

A reparação do dano nos acordos de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária: critérios para quantificação e obrigatoriedade

WILLIAM GARCIA PINTO COELHO¹

RODRIGO ANTONIO RIBEIRO STORINO²

Promotores de Justiça do Ministério Público do Estado de Minas Gerais

TESE

A reparação do dano tributário, consistente no pagamento do tributo devido corrigido monetariamente, é condição obrigatória para celebração de acordos de não persecução penal em crimes contra a ordem tributária.

INTRODUÇÃO

O paradigma da consensualidade se espalhou de maneira transversal na ordem jurídica brasileira, atingindo inclusive a seara do direito penal, outrora engessada em principiologia e regramentos que convergiam para necessária atuação adversarial das partes, findadas em decisões judiciais sobre as teses contraditórias postas.

O panorama atual do direito penal brasileiro permite atuação consensual em demandas envolvendo todos os tipos de crimes, desde os de menor potencial ofensivo até os crimes mais graves. Para tanto, normatizadas soluções negociais através da transação penal, suspensão condicional do processo, colaboração premiada e acordo de não persecução penal.

O acordo de não persecução penal é a temática desenvolvida nesta pesquisa, com recorte no seu modo de aplicação aos crimes contra a ordem tributária.

O acordo de não persecução penal foi incluído no Código de Processo Penal brasileiro em 2019, através do “pacote anticrime” (Lei 13.964/19). Por se tratar de modificação recente, o instituto ainda passa por período de reflexão teórica e ajustamentos em sua aplicação prática.

As dificuldades teóricas e práticas aumentam nos crimes contra a ordem tributária em decorrência do seu perfil eminentemente financeiro e a existência de regras específicas de extinção da punibilidade em caso de pagamento integral do crédito tributário.

1 Promotor de Justiça em Minas Gerais. Mestre em Estudos Anticorrupção pela Academia Internacional Anticorrupção (IACA) na Áustria e Especialista em Inteligência de Estado pela Fundação Escola do Ministério Público de Minas Gerais. Coordenador do Centro de Apoio Operacional de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (CAOET/MPMG). Ex-Presidente e Professor da Fundação Escola Superior do Ministério Público de Minas Gerais. Endereço eletrônico: william@mpmg.mp.br.

2 Promotor de Justiça em Minas Gerais. Mestre em Direito Processual Coletivo pela Universidade de Itaúna/MG. Professor de pós-graduação lato sensu do Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional do Ministério Público de Minas Gerais na disciplina de crimes contra a ordem econômica e tributária. Professor de pós-graduação lato sensu da Fundação Escola do Ministério Público de Minas Gerais. Coordenador Estadual de Combate a Crimes Corporativos de Belo Horizonte do Centro de Apoio Operacional de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (CEOET/CAOET). Endereço eletrônico: storino@mpmg.mp.br.

Nessa esteira, busca a pesquisa, sob o viés prático, apresentar critérios para aplicação do modelo negocial penal e sua quantificação referente a reparação do dano nos acordos de não persecução penal dos crimes contra a ordem tributária, criando alternativas que permitam atuação resolutiva do Ministério Público.

No campo teórico a pesquisa visa a reflexão sobre a reparação do dano como condição obrigatória para o acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, ressalvada a exceção legal de impossibilidade de fazê-lo, a qual é de ônus probatório da defesa.

Para o alcance dos objetivos gerais, o estudo se inicia com a abordagem do conceito, características e funções da responsabilidade, demonstrando a conexão direta entre o dano e sua função reparatória.

Em seguida será feita a análise da natureza dos elementos do crédito tributário, para que se compreendam os pressupostos da conceituação de dano material tributário proposta na pesquisa.

Na sequência, os conceitos de responsabilidade e crédito tributário analisados serão concatenados com os requisitos e condições previstos em lei para celebração de acordos de não persecução penal.

