

O acordo de não persecução penal e seus reflexos nos crimes contra a
ordem tributária

The criminal non-persecution agreement and its reflections in crimes
against the tax order

Juan Rodrigo Carneiro Aguirre¹

Tarsis Barreto Oliveira²

Resumo: O presente trabalho aborda a introdução do artigo 28-A no Código de Processo Penal brasileiro, promovida pela Lei 13.964/2019 e os possíveis reflexos nas infrações potencialmente abrangidas pelo instituto. Nesse mister, examina-se a sistemática de processamento dos delitos contra a ordem tributária elencados na lei 8.137/90, em especial os artigos 1º e 2º, crimes cometidos por particulares à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como a compatibilização do acordo de não persecução penal à política criminal existente. O método descritivo e comparativo dos atos normativos e da doutrina mostra-se mais adequado para a análise do estudo proposto. O resultado do trabalho demonstra a possibilidade de aplicação da justiça consensual aos crimes descritos na lei 8.137/90, devendo ser fixados alguns parâmetros para o oferecimento do acordo.

Palavras-chave: Lei 8.137/90; justiça consensual; jurisprudência do STF.

Abstract: This paper deals with the introduction of Article 28-A in the Brazilian Criminal Procedure Code, promoted by Law 13.964/2019 and the possible repercussions on the infractions potentially covered by the institute. This article examines the system for processing

¹ Pós-Graduado em programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Estado de Direito e Combate à Corrupção da Escola Superior da Magistratura Tocantinense – ESMAT. Mestrando no programa de Pós-Graduação *stricto sensu* Mestrado Profissional em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos UFT/ESMAT. Promotor de Justiça no Estado do Tocantins. E-mail: juan.rodrigo@uft.edu.br

² Doutor e Mestre em Direito pela UFBA. Professor Associado de Direito Penal da Universidade Federal do Tocantins. Professor Adjunto de Direito Penal da Universidade Estadual do Tocantins. Professor do Mestrado em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos da UFT/ESMAT. Coordenador e Professor da Especialização em Ciências Criminais da UFT. E-mail: tarsisbarreto@uft.edu.br

the crimes against the tax order listed in Law 8.137/90, in particular articles 1 and 2, crimes committed by private individuals and the jurisprudence of the Federal Supreme Court, as well as the compatibility of the agreement of no-criminal prosecution with existing criminal policy. The descriptive and comparative method of normative acts and doctrine is more appropriate for the analysis of the proposed study. The result of the work demonstrates the possibility of applying consensual justice to the crimes described in Law 8.137/90, and some parameters should be established to offer the agreement.

Keywords: Law 8.137/90; consensual justice; STF jurisprudence.

1. Introdução

Com a edição da Resolução 181, de 07 de agosto de 2017, alterada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018, ambas do Conselho Nacional do Ministério Público, dispoendo sobre a instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal a cargo do Ministério Público, o denominado *acordo de não persecução penal* passou a ser amplamente debatido na comunidade jurídica brasileira.

Como se depreende do próprio nome do instituto, as Resoluções permitiam ao membro do Ministério Público entabular acordo com o acusado e seu defensor para, fixadas algumas condições, não deflagrar a ação penal correspondente, visando conferir maior efetividade ao sistema processual penal. Isto porque, a partir de parâmetros objetivos e concretos existentes no bojo do procedimento investigatório, poder-se-ia vislumbrar que, em caso de condenação, a pena aplicada passaria a ser restritiva de direitos, face às disposições do artigo 44 do Código Penal.

Assim, buscando propiciar ao jurisdicionado resposta penal mais ágil e efetiva, com especial enfoque na reparação de danos à vítima, desafogando o Poder Judiciário e colocando em prática o modelo acusatório previsto na Constituição Federal, o Conselho Nacional do Ministério Público editou as mencionadas Resoluções, pretendendo o aprimoramento do sistema processual penal brasileiro, sabidamente moroso e, muitas vezes, ineficaz. Em outras palavras, a partir da negociação entre as partes, evitar-se-ia o processo penal e toda sua carga estigmatizante, dando rápida resposta à vítima e à sociedade para o caso penal. Cumpridas as

condições pactuadas, como reparação de danos à vítima, renúncia de bens, prestação de serviços à comunidade, entre outras, a investigação seria arquivada, por inutilidade ao sistema.

Não obstante as críticas doutrinárias, em muito fulcradas na inconstitucionalidade formal do instituto, esse modelo de justiça consensual, como opção de política criminal, foi sendo aplicado de forma paulatina em todo o país.

Nesse contexto, em 24 de dezembro de 2019, superando a principal crítica ao instituto, foi publicada a lei 13.964, que, entre diversas outras alterações legislativas, incluiu no Código de Processo Penal o artigo 28-A, incorporando ao ordenamento legislativo o acordo de não persecução penal.

As disposições em muito se assemelham ao texto das resoluções do Conselho Nacional do Ministério Público, permitindo a negociação entre os atores do processo penal para evitar a deflagração da ação penal. Todavia, previu maior participação do Poder Judiciário, fixando como consequência do cumprimento das cláusulas não mais o arquivamento, mas a extinção da punibilidade.

O que se busca no presente trabalho é analisar a viabilidade de aplicação desta nova modalidade de justiça consensual aos crimes tributários previstos na lei 8.137/90, em especial, seus artigos 1º e 2º. Isso porque, a despeito da importância do bem jurídico tutelado - patrimônio público -, a legislação penal e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao longo dos anos, instituíram uma série de benefícios aos investigados por razões de política-criminal, que, malgrado em uma primeira percepção não importem em inviabilidade do acordo de não persecução, impõe análise mais acurada para aplicação do novo instituto.

A temática se mostra atual, uma vez que há de se conjugar as modalidades já existentes de política-criminal aos crimes contra a ordem tributária e às inovações trazidas pela lei 13.964, de dezembro de 2019.

Para o desenvolvimento do trabalho, escolheu-se o método descritivo e comparativo, com análise de conteúdo. Busca-se, na primeira parte, descrever brevemente as formas e requisitos do artigo 28-A do CPP e suas nuances no processo penal, e se há adequação, em tese, aos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90.

Em seguida, faz-se breve estudo sobre a tutela penal referentes aos crimes contra a ordem tributária e as diversas formas de política-criminal postas à disposição do suposto autor para suspender a persecução penal ou mesmo realizar ações que visem à extinção da

punibilidade de sua conduta. Para tanto, analisa-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e legislações correlatas.

No terceiro momento, analisam-se as possibilidades de aplicação do acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, tentando compatibilizar a atuação do Ministério Público, investigado e defensor na esfera penal em cotejo com as possibilidades de ação do investigado na esfera administrativa.

O resultado da pesquisa evidenciará o conhecimento, divergências e contemporaneidade da matéria em estudo, inexistindo ainda jurisprudência segura sobre o tema.

