro do Ministério Público da União, Dr. Renato Brasileiro de Lima¹:

¹ LIMA, Renato Brasileiro de. Manual de Processo Penal. 8. Ed. Juspodivm, 2020, p. 274 – sem destaques no original.

- i) exigência de soluções alternativas no processo penal que proporcionem celeridade na resolução de casos menos grave;
- ii) priorização dos recursos financeiros e humanos do Ministério Público e do Poder Judiciário para processamento e julgamento dos casos mais graves;
- iii) minoração dos efeitos deletérios de uma sentença penal condenatória aos acusados em geral, que teriam mais uma chance de evitar uma condenação judicial, reduzindo os efeitos sociais prejudiciais da pena e desafogando os estabelecimentos prisionais.

Nos dizeres do ilustre professor², “(...) cuida-se de negócio jurídico de natureza extrajudicial, necessariamente homologado pelo juízo competente – pelo menos em regra, pelo juiz das garantias (CPP, artigo 3º-B, inciso XVII, incluído pela Lei n. 13.964/19) –, celebrado entre o Ministério Público e o autor do fato delituoso – devidamente assistido por seu defensor –, que confessa formal e circunstancialmente a prática do delito, sujeitando-se ao cumprimento de certas condições não privativas de liberdade, em troca do compromisso do *Parquet* de não prosseguir judicialmente o caso penal extraído da investigação penal, leia-se, não oferecer denúncia, declarando-se a extinção da punibilidade³ caso a avença seja integralmente cumprida.”

Sobre as condicionantes acima, deve ser apontado que havendo justa causa e havendo subsunção normativa, o órgão do Ministério Público, pelo princípio da obrigatoriedade, deve oferecer a denúncia, de modo que não há qualquer reserva de discricionariedade quanto ao seu ajuizamento.

Por isso, o oferecimento do Acordo de Não Persecução Penal representa verdadeira exceção ao princípio da obrigatoriedade, embora seja certo que parte da doutrina, por vezes, apontou se tratar de patente violação ao referido princípio. O doutrinador RENATO BRASILEIRO, na mesma obra já citada, adota posicionamento contrário, obtemperando que a situação se amolda ao princípio da intervenção mínima, conforme transcrição a seguir:

² *ibid.*

³ “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBRIAGUEZ AO VOLTANTE. ART. 306 DO CTB. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL (ANPP). RETROATIVIDADE DO ART. 28-A DO CPP. LIMITE TEMPORAL. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O acordo de não persecução penal é instituto mediante o qual o órgão acusatório e o investigado celebram negócio jurídico em que são impostas condições, as quais, se cumpridas em sua integralidade, conduzem à extinção da punibilidade do agente. (AgRg no HC 636.024/SC, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 14/09/2021, DJe 21/09/2021).

“Como espécie de exceção ao princípio da obrigatoriedade da ação penal pública, o acordo de não-persecução penal guarda relação muito próxima com o princípio da obrigatoriedade, que deve ser compreendido como um critério de seleção orientado pelo princípio da intervenção mínima, o que, em tese, permite que o Ministério Público estipule regras de seleção conforme política criminal adotada pela instituição.⁴”

Nessa esteira, é cristalino que, pelo exercício da competência da ação penal pública ser do Ministério Público, a aferição do critério de conveniência para a oferta do Acordo de Não Persecução Penal cabe a ele, justamente pelas considerações realizadas desde 2017, por meio da Resolução nº 181 do Conselho Nacional do Ministério Público, no sentido de obter a repressão e a própria prevenção do delito.

A questão que paira a partir das afirmações acima é que, em se tratando de justiça pactuada, resultado da convergência entre as partes, a proposta de Acordo de Não Persecução Penal seria um direito subjetivo do acusado. Contudo, a doutrina majoritária tem entendido não se tratar de direito subjetivo, pois, caso assim fosse, estaria admitida a possibilidade do juiz determinar, em substitutividade à pretensão das partes, o oferecimento de ofício, ou seja, sem a iniciativa do Ministério Público e por meio de imposição, situação que retiraria a característica essencial da negociação.

O Poder Judiciário, apreciando a questão em voga, tem se manifestado no sentido de ausência de direito subjetivo do acusado, bem como apontando que o órgão jurisdicional não possui atribuição para participar das negociações na fase investigatória, a teor dos julgados trazidos à baila:

“O Poder Judiciário não pode impor ao Ministério Público a obrigação de ofertar acordo de não persecução penal (ANPP). Não cabe ao Poder Judiciário, que não detém atribuição para participar de negociações na seara investigatória, impor ao MP a celebração de acordos”. (STF. 2ª Turma. HC 194677/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 11/5/2021. Informativo 1017).

“AGRAVO REGIMENTAL. HABEAS CORPUS. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL EM RELAÇÃO AO DELITO DE ASSOCIAÇÃO PARA O TRÁFICO DE DROGAS (ART. 35 DA LEI 11.343/2006). INVIABILIDADE.

1. As condições descritas em lei são requisitos necessários para o deferimento

⁴ ibid.

do Acordo de Não Persecução Penal (ANPP), importante instrumento de política criminal dentro da nova realidade do sistema acusatório brasileiro. Entretanto, não obriga o Ministério Público, nem tampouco garante ao acusado verdadeiro direito subjetivo em realizá-lo. Simplesmente permite ao Parquet a opção, devidamente fundamentada entre denunciar ou realizar o acordo, a partir da estratégia de política criminal adotada pela instituição.