O estudo se justifica para a tentativa de aprimoramento da possibilidade de propositura de acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária. Além disso, justifica-se para o estabelecimento de critérios de quantificação da reparação do dano, os quais postos, tendem a trazer segurança jurídica aos que optarem pela consensualidade nesta seara.

Questiona-se no estudo:

1 - Qual valor deve ser fixado como condição mínima de reparação do dano para fins de acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária?

2 - É possível a dispensa da condição de reparação do dano em acordo de não persecução penal de crimes contra a ordem tributária fora da exceção legal de impossibilidade de fazê-lo, expressamente prevista no artigo 28-A, I do Código de Processo Penal?

O marco teórico da pesquisa é o paradigma da análise econômica do direito, em especial a teoria da escolha racional, pois se tratando de criminalidade corporativa, a resposta estatal deve ser norteada por desincentivos econômicos a prática delitiva, com o objetivo de manutenção do direito fundamental coletivo à livre concorrência e prevenção de distorções de mercado.

RESPONSABILIDADE E SUA ÓTICA 360°

Compreende-se responsabilidade como a resposta a lesão de um bem jurídico. Desse modo, fundamental que a contrapartida estatal seja proporcional a ofensa praticada, pois sua insuficiência representa vetor de incentivo a prática de condutas semelhantes.

A responsabilidade é ramo autônomo do direito, possuidor de teoria geral que se aplica as suas mais variadas espécies, dentre elas a civil, penal e tributária. O papel da responsabilidade é garantir que a ciência jurídica se consubstancie em “direito vivo” para atender as necessidades detectadas na coletividade. O raciocínio exposto se coaduna com a teoria do Tridimensionalismo jurídico de Miguel Reale, pela qual “fatos, valores e normas se implicam e se exigem reciprocamente” (REALE, 1976).

Trata-se de ramo que possui múltiplas funções, sendo elas: reparatória, preventiva e punitiva.

A Responsabilidade 360° aplica de maneira estratégica às múltiplas funções da responsabilidade, através das esferas de responsabilização penais, cíveis e administrativas previstas na legislação brasileira, sob a lógica da análise econômica do direito.

A aplicação da Responsabilidade 360° ocorre de maneira elástica, ou seja, a partir de análise casuística, conferindo resposta integral, articulada e proporcional a conduta lesiva praticada, com o objetivo de desestimular condutas semelhantes e proteger direitos fundamentais de modo eficaz.

Historicamente, o direito civil tratou da função reparatória e o direito penal das funções preventiva e punitiva. Contudo, com o desenvolvimento e especialização do direito e com a modificação das características

da sociedade global, que exige respostas integrais e céleres, a responsabilidade passou a ser utilizada por qualquer dos ramos da ciência jurídica em suas múltiplas funções, sendo customizada casuisticamente.

A função reparatória tem o objetivo de indenizar a vítima em razão do dano sofrido. O conhecimento histórico desta função delegada ao direito civil auxilia na compreensão de sua positivação no artigo 927 e seguintes do Código Civil.

A responsabilidade em sua função reparatória se orienta pela teoria do dano, tendo neste elemento o limite no pagamento por parte do autor, nos moldes do artigo 944 do Código Civil. Dito de outro modo, qualquer responsabilização acima do valor do dano causado ultrapassa os limites da função reparatória, adentrando na seara das demais funções - preventiva e/ou punitiva - da responsabilidade.

O Código Civil utiliza o termo indenização para definir o pagamento advindo da função reparatória da responsabilidade. Tornar indene é tornar livre de perdas, ou seja, a função reparatória visa o retorno ao estado anterior ao dano.

O dano a ser reparado pode ser material ou moral. O dano material se refere a lesão a direito patrimonial. Já o dano moral está relacionado a lesão a direitos da personalidade.

O dano classifica-se também em individual e coletivo. O individual atinge direito de pessoa determinada. Já o dano coletivo atinge direitos da coletividade, de forma difusa, ou mesmo de grupo, categoria ou classe de pessoas.