2. O acordo de não persecução penal: inovação da lei 13.964/19 e seus reflexos na lei 8.137/90

A partir da promulgação da Constituição Federal houve rompimento de paradigmas no tradicional modelo do processo penal brasileiro, quando se inseriu no art. 98, I a necessidade de criação de juizados especiais com procedimentos orais e sumaríssimos, permitindo a transação entre as partes, em busca de medida alternativas e simplificadoras ao processo penal. (BRASIL, 1988). Para Pacelli (2008, p. 590):

a lei 9.099/95 inaugurou um novo modelo processual no Brasil, que até então sempre convivera com o antigo sistema penal condenatório. [...] Podemos, então, falar em um modelo consensual de justiça e de processo penal, por meio do qual a escolha da sanção estatal poderá contar com a participação do acusado, desde que com a intervenção, indispensável, de um advogado, constituído ou designado pelo Estado.

Com efeito, a lei dos juizados especiais, ao prever a transação penal, em seu artigo 76, e a suspensão condicional do processo, no artigo 89, iniciou verdadeira *revolução* na forma de atuação no processo.

Em relação ao primeiro instituto, *transação penal*, permitiu-se a realização de acordo entre o Ministério Público ou o autor de queixa crime e o suposto autor do fato, antes mesmo da deflagração da ação penal, como forma de o investigado, cumpridas determinadas condições, ter extinta sua punibilidade sem qualquer registro de antecedentes a não ser para fins de nova transação (art. 76). Essa modalidade somente se aplica a delitos inseridos no rol de crimes de menor potencial ofensivo, ou seja, com pena máxima igual ou inferior a 02 anos de reclusão (art. 61). (BRASIL, 1995).

Já o artigo 89, seguindo a mesma toada de negociação entre as partes, previu a *suspensão condicional do processo*. Esse instituto, no entanto, pressupõe a deflagração da ação

penal e permite acordos em crimes cuja pena mínima não seja superior a 1 ano. Assim, cumpridos os requisitos e as condições impostas, ultrapassado o período de prova, fica extinta a punibilidade do acusado. (BRASIL, 1995).

No âmbito da justiça consensual ou negociada podem ser inseridas outras legislações que instituíram modelos diversos de interação entre as partes. Pode-se citar as leis 8.072/90, 9.034/95 (já revogada); 9.080/95, 9.807/99, 9.613/98, 12.863/12, 11.343/06 e 12.863/12, que trouxeram a possibilidade de colaboração ou delação premiada. (ALVES, 2019, p. 219-220). Ocorre que essas modalidades não visam o ajuste entre as partes quanto à deflagração ou andamento da ação penal, distanciando-se do modelo inserido na lei dos juizados especiais, tendo como finalidade apenas a *redução da pena* eventualmente aplicada.

Em agosto de 2017, com alterações em janeiro de 2018, o Conselho Nacional do Ministério Público, dispendo sobre instauração e tramitação do procedimento investigatório criminal no âmbito do Ministério Público, editou as resoluções 181/17, alterada pela 183/18, inovando o ordenamento jurídico quando, em seu artigo 18, previu a possibilidade de formulação de acordo de não persecução penal, cuja regulamentação se aproximava do regramento da lei dos juizados especiais criminais, especialmente a transação penal. Para Suxberger (2019, p. 77) o acordo de não persecução penal é

Um negócio jurídico-processual celebrado entre o Ministério Público e o investigado confesso de crime praticado sem violência ou grave ameaça contra a pessoa que autoriza o arquivamento da investigação preliminar, se esse investigado atender ao que dele se exige como condições pessoais, cumprir medidas similares a penas restritivas de direitos e reparar o dano ou restituir a coisa à vítima.

Como fundamentação para a edição da Resolução 181/17, o Conselho Nacional do Ministério Público deixou assentado, entre outros, os seguintes fundamentos para a edição do ato normativo:

Considerando a carga desumana de processos que se acumulam nas varas criminais do País e que tanto desperdício de recursos, prejuízo e atraso causam no oferecimento de Justiça às pessoas, de alguma forma, envolvidas em fatos criminais;

Considerando, por fim, a exigência de soluções alternativas no Processo Penal que proporcionem 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, [...] (CNMP, 2017)

Diversas foram as críticas ao instituto, podendo ser elencadas, entre outras: a) inconstitucionalidade formal do ato normativo; b) usurpação de competência privativa da união para regular a matéria; c) desrespeito à indisponibilidade da ação penal. Da mesma forma, como contraponto, fundamentava-se a validade da norma com fulcro na teoria dos poderes implícitos, universalização das investigações e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (HARTAMN, 2019).

Nesse contexto, em meio a acirradas divergências sobre a amplitude e validade das Resoluções, foi publicada a lei 13.964, de 24 de dezembro de 2019 que, entre diversas outras modificações e inovações no sistema processual penal, acrescentou o artigo 28-A ao Código de Processo Penal, com a seguinte redação:

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: (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

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); (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

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 (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o **caput** deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

Elencou ainda as hipóteses em que o acordo não pode ser formulado:

§ 2º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses: (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

I - se for cabível transação penal de competência dos Juizados Especiais Criminais, nos termos da lei; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

II - se o investigado for reincidente ou se houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional, exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas; (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

III - ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo; e (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

IV - nos crimes praticados no âmbito de violência doméstica ou familiar, ou praticados contra a mulher por razões da condição de sexo feminino, em favor do agressor. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

A inovação legislativa ainda descreveu a forma de elaboração, fiscalização, controle e consequências do cumprimento do ajuste:

§ 3º O acordo de não persecução penal será formalizado por escrito e será firmado pelo membro do Ministério Público, pelo investigado e por seu defensor. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 4º Para a homologação do acordo de não persecução penal, será realizada audiência na qual o juiz deverá verificar a sua voluntariedade, por meio da oitiva do investigado na presença do seu defensor, e sua legalidade. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 6º Homologado judicialmente o acordo de não persecução penal, o juiz devolverá os autos ao Ministério Público para que inicie sua execução perante o juízo de execução penal. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 7º O juiz poderá recusar homologação à proposta que não atender aos requisitos legais ou quando não for realizada a adequação a que se refere o § 5º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 8º Recusada a homologação, o juiz devolverá os autos ao Ministério Público para a análise da necessidade de complementação das investigações ou o oferecimento da denúncia. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 9º A vítima será intimada da homologação do acordo de não persecução penal e de seu descumprimento. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 10. Descumpridas quaisquer das condições estipuladas no acordo de não persecução penal, o Ministério Público deverá comunicar ao juízo, para fins de sua rescisão e posterior oferecimento de denúncia. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 11. O descumprimento do acordo de não persecução penal pelo investigado também poderá ser utilizado pelo Ministério Público como justificativa para o eventual não oferecimento de suspensão condicional do processo. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 12. A celebração e o cumprimento do acordo de não persecução penal não constarão de certidão de antecedentes criminais, exceto para os fins previstos no inciso III do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 13. Cumprido integralmente o acordo de não persecução penal, o juízo competente decretará a extinção de punibilidade. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

§ 14. No caso de recusa, por parte do Ministério Público, em propor o acordo de não persecução penal, o investigado poderá requerer a remessa dos autos a órgão superior, na forma do art. 28 deste Código. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019) (BRASIL, 2019).

Da leitura do texto, nota-se que foi fortemente influenciado pelas Resoluções do Conselho Nacional do Ministério Público, havendo vários pontos idênticos, todavia, com algumas alterações substanciais, como a forma de fiscalização e a consequência do cumprimento do acordo.

