

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-055-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevideú/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temas gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no país seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R\$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 60 e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muito barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

**REFLEXÕES SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PERSECUÇÃO
CRIMINAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA DIANTE DO
ACEITE DA FAZENDA PÚBLICA DE GARANTIAS CONTEMPORÂNEAS**

**REFLECTIONS ON THE CONSTITUTIONALITY OF CRIMINAL PROSECUTION
FOR TAX CRIMES IN LIGHT OF THE PUBLIC TREASURY'S ACCEPTANCE OF
CONTEMPORARY GUARANTEES**

Raymundo Juliano Feitosa ¹
Rogério dos Santos Silva Júnior ²
Gabriel Ulbrik Guerra ³

Resumo

A oferta do seguro garantia e da fiança bancária com o intuito de garantir créditos tributários é tema que há muito foi regulamentado pelos entes federativos, conferindo aos contribuintes segurança jurídica para a utilização de mecanismos modernos e eficientes que viabilizam o pleno exercício de seu direito de defesa e, ao mesmo tempo, atendem aos interesses do sujeito ativo da obrigação tributária em razão de sua alta liquidez. Ocorre que, apesar da evolução do debate em relação a esta temática, pouco ou quase nada mudou quanto à continuidade da persecução penal fundada em créditos garantidos por meio desses instrumentos, criando-se uma disparidade de tratamento jurídico que estimula tensões na relação entre o Fisco e o contribuinte. Diante desse cenário, por meio de uma pesquisa teórica que abrange a doutrina, a jurisprudência e a legislação, o presente trabalho tem como objetivo discutir a constitucionalidade da persecução penal nos crimes contra a ordem tributária diante do aceite da Fazenda Pública de garantias contemporâneas, concluindo-se, ao fim, que a manutenção da ação penal nesses casos não encontra respaldo na ordem constitucional vigente no Brasil.

Palavras-chave: Seguro garantia, Fiança bancária, Crime contra a ordem tributária, Persecução penal, Constitucionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

The offering of insurance guarantees and bank guarantees to secure tax credits is a topic that has long been regulated by federal entities, providing taxpayers with legal certainty to use

¹ Pós-Doutor pela Universidad Castilla La Mancha pela Universidad de Valência. Doutor em Direito pela Universidad Autonoma de Madrid. Professor da Universidade Católica de Pernambuco. Presidiu o CONPEDI em quatro mandatos.

² Graduado pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Assessor na Procuradoria Geral da República (PGR).

³ Pós-doutorando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Julgador Administrativo-Tributário do Tesouro Estadual na SEFAZ-PE. Professor.

modern and efficient mechanisms that enable the full exercise of their right to defense, while also addressing the interests of the tax authority due to their high liquidity. However, despite the evolution of the debate on this subject, little or almost nothing has changed regarding the continuation of criminal prosecution based on credits secured through these instruments, creating a disparity in legal treatment that fosters tensions between the tax authorities and taxpayers. Given this scenario, through a theoretical research that encompasses doctrine, jurisprudence, and legislation, this paper aims to discuss the constitutionality of criminal prosecution in tax crimes in light of the acceptance of contemporary guarantees by the Public Treasury, ultimately concluding that the maintenance of criminal action in these cases does not find support in the current constitutional order of Brazil.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Insurance guarantee, Bank guarantee, Tax crime, Criminal prosecution, Constitutionality

1. INTRODUÇÃO

A questão das garantias fiscais enquanto causa de afastamento da persecução criminal já foi por diversas vezes alvo de julgamentos, requerendo sempre o investigado ou denunciado que fosse interrompida a persecução criminal em razão da oferta daquelas no juízo cível ou administrativamente.

Com a autorização legal e a existência de interesse mútuo na utilização do seguro garantia e da fiança bancária diante de sua alta liquidez, houve movimentação por parte das Procuradorias Municipais e Estaduais e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no sentido de dar publicidade aos requisitos para aceitação dessas formas de garantias, seja no processo judicial de execução fiscal ou como garantia em parcelamento administrativo, resguardando, em todos os casos, os valores supostamente devidos ao Fisco.

A publicidade dos requisitos possui o fim de facilitar e agilizar o processamento da oferta dessas garantias, vez que após oferecidas, há a necessidade de manifestação do poder público com o fim de se expor aceitação ou as razões para a recusa.

No processo judicial, após apresentadas as garantias e manifestação da Fazenda, há a homologação judicial da aceitação das garantias ou a intimação do contribuinte para se manifestar acerca do que indicou a Fazenda como insuficiente para sua aceitação, promovendo as devidas alterações junto à instituição financeira ou seguradora, a depender da garantia ofertada.