2. O art. 28-A do Código de Processo Penal, alterado pela Lei 13.964/19, foi muito claro nesse aspecto, estabelecendo que o Ministério Público “poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições.”

3. A finalidade do ANPP é evitar que se inicie o processo, não havendo lógica em se discutir a composição depois da condenação, como pretende a defesa (cf. HC 191.464-AgRg/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, Dje de 26/11/200).

4. Agravo Regimental a que se nega provimento. (STF, HC 191124 AgR, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Primeira Turma, julgado em 08/04/2021, Dje 12/04/2021).

A situação de consenso sem a imposição do Poder Judiciário ocorre, por exemplo, como exceção ao princípio da obrigatoriedade da ação penal pública, nos acordos de colaboração premiada, podendo o Ministério Público, diante dessa situação, conceder ao colaborador o benefício do não oferecimento da denúncia.⁵

À luz dos posicionamentos doutrinários adotados, não se pode deixar de apontar que a própria discricionariedade do Ministério Público é regrada, pois exige-se fundamentação não apenas para o seu oferecimento mas, sobremaneira, no caso de não oferecimento do acordo e, em caso de ausência de fundamentação para a recusa, é cabível ao interessado provocar o órgão de revisão do Ministério Público, para que encampe o ato ou não.

A remessa dos autos para o órgão de revisão ministerial deve ser realizada mediante provocação do Juízo pelo interessado, a fim de que a apreciação seja realizada pelo Procurador-Geral do Ministério Público, senão vejamos do artigo 28-A, cujo dispositivo não se furta de apresentar diversos regramentos para controle quando da recusa ao oferecimento:

§ 14. No caso de recusa, por parte do Ministério Público, em propor o acordo

⁵ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. O Poder Judiciário não pode impor ao MP a obrigação de ofertar ANPPA. Buscador Dizer o Direito, Manaus.

de não persecução penal, o investigado poderá requerer a **remessa dos autos a órgão superior**, na forma do art. 28 deste Código.”
(sem destaques no original).

A recusa à proposta de acordo não está vinculada apenas quanto ao seu oferecimento, podendo, inclusive, ser recusada pelo próprio investigado que, na esteira da objeção de consciência⁶, possui a prerrogativa de eximir-se do cumprimento de determinadas condições coletivas, sem perda de direitos subjetivos, desde que ligados por motivos de crença ou convicções filosóficas ou políticas, diante da previsão constitucional constante do artigo 8º, inciso VIII, cujo rol não é taxativo.

O ilustre professor e articulista Eduardo Luiz Santos Cabette, membro do Grupo de Pesquisa de Ética e Direitos Fundamentais do Programa de Mestrado do Unisal, ao tratar da objeção da consciência, afirma se tratar de direito fundamental de caráter constitucional, pois é, “no sistema brasileiro, um direito público subjetivo a ser utilizado em face de obrigações coletivas decorrentes de atos normativos dos poderes públicos”, cabendo à proposta de acordo respeitar eventual escusa de consciência, optando por prestação alternativa que não afronte o direito individual envolvido.

O artigo 28-A, em seu parágrafo 5º, possibilita ao magistrado à devolução dos autos ao Ministério Público para adequação da proposta caso entenda presentes os motivos necessários à adequação. Confira-se:

§ 5º Se o juiz considerar inadequadas, insuficientes ou abusivas as condições dispostas no acordo de não persecução penal, devolverá os autos ao Ministério Público para que seja reformulada a proposta de acordo, com concordância do investigado e seu defensor.

Sobre o acordo, o membro do Ministério Público e o investigado, devidamente assistido por seu advogado – cuja participação é obrigatória –, irão discutir as condições da proposta, as quais podem ser previstas de forma alternativa ou cumulativa.

Dentre tais, estão a obrigação de reparar o dano ou restituir a coisa à vítima,

⁶ BERNANDES, Juliana Taveira, FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. Direito Constitucional. Tomo II. 10ª. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 170.

exceto na impossibilidade de fazê-lo; prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito, diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução; pagar a prestação pecuniária a ser estipulada à entidade pública ou de interesse social, também indicada pelo juízo da execução ou, ainda; cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imposta.

O uso das medidas despenalizadoras, onde o espaço de consenso ganha relevância face a aplicação de penas, não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro, diante das experiências já obtidas com a Transação Penal e Suspensão Condicional do Processo, ambas prevista na Lei nº 9.099/95 (JECRIM).

Assim, se de um lado há notório interesse na aplicação das medidas despenalizadoras e crítica à inflação legislativa quanto à criminalização de condutas, de outro, dentro do aspecto dos crimes contra a ordem tributária, poucos debates são realizados sob a ótica dos crimes que podem ser cometidos diante do complexo sistema tributário brasileiro, aqui discutido com o afastamento de qualquer apreciação do elemento anímico do agente.

Nesse aspecto, desde o ano de 2018 ganhou força, no Brasil, o debate sobre a proposta de Reforma Tributária, tendo por intuito central a simplificação do sistema tributário.

Assim, inúmeros questionamentos foram trazidos sobre o tema, seja em razão das dúvidas surgidas sobre a possibilidade de sua aplicação, quais princípios norteariam o procedimento, quais seriam a posição dos árbitros e sobre qual medida a prática iniciada por outros Países da Europa colaborariam com esse estudo.

Inúmeros avanços foram sentidos com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, o qual se preocupou com a estabilização dos conflitos a partir da utilização da técnica de precedentes jurisprudenciais e a elevação, à princípio, de inúmeros dispositivos.