A sonegação de tributos, escopo da pesquisa, atinge economicamente a coletividade, que se vê privada dos recursos que deveriam ingressar nos cofres públicos para aplicação nas mais variadas políticas públicas, tratando-se de dano material coletivo.

Além disso, a sonegação pode afetar o direito fundamental coletivo à livre concorrência, previsto no artigo 173, § 4º da Constituição Federal, atingindo o corpo social em sua personalidade, configurando nesses casos também dano moral coletivo.

Explicada a função reparatória da responsabilidade, atrelada a ocorrência de dano e limitada a indenização ao valor deste, passa a análise da função preventiva.

A função preventiva da responsabilidade desenvolveu-se com base na Teoria do Risco, a qual busca atuação antecipada do direito para evitar a ocorrência do dano ou impedir sua reiteração.

Assim, o mero risco de dano gera responsabilização do autor. O direito atua de forma precaucional, tendente a ampliar sua efetividade. Na seara do direito material a responsabilidade em sua função preventiva pode ser exemplificada com o *recall* de veículos. Já na seara processual esta função é observada nas tutelas inibitórias.

A função punitiva da responsabilidade tem foco no elemento conduta. É justamente a análise da vontade e do grau de culpa na conduta do autor que definem a proporcionalidade da resposta jurídica a ser dada.

Devido a cisão histórica das funções da responsabilidade, a função punitiva desenvolveu-se por longo período para fins de imposição de penas privativas de liberdade, típicas do direito penal.

Contudo, atualmente existem diversas outras esferas sancionatórias fora do campo penal com a imposição de penas patrimoniais aos autores de ilícitos. Destaque-se o direito administrativo sancionador, o direito do consumidor e a jurisdição administrativa tributária, como exemplos de searas que aplicam sanções patrimoniais independentemente de participação do Poder Judiciário.

Deste modo, compreendida a Responsabilidade 360º (COELHO, STORINO, 2021) como teoria que utiliza as múltiplas funções da responsabilidade de maneira articulada, integrada e customizada, para oferecimento de resposta integral e proporcional, a lesão ou risco, a direitos individuais ou coletivos, com o objetivo de incentivar comportamentos de acordo com a ordem jurídica; bem como compreendida a ideia de responsabilidade e os aspectos que conformam suas múltiplas funções, passamos a aplicação destes conhecimentos para a análise dos elementos que compõe o crédito tributário.

EXTRATO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUAS FUNÇÕES

Sob a lógica analítica, o crédito tributário é composto do tributo, correção monetária, juros e multas.

O tributo, como previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, consiste em pagamento compulsório, previsto em lei, cobrado por meio próprio e vinculado, não constituindo sanção.

O pagamento de tributo é juridicamente materializado em uma obrigação tributária vinculada a incidência de um fato gerador, tudo isso submetido a normatização específica, em consonância ao princípio da legalidade estrita.

O pagamento de tributo é obrigação principal, que em caso de descumprimento, faz surgir dano correspondente ao valor do tributo não voluntariamente pago.

Uma das consequências do surgimento do dano tributário é a incidência da responsabilidade na sua função reparatória, a qual possui o intuito de retorno ao estado anterior ao dano com a recuperação do ativo que não ingressou aos cofres públicos.

A correção monetária é obrigação acessória consistente na atualização do valor da dívida nos casos de mora, não representativa de sanção ou acréscimo ao valor da obrigação principal. Trata-se de instituto jurídico que evita a desvalorização no pagamento no período de seu atraso, impedindo o enriquecimento sem causa do devedor inadimplente.

A correção monetária se insere na função reparatória da responsabilidade, pois para que haja retorno ao estado anterior ao dano, o pagamento tardio deve considerar os efeitos da passagem do tempo no valor devido.

Assim, para reparação do dano tributário não basta o pagamento do valor nominal do tributo devido, devendo ser a este incorporado o valor da correção monetária até a data da efetiva quitação.

