

# ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS, POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EM AMBAS AS FASES DA PERSECUÇÃO PENAL, RETROATIVIDADE DA NORMA, POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DE MULTAS PUNITIVAS COMO OBRIGAÇÃO DE REPARAÇÃO DO DANO E PECULIARIDADES

AGREEMENT OF NON-CRIMINAL PUNISHMENT TO TAX CRIMES,  
POSSIBILITY OF APPLICATION IN BOTH PHASES OF CRIMINAL PROSECUTION,  
RETROACTIVITY OF THE NORM, POSSIBILITY OF EXCLUSION OR REDUCTION OF  
PUNITIVE FINES AS OBLIGATION TO REPAIR THE DAMAGE AND PECULIARITIES

**VINICIUS DE SOUZA CHAVES**

Promotor de Justiça

**Resumo:** O acordo de não persecução penal, importante instituto na negociação da repressão penal e mitigação ao princípio da obrigatoriedade penal, veio finalmente positivado pela Lei 13.964/2019. Não se pode descurar, no entanto, que antes de sua previsão em texto de lei, os Ministérios Públicos, em seus diversos ramos, já estavam autorizados a aplicá-lo, haja vista a sua previsibilidade em ato administrativo normativo, mais especificamente no comando do art. 18 da Resolução 181 de 7 de agosto de 2017 do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP).

**Palavras-chave:** Acordo de não persecução penal. Crimes tributários. Aplicação nas fases da persecução penal. Multas punitivas e exclusão ou de redução de multas punitivas.

**Abstract:** The non-criminal prosecution agreement, an important institute in the negotiation of criminal repression and mitigation of the principle of mandatory criminality, was finally confirmed by Law 13.964/2019. It cannot be overlooked, however, that prior to its provision in a text of law, the Public Prosecutors, in their various branches, were already authorized to apply it, given its predictability in a normative administrative act, more specifically in charge of the art. 18 of Resolution 181 of August 7, 2017, of the National Council of the Public Ministry.

**Keywords:** Criminal persecution. Tributary tax. Penalty decrease possibility.

**Sumário:** 1. Resolução 181/2017. 2. Da possibilidade de aplicação do Acordo de não persecução penal aos crimes tributários e afins. 3. Do óbice legal secundário – “transponibilidade” e aplicação permitida do instituto. 4. Da aplicabilidade do acordo de não persecução penal também em juízo e a possibilidade da analogia *in bonam partem* a favor do réu. 5. Da retroatividade da norma. 6. Conclusão. 7. Referências.

## 1. Resolução 181/2017

Art. 18. Não sendo o caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor ao investigado acordo de não persecução penal quando, cominada pena mínima inferior a 4 (quatro) anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça a pessoa, o investigado tiver confessado

formal e circunstanciadamente a sua prática, mediante as seguintes condições, ajustadas cumulativa ou alternativamente: (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018)

I – reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, salvo impossibilidade de fazê-lo; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) II – renunciar voluntariamente a bens e direitos, indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) 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 Ministério Público; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) 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 Ministério Público, devendo a prestação ser destinada preferencialmente àquelas entidades que tenham como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) V – cumprir outra condição estipulada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal aparentemente praticada. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018)

§ 1.º Não se admitirá a proposta nos casos em que: (Redação dada pela Resolução n. CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO RESOLUÇÃO 181, DE 7 DE AGOSTO DE 2017. 18/22 183, de 24 de janeiro de 2018) I – for cabível a transação penal, nos termos da lei; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) II – o dano causado for superior a vinte salários mínimos ou a parâmetro econômico diverso definido pelo respectivo órgão de revisão, nos termos da regulamentação local; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) III – o investigado incorra em alguma das hipóteses previstas no art. 76, § 2.º, da Lei 9.099/1995; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) IV – o aguardo para o cumprimento do acordo possa acarretar a prescrição da pretensão punitiva estatal; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) V – o delito for hediondo ou equiparado e nos casos de incidência da Lei 11.340, de 7 de agosto de 2006; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) VI – a celebração do acordo não atender ao que seja necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018). § 2.º A confissão detalhada dos fatos e as tratativas do acordo serão registrados pelos meios ou

