

Por Gabriel de Freitas Queiroz (\*)

O conjunto de regras penais objetivam a proteção incondicional de “bens” imateriais juridicamente relevantes e devidamente eleitos no seio social.

O Direito Penal é visto como instrumento de segurança que objetiva a proteção de valores essenciais para a convivência em sociedade. Sob esse prisma, criou-se a doutrina do “bem jurídico”. Os estudos fartamente desenvolvidos por Von Liszt e por muitos outros doutrinadores ao longo dos anos dão cabo ao entendimento de que o conjunto de regras penais objetivam a proteção incondicional de “bens” imateriais juridicamente relevantes e devidamente eleitos no seio social, ou seja, serve para a proteção de interesses sociais vitais.

A escolha dos elementos que necessitam de tutela penal causa (e sempre causou) polêmica, em especial quando se trata de matéria de difícil concepção visual (p. ex. “política cambial”) ou que envolve diferentes esferas do direito, como no caso de crime contra a ordem tributária.

Quanto a este último (delitos tributários), é ultrapassada a discussão sobre a (des)necessidade de proteção sob o viés criminal: o direito penal é aplicável mesmo que a seara administrativa acarrete em severa punição ao contribuinte inadimplente ou sonegador.

Os delitos tributários violam bem jurídico supraindividual, qual seja a “ordem tributária” [1], causando um mal grave à coletividade (prejuízo às contas públicas e ao poder arrecadatório do Estado). Por esta razão é que sob tais condutas são aplicáveis as normas de direito penal.

Ocorre que o legislador pátrio - abordando o tema sob um viés puramente econômico e com o propósito de angariar valores para a manutenção e equilíbrio das contas públicas - em diversas oportunidades instituiu normas que previam a extinção da punibilidade nos casos em que houvesse o pagamento do tributo.

A comunidade jurídica foi tomada por uma enxurrada de críticas quanto à utilização do direito penal como instrumento intimidatório e coercitivo do Fisco, fato atestado pela condição penal imposta nas leis tributárias citadas.

Ainda que tenham sido severas (e justificadas) [2] as críticas sobre o tratamento penal contido na lei fiscal, restou solidificado na jurisprudência que a quitação integral do tributo, a qualquer tempo, acarreta na extinção da punibilidade [3], da mesma sorte que a quitação, quando da finalização do parcelamento do tributo, tem a mesma consequência jurídica [4].

Observando a questão sob a perspectiva puramente tributária, temos que a quitação do tributo ocorrerá através do pagamento quando da constituição do crédito tributário ou ao final de procedimento administrativo fiscal.

Porém, a execução do crédito poderá sofrer impugnação judicial pela oposição de embargos à execução. O citado instrumento jurídico serve para dirimir controvérsia acerca do valor do tributo e seus complementos e, para que seja apreciado pelo juízo competente, carece de comprovação da garantia do débito, nos termos do artigo 16, §1, da Lei nº 6.830/1980.

A dinâmica processual é simples, seguindo caminho bem delineado e atingindo dois fins possíveis: (1) o contribuinte terá seus embargos acolhidos e o crédito não mais será exigido pelo Estado, ordenando-se a baixa na execução e o levantamento da garantia; ou (2) os embargos do contribuinte serão rejeitados, sendo a garantia utilizada para pagamento do tributo e da multa imposta, encerrando-se o procedimento judicial, conforme artigo de lei (artigo 156, VI, do Código Tributário Nacional).

A partir do acima exposto, a analogia se torna imperiosa: a apresentação de garantia em execução fiscal, por configurar certeza de recebimento do valor, também extinguiria a punibilidade do crime tributário.

Ocorre que, embora pareça simples, a questão é espinhosa. A avaliação da garantia sob a égide criminal padece de posicionamento jurisprudencial claro e sedimentado, em especial quando a questão controvertida expõe outras espécies de garantia que não o depósito do valor executado, quais sejam, a fiança bancária e o seguro garantia [5].

Com a utilização da fiança e do seguro como garantia, as empresas podem discutir judicialmente o crédito tributário executado sem que haja um alto impacto em suas finanças, como quando do depósito em juízo do montante integral do débito. Assim, tais meios de garantia tornaram-se elementos usuais na prática empresarial.

A fiança bancária deve ser entendida como modalidade de garantia de cunho fidejussório ofertada por um terceiro (instituição bancária) que assume o risco no caso de inadimplemento da obrigação tributária.

O Seguro Garantia, por sua vez, é uma modalidade de caução vinculada à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), oferecido por instituições financeiras e que possui prazo de vigência acordado entre as partes.

Independentemente do documento apresentado, é certo que o crédito tributário será adimplido caso a execução fiscal seja julgada procedente e, com base nesta segurança jurídica no que diz respeito à quitação, o posicionamento natural seria pela extinção da punibilidade do agente também quando da apresentação dessas modalidade de garantia do débito exequendo (fiança bancária e Seguro). Porém, a jurisprudência ainda diverge quanto ao tema.

O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou sobre a temática, emitindo posições dicotômicas. Em algumas decisões, os ministros consideram que a manutenção do processo criminal quando da garantia integral do tributo é injustificada [6]. Noutros casos, entendem que apenas o pagamento integral do crédito tributário extingue a punibilidade do agente, de modo que a apresentação de garantia não acarreta o mesmo desfecho por ausência de previsão legal, consubstanciando-se em mera presunção [7].

Nos filiamos à primeira posição. Entendemos ser possível alargar disposição contida no artigo 83, §4º, da Lei nº 9.430/1996 que trata sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento. Ora, o desfecho do processo de execução fiscal (cuja fiança ou seguro estão vinculados) não acarretará no processamento de crime por supressão de tributo. Como exposto, o crédito tributário já estará garantido (por terceiro), inexistindo chance de inadimplemento.

Outrossim, a existência e manutenção de procedimento criminal em face de indivíduo cuja punibilidade está extinta (garantia como certeza de pagamento) causa gravíssimo constrangimento ilegal, tornando-se possível, ainda, o sancionamento penal sem razão jurídica possível.

A discussão se mostra extremamente atual. Há clara divergência nos Tribunais nacionais sobre a matéria, cabendo à Corte Superior unificar o seu entendimento, o que até o momento não ocorreu. O nosso desejo é o de que prevaleça o entendimento no sentido de afastar a aplicação da norma penal, com base no adimplemento certo da obrigação tributária quando da apresentação de fiança bancária ou seguro garantia.

---

[1] “Ordem tributária, assim, pode ser entendida como o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar.” in MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São

Paulo: Atlas, 2009. p.324.

[2] Citamos, por exemplo, afirmação do Ministro Sepúlveda Pertence no Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: “a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributário é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”

[3] Controvérsia dirimida pelo Supremo Tribunal Federal. Posicionamento sedimentado. Por todos: 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.

[4] Artigo 83, §2º, Lei nº 9.430/1996 (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

[5] Instituído pela [Lei nº 13.043/2014](#).

[6] HC 155.117/ES, Rel. Ministro HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE), SEXTA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 03/05/2010.

[7] HC 235.164/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Rel. p/ Acórdão Ministra ALDERITA RAMOS DE OLIVEIRA (DESEMBARGADORA CONVOCADA DO TJ/PE), SEXTA TURMA, julgado em 19/11/2012, DJe 17/12/2012.

(\*) **Gabriel de Freitas Queiroz** é advogado do escritório [Queiroz & Meirelles Sociedade de Advogados](#).

**Fonte:** [Migalhas](#), em 15.06.2015.