Segundo Carlos Roberto Gonçalves os juros tem natureza jurídica de frutos civis e representam “pagamento pela utilização de capital alheio” (GONÇALVES, 2017). Os juros dividem-se em moratórios e remuneratórios. Os moratórios são devidos em função do inadimplemento relativo, ou seja, em decorrência do pagamento em atraso. Já os remuneratórios são devidos pela utilização consentida de recursos financeiros de terceiro.

No caso de sonegação fiscal, o contribuinte não paga no tempo devido e se utiliza do recurso suprimido ou reduzido, pelo que há incidência da obrigação acessória dos juros.

Importa destacar que os juros são um *plus* ao valor do tributo originariamente devido ao erário, pelo que ultrapassam a função reparatória da responsabilidade, para ingressarem em sua função punitiva.

As multas possuem a função precípua de punir o contribuinte que descumpriu a obrigação tributária. Tem aplicação na esfera administrativa com base em normatização específica do tributo não adimplido.

As multas representam aplicação da função punitiva da responsabilidade, por serem valores sancionatórios além do dano, ou seja, além do tributo que deveria ter sido pago.

Feita análise dos elementos do crédito tributário percebe-se sua interface com a teoria da responsabilidade em suas múltiplas funções.

A função reparatória está presente no crédito tributário no valor do tributo e da correção monetária, verbas que garantem indenização na exata medida de retorno ao estado anterior ao dano, configurando o dano material coletivo sofrido pelo erário e a sociedade.

A função punitiva do crédito tributário se manifesta no pagamento de juros e multas, que tem ainda o escopo preventivo de desestimular condutas semelhantes futuras daquele e de outros contribuintes.

Portanto, pode-se afirmar que o crédito tributário é composto pelo dano material coletivo (tributo e correção monetária) e parcelas acessórias punitivas (juros e multas).

O crédito tributário ainda serve de parâmetro para em diálogo das fontes complementar normais penais em branco relacionadas a crimes contra a ordem tributária.

A título de exemplo, como política pública específica de crimes com viés financeiro como o ora estudado, o pagamento do crédito tributário é fato gerador de extinção da punibilidade penal, nos moldes do artigo 9º, § 2º da Lei 10.684/03.

O crédito tributário foi utilizado ainda como critério de tipicidade penal do crime do artigo 1º da Lei 8.137/90, que prevê no núcleo do tipo o valor do tributo suprimido ou reduzido e seus acessórios.

Em interpretação sistemática da Lei 8.137/90, o Superior Tribunal de Justiça reformou seu anterior entendimento e decidiu no ano de 2020, através do Recurso Especial 1.849.120/SC, que o crédito tributário deve ser o parâmetro de aferição para a causa de agravamento da pena nos casos de ocorrência de grave dano à coletividade, como previsto no artigo 12, I da Lei 8.137/90.

Até a decisão de 2020 o entendimento pacificado no referido tribunal superior era o de que o grave dano à coletividade se equiparava ao dano material tributário, ou seja, deveria ser mensurado através do valor do tributo e da correção monetária, elementos típicos da função reparatória da responsabilidade.

Atualmente o Superior Tribunal de Justiça alargou o conceito de grave dano à coletividade para equiparar-lo ao crédito tributário, incluindo os elementos punitivos dos juros e multa.

Tal decisão é congruente com a opção legislativa penal do artigo 1º da Lei 8.137/90, aplicando interpretação sistemática entre os dispositivos do mesmo diploma extravagante. A decisão utiliza a vertente patrimonialista de bem jurídico tutelado na ordem tributária.

Contudo, deve-se ressaltar que a decisão foi construída com base em premissas de direito penal, especificamente referentes a Lei 8.137/90, dissociada da teoria geral do direito tributário e da responsabilidade.

Desse modo, pode-se afirmar que a decisão proferida no Recurso Especial 1.849.120/SC legitimamente modificou a interpretação sobre o conceito de grave dano à coletividade, específico da seara criminal. Noutro giro, também pode-se afirmar a oscilação histórica da jurisprudência e a sua não observância a natureza jurídica dos elementos do crédito tributário.