recursos de gravação audiovisual, destinados a obter maior fidelidade das informações, e o investigado deve estar sempre acompanhado de seu defensor. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 3.º O acordo será formalizado nos autos, com a qualificação completa do investigado e estipulará de modo claro as suas condições, eventuais valores a serem restituídos e as datas para cumprimento, e será firmado pelo membro do Ministério Público, pelo investigado e seu defensor. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 4.º Realizado o acordo, a vítima será comunicada por qualquer meio idôneo, e os autos serão submetidos à apreciação judicial. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 5.º Se o juiz considerar o acordo cabível e as condições adequadas e suficientes, devolverá os autos ao Ministério Público para sua implementação. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 6.º Se o juiz considerar incabível o acordo, bem como inadequadas ou insuficientes as condições celebradas, fará remessa dos autos ao procurador-geral ou órgão superior interno CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO RESOLUÇÃO 181, DE 7 DE AGOSTO DE 2017. 19/22 responsável por sua apreciação, nos termos da legislação vigente, que poderá adotar as seguintes providências: (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) I – oferecer denúncia ou designar outro membro para oferecê-la; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) II – complementar as investigações ou designar outro membro para complementá-la; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) III – reformular a proposta de acordo de não persecução, para apreciação do investigado; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) IV – manter o acordo de não persecução, que vinculará toda a Instituição. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 7.º O acordo de não persecução poderá ser celebrado na mesma oportunidade da audiência de custódia. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 8.º É dever do investigado comunicar ao Ministério Público eventual mudança de endereço, número de telefone ou e-mail, e comprovar mensalmente o cumprimento das condições, independentemente de notificação ou aviso prévio, devendo ele, quando for o caso, por iniciativa própria, apresentar imediatamente e de forma documentada eventual justificativa para o não cumprimento do acordo. (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 9.º Descumpridas quaisquer das condições estipuladas no acordo ou não observados os deveres do parágrafo anterior, no prazo e nas condições estabelecidas, o membro do Ministério Público deverá, se for o caso, imediatamente oferecer denúncia. (Incluído pela Resolução 183,

de 24 de janeiro de 2018) § 10 O descumprimento do acordo de não persecução pelo investigado também poderá ser utilizado pelo membro do Ministério Público como justificativa para o eventual não oferecimento de suspensão condicional do processo. (Incluído pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 11 Cumprido integralmente o acordo, o Ministério Público promoverá o arquivamento da investigação, nos termos desta Resolução. (Incluído pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018) § 12 As disposições deste Capítulo não se aplicam aos delitos cometidos por militares que afetem a hierarquia e a disciplina. (Incluído pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018.

Já na Lei 13.964/2019, o acordo de não persecução penal vem estabelecido pelo que disciplina o art. 28-A, que alterou a redação do já conhecido art. 28 do Código de Processo Penal. *Ita lex decit*:

Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada. § 1.º 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. § 2.º O disposto no caput deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses: I - se for cabível transação penal de competência dos Juizados Especiais Criminais, nos termos da lei; 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; 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 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. § 3.º O acordo de não persecução penal será formalizado por escrito e será firmado pelo membro do Ministério Público, pelo investigado e por seu defensor. § 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. § 5..º 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. § 6.º 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. § 7.º 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 § 5.º deste artigo. § 8.º 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. § 9.º A vítima será intimada da homologação do acordo de não persecução penal e de seu descumprimento. § 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. § 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. § 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 § 2.º deste artigo. § 13. Cumprido integralmente o acordo de não persecução penal, o juízo competente decretará a extinção de punibilidade. § 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.”

Então, tão logo sedimentado o instituto na ordem jurídica penal e tendo passado ao largo das ações diretas de inconstitucionalidade movidas, ou seja, sem qualquer confirmação de inconstitucionalidade quanto a sua validade, veio a seguinte indagação: é possível a sua aplicabilidade aos crimes cometidos contra a ordem tributária e econômica?

## 2. Da possibilidade de aplicação do Acordo de não persecução penal aos crimes tributários e afins

Logo de início, o que se observa, pela simples comparação do instituto na Resolução 181 do CNMP e na Lei 13.964/2019, é que o art. 18, §1.º, II, da Resolução 181 não veio positivado no texto da lei federal. A redação trazia importante normatização que, se aplicada às curadorias da ordem econômica e tributária, inviabilizaria a aplicabilidade do instituto. Assim era estabelecido:

II – o dano causado for superior a vinte salários mínimos ou a parâmetro econômico diverso definido pelo respectivo órgão de revisão, nos termos da regulamentação local; (Redação dada pela Resolução 183, de 24 de janeiro de 2018)

Ora, se a Medida Provisória 919, de 30 de janeiro de 2020, estabeleceu que, a partir de fevereiro de 2020, o valor do salário mínimo passou a ser de R\$1.039 (mil e trinta e nove reais) e que a limitação de aplicabilidade de até vinte salários mínimos alcança a cifra de R\$ 20.780 (vinte mil setecentos e oitenta reais), já se poderia notar que qualquer supressão ou redução tributária de tributo ou contribuição que atingisse patamar acima desse valor inviabilizaria completamente a aplicação do acordo de não persecução penal.