Da leitura do *caput* do dispositivo verifica-se que grande quantidade de tipos penais pode ser abarcada pelo acordo de não persecução penal, inclusive os denominados *crimes de colarinho branco*, categoria em que se inserem os delitos contra a ordem tributária. Isso porque, dentre as condições objetivas para a formulação da negociação foram fixadas a ausência de elementar de violência e grave ameaça, e que o delito possua *pena mínima* cominada inferior a 4 anos de reclusão.

Nesse sentido, os delitos descritos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90, que definem crimes praticados por particulares contra a ordem tributária podem, em tese, em determinadas situações concretas, ser abarcados pelos acordos de não persecução penal. Analisando o preceito secundário dos referidos tipos penais são cominadas penas mínimas, respectivamente de 2 anos e 6 meses de privação de liberdade. Sendo assim, não haveria óbice ao implemento dos acordos.

Ocorre que, conforme legislações correlatas e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a persecução penal em relação a essas modalidades de infração assumiram muitas especificidades, necessitando de análise mais acurada para buscar a compatibilização e aplicação do acordo de não persecução penal.

3. A persecução penal em juízo nos crimes contra a ordem tributária.

Modalidades de extinção da punibilidade. Súmula vinculante 24 do STF

A lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ao elencar condutas que, de formas diversas, resultam em diminuição da arrecadação de tributos, tem como bem jurídico protegido a ordem tributária.

Esta deve ser compreendida como o patrimônio público, na perspectiva do crédito tributário, não como apenas *cifra*, mas também com os olhos voltados para suas finalidades. Ora, a Constituição brasileira abraçou perspectiva de Estado de bem-estar social e, para tanto, deve o Estado ser provedor de atividades e serviços públicos tendo como destinatários, especialmente, os mais pobres e de menor poder aquisitivo. (DECOMAIN, 2010, p. 66).

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supraindividual de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. [...] A legitimidade Constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde, educação). (PRADO, apud DECOMAIN, 2010, p. 67)

Assim, inexistem dúvidas de que o pano de fundo da tutela penal dos delitos contra a ordem tributária é a promoção dos direitos fundamentais sociais. “O Estado detém o papel de promoção desses direitos por meio da criação ou ampliação dos serviços públicos” (SAMPAIO, 2013, p. 570) que somente podem ser implementados por meio de recursos oriundos da relação jurídico tributária.

Nesse sentido, foi o voto do Ministro Rogério Schietti, relator do HC 399109/SC, julgado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 22/08/2018 que fixou a tese, posteriormente encampada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do HC 163334/SC, julgado em 12/12/2019, sobre a constitucionalidade e adequação do tipo penal descrito no artigo 2º, II da lei 8.137/90. Em seu voto, o Ministro Schietti lançou as seguintes considerações:

Sem embargo, a lógica que justifica a ordem tributária, no modelo de um Estado Social e Democrático de Direito, entrelaça-se com a ideia de cidadania – aqui compreendida como o pleno exercício de direitos e deveres de modo equilibrado e justo –, sobretudo porque subsidia, de maneira proeminente, a implementação dos objetivos fundamentais da República, a saber: o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de erradicar a pobreza e a marginalização, bem como de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º da CF). (STJ, 2018).

Nessa perspectiva de promoção de direitos humanos e fundamentais e considerando o caráter de prestador de serviços públicos assumidos pelo Estado Brasileiro, importante mencionar estudo publicado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

estimando que a sonegação fiscal, no ano de 2018, representou perda na arrecadação equivalente a 9,2% do PIB, equivalendo a R\$ 626,8 bilhões (seiscentos e vinte e seis bilhões e oitocentos milhões de reais). Esses valores estimados são praticamente equivalentes a 88,2% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos (QUANTOCUSTABRASIL, 2019), demonstrando a especial relevância do combate eficaz a essa modalidade criminosa, impedindo a reiteração das práticas que, ao fim e ao cabo, prejudicam o desenvolvimento nacional e atingem diretamente os mais necessitados.

A despeito da importância do bem jurídico tutelado, a própria lei 8.137/90 e legislações subsequentes, somadas às interpretações judiciais do ordenamento, conferiram benesses aos supostos autores/investigados por crimes fiscais não compartilhadas aos autores de delitos em geral. Isso porque o legislador nacional e a jurisprudência dos tribunais têm a tendência de reduzir o bem jurídico tutelado a mero numerário apropriado ou sonegado do Estado, permitindo que o investigado se proteja ou fique alijado da persecução penal por diversas formas.

Nesse sentido, parecem corretas as críticas de Baratta (2011, p. 162), assentando que:

- a) o direito penal não defende todos e somente os bens essenciais, nos quais estão igualmente interessados todos os cidadãos, e quando pune as ofensas aos bens essenciais o faz com intensidade desigual e de modo fragmentário
- b) a lei penal não é igual para todos, o *status* de criminoso é distribuído de modo desigual entre os indivíduos
- c) O grau efetivo de tutela e a distribuição do *status* de criminoso é independente da danosidade social das ações e da gravidade das infrações à leis, no sentido de que estas não constituem a variável principal da reação criminalizante e da sua intensidade. A crítica se dirige então para o mito do direito penal como direito igual por excelência.

Desde a redação original da lei 8.137/90 já se pode perceber vontade legislativa de tratamento diferenciado aos autores desta modalidade de infração penal, quando comparados aos autores de delitos em geral.

Vê-se que, distanciando-se do disposto no artigo 16 da parte geral do Código Penal (norma de referência para todo o sistema, que instituiu como causa geral de diminuição da pena *a reparação do dano* até o recebimento da denúncia), o artigo 14 da lei 8.137/90 previu, para a mesma ação, a extinção da punibilidade do agente investigado. (BRASIL, 1990).

Assim, se o autor do crime contra a ordem tributária, antes do recebimento da denúncia criminal, quitasse o valor do crédito tributário, não teria reduzida sua pena como o sistema penal – regra geral – determina, mas sim, teria extinta sua punibilidade, sem qualquer consequência

para fins de antecedentes ou mesmo novas práticas de apropriação ou sonegação de recursos públicos.

Em 30 de dezembro de 1991, a lei 8.383 revogou o mencionado artigo, buscando a equiparação à regra geral do Código Penal. Ocorre que, em dezembro de 1995, a lei 9.249, em seu artigo 34, reprecipitou a disposição contida na redação original do artigo 14 da lei 8.137/90, possibilitando a extinção da punibilidade quando do pagamento do tributo.

Em abril de 2000, a lei 9.964, que instituiu programa de Recuperação Fiscal (Refis) e deu outras providências, em seu artigo 15, caput, incluiu outra benesse ao investigado por infrações contra a ordem tributária. Previu o dispositivo que, se a pessoa jurídica relacionada ao agente devedor estivesse inserida no programa, antes do recebimento da denúncia, teria suspensa a pretensão punitiva estatal. Extrai-se ainda do artigo 13 a possibilidade de parcelamento em até sessenta vezes do valor do débito. Ressalte-se que o parágrafo 2º do artigo 15 da mencionada lei se aplicava aos Refis estaduais e municipais (BRASIL, 2000).