Assim, tal decisão criminal do Superior Tribunal de Justiça não tem a função e nem teve o escopo de criar conceito genérico de dano tributário, pois este é instituto típico de direito tributário, que deve ser definido de modo técnico na seara tributária em diálogo das fontes com outros ramos do direito, em especial o da responsabilidade e suas múltiplas funções.

Nesta pesquisa foi apresentada proposta de conceito de dano material tributário correspondente ao tributo corrigido monetariamente, criado com base na teoria geral da responsabilidade e foco em direito tributário, inclusive com o extrato dos elementos do crédito tributário.

Por isso, entende-se que a decisão do Superior Tribunal de Justiça equiparou o grave dano à coletividade ao valor do crédito tributário, mas não pode ser usada, a partir de uma das suas razões de decidir, como verdadeiro argumento de autoridade para criação do conceito geral de dano tributário.

Estudadas as premissas da responsabilidade em sua ótica 360º e o extrato dos elementos do crédito tributário, adentra-se nos temas problemas da pesquisa referente a reparação do dano nos acordos de não persecução penal dos crimes contra a ordem tributária.

A REPARAÇÃO DO DANO COMO REQUISITO OBRIGATÓRIO NOS ACORDOS DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O acordo de não persecução penal é instrumento negocial na seara criminal, previsto no artigo 28-A do Código de Processo Penal, aplicável a crimes cometidos sem violência ou grave ameaça, com penas mínimas inferiores a 4 (quatro) anos, desde que haja formal e circunstanciada confissão e se apresente como resposta necessária e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

O artigo 28-A, incisos I a V do Código de Processo Penal trazem a previsão das condições para a propositura de acordo de não persecução penal, as quais podem constar no termo de maneira cumulativa e alternativa.

A reparação do dano é condição legal prevista no artigo 28-A, I do Código de Processo Penal, sendo a condição objeto de estudo nesta pesquisa.

A reparação do dano é condição obrigatória nos acordos de não persecução penal, pois o sistema normativo processual penal brasileiro atual prevê a responsabilização penal em suas múltiplas funções e não mais apenas na clássica função punitiva da liberdade. Dito de outra maneira, se outrora o processo penal servia de instrumento unicamente para aplicação de penas privativas de liberdade; contemporaneamente, o processo penal também é meio de imposição de penas pecuniárias e de obtenção da mínima reparação do dano causado às vítimas.

O artigo 387, IV do Código de Processo Penal é fundamento normativo para a função reparatória da responsabilidade delegada ao processo penal, conformando direito processual defensor dos direitos fundamentais não só do réu, como também das vítimas e da sociedade.

Nessa esteira, cabe ao Ministério Público como titular da ação penal pública e legitimado a propositura de negócios jurídicos processuais na seara criminal, agir para responsabilização integral do autor de crime nas múltiplas funções da responsabilidade previstas em lei.

Diante dos mandamentos legais para a busca da mínima reparação do dano, o que representa proteção aos direitos fundamentais das vítimas, não pode o Ministério Público deixar de agir na efetivação da função reparatória do processo penal sem motivação devidamente justificada.

É que a alternatividade na delimitação das condições na propositura de acordos de não persecução penal não pode ser desregrada e dissociada do previsto em lei. A dispensa a uma condição ocorre quando aquela não se aplicar ao caso concreto, pois o objetivo do legislador na previsão de alternatividade foi o de permitir a possibilidade de customização das avenças para potencializar a celebração de acordos e a efetivação da justiça negocial penal, e não de conferir instrumento de arbitrariedade, dispensando-se condições passíveis de cumprimento sem justa motivação.