No Brasil, o início da ruptura do preconceito envolvendo a implementação da arbitragem na seara tributária se deu com a entrada em vigor do Código de Processo Civil, que em seu artigo 3º, parágrafo 1º, assim dispõe:

“Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.
§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da Lei.”

Inclusive, na produção do Anteprojeto de Reforma do Código de Processo Civil⁸, os oradores trouxeram a seguinte pauta para debate:

“Inserção de uma condição de procedibilidade para que entes da Administração Pública, antes de litigarem entre si, sejam obrigadas a passar por Câmara de Conciliação e Arbitragem dentro do Estado. Já ocorre no âmbito da AGU. Maiores poderes (transação, não-ingresso de recursos, desistência de recursos) para Advogado Público, Exemplo é o Juizado Especial Federal.

A técnica dos precedentes, utilizadas à exaustão por outros países, tem representado grande avanço na observância da segurança jurídica nas relações envolvendo Fisco e contribuinte e a pacificação dos conflitos a partir de efetiva justiça fiscal.

Buscou-se, pela técnica acima, a redução dos litígios tributários, já que contribuintes e Fisco possuem o efetivo conhecimento sobre o entendimento dos Tribunais Superiores sobre determinada relação jurídica.

Era premente a necessidade de adoção da técnica de precedentes, já que, crítica comum sempre foi, de um lado, a morosidade do judiciário e, de outro, a conduta litigante e, muitas vezes, protelatória no âmbito do contencioso administrativo ou judicial, no intuito de (i) postergar o pagamento da exação ou (ii) postergar a devolução do tributo pago a maior ou indevidamente, conforme pode ser observado do diagnóstico trazido pelo portal eletrônico Consultor Jurídico, *in verbis*:

“É bem verdade que a relação elevada entre números de processos e habitantes no Brasil poderia ser tomada como uma evidência favorável de que estamos diante de uma Justiça acessível e de que os cidadãos estão cada mais correndo atrás de seus direitos. No entanto, em um país onde o valor dos passivos tributários representa 15% do PIB, percebe-se uma clara fragilidade das instituições tributárias e jurisdicionais, o que se traduz em insegurança jurídica, desincentivo ao investimento e perda de competitividade das empresas nacionais.”⁹

O fato é que, a análise da arbitragem tributária e sua aplicação, no contexto de contencioso alarmante em seus números, representa a possibilidade das partes (Fisco e Contribuinte) optarem pela melhor pacificação de suas questões, quando diante da subsunção de determinado fato à norma de incidência tributária. Assim, se de um lado, acordos podem ser realizados no âmbito do Direito Processual Penal, a exemplo do Acordo de Não Persecução Penal, a existência de negociações tributárias não poderia seguir em sentido inverso.

Em estudo realizado por Camilla Xavier sobre a arbitragem tributária no contexto do contencioso, temos a seguinte afirmativa:

“Assim, ao propiciar uma terceira via de impugnação do crédito tributário em um contexto de ineficiência dos métodos convencionais (administrativo e judicial), de forma facultativa e dialógica, seria uma forma legitimada de propiciar o acesso à justiça e, possibilitar a segurança jurídica tão maculada na seara fiscal, visto que a sentença arbitral além de qualificada é vinculativa, o que tornaria a rediscussão de mérito algo desnecessário.”²

Quanto aos métodos para a solução de controvérsias em Acordos de Bitributação, a arbitragem tributária foi tratada pela Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme abaixo:

“A última e mais recente alteração no Artigo 25 do Modelo OCDE veio em 2008. Nesse ano, um parágrafo 5º foi finalmente adicionado ao dispositivo, autorizando que pudesse o contribuinte interessado solicitar painel arbitral para emissão de laudo que obrigasse os Estados Contratantes, se não solucionado o caso em até dois anos contados desde a sua apresentação à administração tributária³.

Inaugurava-se a arbitragem no Modelo OCDE. Aqui, esta não foi prevista como alternativa ou recurso adicional no procedimento amigável, mas como extensão do próprio método no Modelo. Em restando questões não resolvidas em tratativas diretas entre as administrações tributárias, poderiam ser levadas a painel arbitral; o caso permaneceria sempre solucionado mediante procedimento amigável. Se acordassem as administrações tributárias acerca do caso apresentado, sem deixar questão pendente, estaria encerrado o procedimento e, então, impedida a arbitragem, ainda que o contribuinte discordasse da solução obtida.

A partir da arbitragem tributária, inúmeras controvérsias que se deparam com a ineficácia dos Tribunais Administrativos e Judiciais poderiam ser solucionadas pelo menor tempo e pelo menor custo possível. Na visão de Brian Arnold, a aplicabilidade do instituto se mostra possível a partir da seguinte premissa:

Assim, diz-se que a solução de controvérsia é função do procedimento amigável, restando a arbitragem como ferramenta para o enfrentamento de questões específicas que não puderam ser dirimidas mediante tratativas entre as administrações tributárias, então favorecendo um resultado.”

Todavia, o grande problema que se instala para a aplicabilidade da arbitragem tributária é a indisponibilidade do crédito tributário e cuja estrutura normativa de incidência está positivada na Constituição Federal de 1988 e, especialmente, em razão da dicção do artigo 146 da mesma Carta.

Inclusive, embora o Código Tributário Nacional tenha tratado da transação tributária, nada tratou de instituto distinto, qual seja, a arbitragem nesse mesmo seio.

