

1 INTRODUÇÃO

A utilização do Direito Penal positivo como ferramenta de controle das instituições sociais esbarra na forma de construção e assentamento do Estado que conhecemos hodiernamente. Essa perspectiva é dimensionada, em graus de expressão e força, através da instrumentalização dos mecanismos de controle pelo próprio Estado em seus poderes institutivos.

Portanto, o direito em qualquer de suas formas de assentar às materialidades das necessidades humanas, necessita de um sistema de referência que transporte a força pelos excessos em acordos, ou pactos sociais recíprocos, em unidade e equilíbrio.

É esse o manejo da forma de institucionalizar às demandas sociais pelo sistema positivo. O direito processual surge como instrumento à ‘subserviência’ da sociedade para reparação, e dosagem, da forte influência positiva das normas.

Especialmente as normas penais, carregam veículos normativos tênues e corriqueiros à delinquência social. Ou seja, as situações que são escolhidas pelo legislador a alçadas a condição de norma penal positiva são fatos sociais que incorporam relevância ao pacto organizatório da civilização, e, portanto, são condutas proibitivas, mas, de semântica positiva. Assim, o infinitivo dos verbos nucleares penais indica as ações que ocorridas na realidade social, transferem uma insurgência aos paramentos e cláusulas do acordo comum de Estado, e exigem um direcionamento efetivo pela força, anteriormente moderada.

Assim, o termo de ação é sempre o cometimento das situações gerais e abstratas da norma. Sendo que, o aperfeiçoamento do sistema de referência tem mitigado a forma de proceder padrão aos delitos e ao enfrentamento do homem médio criminoso.

A influência das chamadas formas extrapenais de composição dos conflitos inclui à estratégia de composição delitiva dos veículos negociais entre consenso, justiça colaborativa e eficiência pela punitividade mitigada à reclusão, reflexos da ineficiência da *ultima ratio* penal para assentamento das demandas controvertidas gerais e acusatórias (BRANDALISE, 2018).

Os acordos possibilitam que o diálogo entre o órgão acusatório e os acusados sob o crivo homologatório judicial através do acesso à justiça (SANTOS, 2011) seja possível através de um caminho colaborativo, como premissa das sociedades pós-modernas no movimento de celeridade ao direito penal. Essa lógica de evolução do processo pela autonomia é defendida por Ada Pellegrini Grinover (1998, pg. 285) desde os anos 90, sob a influência da linguagem negocial entre acusação, defesa e vítima com fins ao consenso.

Nessa perspectiva, o intento do presente trabalho reveste-se a condição de explorar se o instituto da ANPP é eficiente às negociações extrapenais sobre os crimes tributários, sem que, ocorra, por exemplo, desvios e excessos na formação da confissão forçada ao acordo em desacerto ao crédito tributário, ou, de maneira geral, sem que o ANPP não seja veiculado como *prima ratio* fiscal/arrecadatória.

Os objetivos correlatos estão concentrados na análise crítica das medidas extrapenais, após, introdução e considerações sobre o instituto e os requisitos do ANPP, em sequência as digressões sobre os crimes tributários e a fiscalidade aplicável ao direito penal arrecadatório e a tripla punitividade em potencial.

Para os fins propostos, serão utilizadas as técnicas metodológicas de levantamentos de dados através de análises bibliográficas, documentais e normativas. O marco teórico é desenvolvido através da própria concepção e formação das ferramentas extrapenais e se conforta ao recorte normativo da ordem processual extraída pelas mudanças da Lei n.º 13.964/2019 (Pacote Anticrime).

Por fim, o presente artigo está dividido em quatro tópicos, onde o primeiro e o último tratam da introdução e considerações finais, respectivamente. Já o segundo caracteriza-se pelo estudo da definição e assentamento jurídico positivo do ANPP, seguido pela análise dos crimes tributários e punitividade reflexa.

2 DEFINIÇÃO E ASSENTAMENTO JURÍDICO-POSITIVO DO ANPP

É histórico considerar que o direito penal é o instrumento com maior possibilidade de controle social e eficácia às sociedades. No entanto, é fundamental inserir a essa premissa a influência dos fenômenos contemporâneos que a sociedade pós-moderna tem percebido e o quanto estes direcionam o agir do sistema penal².