Ocorre que, não obstante tenha havido uma considerável evolução na relação entre o sujeito ativo da obrigação tributária e o contribuinte nas questões relativas à extinção da obrigação tributária, esses mecanismos geraram pouco ou quase nenhum impacto no que se refere à persecução penal nos crimes contra a Ordem Tributária. Assim, mesmo que garantido o crédito, a regra é o prosseguimento da ação penal até que este seja quitado ou, ao menos, objeto de parcelamento.

Essa disparidade de tratamento jurídico cria tensões na relação entre o Fisco e o contribuinte, visto que o titular do crédito tributário também é aquele que promove os atos de persecução penal, embora se reconheça que a representação estatal em cada uma dessas situações seja competência de órgãos distintos.

Diante desse cenário, busca-se a analisar a constitucionalidade da persecução criminal nos crimes contra a Ordem Tributária em que os créditos tributários estejam garantidos por meio de fiança bancária ou de seguro garantia. Para tanto, será feito um estudo dos requisitos estabelecidos pelos entes federativos para a aceitação dessas garantias com o objetivo de

mapear as principais exigências das Fazendas para que essas garantias sejam consideradas idôneas e suficientes e o resultado ao fim de um procedimento fiscal, com o fim de se obter um arcabouço para melhor entender o encerramento da persecução criminal em razão das garantias fiscais contemporâneas.

Em seguida, é realizada uma incursão acerca dos reflexos dessas medidas na esfera penal, trazendo para a discussão, inclusive, o posicionamento do Poder Judiciário no enfrentamento dessas questões.

Por fim, discute-se a constitucionalidade da persecução penal nos casos em que o crédito tributário esteja garantido por meio de fiança bancária ou seguro garantia, visto que o crédito se encontra devidamente garantido com a anuência do sujeito ativo da obrigação tributária, sendo discutível a eficiência e a constitucionalidade da persecução penal em razão do princípio da intervenção mínima.

A pesquisa desenvolvida é de cunho teórico, sendo aplicado o método dedutivo a partir da utilização dos conceitos concernentes ao tema, tais como dos institutos fiança bancária e seguro garantia, com o fim de melhor subsidiar a contemplação integral do tema. Não obstante, também foi aplicado o método indutivo, sendo de forma empírica colhidos dados das instituições envolvidas com o tema em estudo, tais como o Ministério Público e o Poder Judiciário.

No que diz respeito à técnica de pesquisa aplicada, o presente trabalho foi desenvolvido através da realização de pesquisa doutrinária, por meio de livros, trabalhos de conclusão de cursos, teses e artigos científicos dispostos na internet, de pesquisa dos entendimentos jurisprudenciais nos tribunais brasileiros e ainda de pesquisa legislativa quanto aos dispositivos legais aplicáveis ao tema explorado, conforme serão progressivamente apresentados no decorrer do trabalho.

2. DOS REQUISITOS EXIGIDOS PELAS FAZENDAS PÚBLICAS PARA ACEITAÇÃO DAS GARANTIAS FISCAIS CONTEMPORÂNEAS

Sabe-se que, no Brasil, há uma infinidade de instrumentos normativos, em todas as unidades da federação, voltados a estabelecer critérios para a aceitação do seguro garantia e a fiança bancária, instrumentos usualmente conhecidos como garantias fiscais contemporâneas.

Embora, na prática, seja observada uma diversidade de normas, é possível identificar uma certa uniformidade entre elas, de modo que os requisitos estabelecidos sofrem pouca ou quase nenhuma variação, independentemente do ente federativo que as editaram. Em razão

disso, esse trabalho buscará analisar as exigências instituídas na esfera federal, estadual e municipal por meio de apenas quatro instrumentos normativos abaixo elencados.

Opta-se por iniciar este estudo pelos atos normativos expedidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Pública Nacional que regulamentam os requisitos da fiança bancária (Portaria PGFN nº 644, de 01 de abril de 2009) e do seguro garantia judicial (Portaria PGFN nº 164, de 27 de fevereiro de 2014). É que todos os demais possuem critérios muito similares, quando não idênticos, aos fixados pela União.

A fiança bancária tem seus requisitos para aceitação previstos no art. 2º¹ da Portaria PGFN nº 644/2009, dispositivo que sofreu alterações pela Portaria PGFN nº 1.378/2009.