No entanto, o fato é que o art. 28-A, introduzido no Digesto Processual Penal Brasileiro pela Lei 13.964/2019 não repetiu o estabelecido pelo art. 18, §1.º, II, da Resolução 181 do CNMP, de sorte que, no texto positivado, não se expressa tal vedação.

A mudança veio em boa hora, haja vista que no dia a dia prático das Promotorias de Justiça com tal atribuição, dificilmente seria possível a aplicabilidade do instituto ante um valor limitativo tão baixo, caso fosse mantido.

Por sua vez, a Resolução 181 perdeu sua aplicabilidade<sup>1</sup>, haja vista que se tratava, e ainda se trata, de ato administrativo normativo, com características de generalidade, abstração e impessoalidade, enquanto a Lei 13.964 é norma penal e processual penal de aplicabilidade imediata, inclusive com retroatividade, por se tratar de norma penal mais benigna,

---

<sup>1</sup> Refere-se à perda da aplicabilidade. A lei posterior somente revoga a lei anterior quando com ela incompatível ou quando a regulamente por inteiro pressupõe mesma classe de hierarquia normativa. Quando há normas de hierarquia diversa, o caso não se resolve pelo critério temporal ou especial, mas pelo **princípio do congelamento das normas**. Confira-se o ensinamento de J.J. Canotilho: Os princípios da tipicidade e da preeminência da lei justificam logicamente o princípio do congelamento do grau hierárquico: uma norma legislativa nova, substitutiva, modificativa ou revogatória de outra deve ter uma hierarquia normativa pelo menos igual à da norma que se pretende alterar, revogar, modificar ou substituir.

de sorte que o ato normativo cede espaço para aplicabilidade da legislação federal. Além disso, trata-se de norma com hierarquia superior se aplicado o conceito piramidal de Hans Kelsen, razão pela qual o ato do CNMP nos é interpretado como hierarquicamente inferior.

Noutro norte, partindo-se da premissa de que os crimes da Lei 8.137 possuem penas de reclusão de dois a cinco anos, no caso da norma penal incriminadora trazida no art. 1º e incisos, e seis a dois anos de reclusão, no caso do art. 2º, em tese é viável a aplicabilidade do instituto no campo de repressão aos crimes de sonegação tributária, admitindo-se a aplicabilidade do instituto inclusive quando o crime envolve concussão ou corrupção passiva de funcionário público, haja vista que a norma penal do art. 3º, II, da Lei 8.137/1990 tem como cominação de pena de três a oito anos de reclusão e multa.

O mesmo raciocínio aplicar-se-á, também, aos crimes do art. 4º e 7º da Lei 8.137/1990 e artigos 1º e 2º da Lei 8.176/1991.

Se não houver óbice legal primário<sup>2</sup>, entende-se a aplicabilidade do acordo de não persecução penal aos crimes tributários.

### **3. Do óbice legal secundário - “transponibilidade” e aplicação permitida do instituto**

O óbice legal secundário a que se refere o presente tópico foi o estabelecido inovadoramente por este seguinte preceito do CPP:

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 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:

§ 2.º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica 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. (grifo nosso)

Com efeito, diferente da Resolução 181 do CNMP, o legislador processual estabeleceu a impossibilidade expressa de proposição do acordo

---

2 Óbice legal primário é a limitação essencial e viga-mestra do instituto de que a pena mínima cominada ao delito deve ser inferior a quatro anos.

de não persecução penal pelo Ministério Público quando os elementos probatórios indiquem conduta habitual, reiterada ou profissional.

Nota-se, pois, que o legislador não equiparou tais expressões à reincidência, haja vista que, em momento anterior, também a ela fez alusão. A reincidência está prevista no art. 63 do Código Penal, de modo que se o agente for primário ou tecnicamente primário revela-se possível a aplicação do acordo.