Alberto Binder (2017, p. 156) informa que o sistema penal se encontra insuficiente para absorção de todas as demandas sociais vertidas à linguagem de casos penais. Essa ideia é reflexo imediato do estágio pós-capitalista disruptivo da sociedade industrial clássica, à sociedade

² “todos os mecanismos de consenso criminais foram introduzidos na legislação penal brasileira pela Constituição de 1988 e pelo legislador ordinário de 1995. Até então, não se admitia qualquer espécie de solução consensual no processo penal, seja de natureza civil, criminal ou processual, pois regia o postulado da legalidade em sua pureza. [...]. A nota característica destes mecanismos é a potencialização do consenso no processo penal e a inevitabilidade do encarceramento, inclusive provisório [...]” (GIACOMOLLI, 2006, p. 312)

producente de riscos distribuídos de modo equitativo entre a sociedade não classificada, democratizando os riscos (BECK, 2011³).

O meio termo, é, portanto, o diálogo instrumentalizado pelos mecanismos positivos, que veiculam a adequação entre o risco, o poder penal categórico, e o acesso à justiça em termos negociais do direito.

As influências negociais encontram pré-disposição positiva no ordenamento jurídico brasileiro desde 2013, quando da produção de efeitos jurídicos da Lei. n.º 12.850 ao definir as organizações criminosas, insere, enquanto medida penal legislativa, a obtenção de prova oral pela confissão dos envolvidos, direta ou indiretamente, mas, que, ao contribuírem com a investigação principal com direcionamento probatório, cumpridos os requisitos, teriam sobre si, a redução da força punitiva, e ao revés, estariam sendo protegidos de certo modo, pela cooperação à punibilidade.

Assim, o contexto dialético entre negociação, ou seja, o diálogo enquanto linguagem de assentamento de legalidade às estratégias persecutórias de infrações penais encontra registros positivos de pressuposição de tratamento pelos legisladores penais.

Desse modo, revela uma tendência de proceder das instituições quanto a inserção de estratégias negociais à eficiência da sistemática criminal em sua responsabilização estatal. Os acordos, portanto, são opções instrumentais ao clássico sistema acusatório⁴.

Nos sistemas internacionais a justiça restaurativa e as formas alternativas ao processo penal estão sendo viabilizadas, a exemplo, da Resolução n.º 45/110 da Assembleia Geral das Nações Unidas, conhecida como Regras de Tóquio⁵, ao dispor que os serviços encarregados da justiça criminal podem retirar os procedimentos contra o infrator se considerarem que não é

³ A proposta de Beck permite a identificação do conflito como contato e aproximação inicial, para seguir-se a caracterização em torno do modo de reagir aos riscos, considerando enquanto variável nessa categoria as incertezas, as certezas contraditórias, as indeterminações, os valores diferentes a respeito da sociedade desejada. Ao que nos parece, essa é a mesma axiologia que Bauman (2000) expõe em “Modernidade Líquida”, inserindo a evolução e a modernidade vivenciada pela sociedade contemporânea em diversos sentidos, em que, os fatos líquidos são qualificados, justamente, por não se comportarem aos recipientes que estão contidos, inseridos, sendo fluídos, portanto. Alçando o debate à efemeridade pela modernidade sobre o risco.

⁴ (...) delimita a separação das funções e assegura a imparcialidade do juiz, pois esta figura como um terceiro (juiz-espectador) que apenas analisará a prova produzida pelas partes (as quais tem a iniciativa probatória). Aqui, garante-se também a igualdade de oportunidades para as partes, contraditório e ampla defesa, além da publicidade dos atos processuais, com a finalidade de manifestação das partes (LOPES JR., 2018, p.43).

⁵ Tendo em conta a preocupação das Nações Unidas com a humanização da justiça criminal e o fortalecimento das ações capazes de garantir a proteção dos direitos humanos, as Regras de Tóquio, cuja proposta é consolidar uma série de princípios comprometidos com a promoção e estímulo à aplicação, sempre que possível, de medidas não privativas de liberdade, são o divisor de águas entre uma cultura exclusivamente punitivista e a construção de um modelo mais humanizado de distribuição da justiça, na medida em que propõem a valorização de formas e resultados menos danosos do que aqueles decorrentes da utilização da prisão (CNJ, 2016).

necessário recorrer a um processo judicial com vistas à proteção da sociedade, à prevenção do crime ou à promoção do respeito pela lei ou pelos direitos das vítimas (CNJ, 2016).