Na reparação do dano o legislador definiu expressamente no artigo 28-A, I do Código de Processo Penal a hipótese de possível dispensa da condição, qual seja, na impossibilidade de o réu fazê-lo. Tal exceção depende de comprovação efetiva do réu, não sendo suficiente a mera alegação de inviabilidade econômica. Nesse sentido se manifestaram formalmente através da Carta de Araxá, os Ministérios Públicos de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo, durante o encontro realizado em novembro de 2021, na cidade de Araxá/MG. Dispõe o Enunciado 9 da Carta da Araxá:

*Reparação de dano - **condição obrigatória** - vulnerabilidade financeira do (a) investigado (a) - **ônus da prova**. Quando presente dano material suportado por vítima (s) certa (a) e determinada (s), a sua reparação deve constar do ajuste celebrado entre o Ministério Público e o (a) investigado (a), salvo quando demonstrada a impossibilidade de fazê-lo, **incumbindo ao investigado a prova cabal de sua vulnerabilidade financeira, não bastando a mera alegação (grifo nosso)**.*

Em que pese o ônus da prova da incapacidade econômica ser do acusado, poderá o Ministério Público realizar investigação financeira paralela para comprovar a possibilidade de reparação do dano ou mesmo afastar alegações inverídicas ou incompletas apresentadas pela defesa.

Nos crimes contra a ordem tributária não é possível a dispensa da condição de reparação do dano em acordo de não persecução penal fora da exceção legal de impossibilidade de fazê-lo expressamente prevista no artigo 28-A, I do CPP, devido ao caráter eminentemente financeiro destes. A reparação do dano é verdadeiro requisito objetivo do acordo, em especial quando analisado sob o paradigma da análise econômica do direito em sua vertente da escolha racional (BECKER, 1993), pois nesses casos a dispensa serviria como incentivo a prática de novas fraudes fiscais estruturadas, estimulando a escolha racional pelo crime, haja vista a resposta insuficiente apresentada pelo sistema de justiça.

A dispensa da reparação do dano em crimes contra a ordem tributária faz com que o acordo de não persecução careça de requisito subjetivo previsto expressamente no artigo 28-A, caput, do Código de Processo Penal, qual seja, ser necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

Apresentadas as reflexões sobre a obrigatoriedade da previsão da condição da reparação do dano nos acordos de não persecução penal, passa-se a discussão sobre os critérios de sua quantificação nos crimes contra a ordem tributária.

CRITÉRIOS PARA A REPARAÇÃO MÍNIMA DO DANO NOS ACORDOS DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Utilizado o marco teórico da economia, o norte de tomada de decisão pela via negocial penal por parte do Ministério Público de perfil resolutivo deve ser através de resposta proporcional e suficiente para punir o crime cometido e evitar outros semelhantes. De outro maneira, caso o acordo de não persecução penal não se

mostre instrumento suficiente a desincentivar a atuação da macrocriminalidade corporativa no caso concreto, deve-se seguir pela via adversarial, propondo as demandas e buscando a aplicação das sanções cabíveis, dentre elas a recuperação dos ativos sonegados, preferencialmente acautelados de maneira antecipada.

Na seara dos crimes contra a ordem tributária a criação do regramento sobre acordo de não persecução penal gerou posicionamentos diversos, os quais partem de um ponto em comum, qual seja, que a reparação do dano exigida como condição no artigo 28-A, I, do Código de Processo Penal se refere ao valor do crédito tributário.

De um lado, surgiu linha de pensamento de que a reparação do dano é condição obrigatória e que se refere ao pagamento do crédito tributário, sendo em tese cabível o acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, pois não há vedação legal neste sentido; porém, tal meio negocial seria ineficaz em função do regramento da extinção da punibilidade, previsto no artigo 83, § 4º da Lei 9.430/96 (MESSIAS, 2023).

De outro lado, há linha de pensamento pela não obrigatoriedade da reparação do dano como condição nos acordos de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, em decorrência da possibilidade de alternatividade na previsão das condições. Para essa corrente, a existência de meios estatais próprios para a cobrança do crédito tributário torna desnecessária a reparação do dano na seara criminal, em decorrência da escolha legislativa de não punibilidade em caso de pagamento (DAVID, 2022).