Mais uma vez fica explícito o tratamento diferenciado instituído pelo legislador. Ora, o sistema processual penal, regra geral, não contempla, mesmo nas hipóteses de delitos patrimoniais individuais, sem violência e grave ameaça, o mesmo benefício, tratando-se de política criminal específica a essa modalidade de infração.

Nota-se que sempre a ação do investigado tinha como marco temporal o recebimento da denúncia criminal. Ultrapassado este momento, o recolhimento ou parcelamento do tributo não mais tinha o condão de encerrar a instrução penal já iniciada, levando-se em frente o processo até a definição do mérito.

Ocorre que, em maio de 2003, a lei 10.684, alterando a legislação tributária, dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, dispondo em seu artigo 9º:

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

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (BRASIL, 2003)

Referido diploma algutinou os benefícios previstos na lei 9.249/95 e 9.964/00, incluindo ainda duas outras novidades. A primeira, a previsão de suspensão da prescrição punitiva em relação à persecução penal durante o período do parcelamento, que, conforme já mencionado, poderia durar anos. Assim, trouxe medida de proteção à persecução, uma vez que, expressamente, suspendia a prescrição punitiva, permitindo a ação do Ministério Público em caso de descumprimento das condições do programa.

A segunda ampliou ao máximo os benefícios concedidos aos investigados, afastando-se ainda mais das normas gerais do sistema processual penal, uma vez que extirpou do texto legal o marco temporal para o pagamento integral e/ou parcelamento como formas de extinção da punibilidade/suspensão da persecução penal, permitindo a interpretação de que, a qualquer tempo, cumpridos os requisitos, o investigado estaria livre da persecução penal. Nesse sentido, há julgados do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA Habeas corpus. Trancamento da ação penal. Crime contra a ordem tributária. Adesão a programa de recuperação fiscal na vigência da Lei nº 10.684/03. Pretendida extinção da punibilidade nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95. Não comprovação de quitação integral do débito tributário. Inadmissibilidade. 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). 2. Há nos autos informações de que, embora parcelado, o débito ainda não se encontra integralmente adimplido, a incidir o disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03. 3. Ordem denegada. (HC 102348, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 07/06/2011, DJe-163 DIVULG 24-08-2011 PUBLIC 25-08-2011 EMENT VOL-02573-02 PP-00182) (STF, 2011) (grifo nosso).

EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1[...] 3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade

do paciente. (HC 116828, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 13/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013) (STF, 2013) (grifo nosso).

Assim, a partir da edição da lei 10.684/2003, com efeitos retroativos, em razão de sua natureza de norma mista, aos investigados por crimes fiscais previstos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90 foi conferida a possibilidade de, *a qualquer tempo*, recolherem o valor total do tributo e com isso terem extinta sua punibilidade, ou parcelarem o valor e suspenderem a persecução penal. Sem dúvida, política criminal bastante favorável.

Não obstante o quadro apresentado, a partir da publicação da lei 9.430/96, especialmente em seu artigo 83, iniciou-se debate sobre *a natureza jurídica da ação penal* cujo objeto fosse os crimes descritos no artigo 1º e 2º da lei 8.137/90. Isto porque, aparentemente, o artigo 83 da legislação de 1996 instituía condicionante à atuação do Ministério Público na repressão penal, ao explicitar a necessidade de os órgãos fazendários remeterem *representação fiscal para fins penais*, gerando dúvida quanto à natureza da ação, malgrado as disposições expressas dos artigos 15 e 16 da lei 8.137/90, que afirmavam ser *incondicionada*.

A questão foi discutida em sede de ação direta de inconstitucionalidade nº. 1571, proposta pelo Procurador Geral da República, alegando, em síntese, que o mencionado artigo não guardava bases constitucionais, violando atribuições do Ministério Público no exercício da ação penal pública. Depende-se do julgado que a ação foi julgada improcedente, restando assim ementada:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação (ADI 1571, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-02 PP-00265) (STF, 2003) (grifo nosso).

Malgrado tenha ficado assentado que a *representação fiscal para fins penais* não fosse condição de procedibilidade da ação penal, mantendo, portanto, a natureza pública

incondicionada da ação penal, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, somente após o esgotamento da via administrativa, haveria *justa causa* para a persecução penal. Conforme mencionado na ementa ADI 1571, esse entendimento foi exarado nos autos do HC 81.611/DF, decidido na mesma sessão plenária, em 10/12/2003.

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADIInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. [...].(HC 81611, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084) (STF, 2003)

Lançando luzes sobre a questão, Decomain (2010, p. 598)

Resumindo tudo isso e em consideração ao que decidido pelo STF no HC nº 81.611, a ação penal pelo crime contra a ordem tributária não pode ser aforada antes de confirmado definitivamente o lançamento na órbita administrativa, isto é, enquanto pender discussão administrativa a propósito do crédito tributário, inexistente justa causa para o aforamento da ação penal. Encerrada, porém, a discussão administrativa, com confirmação do lançamento, o Ministério Público pode promover a ação penal, desde que tenha conhecimento do ilícito penal, independentemente do envio da representação fiscal a que alude o artigo 83 da lei nº 9.430/96.

Consolidado o entendimento da Corte, em 02/12/2009 o Supremo editou a súmula vinculante n. 24, com o seguinte teor: “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” (STF, 2009).

Assim, vê-se que a atuação do Ministério Público no combate aos crimes mencionados no artigo 1º da lei 8.137/90, embora de ação penal pública incondicionada, ficou *condicionada* ao esgotamento da via administrativa, em razão do entendimento do Supremo Tribunal Federal. Embora não mencionada na súmula, as infrações do artigo 2º também demandam ação das Fazendas Públicas, existindo, de qualquer forma, vinculação entre a ação do Ministério Público e dos órgãos Fazendários. Nesse sentido, malgrado a ação seja pública incondicionada:

Forçoso reconhecer, todavia, que na grande maioria dos casos os elementos iniciais de convicção, com base nos quais são instaurados inquéritos policiais e deflagradas ações penais por crimes dessa natureza, residirão em processos administrativos

tributários. Essa circunstância torna patente a utilidade da conjugação de esforços entre todos os que devam desempenhar algum papel no comate aos crimes contra a ordem tributária. (DECOMAIN, 2010, p. 563).

Em linhas gerais, a partir do histórico mencionado, depreende-se que, em razão da força retroativa das disposições legais e jurisprudenciais, o investigado/denunciado por delitos contra a ordem tributária gozava de regras bastante diferenciadas quanto à persecução penal, sendo possível atuação determinante ainda na seara administrativa, com reflexos na seara penal.

Em fevereiro de 2011, a lei 12.382 modificou o artigo 83 da lei 9.430/96, para melhor regular a representação fiscal para fins penais, trazendo ainda modificações substanciais quanto à matéria. Dispõe o referido artigo:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011). (BRASIL, 1996)

Percebe-se da redação dos parágrafos 2º e 6º que o legislador reintroduziu o requisito temporal para o gozo das benesses relacionadas ao pagamento integral e parcelamento, exigindo

do investigado que realizasse comportamento ativo antes de formalizado o recebimento da denúncia. Esse aspecto foi expresso no parágrafo 2º; todavia, o parágrafo 6º apenas fez remissão ao artigo 34 da lei 9.249/96. Sobre o tema, Marcão (2018, p. 52) salienta:

Impende anotar que a Lei n. 12.382/2011 alterou sensivelmente o art. 83 da lei n. 9.430/96 e a redação de seu antigo parágrafo único agora está em seu §6º, segundo o qual, por força do disposto no artigo 34 da Lei n. 9.249/95, é possível a extinção da punibilidade em razão da quitação do débito tributário – quando realizada antes do recebimento da Denúncia.