Diante disso, a primeira providência que seria necessária à implementação da arbitragem tributária seria a alteração do Código Tributário Nacional para contemplar tal previsão, de modo que, *prima facie*, dúvidas se colocam sobre o Projeto de Lei nº 4.257, de 6 de agosto de 2019, imprestável para tal fim diante de sua hierarquia.

Outro entrave a ser enfrentado é quais questões estariam sujeitas à arbitragem, já que, em que pese não ser esse o intuito, questionamentos poderiam advir sobre a possibilidade ou não da exclusão do crédito tributário, assim como quais seriam os meios para alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Justamente por isso é que a arbitragem, no Brasil, não poderia se descuidar quanto à necessária observância do atendimento ao princípio da legalidade, isonomia, publicidade e meios para que se preserve a necessidade de conceder segurança jurídica à tais relações.

Porém, se esforços foram realizados para a positivação do Acordo de Não Persecução Penal – aplicável, inclusive, aos crimes contra a ordem tributária, esforços poderiam ser implementados para a adoção da arbitragem tributária, o primeiro, já com vista a evitar a superlotação de presídios, e o segundo com o intuito de evitar a contenciosidade.

Como já abordado, em razão dos debates que têm sido realizados, com saciedade, em relação à proposta de Reforma Tributária, tendo por intuito central a simplificação do sistema tributário, o fator tempo e análise econômica do direito têm sido analisados, em profundidade, pelos aplicadores do direito, aqui entendido os advogados na indicação de estratégias para a atuação no contencioso tributário.

No que atine ao tempo de tramitação e os custos envolvidos no processo, notadamente o processo judicial em que a tramitação pode ser dilatada para produção de prova pericial chegou-se à conclusão de que a protelação de discussões tributárias pode não se mostrar vantajosas aos contribuintes, sobremaneira em razão do risco de condenação na verba sucumbencial a partir das disposições trazidas pelo artigo 85 e seguintes do Código de Processo Civil.

Em que pese o cenário acima, os contribuintes não têm se mantido inertes quando, analisando a matéria de fundo objetivo da discussão envolvendo o crédito tributário, se deparam com cobranças indevidas, seja por vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Muitas questões se prolongam, anos a fio, diante de uma resistência injustificada dos representantes dos órgãos fazendários.

No ano de 2017, por exemplo, o Colendo Supremo Tribunal Federal, sob o exame da disposição trazida pelo artigo 195 e incisos da Constituição Federal, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, sob a sistemática da repercussão geral em matéria tributária.

No entanto, por meio de normas expedidas pelas coordenadorias da Receita Federal do Brasil logo após o julgamento e antes mesmo da oposição de Embargos de Declaração pela União nos autos do RE nº 574.706/PR, a decisão proferida pelo C. Supremo, após décadas de tramitação, acabou por ser limitada, dado que, naquele momento, os agentes fazendários buscavam a diminuição do reconhecimento desse crédito, por entender que o ICMS abordado no referido julgamento se referia àquele efetivamente pago e não aquele destacado em Nota Fiscal de Venda.

Também, no âmbito estadual, em que pese o reconhecimento, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça, da inconstitucionalidade da aplicação, aos créditos tributários, de juros superiores à Taxa SELIC, o que, no Estado de São Paulo é feita por imposição da Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009, inúmeras ações são propostas diariamente pelos contribuintes no intuito de afastar essa aplicação.

Muitas dessas ações são processadas pelo rito comum, o que implica dizer que, sendo cabal a prova da inconstitucionalidade reconhecida pelo Poder Judiciário, a probabilidade de êxito dessa discussão alcança quase que 100% (cem por cento), impondo, de rigor, a condenação da Fazenda na verba honorária, cuja situação é extremamente danosa ao Estado, que necessita desembolsar vultosas quantias quando, se repensada a situação, poderia ter dado início à arbitragem.

No que diz respeito à afirmativa acima, é evidente que o contribuinte que pretenda discutir uma determinada relação jurídica espera se deparar com título líquido, certo e exigível. No entanto, para alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é evidente que sua pretensão consistirá no oferecimento de garantia desse valor exato, devidamente apurado na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A alta litigiosidade no Brasil, decorrente da própria complexidade das normas tributárias, traz a necessidade de reflexão sobre formas, métodos e medidas que podem ser implementadas para a solução de conflitos e à busca pela justiça fiscal, bem como se determinados crimes contra a ordem tributária poderiam originar-se desse complexo sistema.

É justamente nesse contexto que se insere a arbitragem tributária como meio apto e efetivo à pacificação de conflitos em matéria tributária, cujo tema ganha substancial importância em razão da apresentação do Projeto de Lei nº 14.257, de 2019, de autoria do Senador Antônio Anastasia, contemplando proposta permissa ao executado para a adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permitindo à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor.

No que atine aos meios alternativos para solução de conflitos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou, no passado, por exemplo, o Edital de Acordo de Transação por Adesão nº 01/09, facultando aos contribuintes transacionar seus débitos inscritos em dívida ativa da União com condições especiais.

A Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, também dispôs sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração tributária, definindo a mediação como “a atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.

Referida Lei, ao asseverar que a mediação será orientada pelo princípio da confidencialidade, também provoca o intérprete a realizar técnica de sopesamento, com o fito de verificar sua compatibilidade com os demais princípios do ordenamento pátrio, visto que uma das críticas contempla a ausência de equilíbrio entre as partes litigantes e, ainda, que o texto sucinto pode gerar insegurança jurídica em razão da ausência de estreitos contornos sobre o tema, assim como os princípios que nortearão o instituto.