O inciso I do art. 2º da Portaria PGFN nº 644 de 2009 exige a inserção expressa de “cláusula de atualização de seu valor pelos mesmos índices de atualização do débito inscrito em dívida ativa da União”, materializando o recebimento total dos valores devidos quando do deslinde final da causa, afastando eventual prejuízo que existiria se o valor garantido não

¹ Art. 2º A carta de fiança bancária deverá conter os seguintes requisitos:

I - cláusula de atualização de seu valor pelos mesmos índices de atualização do débito inscrito em dívida ativa da União;

II - cláusula de renúncia ao benefício de ordem instituído pelo art. 827 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;

III - cláusula estabelecendo prazo de validade até a extinção das obrigações do afiançado devedor, devendo constar, neste caso, expressa renúncia aos termos do art. 835 da Lei Nº 10.406, de 2002 (Código Civil), observado o disposto nos §§ 3º e 6º;

IV - cláusula com a eleição de foro, para dirimir questões entre fiadora e credora (União) referentes à fiança bancária, da Seção Judiciária, ou da Subseção Judiciária, quando houver, da Justiça Federal com jurisdição sobre a unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional competente para a cobrança do débito inscrito em Dívida Ativa da União;

V - cláusula de renúncia, por parte da instituição financeira fiadora, do estipulado no inciso I do art. 838 do Código Civil;

VI - declaração da instituição financeira de que a carta fiança é concedida em conformidade com o disposto no art. 34 da Lei Nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, nos termos do art. 2º da Resolução CMN Nº 2.325, de 1996, do Conselho Monetário Nacional.

§ 1º O subscritor da carta de fiança bancária deverá comprovar poderes para atendimento às exigências contidas nos incisos II a VI deste artigo.

§ 2º A carta de fiança bancária deverá ser emitida por instituição financeira idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil, nos termos da legislação própria.

§ 3º Alternativamente ao disposto no inciso III deste artigo, o prazo de validade da fiança bancária poderá ser de, no mínimo, dois anos, desde que cláusula contratual estabeleça a obrigatoriedade da instituição financeira fiadora em honrar a fiança se o devedor afiançado não adotar uma das providências previstas no § 4º.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o devedor afiançado deverá, até o vencimento da carta de fiança:

I - depositar o valor da garantia em dinheiro;

II - oferecer nova carta fiança que atenda aos requisitos desta Portaria; ou

III - apresentar apólice de seguro garantia que atenda aos requisitos da Portaria PGFN Nº 1.153, de 13 de agosto de 2009.

§ 5º Caso o devedor afiançado não atenda ao disposto no § 4º, a instituição financeira fiadora deverá efetuar depósito em dinheiro do valor afiançado em até 15 dias da sua intimação ou notificação, conforme cláusula contratual referida no § 3º.

§ 6º Os depósitos referidos nos §§ 3º a 5º serão efetuados judicialmente, no caso da carta de fiança garantir débito objeto de execução fiscal, ou administrativamente, no caso da carta de fiança garantir débito objeto de parcelamento administrativo.

sofresse as devidas atualizações. Além disso, os incisos II e V do art. 2º estabelecem a necessidade de que a instituição financeira renuncie expressamente os benefícios de que tratam os arts. 827² e 838, I³, ambos do Código Civil.

Ainda, é previsto como requisito que o prazo para extinção da fiança bancária seja indeterminado, colocando como marco final a extinção das obrigações do contribuinte afiançado, a qual ocorrerá no processo judicial com o deslinde final da causa e no processo administrativo com o cumprimento total do parcelamento dos débitos tributários, conforme inteligência do art. 2º, III.

Alternativamente, nos termos do §3º, poderá ser estabelecido prazo de no mínimo dois anos desde que a instituição financeira se obrigue ao pagamento dos valores afiançados em caso de não ser adotada as providências previstas no §4º, que se referem ao depósito dos valores afiançados pelo contribuinte ou a oferta de nova carta de fiança seguindo os mesmos requisitos ou de apólice de seguro garantia de acordo com as exigências específicas para esta. Em caso de inobservância do referido §4º, a instituição financeira fica obrigada ao depósito dos valores, em juízo ou administrativamente, no prazo de quinze dias contados a partir da notificação ou intimação.

Não menos importante, nos termos do inciso VI, é exigida a apresentação de declaração da instituição financeira de que a carta de fiança está em conformidade com o disposto nas normas atinentes a emissão desta.

A Portaria PGFN nº 164/2014, por sua vez, regulamenta atualmente as exigências para aceitação do seguro garantia judicial em favor da Fazenda Nacional, revogando a Portaria PGFN nº 1.153/2009 que anteriormente tratava da matéria. Se comparada à Portaria PGFN nº 644/2009, que versa acerca da fiança bancária, esta possui maiores exigências e detalhamentos para adequação dessa modalidade de garantia às necessidades do processo judicial tributário.

² Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito.

³ Art. 838. O fiador, ainda que solidário, ficará desobrigado:

I - se, sem consentimento seu, o credor conceder moratória ao devedor;

(...)