A conduta reiterada, por sua vez, é a que se perfaz pela repetição constante ou contumaz dos núcleos do tipo penal estabelecidos pela Lei 8.137/1990. Trazendo-se a norma proibitiva para a esfera do direito penal tributário, visou o legislador proibir que o empresário reticente no cumprimento de suas obrigações tributárias se veja impossibilitado de acordar com o Ministério Público, diferentemente, por exemplo, do empresário individual ou sociedade empresarial na qual seus sócios passem por um período determinado de crise financeira que venha levá-los a omitir do Fisco, apenas temporariamente, informações relevantes sobre seu faturamento ou fazê-lo fraudulentamente para recolhimento a menor.

Especificamente quanto à conduta reiterada, o foco de repressão dos Ministérios Públicos estaduais é a sonegação ou a redução do recolhimento dos tributos estaduais e, no caso dos municipais, do ISSQN. Não se pode olvidar, pois, que a premissa básica é que haja a reparação do dano, nele incluído a obrigação principal, juros de mora e uma parte da multa. Sim, apenas uma parte ou um percentual, visto que, se necessário o pagamento integral do montante devido, não se vislumbra como o acordo de não persecução penal poderá ser interessante aos olhos do investigado ou acusado.

Muitas vezes, as multas aplicadas pela Fazenda são exorbitantes ou excessivas, o que eleva o valor da obrigação principal a patamares quase sempre impossíveis de adimplemento pelo contribuinte. Por isso é que se defende que, com o recolhimento da obrigação principal, dos juros de mora e de uma multa em patamar mínimo, mesmo que diferente e inferior ao que o Fisco entende como correto, segundo prudente arbítrio do órgão de execução, ter-se-á como preenchido o dever de reparação de dano para fins de propositura do acordo de não persecução penal.

Haverá, por certo, aqueles que dirão que o Ministério Público não poderá abdicar de percentuais de aplicação da multa punitiva, mas o fato é que nada há de errado em se assumir tal posicionamento, porquanto a Fazenda Pública, nos termos do processo de execução fiscal regido pela Lei 6.830/1981, poderá cobrar no patamar que entender cabível.

Sem embargo, fato é que o STJ já se pronunciou, ao menos duas vezes, que a cobrança de multas em patamar superior a cem por cento configura tributação com efeito de confisco e, neste raciocínio, pode e deve o membro do Ministério Público recusar-se à aplicabilidade de norma flagrantemente inconstitucional.

Convém trazer à colação a conceituação e diferenciação feita pelo ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Agravo Regimental de Instrumento 727.872/RS, acerca das espécies de multas tributárias existentes no direito pátrio:

[...] No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação. [...]

Desse ensinamento se constata que existem no direito tributário a multa moratória, para o caso de algum atraso no pagamento de um tributo por algum contribuinte, e a multa punitiva, que, como o nome diz, visa a punir o contribuinte que venha a desrespeitar alguma norma tributária, caso no qual, em razão da maior gravidade da conduta, há a aplicação de sanções bem mais gravosas. Nestas, especificamente, é possível que o contribuinte seja penalizado com multas aplicadas no equivalente ao dobro ou até ao triplo do valor do tributo devido.

Ora, a referida exação tributária, apesar de prevista em lei federal, estadual ou municipal, comumente é realizada pelo Fisco, em razão de os valores, em determinadas ocasiões, poderem ocasionar o surgimento de dívida inexecutável ou impossível de quitação com o poder público.

Não tarda, assim, que surja o embate judicial entre as empresas e o Fisco acerca da legalidade da aplicação de multa punitiva que alcance montantes superiores ao valor do débito principal do real valor devido pelo contribuinte, ocasionando o confisco vedado na Constituição Federal do Brasil nos seguintes termos: “Art. 150.

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

Entre os precedentes, talvez o mais importante acerca da legalidade ou ofensa à Constituição Federal pela aplicação pelo Fisco de multas em percentuais superiores ao valor original do débito tributário, ocorreu por intermédio do Recurso Extraordinário 833.106, oriundo do Estado de Goiás.

Neste *leading case*, estava em apreço a legalidade da aplicação de multa tributária punitiva no percentual de 120% sobre o valor do tributo principal, prevista por lei estadual em pleno vigor em Goiás. A discussão, sem precisar ir longe, seria saber se tal multa possuía caráter confiscatório.

O Tribunal de Justiça de Goiás entendeu ser legal a aplicação de multa tributária, estando ausente qualquer violação à Constituição Federal pela prática do Fisco estadual, já que tal sanção não possuiria caráter de confisco, como teria alegado o contribuinte. O contribuinte prejudicado, entretanto, interpôs recurso extraordinário para o reconhecimento da inconstitucionalidade de tal sanção tributária prevista na legislação goiana. O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do referido caso, reafirmando decisão que já havia tomado, entendeu que é inconstitucional a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, de caráter federal, estadual e municipal, em percentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte.