Rodrigo Cabral (2017, p. 21) informa a origem dos acordos de não persecução penal e as negociações de imposição de penas como sendo alemã. A legalidade dos pactos chamados de *Absprachen* foi reconhecida pelo *Bundesgerichtshof* em decisão no ano de 1997, influenciando a elaboração de norma positiva, validada pelo *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Alemão) desde que aos acordos estivessem claros os critérios de transparência, publicidade e documentação integral dos atos para controle judicial futuro.

A Corte Europeia de Direitos Humanos reconheceu que os acordos não afetam o contraditório e o devido processo legal.

Muito antes das delações/colaborações premiadas⁶, a norma por excelência, que revela o caráter extrapenal inserido ao sistema penal brasileiro, é a Lei n.º 9.099/1995, inaugurando institutos como composição civil dos danos, transação penal, e a suspensão condicional do processo, alegorizados ao requisito universal de infrações de menor potencial ofensivo como critério de incidência.

O ANPP, anteriormente introduzido por ato administrativo do Conselho Nacional do Ministério Público (Resolução CNMP n.º 181/2017), avança na ideia de justiça consensual criminal, e tem como marco teórico o vigor da Lei n.º 13.964/2019, o chamado Pacote Anticrime, ao sistema de normas brasileiro, na expectativa de considerar todas as estratégias de incidência processual criminal judicial com fins à redução dos maiores impasses do sistema penal, a eficiência, e impedir a continuidade da persecução penal, mediante a aceitação de algumas condições⁷.

Nessa sistemática, o ANPP é a instrumento recente na atividade de política criminal inserida à composição dos delitos, em óbice a judicialização desnecessária, enquanto estratégia também de política judiciária, no intuito despenalizador, retomando condições elementares básicas às ciências penais pelo Direito Penal, qual seja, a *ultima ratio* nos casos de infrações à ordem social jurídica e positiva do Brasil.

⁶ Como expressão da justiça negocial, juntamente com os acordos para reconhecimento de culpabilidade, a colaboração premiada se estabelece no ordenamento pátrio permeada pelos constantes discursos que clamam celeridade e eficiência à persecução penal (VASCONCELLOS, 2020, p. 114).

⁷ se olhados em termos hipotéticos, parecem querer recuperar a dignidade e legitimidade do Direito Penal para as infrações penais graves e complexas, já que, como se sabe, o direito repressor estatal é orientado pelo princípio da intervenção mínima, ostentando a característica de *ultima ratio* do sistema jurídico, de modo que "a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável" (BITENCOURT, 2010, pg. 43)

As definições normativas são exceções visíveis a sistemática legislativa brasileira. Como há complexidade, o Pacote Anticrime optou por inserir o artigo 28-A ao Código Processual Penal de modo exaustivo em atenção à completude de requisitos necessários, procedimentos, e direcionamentos aptos a realização do acordo com segurança jurídica.

A hermenêutica do *caput* do art. 28-A⁸ do CPP, revela que o acordo é um negócio jurídico de natureza obrigacional, extraprocessual, bilateral, em condição de eficácia programática à homologação do juízo competente, com fins a produção de efeitos penais, firmados entre o titular da ação penal e o autor do fato delituoso, com assistência jurídica (advogado ou defensor público), através do qual as partes, manifestam interesse mútuo em obstar a ingerência do processo penal, por meio da confissão formal e circunstanciada do delito em sujeição direta ao cometimento de condições declaratórias assumidas no acordo.

A bilateralidade é configurada quando o titular da ação penal se compromete a não direcionar os atos investigatórios à persecução judicial do delito (*persecutio criminis in iudicio*) e, desse modo não ofertar a denúncia, em confiança declaratória e negocial ao cumprimento das condições pelo autor do fato delituoso, com fins a declaração da extinção da punibilidade pelo cumprimento condicional.

É portanto, medida despenalizadora, mas, de viabilidade acusatória ao ministério público. Isso porque, a confissão é condição *sine qua non* ao acordo, e a aceitação pelo investigado significa que automática e infalivelmente terá de proceder com a confissão para que somente assim, seja instrumentalizado o acordo. Sob essa perspectiva Vitor Cunha (2019, pg. 98) insere como objetivo do acordo a admissão da culpa em geral como encurtamento do procedimento ou antecipação do mérito da causa pela via negocial.

Renato Brasileiro (2020, pg. 275) informa que o ANPP se diferencia dos demais instrumentos extrapenais do ordenamento jurídico justamente pelo objetivo proposto, mas que, há ponto de inflexão quando a aceitação e cumprimento do acordo não causam reflexos na culpabilidade do investigado, pela não inclusão na certidão de antecedentes criminais, a exceção de óbice para celebração de novo acordo.