1.2 A Organização das Nações Unidas e as Regras Mínimas para a Elaboração de Medidas Não Privativas de Liberdade. Sociologia e Criminalidade

O debate sobre a utilização de medidas despenalizadoras pode ensejar, num primeiro momento, a ideia de que há um menor rigor na aplicação das penas. Mas, lado outro, tais medidas desafogam o sistema presonal, o qual mostra-se, há tempo, em profundo colapso, impossibilitando o seu objetivo precípua da privação da liberdade que é, justamente, promover a ressocialização do indivíduo.

Segundo o Conselho Nacional de Justiça⁷, por meio da Série Tratados de Direitos Humanos – Regras de Tóquio, “o Estado Brasileiro mantém sob custódia mais de 620.000 pessoas, dentre as quais 41% ainda sem condenação definitiva. (...). Esse crescimento desenfreado da população prisional, dá-se em meio à sofisticação e o aprimoramento das formas de organização e funcionamento do aparato repressivo, notadamente sob a perspectiva de uma autorização legislativa mais punitivista.”

As propostas apresentadas nas Regras de Tóquio buscam a consolidação de uma série de princípios comprometidos com a aplicação de medidas não privativas de liberdade – sempre que possível, havendo uma mudança de paradigma entre o Direito Penal punitivo e o modelo de justiça consensual humanizada, evitando o superencarceramento.

Em reflexão sobre o Direito Penal Simbólico, o i. Doutrinador Cleber Masson⁸ o classifica como “aquele norteado com finalidade meramente aparente, sem produção de resultados efetivos, tendo a função de conferir uma sensação de proteção da ordem pública aos membros da coletividade...(...) manifesta-se, comumente, no direito penal do terror, que se verifica com a inflação legislativa (Direito Penal de emergência), criando-se exageradamente figuras penais desnecessárias, ou então com o aumento desproporcional e injustificado das penas para os casos pontuais (hipertrofia do Direito Penal).”

Por sua vez, ao tratar do Direito Penal do Inimigo, Guilherme de Souza Nucci⁹ aponta que “é um modelo de direito penal, cuja finalidade é detectar e separar, dentre os cidadãos, aqueles que devem ser considerados os inimigos (terroristas, autores de crimes sexuais violentos, criminosos organizados, dentre outros). Estes não merecem do Estado as mesmas garantias humanas fundamentais, pois, como regra, não respeitam os direitos individuais dos membros da sociedade civilizada. As punições devem ser severas e, se necessário, desproporcionais à gravidade do delito. O mais importante é segregar aqueles que estão em constante guerra contra o Estado.”

⁷ <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2019/09/6ab7922434499259ffca0729122b2d38-2.pdf>, acesso em 02/02/2022.

⁸ MASSON, Cleber. Direito Penal: parte geral (arts. 1º a 120), V.1. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2020, p.11.

⁹ Nucci, Guilherme de Souza Manual de direito penal / Guilherme de Souza Nucci. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

Nesse ponto, dentro da visão ou repartição na análise do sujeito do delito, deve ser esclarecido que a Sociologia jurídica surgiu como grande eixo da formação humanística, ganhando relevo, inclusive pelo Conselho Nacional de Justiça, como sugestão para a perfeita compreensão e sensibilidade da realidade social, a partir de um determinado contexto.

A sociologia é, nessa esteira, um instrumento para o Direito e uma crítica ao Direito enquanto uma estrutura normativa e dogmática, utilizada para aferir se haveria uma ordem jurídica paralela à própria ordem estatal, ou seja, avaliação sobre o pluralismo e o monismo jurídico.

Em diversos momentos na história do pensamento jurídico e o movimento pendular da segurança jurídica e justiça, outras ciências colaboraram com o Direito, havendo uma maior aproximação da sociologia. Com isso, a sociologia foi formulada como uma ciência pura, passando por um processo de especificação até se fragmentar para analisar fenômenos da sociedade, dentre eles a criminalidade, sendo que, uma das áreas de especialização, como dito, foi a do Direito.

A sociologia do direito não visa à norma jurídica como norma, mas sim sua eficácia no plano do fato social, tratando-se de ciência zetética e ganhando grande repercussão que, muitas vezes, acaba por provocar um ativismo judicial desmedido. Em diversos julgados, os órgãos do Poder Judiciário fundamentaram suas decisões a partir da justificativa quanto ao clamor das ruas e atenção ao sentimento de justiça.

São frases utilizadas nos julgamentos que tentam fundamentar um ativismo judicial a partir da leitura sociológica feita por um operador do direito, de tal modo que, contemporaneamente, há clara tentativa de conquistar a legitimação social, em notória busca pela aprovação da sociedade em diversas questões.

Aliás, antes do julgamento pelo Colendo Supremo Tribunal Federal acerca da pesquisa científica com a utilização das células-tronco, cientistas sociais observaram que nos 2 (dois) anos anteriores ao julgamento, qualquer pesquisa sobre o tema era publicada com a mera utilização do termo “células-tronco”, sem qualquer menção aos tipos embrionárias ou adultas. Isso resultou do comportamento da sociedade sobre o tema, já que, por ocasião da expectativa de julgamento, houve um grande clamor popular em razão da desinformação, pois a sociedade não sabia quais tipos de células-troncos seriam utilizadas nas pesquisas.

Para alguns, referido julgamento representava malferimento ao direito à vida. Para outros, o julgamento provocava uma renovação da esperança àqueles portadores de doenças genéticas.