Surgiu ainda linha de pensamento intermediário, pelo qual é possível o Ministério Público propor o acordo de não persecução penal com a condição da reparação parcial do dano (SILVA, 2022). Repise-se que essa corrente pressupõe o pagamento do crédito tributário como sendo a reparação integral do dano, chamando de reparação parcial qualquer valor pago abaixo desse. Contudo, tal corrente não apresentou critérios para fixação destes valores, o que gera insegurança jurídica, em especial em se tratando de valores tributários, os quais possuem natureza pública e indisponível.

Na pesquisa parte-se de outro paradigma, qual seja, que a reparação do dano prevista no artigo 28-A, I, do Código de Processo Penal não se confunde com o valor do crédito tributário, mas tem como parâmetro objetivo a indenização do dano material tributário, composto do valor do tributo e sua correção monetária até o efetivo pagamento.

Essa interpretação normativa garante a possibilidade de atuação ministerial resolutiva, com segurança jurídica, através de critérios técnicos-jurídicos pré-definidos, que trazem eficácia aos acordos de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária. Além disso, o pagamento do dano material tributário garante ainda ao estado na seara criminal uma mínima contraprestação nos moldes do artigo 387, IV do Código de Processo Penal e não prejudica a cobrança dos valores residuais que compõem o crédito tributário por meio de ação de execução fiscal.

Nessa esteira, a adoção do conceito de dano material tributário como critério para o preenchimento da condição da reparação do dano previsto no artigo 28-A, I do CPP atende aos objetivos da responsabilização processual penal em sua função reparatória.

Contudo, como o acordo de não persecução penal é negócio jurídico processual, necessário que se encontre em cada caso concreto solução própria e adequada. A reparação do dano material tributário representa mínima contraprestação ao Estado, ou seja, constituiu ponto de partida e não ponto de chegada. É que a elasticidade da Responsabilidade 360º e o requisito subjetivo da resposta suficiente a reprovação e prevenção do crime praticado são vetores e instrumentos para customização dos acordos que ofereçam resposta proporcional ao crime praticado. Dessa forma, outras condições, inclusive de natureza pecuniária, podem ser acrescentadas à reparação do dano material tributário no acordo de não persecução penal.

A proposta da pesquisa é de que mesmo em casos em que réus se proponham a pagar o dano material tributário, não caberia acordo de não persecução penal por ausência do requisito subjetivo, caso verificado por elementos de informações colhidos na investigação que a estruturação da fraude necessita de resposta estatal mais potente.

Em casos de insuficiência da resposta com o pagamento do dano material tributário, outras verbas e obrigações de fazer devem ser negociadas no acordo de não persecução penal, amplificando e elastecendo a justiça penal consensual para sua verdadeira efetividade.

A negociação possui ZOPA (zona de possível acordo), permitindo discussão para inclusão dos valores punitivos do crédito tributário (juros e multas), com o objetivo de criar resposta suficiente no caso concreto. Tais valores, por ultrapassarem a reparação do dano, podem ser incluídos como outra condição indicada pelo Ministério Público proporcional e compatível com a infração penal imputada, nos moldes do artigo 28-A, V do Código de Processo Penal.

É possível ainda a inclusão na negociação do dano moral coletivo e dano social, caso verificada a violação ao direito fundamental coletivo à livre concorrência, previsto no artigo 173, § 4º da Constituição Federal, e/ou comprovado o rebaixamento da qualidade de vida da sociedade pela restrição orçamentária ao desenvolvimento de políticas públicas, em decorrência da fraude estruturada praticada.

Ainda na tentativa de construção de resposta proporcional a reprovação e prevenção do crime, possível a inclusão no acordo de não persecução penal, com base no artigo 28-A, V do Código de Processo Penal, de cláusula prevendo a efetivação de Programa de Integridade nas pessoas jurídicas utilizadas no contexto de macro-criminalidade corporativa investigado. Trata-se de concretização da responsabilidade em sua função preventiva, considerando que em crimes de viés financeiro que afetam a livre concorrência e distorcem mercados, o desenvolvimento de mecanismos de *compliance* é fundamental para incremento no nível global de integridade em determinado setor econômico.