A premissa que fundamenta os diálogos dos requisitos do ANPP é a unidade de desígnios entre as subjetividades envolvidas ao contexto da atividade negocial, pelos compromissários em suas capacidades de persecução e interação à atividade delitiva, ministério

⁸ 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:

público e autor da infração penal, e, pela homologação judicial como assentamento interventivo do acordo designado.

Uma característica comum que é reflexa às políticas públicas é a disponibilidade ao acusado, enquanto garantia à subjetividade. No caso do acordo subjetividade do indivíduo não é de disposição livre alçada a condição de direito subjetivo, pois, não há a incidência do princípio da oficiosidade, isto é, o juiz é impossibilitado de exercer de ofício pois, retira integralmente a consensualidade, enquadrando-se mais como uma discricionariedade regrada⁹.

A celebração do acordo está condicionada aos seguintes requisitos, constantes no art. 28-A do CPP, havendo justa causa para denúncia pelo Ministério Público, com confissão do autor do fato típico, o ilícito não pode ter sido cometido sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante o preenchimento das condições dos incisos I a V¹⁰, ajustadas cumulativa e alternativamente.

A seguir, passamos a analisar as incursões que os fatos típicos criminais resguardam à punitividade e os reflexos sobre a dialeticidade, negociação, para fins do acordo de não persecução penal em matéria tributária.

3 CRIMES TRIBUTÁRIOS E PUNITIVIDADE

O produto extraído da análise dos enunciados da norma positiva é caracterizado como norma jurídica. Ives Gandra Martins (1996, pg. 12) informa que a imposição fiscal é norma com forte rejeição social, e que pouquíssimos cidadãos cumpririam com as obrigações fiscais sem que existisse norma sancionatória.

Assim, a necessidade de se utilizar da *ultima ratio* penal como sendo medida assecuratória do cumprimento de crédito tributário tem gerado discussões ainda não assentadas. É preciso

⁹ LIMA, Renato Brasileiro de. *op.cit.* pg. 277.

¹⁰ 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 Código Penal;

IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do 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.

apontar, de início, do campo da validade jurídica à dogmática criminal a segregação aparente entre a autonomia do direito penal tributário e do direito tributário penal enquanto instrumentos doutrinários distintos da teoria geral do direito penal.

Os tributos possuem uma regra estrutural chamada de regra matriz de incidência tributária, que possibilita o conhecimento do tributo (a materialidade social eleita à condição de situação tributável), na medida em que proporciona o conhecimento da subjetividade, do valor devido, e dos critérios que integraram o conhecimento formulado a título de tributo, sintetizando, a relação jurídico-tributária originária.

Ao estabelecer como sendo hipótese de incidência para pagamento do imposto sobre a materialidade social “renda”, o legislador condicionou que o produto de uma relação que envolva ganho, a percepção, de grandeza econômica expressa em moeda (dinheiro), quando extraídas dos limites alçados à condição de dispensados de obrigação tributária (isenções/não incidência), é consequente o dever de pagar o tributo.

Assim, a norma jurídico-tributária carrega como característica primordial o regramento de comportamento disciplinar constitutivo de uma reação jurídica obrigacional entre os sujeitos (quem deve cumprir a obrigação, e quem é o competente para cobrá-la). É o fenômeno que Paulo de Barros Carvalho (2018) define como subsunção do fato à norma.

Assim, a hipótese da norma como passível de ser praticada, e, ocorrendo, tem-se o fenômeno perfectibilizado de forma individual e concreta da norma jurídico-tributária. O fato é que, enquanto obrigação que é, o devedor, sujeito passivo da obrigação tributária, tem à eletividade três situações (i) o pagamento do valor considerado a título de tributo; (ii) o questionamento do tributo através dos meios processuais cabíveis, e (iii) o não cumprimento da obrigação.

A depender da situação escolhida pelo devedor do tributo tem-se uma relação consequencial distinta. O pagamento põe fim à relação jurídica obrigacional tributária, a discussão do tributo obsta a adoção dos meios executórios do tributo até a definitividade do mérito, e o não cumprimento da obrigação sem o questionamento direciona a adoção dos meios instrumentais à cobrança do tributo, e dos deveres acessórios ao não cumprimento, via de regra multa e juros, como indexadores tanto de atualização econômica, mas, que carregam a noção de punição pelo descumprimento.