A sociologia no direito, portanto, parte de uma perspectiva interna com relação ao sistema jurídico, havendo forte contestação dos adeptos sobre a exclusividade de um método jurídico tradicional, visto que, havendo uma ciência jurídica autônoma, seria necessário empregar métodos não apenas próprios dessa ciência como também métodos próprios das ciências sociais.

Por sua vez, a sociologia do direito parte de um estudo pela sua perspectiva externa, fazendo parte, portanto, das ciências sociais, sendo um ramo da sociologia, de tal sorte que a sociologia jurídica não poderia ter uma participação.

Na sociologia pura, aqui adentrando aos aspectos dos crimes contra a ordem tributária e a justiça negociada, o crime é analisado a partir da abordagem social, tanto que se utiliza a terminologia “conduta desviada” como delito, por entender que o crime parte de um desvio da expectativa social. Noutra giro, a segurança pública atua de modo preventivo e realiza a abordagem dos fatos que circundam o crime, entendendo pelo seu cometimento tudo aquilo que causa perturbação da ordem pública e da paz social.

No Direito Penal, entretanto, o crime possui abordagem legal e normativa, de modo que, até por previsão constitucional, só é crime o que está definido pela própria lei, não se podendo ir além da conduta prevista para aplicar a sanção, em razão do princípio da legalidade e tipicidade.

A criminologia, diferentemente do Direito Penal, sendo uma ciência empírica – que observa a realidade, valendo-se de métodos biológicos, sociológicos e até mesmo indutivos –, analisa o crime como um problema social, entendendo que compete à própria sociedade combatê-lo quando ocorrer a repercussão do fato (conduta desviante) na sociedade. Seu objeto de estudo é informar a sociedade e, também, os poderes públicos, sobre os dados estatísticos e interpretações sobre o criminoso, a vítima e o controle social, os quais são necessários para a correção das condutas desviantes e o criminoso.

A partir dos esclarecimentos acima, fica claro perceber que a sociedade precisa utilizar diversos mecanismos e instrumentos para assegurar a convivência harmônica e garantir a conformidade dos seus objetivos no plano social.

O conceito de controle social surge juntamente com a sociologia como ciência, formando um conjunto de instituições, planejamentos e sanções sociais para que haja à submissão dos indivíduos às normas de convivência.

Esse conjunto de controle pode ser formal, quando o Estado realiza a intervenção ou meramente informal, quando a sociedade reproduz condutas moralmente aceitas nos diversos meios sociais.

Nos dizeres do ilustre doutrinador Renato Brasileiro de Lima¹⁰, “...é a obtenção de determinada vantagem financeira que move o agente na prática de crimes de tráfico de drogas, contra a ordem econômico-financeira, patrimoniais, contra a Administração Pública etc, que precisa desse dinheiro para manter toda a estrutura criminosa, prosseguindo na prática delituosa.”

Desta forma, sob o enfoque das medidas despenalizadoras e o cometimentos de crime, aqui delimitado para os crimes contra a ordem tributária, é que passamos a trazer alguns esclarecimentos sobre a utilização do Acordo de Não Persecução Criminal nesses casos.

1.3 Crimes Contra a Ordem Tributária e o Acordo de Não Persecução

No ordenamento jurídico brasileiro os crimes contra a ordem tributária estão tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990³⁶, que define como tais, a supressão ou redução do tributo ou contribuição ou qualquer acessório mediante condutas tipificadas nos artigos 1º e 2º, separadas entre crime comum, aquele praticado por particulares, e crimes próprios, praticados por funcionários públicos. Vejamos:

“Seção I

Dos crimes praticados por particulares

Art. 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 - detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa.

¹⁰ *ibid.*

Seção II

Dos crimes praticados por funcionários públicos

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 a 8 anos, e multa. III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 a 4 anos, e multa.”

Nos delitos contra a ordem tributária e contra a Administração Pública é possível o agravamento da pena-base com fundamento no prejuízo sofrido pelos cofres públicos, quando o valor do prejuízo representa montante elevado, dada a maior reprovabilidade da conduta, conforme entendimento adotado pela 5ª Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do AgRg no AREsp 1249284/SC, de relatoria do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 05/06/2018.

Se não bastasse, no que diz respeito ao delito tipificado no artigo 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, referido é formal e prescinde do processo administrativo-fiscal para o desencadeamento da persecução penal, não estando abarcado pela condicionante da Súmula Vinculante nº 24 do STF, a teor do entendimento exarado no AgRg no REsp 1.534.688/SP, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe 28/3/2016).

Nesse aspecto, esclareça-se que o Excelso Pretório editou a Súmula Vinculante n.º contemplando a orientação para não se tipificar crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo por trataram-se de crimes materiais, exigindo a efetiva supressão ou redução do tributo.

Ainda, no que diz respeito aos crimes de sonegação tributária, apesar de a jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal condicionar a persecução penal à existência do lançamento tributário definitivo, o mesmo não ocorre quanto à investigação preliminar, o que se afirma a partir do entendimento adotado pela 1ª Turma, nos autos do Habeas Corpus 106152/MS, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 29/3/2016 e objeto do Informativo 819.