Sendo assim, a partir das modificações legislativas de 2011, houve a reintrodução de lapso temporal para a ação do investigado por delitos fiscais. Doravante, recebida a denúncia, não mais existem razões de política criminal para encerrar a persecução penal. De toda sorte, valem as críticas de Decomain (2010, p. 499-500), especialmente quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo:

Provavelmente essa regra nem sequer repressenta guarida eficaz para o crédito tributário. [...] A benesse não é concedida nem mesmo apenas àquele que pela vez primeira fosse surpreendido em crime. Pode repetir-se indefinitivamente. Percebe-se o amplo convite que se apresenta para a reiteração de crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária. Arrisca-se sempre o mau contribuinte na repetição das condutas precedentes. Se não for descoberto, garantirá ganho patrimonial na verdade ilícito. Caso seja surpreendido na prática do delito, poderá pagar o tributo, embora com acréscimos e livrar-se com isso de qualquer punição criminal. Bem provável que essa causa de extinção de punibilidade na verdade represente antes um estímulo à delinquência, que um mecanismo de alavancamento das receitas tributárias. O ganho poderá ser bem elevado. O risco de ser descoberto, relativamente reduzido. E a garantia da impunidade com o pagamento, estará assegurada.

Com as alterações promovidas pela lei, os investigados por delitos fiscais gozam de benefícios não experimentados por investigados em geral, sendo a política criminal altamente favorável, a despeito da importância do bem jurídico tutelado. Nesse contexto, a par dos benefícios já mencionados, apresenta-se ainda o acordo de não persecução penal, introduzido como norma geral do sistema processual, sendo mister analisar a possibilidade de sua aplicação aos investigados pelos delitos contra a ordem tributária.

4. A aplicação do acordo de não persecução nos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90.

Para a aplicação do instituto do acordo de não persecução penal, previsto no artigo 28-A do Código de Processo Penal, deve-se pressupor comportamento negativo do investigado

pelos tipos penais previstos nos artigos 1º e 2º da lei 8.13790, na medida em que não recolheu o tributo e seus acessórios e/ou não foi incluído em programas de recuperação fiscal, ou não pretendeu parcelar a dívida durante o trâmite do procedimento administrativo tributário.

Assim, parte-se da premissa de que houve o esgotamento do procedimento administrativo tributário sem qualquer ação do contribuinte, conferindo *justa causa* para a propositura da ação penal pelo Ministério Público, nos termos da súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Nessa toada, a partir da chegada da documentação no Ministério Público, existindo ou não a representação fiscal para fins penais, cumpridas as demais condições, já haveria possibilidade de deflagração da ação penal.

Ocorre que, antes do ajuizamento da denúncia, deverá o membro do Ministério Público analisar os requisitos para a propositura do acordo de não persecução penal.

A iniciativa do acordo de não persecução penal é do órgão acusatório. Trata-se de instrumento que coloca, de fato, o Ministério Público em posição de protagonismo. O juiz não pode fazer a proposta. A ele se permite, no máximo, sugerir a realização do acordo, encaminhando os autos ao Ministério Público e, em caso de recusa do membro oficiante, é aplicável a sistemática do art.28 do CPP. [...] O acordo também deve ostentar necessidade e suficiência da medida para reprovação e prevenção do crime. Essa exigência consagra a discricionariedade do Ministério Público na condução do acordo de não persecução penal, afinal competirá especificamente a ele, enquanto titular da ação penal e do poder-dever de propor a medida, a análise acerca da oportunidade e conveniência de sua aplicação em cada caso. (ABRAAO, LOURINHO, 2020, p. 338)

Passa-se então, à análise da possibilidade, em tese, de aplicação do instituto aos delitos previstos no artigo 1º e 2º da lei 8.137/90, que assim dispõe:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. [...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

[...]

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

Em princípio, considerando que o preceito secundário do dispositivo prevê pena máxima cominada em 2 anos de detenção, ao teor do parágrafo 2º, I do artigo 28-A, não há de se falar em proposta de acordo de não persecução penal se a ação do investigado se subsumir

às condutas previstas nos incisos do artigo 2º. Isto porque se trata de delito de menor potencial ofensivo, ficando sujeito à transação penal. Ressalte-se que a transação penal possui enorme semelhança ao instituto ora em estudo, tendo também o condão de impedir a propositura da ação penal e, cumpridos os requisitos, impõe a extinção da punibilidade do suposto autor dos fatos (BRASIL, 1995).

Ocorre que há hipóteses em que as condutas mencionadas no artigo 2º podem ser deslocadas para julgamento na vara criminal comum, em razão da incidência de causas de aumento da pena. Nesse sentido, colaciona-se trecho de decisão, que, apesar de antiga, permanece inalterada pelo Superior Tribunal de Justiça:

HABEAS CORPUS PREVENTIVO. [...] 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte de que, no caso de concurso de crimes, a pena considerada para fins de fixação da competência do Juizado Especial Criminal será o resultado da soma, no caso de concurso material, ou a exasperação, na hipótese de concurso formal ou crime continuado, das penas máximas cominadas aos delitos; destarte, se desse somatório resultar um apenamento superior a 02 (dois) anos, fica afastada a competência do Juizado Especial. 2. [...] 4. Ordem concedida. (HC 143.500/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, QUINTA TURMA, julgado em 31/05/2011, DJe 27/06/2011)

A exasperação da pena também pode resultar de aplicação de causas gerais ou especiais de aumento da pena, notadamente aquela descrita no artigo 12, I da lei 8.137/90: “Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: I - ocasionar grave dano à coletividade”.

Em relação ao deslocamento de competência por reiteração delitiva por concurso de crimes, especialmente nos casos de omissão de recolhimento (artigo 2º, II da lei 8.137/90) a proposta do acordo esbarraria no requisito descrito no inciso II, parágrafo 2º do artigo 28-A, que assim dispõe: “II - se o investigado for reincidente ou se houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional, exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas”. (BRASIL, 2019)

Nesse sentido, havendo indicação que investigado pelos crimes descritos no artigo 2º, em especial o artigo 2º, II da lei 8.137/90 tem como praxe o não recolhimento de tributos, de forma reiterada, incidiria a vedação de proposta de acordo de não persecução.

De outro lado, havendo a incidência da causa de aumento do artigo 12, I, dano grave à coletividade, em princípio, não haveria vedação expressa. Neste caso, ao contrário do disposto nas Resoluções do Conselho Nacional do Ministério Público que fixavam parâmetro

de dano máximo provocado como requisito para aplicação do instituto (vinte salários mínimos), o legislador de 2019 ficou-se em silêncio, ampliando ainda mais o espectro de aplicação do acordo de não persecução penal.