É nessa lógica que se assenta o direito tributário penal, quando da disposição de normas jurídico-tributárias que veiculam a cobrança através dos critérios de força persecutória do estado fiscal dos valores devidos pela ocorrência dos elementos tributários, a medida do excesso é a suficiência dos meios adotados para o creditamento, obtenção do valor do tributo, e sobre

essa situação repousam todas as medidas penais reclusivas dos crimes tributários prescritos na legislação.

Ferrajoli (2010, p.427) pondera que a tutela penal deve garantir somente os bens fundamentais cuja proteção não possa ser garantida de outra forma, mas, somente no limite necessário para prevenir a lesão. E essa é a lógica no processo administrativo fiscal, ser a dose necessária pelos instrumentos acessórios, da dívida tributária.

Acontece que o executivo fiscal, a medida judicial pelo não cumprimento da obrigação tributária, é ajuizada com o valor devido da obrigação tributária principal, além das obrigações penais sancionatórias, que não raras as vezes são maiores, em termos de economicidade, que o valor originário. Mas, a questão não é essa. É a persecução da conduta com fins arrecadatórios. O instrumento executivo é finalístico, ou seja, atinge sua razão existencial de validade e juridicidade quando o indivíduo devedor ou parcela o tributo (obstando temporariamente a adoção de meios coercitivos patrimoniais aptos à satisfação do crédito) quanto extintivos absoluto pelo pagamento, desconsideradas as medidas judiciais protelatórias da definitividade do crédito tributário. No entanto, o fim mediato é o crédito gerado em guia ao sujeito ativo credor do tributo devido e não cumprido.

O Direito Penal Tributário tem sua essência ligada a esse contexto, também de descumprimento da obrigação originária do crédito tributário, mas no sentido de diferenciar o descumprimento administrativo alçado à condição de infrações administrativas, do crime tributário propriamente dito, pela presença por afastar a responsabilização objetiva, constituindo sempre do elemento de volitividade (dolo ou culpa) são alçados ao regramento do direito penal (HARADA, 2014), assim, é possível inferir:

As sanções aos delitos e as infrações tributárias têm a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento do crédito tributário. As sanções tributárias, mesmo aquelas que importem em penas privativas de liberdade, objetivariam o cumprimento de uma pena menor, que é o tributo, desestimulando a sonegação, a fraude e o conluio. Por isso, satisfeito o Estado com o pagamento do tributo, não mais haveria razão para deixar de extinguir a punibilidade, nos casos de crimes tributários, pois é, também, finalidade do Estado a preservação da fonte produtora de sua receita. (HARADA, 2014, pg. 91)

Esse é o ciclo normal da constituição do sistema sancionatório, e não importa o contexto de análise de incidência das normas, seja administrativo ou judicial, o produto é a consequência fiscal, enquanto qualificação nominal de crédito, arrecadatória. Isso pois, se a execução fiscal, instrumento processual jurisdicional é instrumentalizada com o viés de instrumentalizar o valor do crédito tributário constituído, não é diferente das obrigações constritivas do direito penal sancionador.

As ações penais, tal como são veiculadas pela legislação extrapenal, tem um extra na persecução dos objetivos creditícios. Ou seja, a instrumentalização da via penal é assecuratória sob o ponto de vista impositivo. O crédito deve ser apurado sob a circunstância de o bem de maior jurídico tutelado pelo sistema, responder a assumir a reponsabilidade de cumprir e satisfazer o crédito. É um verdadeiro autoritarismo originário nas medidas tributárias, que já são viabilizadas em simultâneo às medidas tributárias satisfativas propriamente ditas (sic. Execução fiscal, termos administrativos de intimações fiscais etc.).

Antes de um necessário levante das extinções do crédito tributário, é possível perceber o excesso do interesse fiscal, desmedido em justiça penal, com vieses arrecadatórios. Veja, a vida, é equiparada a um quantum creditício, que as vezes nem regularmente constituído foi. Há uma contaminação natural do desvio do cuidado pelo excesso de renda, algo que é cíclico e sistemático às sociedades fiscais de viabilidade tributária.

É lógico pensar, por exemplo, o tempo médio de apuração preliminar, instrumentalização judicial, e definitividade decisória pelas instancias jurisdicionais da matéria penal *per si*. A realidade carcerária e o evidente cenário de impossibilidade decisória, vertidos em administração política-gerencial, dos órgãos e instituições, a superinflação e a viabilidade da ação penal corroboram a morosidade do acesso aos sistemas como dignidade de acesso à própria justiça.