A justificativa guarda relevo, pois, antes da constituição definitiva do

crédito tributário não existe crime de sonegação. Logo, não é lícito que a autoridade policial inicie investigação para apurar esse fato e não é possível que o juiz decrete medidas cautelares penais, tais como a quebra de sigilo, busca e apreensão etc.). De fato, não existindo o lançamento definitivo do crédito tributário, revela-se ilegal a concessão de medida de busca e apreensão e de quebra de sigilo fiscal, em procedimento investigatório, visando apurar os crimes em apreço, cujo entendimento é adotado, inclusive, pela 5ª Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, a partir do HC 211393/RS, julgado em 13/08/2013.

Ainda, no que diz respeito ao crime previsto no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, entende-se que o termo inicial do prazo prescricional da pretensão punitiva é a data em que a fraude é praticada, e não a data em que ela é descoberta, apoiando-se no fato de que o tipo penal tem natureza de crime formal, instantâneo, sendo suficiente a conduta instrumental, haja vista não ser necessária a efetiva supressão ou redução do tributo para a sua consumação, bastando o emprego da fraude.

Desta maneira, o fato de a fraude ter sido empregada em momento determinado, ainda que irradie efeitos até ser descoberta, não revela conduta permanente, mas sim crime instantâneo de efeitos permanentes — os quais perduraram até a descoberta do engodo. (STJ. 5ª Turma. RHC 36024-ES, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 25/8/2015 - Info 568).

Ademais, no que tange a conduta de não recolher ICMS em operações próprias ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo. O não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese, enquadra-se formalmente no tipo previsto art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, desde que comprovado o dolo.

Noutros dizeres, o tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 não fica restrito apenas às hipóteses em que há substituição tributária. O que se criminaliza é o fato de o sujeito passivo se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário, quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos. (STJ. 3ª Seção. HC 399109-SC, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22/08/2018 - Info 633).

Sobre o ponto acima, o contribuinte que, de forma contumaz e com

dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. O valor do ICMS cobrado do consumidor não integra o patrimônio do comerciante, o qual é mero depositário desse ingresso de caixa que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos. Aponte-se, contudo, que, para caracterizar o delito, é preciso comprovar a existência de intenção de praticar o ilícito (dolo). (STF. Plenário. RHC 163334/SC, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 18/12/2019 – Info 964).

É importante, igualmente, fazer a distinção quanto ao disposto no artigo 168-A do Código Penal, que trata do agente deixa de repassar contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes e o quanto disposto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, que trata do agente que deixa de repassar quaisquer outros tributos (que não contribuições previdenciárias) recolhidas dos contribuintes.

Feitos tais esclarecimentos, é importante dizer que, em relação aos crimes contra a ordem tributária, o oferecimento do Acordo de Não Persecução Penal deve obedecer ao regramento do artigo 28-A do Código de Processo Penal. Assim, a possibilidade de acordo está limitada aos crimes em que a pena mínima dos crimes é inferior a 4 anos; crime praticado sem violência ou grave ameaça; o acordo mostra-se necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime conforme decorrência da opção política do legislador de privilegiar a arrecadação tributária.

Quanto à reparação do dano como condição para formalização do acordo, a contraprestação seria o próprio pagamento do tributo acrescido dos consectários legais. No entanto, para a ocorrência da extinção da punibilidade, seria exigido o pagamento da multa moratória, ou seja, sem englobar a multa sancionatória, pois em caso diverso estaríamos diante de sanção por ato ilícito. Se diferente fosse, melhor seria ao contribuinte formular pedido de parcelamento do débito, em que não há exigência para a confissão formal e circunstancial do crime.

Com isso, fica claro perceber que a reparação do dano trazida pelo artigo 28-A do Código de Processo Penal verte-se apenas pra os fins penais, utilizando conceito diverso daquele utilizado ao pagamento como extinção da punibilidade.

Desta maneira, sendo os crimes contra a ordem tributária cometidos, em regra,

mediante fraude, o investigado não estaria obrigada ao cumprimento da obrigação relativa à multa sancionatória, que pode chegar, muitas vezes, à razão de 150% (cento e cinquenta por cento), salvo se pretenda extinguir a punibilidade.

Avaliando a questão, a doutrinadora Heloisa Estellita¹¹, citada com brilhantismo na obra da mestre Vanessa Oliveira Amorim, apontada que há “má compreensão do significado de *reparação do dano* nos crimes contra a ordem tributária derivada similitude de duas relações jurídicas nas quais o sujeito passivo deve prestar um valor pecuniário”.

A partir da referida argumentação, ressalva a existência de distinção entre essas relações a partir do artigo 113 e seus parágrafos do CTN. Assim, no art. 113, §1º, CTN, a multa sancionatória é oriunda da falta de recolhimento do tributo e no art.113, §2º, CTN a multa é decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Assim, na primeira hipótese, o montante do dano consiste na reposição do valor do crédito tributário de que é titular o sujeito ativo de que o sujeito passivo atrasou o pagamento, com ou sem emprego de fraude, ou seja, serão cobrados do sujeito passivo os juros de mora para *recompôr o dano causado* pelo atraso.

O Acordo de Não Persecução Penal tem plena possibilidade de satisfazer a Fazenda Pública quanto a recuperação de tributos que deixaram de ser pagos ou recolhidos a menor em tempo muito mais efetivo caso comparado com a satisfação do crédito pela via da Execução Fiscal, representando verdadeira proteção ao bem jurídico da coletividade.

¹¹ Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=kkqspSUcM2M&feature=emb_logo. Acesso em: 4 fev.2022, a partir da citação na obra de Vanessa Oliveira Amorim.

CONCLUSÃO

Conforme os esclarecimentos acima, a justiça penal passa por um movimento de transformação, ganhando espaço de consenso em razão da fraqueza em ressocialização o indivíduo submetido à pena privativa de liberdade.