[...] A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário de Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário de Justiça de 18 de agosto de 2011. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar seqüência às execuções fiscais[...]

Extrai-se, pois, do referido julgamento extraordinário, em razão de o Fisco do Estado de Goiás ter realizado a fixação da multa em 120% sobre o valor do débito tributário, prática que viola os preceitos constitucionais,

que a Corte Superior reduziu o valor da sanção para o percentual de 100%, limite máximo autorizado, sob pena de a sanção passar a ter caráter confiscatório.

O entendimento da Corte, apesar de acanhado ainda, foi pioneiro para abrir as portas ao Poder Judiciário como um todo e ao Ministério Público, legitimado exclusivo a mover ações penais tributárias, a que pudesse recusar multas astronômicas nos valores finais de imputação penal.

Tal qual as multas punitivas, o Supremo Tribunal Federal também já se manifestou e delimitou o limite das multas moratórias a serem aplicadas ao contribuinte que vier a realizar o pagamento de algum tributo de forma intempestiva.

Mesmo que em Agravo de Instrumento 727.872/RS o Fisco tenha aplicado multa moratória a um contribuinte no percentual de 30% sobre o valor do tributo devido, em julgamento do pleito recursal pelo Supremo, sob a relatoria do ministro Roberto Barroso, houve a reafirmação de entendimento oportunamente já estabelecido de que a multa moratória tributária não poderá ultrapassar o percentual de 20% sobre o valor do tributo, sob pena de caracterização do ímpeto confiscatório da sanção vedado pela Constituição Federal, como segue trecho do acórdão prolatado:

[...] A tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece ser mais adequada enquanto parâmetro para fixar as balizas de uma multa punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência. Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que a duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição. [...]

[...] Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas. [...]

Portanto, diante de ambos os precedentes, não é demais defender que o membro do Ministério Público, quando do acordo de não persecução penal, discorde das legislações tributárias quanto aos percentuais de

aplicação de multa<sup>3</sup>, para tergiversar sobre um percentual justo a propor ao contribuinte investigado. Do contrário, o agente delituoso preferirá o processo judicial propriamente dito, e se terá o esvaziamento do instituto.

Na aferição das condutas comissivas ou omissivas estabelecidas na Lei 8.137/1990 não se pode descurar, por ocasião do juízo de tipicidade penal, da comparação entre a conduta do agente delituoso e o fato gerador tributário específico de cada tributo.

No caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), por exemplo, estabelecido em linhas gerais pela Lei Complementar 116/2003, o contribuinte é o prestador do serviço (art. 5.º) com alíquota mínima de 2% (art.8-A). O fato gerador é periódico ou complexo, renovado mês a mês, conforme previsão específica de cada ente federativo municipal. Aliás, em conformidade com o art. 1.º, o tributo é de competência dos municípios e do Distrito Federal, e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de lista anexa, “ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

O ISS, por mais que o fato gerador seja periódico, não se confunde com habitual, donde se extrai que não haverá habitualidade para impedir o acordo de não persecução penal. Aqui, vale a lição do professor Kyoshi Harada:

A habitualidade não é essencial para a tributação pelo ISS, mas apenas para a caracterização de profissional autônomo, que exerce determinada profissão com certa continuidade. O requisito da habitualidade não tem fundamento na Constituição Federal, que em matéria de ISS só estabeleceu três restrições: a) exclusão dos serviços abrangidos na competência dos Estados; b) definição de serviços tributáveis por lei complementar; c) fixação de alíquotas máximas do imposto por lei complementar (fixação de alíquotas mínimas também, a partir da EC 37/2002).

Outrossim, nem o art. 71 do CTN e nem o art. 8.º do Decreto-lei 406/1968 faziam referência à habitualidade como condição para tributar o serviço prestado. Diferente será se o próprio município tributante inserir, em sua lei tributária, o requisito da habitualidade do serviço prestado, hipótese em que caracterizada estaria a autolimitação de competência impositiva, legítima e constitucional.<sup>4</sup>

Em suma, o contribuinte tem obrigação, via de regra, de informar ao Fisco o quanto de tributo é devido, visto que se trata de tributo sujeito a lan-

---

3 Confira-se, quanto aos percentuais, o disposto nos artigos 53 a 57 da Lei 6.763/1975, Consolidação da legislação tributária de Minas Gerais.