Há que se perceber, portanto, a diferença elementar entre o que ocorre ao direito sancionatório tributário. Ainda que as constituições do crédito, em sua maioria relativa, sejam construídas sobre erros intranormativo, os chamados erros de fato e de direito, há um cenário de definitividade do processamento. Sempre haverá o procedimento que instrumentaliza o valor da multa, dos juros, das obrigações assessórias como próprio argumento de afirmação do crédito e, essencialmente, da segurança jurídico-fiscal. Mais rápido ainda é o processo de conclusão do procedimento de apuração da obrigação tributária principal. A sistematização não é colaborativa, e não dessume a mesma premissa axiológica que assenta a persecução penal ordinária/judicial do direito e do crédito tributário especificamente.

É só rememorar, conforme expõe o art. 156 do CTN¹¹, em que considera extintos, ou seja, retiram-se os fundamentos de validade, executoriedade e viabilidade do crédito de natureza

¹¹Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

tributária que for pago na integralidade do valor apurado, sendo suspenso quando o parcelamento for viabilizado, e, ainda, as demais transações fiscais, seja pelo perdão do crédito, ou pela produção dos efeitos do tempo ao crédito (prescrição ou decadência).

Assume o caráter fiscal o direito penal tributário quando a punibilidade, mesmo nos casos de parcelamento, em que não há definitividade à vista, a menos quando do cumprimento integral das parcelas obrigacionais construídas, é causa extintiva do crédito. E esse é o entendimento que tem reipersecutado na jurisprudência sobre o tema¹².

Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

Surge, na mesma medida das causas extintivas, o conceito aberto de viabilidade penal para fins tributário do lançamento definitivo do crédito tributário¹³ como termo, condição, para legalidade da criminalização tributária.

Quanto a justa causa, enquanto condição para prosseguibilidade da ação penal, é necessário verificar que não há, para os fatos criminais em matéria tributária, a formalização investigativa pela condução da autoridade policial. Isto é, não são empreendidas diligências assecuratórias da viabilidade da constituição do crédito, justamente por uma presunção *in absoluto* de que há revestimento inquestionável de certeza da autuação tributária para fins penais, reduzindo, de logo, a instrumentalização de defesas preventivas de mérito, ou até

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

¹² "(...) 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu - *lex mitior* -, tem incidência retroativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, ex officio, ordem de habeas corpus. 3. In casu, a Lei Federal nº 10.684/2003, **ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: Habeas Corpus nº 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, publicado no DJ de 27.02.2004, e Habeas Corpus nº 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, iter alia. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.** (RE 575071 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 26-02-2013 PUBLIC 27-02-2013)

¹³ (RHC 91.237/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 20/02/2018, DJe 28/02/2018). (...) Somente há justa causa para a persecução penal pela prática do crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990, com o advento do lançamento definitivo do crédito tributário. Nesse sentido, é o teor da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal: "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".

mesmo de demandas instrumentais suspensivas ao trancamento das diligências fiscais empreendidas.

Sendo que, como dissemos anteriormente, o ANPP só poderá ser proposto nas hipóteses de não ser o caso de arquivamento da investigação preliminar. E aqui questionamos sobre qual investigação preliminar em matéria tributária? Sem que os possíveis denunciados pela ação penal possam exercer, em igualdades de condições, conforme estabelecidas no processo penal geral, as matérias de defesa?

É urgente pensar que não pode a instrumentalização processual penal tributária eximir-se dos deveres assentados na teoria geral do processo penal, pois, direta ou indiretamente, há uma negociação em barganha pela vida e pelo patrimônio, as materialidades máximas de proteção do ordenamento jurídico brasileiro.

Outra instrumentalização do acordo extrapenal é a necessária confissão circunstancial da prática delitiva. Essa, porém, é a celeuma de maior criticidade da incidência do ANPP em matéria tributária, justamente por ser a afirmação do elemento subjetivo o critério que distingue a ingerência sancionatória administrativa da ilicitude à teoria geral dos delitos.

O sistema tributário em quantum de crédito não é dialético, e, a formação do convencimento do dolo é presuntivo, objetivamente. O descumprimento é sempre qualificado pela total intenção de não cumprir com o dever fundamental de pagar tributos, e as condições de viabilidade econômica, empresarial, e até mesmo financeira, são deixadas à mercê da necessidade absoluta de fiscalidade às receitas estatais.