Ocorre que a redação do *caput* do artigo 28-A deixa expresso que há necessidade de avaliação subjetiva/discrecional do membro do Ministério Público quanto à aplicação do acordo, para que seja *necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime*. Sobre o alcance do dispositivo, Abraão e Lourinho (2020, p. 342) afirmam que:

A partir dessa exigência, conclui-se facilmente que o benefício não constitui um direito subjetivo do agente delitivo, inclusive, por conta da previsão do §14 do artigo 28-A do CPP, traduzindo, em verdadeiro poder-dever do Ministério Público, a quem, competirá examinar o cabimento do benefício em cada caso, assemelhando-se, nesse caso à suspensão condicional do processo. [...] Desse modo, não se revelaria conveniente, por exemplo, oferecer a proposta a investigado por crime praticado contra a administração pública, quando o dano causado ao erário supera o patamar de vinte salários mínimos- ou mesmo outro patamar que venha ser normatizado internamente pelo Ministério Público. E mesmo quando cabível a proposta, tem-se como obrigatória a inclusão da cláusula específica que garanta a reparação integral do dano.

Nessa linha, sendo grave o prejuízo social, tendo o suposto autor deixado de recolher aos cofres públicos valores expressivos, apropriando-se deles indevidamente, causando prejuízo ao patrimônio público, pode o membro do Ministério Público, motivadamente, deixar de propor o acordo de não persecução penal e deflagrar a ação penal competente. Registra-se que o STJ enfrentou a majorante ora mencionada, fixando os seguintes parâmetros para sua incidência:

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 12, I, DA LEI 8.137/90. ICMS. VALOR SONEGADO. INCLUSÃO DE JUROS E MULTA. AUSÊNCIA DE GRAVE DANO À COLETIVIDADE. CAUSA DE AUMENTO AFASTADA. REDUÇÃO DA PENA-BASE. PRESCRIÇÃO RECONHECIDA. RECURSO PROVIDO. 1. O dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa. 2. A majorante do grave dano à coletividade, prevista pelo art. 12, I, da Lei 8.137/90, restringe-se a situações de especialmente relevante dano, valendo, analogamente, adotar-se para tributos federais o critério já administrativamente aceito na definição de créditos prioritários, fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), do art. 14, *caput*, da Portaria 320/PGFN. 3. Em se tratando de tributos estaduais ou municipais, o critério deve ser, por equivalência, aquele definido como prioritário ou de destacados créditos (grandes devedores) para a fazenda local.[...] 6. Fixada, assim, a tese de que o grave dano à coletividade é objetivamente aferível pela admissão na Fazenda local de crédito prioritário ou destacado (como grande devedor).[...] 8. Recurso especial provido para reduzir as penas a 2 anos de reclusão e a 10 dias-multa e declarar, de ofício, a extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva do Estado. (REsp 1849120/SC,

Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2020, DJe 25/03/2020) .(STJ, 2020)

Com efeito, apenas o caso concreto poderá indicar, a partir de circunstâncias fáticas, caso deslocada a competência para o juízo comum, se será ou não aplicado o artigo 28-A do CPP aos delitos descritos no artigo 2º da lei 8.137/90, seja por vedação expressa objetiva (reiteração de condutas) seja por vedação subjetiva (avaliação, pelo membro do Ministério Público, da necessidade de suficiência do ajuste para reprovação e prevenção do crime).

Em relação ao artigo 1º da lei 8.137/90, em qualquer caso, mesmo aplicadas causas de aumento de pena, a competência para julgamento é da vara criminal comum, tendo em vista o preceito secundário cominar a seus incisos a pena mínima de 2 anos de reclusão e máxima de 5 anos, sendo, portanto, consideradas condutas, em abstrato, muito mais graves que as descritas no artigo 2º. Sobre as condutas descritas no artigo 1º da lei 8.137/90:

Os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º da lei 8.137/90 e também as condutas desenhadas pelo arti. 337-A do Código Penal representam práticas de evasão fiscal, na medida em que se destinam a reduzir ou mesmo eliminar por completo o recolhimento de um tributo, mediante práticas defraudatórias levadas a efeito depois da realização de seu fato gerador e com o nítido objetivo de evitar ou tenar evitar queo fisco possa ter ciência da ocorrência do fato gerador ou, ou pelo menos, com objetivo de induzi-lo em erro no atinente a base de cálculo, à alíquota ou à própria identidade do sujeito passivo. (DECOMAIN, 2010, p. 39)

Sobre a aplicação do acordo de não persecução a esta modalidade delitiva, cabem as mesmas observações feitas em relação ao artigo 2º da lei 8.137/90, quando julgados na vara comum. Se forem várias as infrações, indicando reiteração ou conduta profissional, ficaria vedado o acordo por força do artigo 28-A, II do CPP. Em caso de aumento proveniente do artigo 12, I, da lei 8.137/90, caberá ao Ministério Público, no caso concreto, avaliar o preenchimento do requisito subjetivo e, valendo-se da discricionariedade e parâmetros normativos, propor ou deixar de propor o ajuste.

Feitas essas ressalvas, afastadas as incompatibilidades mencionadas e cumpridos os demais requisitos objetivos e subjetivos, passe-se à análise das condições descritas nos incisos I a V do caput do artigo 28-A, podendo ser aplicadas cumulativa ou alternativamente ao investigado.

A questão principal quanto à possibilidade da formulação do acordo aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90 reside na aplicação do inciso I do mencionado

dispositivo, que prevê a necessária reparação dos danos à vítima, no caso, o patrimônio público desfalcado pela ação criminosa do agente. Para Soares e Daguer (CONJUR, 2020):

Nos casos envolvendo crimes de natureza fiscal, soa desarrazoado fixar o pagamento do tributo como condição inexorável à consecução do acordo de não persecução penal, inclusive porque poderá o Ministério Público ajustar "outras condições" que se revelem necessárias ao caso concreto, a partir da discricionariedade para fins de prevenção e reprovação da infração penal. Além disso, deve ser facultada ao investigado a possibilidade de manifestação a respeito das condições, como forma de alcançar o melhor pacto com base nas peculiaridades do agente e do fato.

Percebe-se, então, haver entendimentos no sentido de não ser a referida cláusula obrigatória em ajustes envolvendo delitos contra a ordem tributária. Ocorre que, analisando a sistemática de política criminal imposta a esta espécie de delitos, referida cláusula de formulação de ajuste entre as partes assume caráter de imprescindibilidade e inafastabilidade, não podendo, pois, prevalecer o entendimento supramencionado.

Isso porque, malgrado as críticas lançadas, fixou o legislador como parâmetro de prevenção e reprovação do crime justamente o valor do crédito tributário constituído na via administrativa, sequer devendo-se falar em persecução penal em casos de não lançamento do valor ou mesmo finalização da discussão em seara diversa da penal. Embora o artigo 2º não seja abarcado pela mencionada súmula vinculante nº 24, evidentemente há de se aguardar a atuação do Fisco.

Para a formulação das diversas benesses de política-criminal mencionadas aos investigados por delitos contra a ordem tributária, o legislador considerou o valor, o número, a cifra do crédito tributário, permitindo a extinção da punibilidade ou mesmo a suspensão da persecução penal em caso de adimplemento ou parcelamento. Este é o entendimento dos tribunais, inclusive para avaliar a existência de causa de aumento de grave dano à coletividade. Assim, sem dúvida, o valor do crédito tributário assume especial relevância no combate a essa modalidade de infração penal.