4 *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 81.

çamento por homologação, e a periodicidade do fato gerador pode levar o intérprete à falsa premissa absoluta de que será sempre impossível a aplicabilidade do acordo de não persecução penal, notadamente quando o próprio STJ considera passível de aplicação, aos crimes tributários, a teoria do crime continuado.<sup>5</sup>

No entanto, a periodicidade do fato gerador não pode ser interpretada como sinônimo de reiteração criminosa, tampouco de conduta habitual. Somente as circunstâncias de caso a caso poderão dar ao operador do direito elementos a respeito da reiteração ou não da conduta para fins de objeção do instituto.

Partindo-se do conceito tributário de que cada firma comercial é uma unidade tributária autônoma, um determinando estabelecimento de ensino possui uma matriz e uma filial. Na matriz, as obrigações tributárias principais e acessórias são cumpridas. Há livros escriturados, emite-se nota fiscal, o Fisco é informado acerca de quantos alunos há matriculados e o faturamento da empresa sendo recolhido, mensalmente, no valor devido. Na filial, ocorre o oposto. Não existe a escrituração. O valor de alunos é informado, fraudulentamente, a menor, com o propósito de iludir o Fisco e recolher-se tributo a menor o que efetivamente se faz.

Poder-se-ia dizer aqui, por si só, que é vedado o acordo de não persecução penal, pois as condutas seriam reiteradas? Ainda que possível, para fins tributários, a continuidade delitiva nem sempre implicará reconhecimento da reiteração delitiva, de modo que se entende possível à aplicação do acordo de não persecução penal para os crimes cometidos pelos sóciosadministradores na empresa filial. Não se pode descurar ainda,

---

5 AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MAJORANTE PREVISTA. NO ART. 12, I, DA LEI 8.137/90. GRAVE DANO À COLETIVIDADE. PREJUÍZO ELEVADO. POSSIBILIDADE. RECONHECIMENTO DE CRIME ÚNICO. INADMISSIBILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA. FRAÇÃO DE AUMENTO. PRÁTICA DE MAIS DE 7 CRIMES. PATAMAR MÁXIMO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. SUSPENSÃO DO PROCESSO. PARCELAMENTO APÓS O RECEBIMENTO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. 1. Este Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o não recolhimento de expressiva quantia de tributo atrai a incidência da causa de aumento prevista no art. 12, inc. I, da Lei 8.137/1990, pois configura grave dano à coletividade (AgRg nos EDcl no AREsp 465.222/SC, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, DJe 29/8/2016). 2. Na hipótese, a questão, tal como posta pelas instâncias de origem, atrai a incidência da Súmula 7/STJ. 3. A pluralidade de condutas, decorrentes da sonegação tributária, pode caracterizar a hipótese de continuidade delitiva, consoante art. 71 do CP, mas não crime único. 4. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a fração referente à continuidade delitiva deve ser firmada de acordo com o número de delitos cometidos, aplicando-se o aumento de 1/6 pela prática de duas infrações; 1/5 para 3 infrações; 1/4 para 4 infrações; 1/3 para 5 infrações; 1/2 para 6 infrações e 2/3 para 7 ou mais infrações. Evidenciado pelo Tribunal de origem a existência de mais de 7 crimes, admite-se o estabelecimento da fração máxima de 2/3. 6. Constatado que a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração legislativa, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, § 2.º, da Lei 9.430/1996, trazida pela Lei 12.382/11. 7. Agravo regimental improvido.

dentro do juízo de discricionariedade regrada que deverá fazer o membro do Ministério Público quando da aferição ou não quanto à propositura do acordo de não persecução penal, da terceira jurisprudência em tese do Superior Tribunal de Justiça, a qual disciplina que nos crimes tributários, o montante do tributo sonegado, quando expressivo, é motivo idôneo para o aumento da pena-base, tendo em vista a valoração negativa das consequências do crime.

Nessa óptica, não resta a menor dúvida de que o montante do tributo sonegado deve ser avaliado tanto pelo óbice primário como pela especialidade do art. 28-A, §1.º, do CPP, visto que as causas de aumento ou de diminuição de pena, assim como já fora estabelecido pela súmula 243 do STJ, interferirão na concessão ou não do benefício.