Isto é, em um critério em que não se negocia o elemento subjetivo das infrações penais tributárias, pois, a matéria penal para fins tributários não tem o condão de constituir ou de desconstituir a matéria de mérito tributário, somente a *persecutio criminis*, e, mesmo não sendo competência de afirmação do crédito tributário, o dolo, a subjetividade requerida e viabilizada pelo interregno casuístico da confissão circunstancial é trazer o mérito tributário para o processamento do crime.

É conseqüente pensar que não sendo o caso de celebração positiva do ANPP, as circunstâncias obrigacionais impositivas são comunicadas como predisposição de assunção de culpa objetiva ao mandamento supremo da satisfação tributária. Sem levar em consideração o fato de que as análises e a aferibilidade condicional de obtenção da confissão são distribuídas à entidade acusatória, que em nada imparcial assenta, por isso se fala em uma fase de homologação do acordo de não persecução penal, onde, o controle dos excessos possíveis pelo deslocamento da imparcialidade à mitigação da confissão extrapenal necessária para

assentamento da demanda são elementares ao fenômeno social da delinquência e do descumprimento sistêmico do dever de pagar tributos¹⁴.

A própria disposição positiva do artigo 28-A do CPP traz a obrigatoriedade de instrumentalização do acordo, sendo que, note, todos os tipos penais tributários descritos na lei n.º 8.137/1990 cumprem com o mínimo de pena para viabilidade do acordo, e, já que não é o caso de arquivamento, pois, não se investigou preliminarmente com a construção da justa causa, é necessário a instrumentalização do ANPP.

Há, porém, questão instrumental que até então não foi considerada pela objetividade positiva. O sistema acusatório e a forma de se processar as consultas subversivas à ordem jurídica estabelecida são sempre viabilizadas pelos princípios de respeito à dignidade humana em suas diversas circunstâncias. Assim é a lógica da categoria supraindividual principiológica do *in dubio pro réu*, ou seja, do benefício em favor do acusado, sob hierarquização normativa dos valores, a subversão dos direitos pelo crédito, tal como as alegorias autoritárias inquisitoriais.

Para além dos chamados erros intranormativo, quer seja erro do fato e erro de direito, na aplicação das constituições dos autos de infração vertidos à categoria da persecução criminal das hipóteses tributárias constituídas, alguns questionamentos reflexos inauguram a assimilação do que estamos a construir, a exemplo, de a possibilidade de se transferir um excesso de poder arrecadatório com fins penais sob, as custas, da consistência de uma defesa prejudicada em potencial pela pressão da não persecução em juízo, o que, por si, já é uma falácia, a vista de que em juízo, esse vocábulo, já reflete o direcionamento do judiciário sobre a estratégia negocial, e de modo preciso, não se evita o ajuizamento de classe processual específica, mas sim, a manutenção de termos numéricos vertidos em metas administrativas.

¹⁴ A lei permite que o juiz, mesmo estranho ao procedimento e a fase de negociação das condições do acordo, possa “considerar” as condições inadequadas, insuficientes ou abusas, podendo devolver os autos para reformulação, sob pena de recusa. É um pano para as mangas para os excessos dolosos à delinquência. Para Aury Lopes Jr. (2020) o papel do juiz é o de garantidor da máxima eficácia do sistema de direitos do réu, a verdadeira missão constitucional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A quem se dirige o processo penal quando a premissa da celeridade é o vetor de influência da rapidez do tratamento da matéria? Qual é a subjetividade que é amparada em garantia, positiva e jurídica, enquanto sistema uniforme, pelo oferecimento de uma eficiência em análise jurisdicional? A complexidade dos fenômenos, que não foram esgotados no presente estudo, reclama respostas processuais e sistêmicas na mesma complexidade.

O processo, especialmente o penal, a que é garantido a todos a sua duração razoável pela constituição federal, exige um tempo não preciso e determinável, pois, há fenômenos que a objetividade sistêmica do direito positivo incriminatório não consegue alcançar pela fenomenologia única dos casos concretos, portanto, o tempo e a defesa caminham em conformidade, especialmente, se considerado o direito tributário, a quem, o tempo assume relevância única e essencial.