Nessa toada, soaria dessarzoada e assistemática a não inclusão desta condição de reparação dos danos como cláusula para a não persecução penal. Ora, ao menos até o recebimento da denúncia, a legislação deixa clara a importância do valor do crédito para o processamento ou não na área penal, sendo, portanto, cláusula imprescindível à formulação do acordo, sob pena de o direito penal tornar-se meio mais gravoso de solução destes conflitos, afastando-se de sua função de *ultima ratio*.

Com efeito, afastadas as incompatibilidades, havendo possibilidade de aplicação de acordo de não persecução penal, o membro do Ministério Público deve, de forma imprescindível, fixar como condição para a formulação do ajuste e, portanto, evitando a deflagração da ação penal, a cláusula de reparação dos danos ao ente público lesado, mantendo-se a sistemática implementada pelo legislador nacional, formulando ou não outras condições previstas nos demais incisos do artigo 28-A.

Nessa esteira, o pagamento ou parcelamento deverá ser providenciado junto ao ente lesado, com a respectiva emissão da guia própria, não sendo cabível a destinação de valores para outros fins. Em outras palavras, sempre guardando a lógica do sistema, não há de se falar em pagamentos a entidades públicas ou privadas diversas, devendo os valores dos tributos serem recolhidos aos caixas dos entes lesados.

Ocorre que, para que seja possível a homologação e fiscalização do acordo de não persecução penal, nos termos da lei, junto à vara de execução penal, o valor pactuado não pode abarcar o valor total de seu débito.

Ora, se o agente pretender pagar, *in totum*, o débito tributário oriundo do esgotamento da via administrativa, terá como consequência a extinção da punibilidade, conforme mencionado na atual redação do artigo 83, §4º da lei 9.430/96, com alterações promovidas em 2011, pela lei 12.382/2011. Nessa linha, basta o investigado se dirigir ao órgão Fazendário competente e recolher o valor, *antes do recebimento da denúncia*, tendo por consequência a extinção de sua punibilidade. Em caso de voluntariedade de parcelamento integral do valor, da mesma forma, basta o investigado se dirigir ao órgão administrativo competente e, feito o parcelamento, por força do §2º do artigo 83 da mesma lei 9.430/96, terá suspensa a pretensão punitiva, não se falando em aplicação de acordo de não persecução. (BRASIL, 1996)

Assim, visualiza-se a possibilidade de aplicação do acordo de não persecução penal aos delitos contra a ordem tributária apenas se houver decisão de pagamento ou parcelamento *parcial* do crédito tributário inscrito em dívida ativa. Com efeito, para a formulação do acordo entre o Ministério Público, o investigado e seu defensor, deve-se chegar a percentual do valor do débito tributário existente que possa, de alguma forma, cumprir o requisito de *prevenção e reprovação da infração*, reparando, ainda que parcialmente, mas de forma substancial, o dano ao patrimônio público. Somente a partir desta condição, mantendo-se a possibilidade de persecução penal em caso de descumprimento do acordo, poderá o documento ser encaminhado à homologação judicial.

Nesse sentido, valem as observações de Correa:

Portanto, quando o investigado estiver comprovadamente descapitalizado, o acordo poderá ser uma alternativa interessante, pois pode ser celebrado ainda que o investigado não tenha condições de quitar a dívida em sua integralidade, permitindo que o investigado consiga afastar os graves efeitos de uma sentença condenatória em âmbito penal. [...] O artigo 28-A é claro ao estabelecer que, caso preenchidos os requisitos básicos, o órgão ministerial pode fazê-lo. Trata-se, portanto de um negócio jurídico em que se busca um "ganha-ganha". Se por um lado o investigado busca afastar os efeitos de uma sentença condenatória, por outro lado o Ministério Público busca a reparação de eventual lesão causada aos cofres públicos. Guardadas as devidas proporções, mas à semelhança do que já ocorre nos termos de colaboração premiada, o negócio precisa ser atrativo para ambas as partes, sob pena de órgão acusador não manifestar interesse em celebrar o acordo. (CONJUR, 2020).

A fixação de cláusula na seara penal obrigando ao pagamento parcial do valor não tem qualquer influência na quantia remanescente nas Fazendas Públicas, que poderão/deverão cobrá-los pelos meios próprios. Em outras palavras, caso fixado como cláusula de acordo de não persecução penal, por exemplo, o pagamento do valor de oitenta por cento da dívida inscrita, mesmo devidamente adimplido, os outros vinte por cento permanecem intactos e devem ser cobrados na forma da lei pelo ente lesado.

O acordo de não persecução penal veio a se somar aos diversos institutos de política criminal relacionados aos delitos contra a ordem tributária, sendo mais uma chance conferida aos investigados para evitar serem processados criminalmente. Destarte, o pagamento parcial do valor do crédito poderá suspender a persecução até o cumprimento do acordo, que, pelo menos, ficará consignado, nos moldes da transação penal, para fins de impedimento de nova formulação de ajuste nos cinco anos seguintes. (BRASIL, 2019)

5. Conclusão

A Constituição Federal de 1988, ao introduzir no artigo 98, I, a necessidade de criação dos juizados especiais criminais rompeu com o tradicional modelo processual penal brasileiro, fulcrado, até então, na justiça adversarial, introduzindo a possibilidade de um modelo de justiça penal consensual ou negociado. Nesse sentido, a lei 9.099/95 abriu caminho para diversas mudanças legislativas, rompendo com o dogma da obrigatoriedade da ação penal pública, buscando uma justiça criminal mais ágil e eficaz. A introdução da transação penal e da suspensão condicional do processo, sem dúvida, representaram grande avanço.

A Resolução 181/17 do CNMP, e a alteração promovida pela Resolução 183/18, trouxeram importante inovação no sistema processual brasileiro na medida em que introduziram nova modalidade de transação e busca de justiça negociada nos casos em que, de início, poder-se-ia vislumbrar a aplicação de medidas restritivas de direito em caso de futura condenação.

Com efeito, ao regular, no âmbito dos Ministério Públicos o procedimento investigatório criminal introduziu no sistema processual o acordo de não persecução penal, instituto semelhante à transação penal. Esse dispositivo possibilitava, cumpridos requisitos objetivos e subjetivos, que o membro do Ministério Público firmasse acordo com o investigado para a não deflagração da ação penal. Caso cumprido o ajuste, o caso seria arquivado por ausência de justa causa, tendo o caso penal já sido resolvido. Foram fortes as críticas lançadas ao instituto, mormente em razão da forma como ingressou no ordenamento, através de resolução do Conselho Superior do Ministério Público.

Em dezembro de 2019, a lei 13.964 incluiu no Código de Processo Penal, no artigo 28-A, o acordo de não persecução penal, com nítida inspiração nas resoluções do Conselho Nacional do Ministério Público. Com mais pontos convergentes do que divergentes, passaram a valer as regras para o não processamento de investigados a partir de acordo entre as partes, privilegiando a justiça negociada, propiciando acirrados debates doutrinários.

Buscou-se no presente trabalho, a partir da demonstração da política criminal adotada para os crimes contra a ordem tributária, e seus reflexos na persecução penal, uma possível compatibilização entre os institutos.