#### **4. Da aplicabilidade do acordo de não persecução penal também em juízo e a possibilidade da analogia in bonam partem a favor do réu**

O acordo de não persecução penal foi elaborado para vigorar na primeira fase da persecução penal visando a evitar que haja o oferecimento e o recebimento da denúncia quando definitivamente se tem o pontapé inicial do processo penal.

Ora, por se tratar de um verdadeiro negócio jurídico penal ou barganha punitiva entre o órgão acusador titular do poder punitivo estatal e o investigado, o que se visa obter por meio de uma confissão voluntária e necessária, inclusive na presença perfeita de um advogado para tanto constituído, é que o autor da infração possa receber uma sanção penal de menor gravidade, haja vista que, diferente do direito norte-americano, o sistema acusatório brasileiro sequer permite a negociação quanto à aplicabilidade de pena privativa de liberdade.

Todavia, tanto na Lei 13.964/2019 como na Resolução 181/2017 do CNMP não há qualquer alusão a sua aplicabilidade na fase processual penal, depois de recebida a denúncia e citado o acusado. Em face do objetivo ou gênese do instituto ter-se-ia, se permitida sua aplicabilidade em juízo, uma retroatividade procedimental.

Como ambos os diplomas normativos não trouxeram proibição normativa expressa, fica a indagação: é permitida a sua aplicabilidade também na segunda fase da persecução penal, no bojo de um processo criminal judicial já instaurado? A resposta só pode ser afirmativa. Segundo o art. 3.º do CPP, “lei processual penal admitirá interpretação extensiva e aplicação analógica, bem como o suplemento dos princípios gerais de direito”.

Admitindo-se que a lei adjetiva o substantivo analogia, não se pode negar que, na esfera civil, é possível a realização de termo de ajustamento de conduta na fase do inquérito civil, assim como no bojo da ação civil pública já instalada com a citação dos requeridos, quando já há processo judicial. Não resta, pois, na ordem jurídica um mínimo de celeuma quanto à sua aplicabilidade.

O compromisso de ajustamento de conduta será tomado em qualquer fase da investigação, nos autos de inquérito civil ou procedimento correlato, ou no curso da ação judicial, devendo conter obrigações certas, líquidas e exigíveis, salvo peculiaridades do caso concreto, e ser assinado pelo órgão do Ministério Público e pelo compromissário. (Resolução 179 do CNMP)

Se é possível aplicá-la no processo civil, inclusive em grau de processo judicial de improbidade administrativa, não se vê o porquê da sua impossibilidade também em juízo apenas com a crítica da retroatividade procedimental supramencionada, já que é permitida a analogia.

Aliás, na esfera da improbidade administrativa, a Lei 8.429/1992 inspirou a Lei 13.964/2019 a deixar clara a possibilidade de se aplicar a não persecução penal (art. 17, §1.º, e §10-A),<sup>6</sup> ao admitir o acordo de não persecução cível “nas ações” de que trata esse artigo, bem como “a interrupção do prazo para contestação”. A contestação, que é a defesa principal do réu, por regra, só inicia o seu prazo a partir da audiência de conciliação, *ex vi legis autoritate*. Quando já há tecnicamente processo, pois citado o requerido, o entendimento é de que deve ser aplicado, por analogia, o CPC.

O réu poderá oferecer contestação, por petição, no prazo de 15 (quinze) dias, cujo termo inicial será a data:

I - da audiência de conciliação ou de mediação, ou da última sessão de conciliação, quando qualquer parte não comparecer ou, comparecendo, não houver autocomposição (art. 335 do CPC)

Não menos importante, ainda, é que o pagamento integral do tributo devido extingue a punibilidade penal, particularidade típica dos crimes contra a ordem econômica e tributária.

Desde o aparecimento da Lei 10.684/2003 (Lei do PAES), o STF (HC 85.452, rel. min. Eros Grau, DJU 03.06.2005) passou a decidir

---

6 “Art. 17. ....

§ 1º As ações de que trata este artigo admitem a celebração de acordo de não persecução cível, nos termos desta Lei.

§ 10-A. Havendo a possibilidade de solução consensual, poderão as partes requerer ao juiz a Interrupção do prazo para a contestação, por prazo não superior a 90 (noventa) dias.

que o pagamento de tributo – *inclusive contribuições previdenciárias* – realizado a qualquer tempo gera a extinção da punibilidade, nos termos do art. 9.º, § 2º. O entendimento consolidado nos tribunais superiores, portanto, foi de que é possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do tributo, inclusive depois de exarada a sentença ou o acórdão condenatório recorrível<sup>7</sup>, o que demonstra que o direito penal tributário busca, como fim principal, o pagamento, ainda que por via indireta, do tributo devido e não da aplicação da reprimenda penal.