Contraditar exige tempo. Os fenômenos sociais são reconstruídos, e as hipóteses tributárias sofrem diretamente com o tempo dos tributos, dos atos, da linguagem da cobrança, a vigência e da eficácia de normas temporárias que, desconstituem ou instrumentalizam cobranças e desobrigações tributárias reciprocamente. Qual é o tempo razoável para a tributação em sua atividade constitutiva ser justa e a persecução criminal não ser arrecadatória?

O processo, é, sem dúvidas, a garantia de que não haverá óbice à instrumentalização da justiça criminal em suas (re)constituições dos fatos pelas linguagens de documentos e provas respectivos, e sendo o ANPP um procedimento, apenas submetido a crivo jurisdicional, com a aparente e impositiva cláusulas negociais penais e, até certo ponto, coercitivas pelo excesso do pesar característico, não reflete, ao menos em objetividade, à justiça ao tratamento das questões tributárias em ordem jurisdicional negociada. De modo genérico, é a porta de entrada para condenação rápida com justificativa positiva, normativa, maximizado pelos reflexos econômicos pela justiça consensual.

Os dados do relatório justiça em números do CNJ (2020, p. 77) informa que a atividade de execução fiscal correspondeu à receita de 47,9 bilhões de reais, no ano base 2019, o equivalente a 62,7% do total arrecadado pelo Judiciário no mesmo ano e período de referência. Entretanto é justamente nas execuções fiscais que há a segunda maior taxa de congestionamento e, por isso, a próxima seção detalha os dados dos processos de tal natureza, sendo que o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 8 anos.

Portanto, apresenta meio potencial para utilização de técnicas arrecadatórias indistintas, inclusive, sob o ponto de vista de ineficácia absoluta, apenas pelos fins fiscais.

É preciso anotar, entretanto, que a justiça negocial é realidade na ordem jurídica brasileira, entretanto, o equilíbrio, e análise específica sobre os vetores de eficiência e assentamento as premissas negociais extrapenais, devem ser mantidos sem que prejuízos e garantias sejam instrumentos a conflitos futuros em razão de a atividade administrativa extrapenal, negociada, ser temerária a função.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.175, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Código de Processo Penal.** Decreto Lei n.º 3.689 de 3 de outubro de 1941.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial RE 575071**, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013. Acesso em 21 de ago. de 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. **Regras de Tóquio: regras mínimas padrão das Nações Unidas para a elaboração de medidas não privativas de liberdade.** Luís Geraldo Sant'Ana Lanfredi (coord.). Brasília: 2016.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. **Justiça em Números Brasília: CNJ, 2020.** Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 21 de ago. 2021

BAUMAN, Zigmunt. **Modernidade Líquida.** Rio de Janeiro: Ed. Zahar, 2000.

BECK, Ulrich. **Sociedade do Risco: Rumo a uma outra Modernidade**, Trad. Nascimento, S., 1ª Ed.. São Paulo: Editora 34, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral.** São Paulo: Saraiva, 2010. p. 43.

CABRAL, Rodrigo Ferreira Leite. **Um panorama sobre o Acordo de Não Persecução Penal (art. 18 da Resolução 181/17 do CNMP.** In: CUNHA, Rogério Sanchez; BARROS, Francisco Dirceu; SOUZA, Renee do Ó; CABRAL, Rodrigo Ferreira Leite. (coord.). Acordo de Não Persecução Penal: Resolução 181/17 do CNMP. 1ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 7ª Ed. São Paulo, Noeses. 2018

FERRAJOLI, Luigi. **Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista. In: Giurisprudenza Costituzionale**, v. 55 , n. 3 , 2010.

GIACOMOLLI, Nereu José. **Legalidade, Oportunidade e Consenso no Processo Penal na perspectiva das garantias constitucionais: Alemanha, Espanha, Itália, Portugal, Brasil.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O processo em evolução.** 2ª Ed. São Paulo: Forense Universitária, 1998.

HARADA, Kiyoshi, Leonardo, M. F.; Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária.** 2ª Ed. Grupo GEN, 2014. 9788522493012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 2021 ago. 21.

JOSITA, Higyna; LOPES JR., Aury. **Questões polêmicas do acordo de não persecução penal. Revista Consultor Jurídico.** 23 aug. 2021. Disponível em: <<https://bityli.com/gJK9>>

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal.** 9ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

LOPES JUNIOR, Aury. **Direito Processual Penal.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos práticos da imposição tributária**. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda., 1996.

SANTOS, Boa Ventura de Sousa. **Para uma revolução democrática de justiça**. 3ª Ed. São Paulo: Cortez, 2011.