A Justiça e, em especial, o sistema prisional, demandam nova estruturação, com caráter de urgência, para o fim de buscar a primazia do sistema.

É certo que o contingente de violência generalizada no Brasil, com população carcerária de 700.000 (setecentas mil) pessoas, sendo que 30% (trinta) por cento está presa em caráter temporários, justifica o viés punitivo.

O Brasil, com população total de 213 milhões de habitantes, possui 322 encarcerados a cada 100 mil habitantes, mantendo-se na 26ª posição no *ranking* dos países que mais prendem no mundo, ficando na 103ª posição da população presa temporariamente dentro do sistema prisional.

Considerando o número absoluto de presos, o Brasil ainda ocupa a 3ª posição, atrás da China e Estados Unidos, apenas. Se considerarmos a taxa de aprisionamento, o Brasil aparece na 36ª posição, sendo que o Estado com maior taxa é o Mato Grosso do Sul, justamente pela sua localização em área de fronteira.

Os dados acima demonstram a urgência no enfrentamento da questão, tanto que as Departamento Penitenciário Nacional e Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas, que elaboraram um Manual de Gestão Penal, buscando responsabilidades difusas.

Debates sobre as alternativas penais, apenas de tímidas, ganham destaque inclusive no âmbito global, impulsionada, sobremaneira, pela Organização das Nações Unidas.

A pretensão global, claro, não se volta à flexibilização legislativa utilizada para o rigor no enfrentamento do crime. O que se busca é o repensar do método hegemônico de encarceramento, da técnica legislativa da “prisão a qualquer custo”, cujo modelo, de fato, merece críticas especialmente em razão da experiência positiva a partir de outros modelos não privativos de liberdade, como a transação penal e a suspensão condicional do processo.

MICHEL FOUCAULT¹², em sua obra “Vigiar e Punir”, tratou sobre o controle penal para além do limite espaço-corporal, como tendência de abolir o corpo alvo da repressão criminal.

¹² Vigiar e punir: nascimento da prisão; tradução de Raquel Ramallete. Petrópolis, Vozes, 1987. pág. 288.

O Acordo de Não Persecução Penal aplicado aos crimes contra a ordem tributária tem o condão de atender esse novo modelo de justiça consensual e, diante de sua efetividade, alcançar a satisfação do interessado – ou vítima, que é a Fazenda Pública.

A justiça criminal tradicionalista, ao adotar o modelo dissuasório caracterizado pelo seu punitivismo, reprovando o ato pela cominação da pena e prevenção de delitos, não possui qualquer efetividade nos casos que envolvem crimes contra a ordem tributária. Isso porque, mesmo em se tratando de crime formal, o qual ignoraria a possibilidade de erro na arrecadação ou até mesmo qualquer avaliação sobre o elemento anímico, trata com agentes que possuem estereótipo diferenciado.

A adoção do modelo trazido pelo Acordo de Não Persecução Penal se justifica e seria maximizada caso aprovado, também como modelo negocial, a arbitragem tributária. A proposta não visa flexibilização dos tipos penais, mas a garantia de um sistema dotado de racionalidade e colapsado na esfera do contencioso administrativo e judicial.

REFERÊNCIAS

- OLIVEIRA, Phellipe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pág. 85.
- BARBOSA, Mateus Calicchio. **“O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros”** – Série Doutrina Tributária Vol. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, pág. 67/68.
- TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais** / Heleno Tôrres. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, pág. 381.
- “O Novo CPC e seu impacto no direito tributário** / coordenadores Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. – São Paulo: Fiscosoft, 2015, pág. 195.
- MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego; E CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes, **DIREITO TRIBUTÁRIO E ARBITRAGEM: UMA ANÁLISE DA POSSIBILIDADE E DOS ÔBICES AO JUÍZO ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL**, Revista Tributaria e de Finanças Públicas, vol. 88/2009, p. 18/47, Set-Out/2009, Doutrinas Essenciais Arbitragem e Mediação/vol 4/2014, p. 577-602, Set/2014, DRT\2009\853.
- Questões Tributárias devem ser submetidas a árbitros**, ID vLex: 696455473.
- PL sobre arbitragem tributária não preza pelo equilíbrio entre as partes litigantes**.
- XAVIER, Camilla Siqueira. **A Arbitragem em Matéria Tributária no Brasil: Avanços e Desafios**. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 21-57.
- Justiça em Números 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. 1 ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014, p. 97.
- Resolução nº 125 de 29/11/2010, do Conselho Nacional de Justiça, dispondo sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências.
- ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem Tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

Bibliografia

- BERNANDES, J. T. (2021). *Direito Constitucional. Tomo II. 10ª. ed. Salvador: Juspodivm*. Salvador: Juspodivm.
- CAVALCANTE, M. A. (2020). *O Poder Judiciário não pode impor ao MP a obrigação de ofertar ANPPA*. . Manaus: Buscador Dizer o Direito.
- FOUCAULT, M. (1987). *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Petrópolis: Vozes.
- LIMA, R. B. (2020). *Manual de Processo Penal. 8. Ed. Juspodivm, 2020, p. 274 – sem destaques no original*. . São Paulo: Juspodivm.
- MASSON, C. D. (2020). *Direito Penal: parte geral (arts. 1º a 120)*. São Paulo: Método.
- Nucci, G. d. (2014). *Manual de direito penal*. Rio de Janeiro: Forense.