Como visto, a despeito da importância do bem jurídico tutelado, o legislador, afastando-se das regras tradicionais para os crimes em geral, instituiu política criminal altamente favorável ao investigado por delitos fiscais, descritos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137/90. Em um primeiro momento histórico, vigorou regra possibilitando que o investigado escapasse da persecução penal desde que pagasse integralmente o valor do crédito tributário lançado, ou parcelasse a quantia, quando ficaria suspenso o processo penal e a prescrição. Não havia marco temporal para o comportamento ativo do suposto autor das condutas, podendo realizar a ação a qualquer tempo. A partir de alteração legislativa, desde 2011, o investigado tem como marco temporal para as ações descritas em lei que importam em extinção da punibilidade ou suspensão da ação, o recebimento da denúncia criminal.

Assim, diante destas regras, fez-se cotejo com a novel legislação que instituiu mais um instrumento de política criminal, desta feita, como regra geral do sistema, permitindo acordo entre as partes para evitar a deflagração da ação penal. Para a aplicação do novo instituto, parte-se da premissa de que houve conduta negativa do suposto autor do delito fiscal, na medida em que não pretendeu pagar ou parcelar a quantia devida em sede administrativa, deixando a documentação alcançar o Ministério Público para fins de persecução penal.

Uma vez preenchidos os requisitos objetivos e subjetivos, deve o Ministério Público procurar formular o ajuste, na linha das disposições da justiça negociada, abrindo-se mais uma possibilidade para o investigado em crimes fiscais se safar da persecução penal. Contudo, para tanto, não pode ser afastar do sistema de política criminal expresso em lei, devendo considerar cláusula obrigatória o ressarcimento do dano ao erário, para que só assim seja facultado ao investigado não ser processado criminalmente. Com efeito, o valor deve ser recolhido para a entidade lesada, não sendo cabível o pagamento para outros fins senão o necessário ressarcimento aos cofres públicos.

Ocorre que, para compatibilização das regras de política criminal, o acordo formulado deve ocorrer em montante percentual *substancial* ao valor do débito, de tal sorte a revelar-se suficiente para a reprovação e prevenção da infração.

Não é possível a formulação de acordo de não persecução penal sobre a integralidade do dano porque isso é causa de extinção da punibilidade, não se podendo falar em persecução penal nessa hipótese. Da mesma forma, se a intenção for o parcelamento do valor total haverá hipótese de suspensão da persecução, igualmente não se podendo falar em atuação do Ministério Público na busca de deflagração da ação penal.

O pagamento ou parcelamento de valor percentual da dívida impedem que o investigado seja processado na área penal por aquela quantia, não produzindo efeitos quanto ao crédito remanescente nas Fazendas Públicas, que podem/devem buscar seu ressarcimento em meios próprios. Em outras palavras, devidamente ressarcido o ente público lesado pela conduta praticada pelo investigado em valor percentual à dívida total, ficará livre da ação penal, remanescendo a possibilidade de ser demandando por outras searas do Direito quanto à quantia remanescente.

6. Referências

ABRAAO, Pauliane; LOURINHO, Victória. O acordo de não persecução penal e a discricionariedade do Ministério Público. *In Inovações da lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019*. Brasília, MPF, 2020, volume 7. P. 331-346

ALVES, Jamil Chaim. Justiça consensual e plea bargaining. *In: CUNHA, Rogério Sanches et al. Acordo de não persecução penal*. 2. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 217-238.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica ao direito penal**: introdução à sociologia do direito penal. 6. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 abr. 2020.

_____. Decreto-lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. *In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 26 mai.2020

_____. Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 26 mai.2020.

_____. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 27 mai.2020.

_____. Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 abr. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm>. Acesso em: 26 mai.2020.

_____. Lei nº 10.694 de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 26 mai.2020.

_____. Conselho Nacional do Ministério Público. **Resolução 181 de 07 de agosto de 2017**. Disponível em <<https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Resolucoes/Resoluo-181-1.pdf>> Acesso em: 26 mai.2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por maioria, denegou a ordem. HC 399109 / SC**. Relator(a): Min. Rogério Schietti Cruz. Julgamento em **22/08/2018**. Órgão Julgador: Terceira Seção. Disponível em <[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.cla p.+e+@num=%27399109%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%27399109%27.suce.\)\)&thesaurus=J URIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.cla p.+e+@num=%27399109%27)+ou+(%27HC%27+adj+%27399109%27.suce.))&thesaurus=J URIDICO&fr=veja)> Acesso em: 26 mai.2020

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por unanimidade, concedeu a ordem. HC 143500 / PE**. Relator(a): Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em **31/05/2011**. Órgão Julgador: Quinta Turma. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901475235&dt_publicacao=27/06/2011> Acesso em: 12jun.2020

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, proveu o recurso para reduzir as penas a 2 anos de reclusão e a 10 dias-multa e declarar, de ofício, a extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva do Estado. RESP**

1849120 / SC. Relator(a): Min. Nefi Cordeiro. Julgamento em 11/03/2020. Órgão Julgador: Terceira Seção. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1849120&tipo_visualizacao=R ESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em: 12 jun.2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão de decisão em que a Turma denegou a ordem de habeas corpus, nos termos do voto do Relator.** Unânime. HC 102348 / SC Relator(a): Min. Dias Toffoli. Julgamento em 07/06/2011. Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur197049/false>> Acesso em: 27 mai.2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão de decisão em que a Turma não conheceu da ordem de habeas corpus, mas a concedeu, de ofício, nos termos do voto do Relator.** HC 116828 / SP Relator(a): Min. Dias Toffoli. Julgamento em 13/08/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur245280/false>> Acesso em: 26 mai.2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do artigo 83, caput, da Lei federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** ADI 1571/ UF. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 10/12/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97407/false>> Acesso em: 27 mai.2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão de decisão em que o Tribunal, por maioria, concedeu o habeas corpus, nos termos do voto do Relator.** HC 81.611 / DF Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10/12/2003. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur95121/false>> Acesso em: 27 mai.2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 24.** Data de Aprovação Sessão Plenária de 02/12/2009 Fonte de Publicação DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1.

DOU de 11/12/2009, p. 1. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 27 mai. 2020.

CORREA, Gasparine. Presunção de Inocência. Leia o voto de Gilmar Mendes contra prisão após condenação pelo Tribunal do Júri. **Conjur**, 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-31/gasparino-correa-crimes-ordem-tributaria-anpp>> Acesso em 18 jun. 2020.

DARGUER, Beatriz, SOARES, Rafael. Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários. **Conjur**, 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal>> Acesso em 18 jun. 2020.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HARTAMAN, Elizandra Paula. **O acordo de não persecução penal**: a resolução 181/201 do Conselho Nacional do Ministério Público. 2019. 45p. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2019.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte, Del Rey, 2013.

Sonegação no Brasil – Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2018. **Quanto custa o Brasil, 2019**. Disponível em <<http://www.quantocustabrasil.com.br/artigos/sonagacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>> acesso em 26 mai. 2020.

SUXBERGER, Antônio Henrique Graciano. **Acordo de não persecução penal**: o exercício da ação penal e a questão prisional como problema público. 1. ed. Brasília: Fundação Escola, 2019.