Buscou-se na pesquisa, sob a ótica da Responsabilidade 360º, retirar o crédito tributário como parâmetro único de reposta suficiente a reparação do dano na seara da ordem tributária, para inserir a elasticidade própria do paradigma da consensualidade, que tem como ponto inicial o dano material tributário, mas que a depender da necessidade do caso concreto, pode chegar a valores que inclusive superam o próprio crédito tributário.

CONCLUSÃO

Posto isso, o valor a ser cobrado como condição mínima de reparação do dano para fins de acordo de não persecução penal nos crimes contra a ordem tributária é o valor do dano material tributário, correspondente ao valor do tributo devido e da correção monetária deste até a data do pagamento.

O dano material tributário é aferível através de critério objetivo, o que traz segurança jurídica para o cumprimento da condição da reparação do dano prevista no artigo 28-A, I do Código de Processo Penal, cumprindo a função reparatória do contemporâneo direito processual penal prevista no artigo 387, IV do Código de Processo Penal.

Entretanto, considerando que o acordo de não persecução penal é um negócio jurídico processual que tem como requisito subjetivo a necessária e suficiente prevenção e reprovação do crime, é possível diante das peculiaridades do caso concreto, que outras condições pecuniárias ou não, sejam inseridas na negociação, dentre eles os valores dos juros e multas que compõem o crédito tributário, o valor do dano moral coletivo e dano social e a obrigação de estruturar Programa de Integridade.

Por fim, não é possível a dispensa da condição de reparação do dano em acordo de não persecução penal de crimes contra a ordem tributária fora da exceção legal de impossibilidade de fazê-lo expressamente prevista no artigo 28-A, I do Código de Processo Penal, por se tratar de condição obrigatória em delito de repercussão financeira. Tal análise tem como paradigma a análise econômica do direito na vertente da teoria da escolha racional.

REFERÊNCIAS:

BECKER, Gary S.. *The Economic Way of lo Looking at Life*. Coase Sandor Institute for Law & Economics Working Paper, n. 12. 1993.

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, 3ªSeção, Recurso Especial 1.849.120/SC, Rel. Min. Nefi Cordeiro, DJe 25/03/2020.

BRASIL. **Lei 9.430/96**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. DJe: 27/12/1996.

COELHO, William Garcia Pinto; STORINO, Rodrigo Antonio Ribeiro. **Responsabilidade 360º**: danos morais coletivos em sentenças penais condenatórias por crimes com sujeição passiva coletiva. Revista MPMG Jurídico: edição especial em homenagem ao Ministro Nelson Hungria. Organizador: MIRANDA, Marcos Paulo de Souza (Caocrim). 2021, p.627.

DAVID, Décio Franco. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários e seu reflexo sobre os acordos de não persecução penal.** In: Acordo de não persecução penal, 3.ed. Organizadores: BEM, Leonardo Schmitt; MARTINELLI, João Paulo. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p. 451.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquematizado.** São Paulo: Saraiva, 2017, p. 711.

MESSIAS, Mauro. **Acordos de não persecução penal: teoria e prática.** 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2023. P. 52.

MINAS GERAIS. **Ministério Público de Minas Gerais.** Carta de Araxá, Enunciado 09. Encontro dos Ministérios Públicos do Sudeste. Organizador: SOARES JÚNIOR, Jarbas. 2021.

REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito.** 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 67.

SILVA, Amanda Scalisse Silva. **A reparação do dano e a restituição da coisa como condição para celebração do acordo de não persecução penal para crimes de natureza patrimonial e tributária.** In: Acordo de não persecução penal, 3.ed. Organizadores: BEM, Leonardo Schmitt; MARTINELLI, João Paulo. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p.468.