Ora, se é possível a aplicação de uma causa de extinção da punibilidade (pagamento)<sup>8</sup>, mesmo quando em grau de recurso, por qual razão não poderia ser aplicada uma causa impeditiva ou suspensiva da prescrição, consoante art. 116, IV, do CP<sup>9</sup>, quando o acordo de não persecução penal é mais benéfico ao acusado?

Críticas à parte, o entendimento é de que se pode plenamente aplicar o acordo de não persecução penal, ainda que procedimentalmente inconveniente na esfera judicial, tese que apenas se reforça quando, havendo negativa judicial pela não homologação, cabível se torna, inclusive, a utilização de recurso em sentido estrito, nos termos do art. 581, XXV, do CPP.<sup>10</sup>

## 5. Da retroatividade da norma

A Lei 13.964/2019 trouxe norma mista de direito penal e processual penal. Como tal, qualquer prazo da norma mista contar-se-á como penal. A colocação do acordo de não persecução penal como situação impeditiva da prescrição demonstra que se trata de conteúdo de norma penal benéfica, ainda que topograficamente incluída no Código de Processo Penal.

Assim, deverá retroagir para beneficiar os réus nas persecuções e processos penais em curso, ainda que o delito tenha sido cometido anteriormente ao surgimento da norma, tudo por força do disciplinado no art. 2.º, parágrafo único, do Código Penal, desde que, é claro, não se tenha coisa definitivamente julgada.

---

7 12ª tese do STJ: O parcelamento integral dos débitos tributários decorrentes dos crimes previstos na Lei n. 8.137/90, em data posterior à sentença condenatória, mas antes do seu trânsito em julgado suspende a pretensão punitiva estatal até o integral pagamento da dívida (art. 9.º da Lei 10.684/2003 e art. 68 da Lei 11.941/2009).

8 Art. 83, §4.º, da Lei 9.430/1996 com a redação da Lei 12.382.

9 Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre: IV - enquanto não cumprido ou não rescindido o acordo de não persecução penal. (Redação dada pela Lei 7.209, de 11.7.1984)

10 XXV - que recusar homologação à proposta de acordo de não persecução penal, previsto no art. 28-A desta Lei. (Incluído pela Lei 13.964, de 2019)

## 6. Conclusão

O acordo de não persecução penal em matéria tributária e econômica, notadamente quando não haja conexão, pode ser implementado também na esfera judicial, por interpretação analógica ou por que o legislador estabeleceu recurso, caso não homologado pelo juiz.

O conceito de crime habitual não se aplica ao direito tributário, haja vista que o conceito do tributo, como regra, não traz a habitualidade no fato gerador.

A continuidade delitiva é reconhecida aos crimes tributários, mas não significa que o agente tenha conduta criminoso reiterada para negar-lhe o acordo de não persecução civil, visto que a continuidade é aplicada devido à periodicidade ou ao fenômeno do fato gerador periódico ou complexo.

A reparação do dano não deve descurar que o agente deve o valor principal, os juros de mora e a multa tributária, conforme artigo 56 e seguintes da Lei Estadual 6.763/1975 que trata da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências.

No entanto, se o órgão de execução do Ministério Público considerar que a multa tributária é exacerbada ou excessiva, deve reduzi-la segundo sua prudente avaliação, sob pena de fulminar a aplicabilidade do instituto aos crimes tributários, não havendo, pois, prejuízo ao Fisco, o qual, na vertente da execução fiscal, ainda poderá buscar o pagamento do montante dentro do patamar da multa que entender cabível. Os precedentes representativos da controvérsia no STF autorizam tal maneira de proceder pelo membro do Ministério Público.

O instituto tem aplicação retroativa, enquanto não houver definitividade ou coisa julgada.

## 7. Referências

*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4 ed, editora Coimbra, Almedina, 2000, p. 837. Canotilho, JJ. GOMES.

*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 81, Harada, Kyoshi.

Resolução 179/2017 e 181/2017 disponível em: <[www.cnmp.mp.br](http://www.cnmp.mp.br)>.

## VINICIUS DE SOUZA CHAVES

Promotor de Justiça. Graduado pela Universidade Estácio de Sá. Pós-Graduado em direito civil e processo civil pela UNIFRAN. Ex-Delegado de Polícia Civil do Rio Grande do Sul. Formado pela Academia Plínio Brasil Milano (2004).