Para os fins propostos neste artigo, as principais disposições encontram-se nos artigos 3^o, 10⁵ e 11⁶ da Portaria PGFN nº 164/2014.

⁴ Art. 3º A aceitação do seguro garantia de que trata o art. 1º, prestado por seguradora idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil, nos termos da legislação aplicável, fica condicionada à observância dos seguintes requisitos, que deverão estar expressos nas cláusulas da respectiva apólice:

I- no seguro garantia judicial para execução fiscal, o valor segurado deverá ser igual ao montante original do débito executado com os encargos e acréscimos legais, devidamente atualizado pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU;

II- no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal, o valor segurado inicial deverá ser idêntico ao montante da dívida consolidada a ser parcelada, devidamente corrigida, sem considerar para esse fim eventuais descontos legais previstos na norma de parcelamento;

III- previsão de atualização do débito pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU;

IV- manutenção da vigência do seguro, mesmo quando o tomador não houver pagado o prêmio nas datas convencionadas, com base no art. 11, §1º, da Circular nº 477 da SUSEP e em renúncia aos termos do art. 763 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil - CC) e do art. 12 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966;

V- referência ao número da inscrição em dívida ativa, bem como ao número do processo judicial ou processo administrativo de parcelamento;

VI- a vigência da apólice será:

a) de, no mínimo, 2 (dois) anos no seguro garantia judicial para execução fiscal;

b) igual ao prazo de duração do parcelamento no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal;

VII- estabelecimento das situações caracterizadoras da ocorrência de sinistro nos termos do art. 10 desta Portaria;

VIII- endereço da seguradora;

IX- eleição do foro da Seção Judiciária ou da Subseção Judiciária, quando houver, da Justiça Federal com jurisdição sobre a unidade da PGFN competente para a cobrança do débito inscrito em dívida ativa para dirimir questões entre a segurada (União) e a empresa seguradora, sendo inaplicável a cláusula compromissória de arbitragem.

§ 1º No caso dos créditos previdenciários inscritos antes da Lei nº 11.457, de 2007, o valor do seguro garantia judicial para execução fiscal deverá ser igual ao montante do débito inscrito em dívida ativa, acrescido dos honorários advocatícios, tudo devidamente atualizado pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU.

§ 2º Não se aplica o acréscimo de 30% ao valor garantido, constante no §2º do art. 656 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC).

§ 3º Além dos requisitos estabelecidos neste artigo, o contrato de seguro garantia não poderá conter cláusula de desobrigação decorrente de atos exclusivos do tomador, da seguradora ou de ambos.

§ 4º No seguro garantia parcelamento administrativo fiscal, a PGFN poderá aceitar apólices com prazo de duração inferior ao do parcelamento, sendo que até 60 (sessenta) dias antes do fim da vigência da apólice, o tomador deverá renovar o seguro garantia ou apresentar nova garantia suficiente e idônea, sob pena de sinistro.

⁵ Art. 10. Fica caracterizada a ocorrência de sinistro, gerando a obrigação de pagamento de indenização pela seguradora:

I- no seguro garantia judicial para execução fiscal:

a) com o não pagamento pelo tomador do valor executado, quando determinado pelo juiz, independentemente do trânsito em julgado ou de qualquer outra ação judicial em curso na qual se discuta o débito, após o recebimento dos embargos à execução ou da apelação, sem efeito suspensivo;

b) com o não cumprimento da obrigação de, até 60 (sessenta) dias antes do fim da vigência da apólice, renovar o seguro garantia ou apresentar nova garantia suficiente e idônea.

II- no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal:

a) com a rescisão do parcelamento, motivada pelo inadimplemento das obrigações assumidas pelo tomador no respectivo requerimento de adesão;

b) com o não cumprimento da obrigação de até 60 (sessenta) dias antes do fim da vigência da apólice, renovar o seguro garantia ou apresentar nova garantia suficiente e idônea.

⁶ Art. 11. Ciente da ocorrência do sinistro, a unidade da PGFN responsável reclamará à seguradora, no prazo de 30 (trinta) dias, observando os seguintes procedimentos:

I- no seguro garantia judicial para execução fiscal, deverá ser solicitada ao juízo a intimação da seguradora para pagamento da dívida executada, devidamente atualizada, em 15 (quinze) dias, sob pena de contra ela prosseguir a

Assim como na fiança bancária, nos termos do inciso I e II do artigo 3º da Portaria PGFN nº 164/2014, faz-se necessário que o seguro garantia judicial assegure os valores referentes ao montante original do débito mais os encargos e acréscimos legais, aplicáveis nos débitos inscritos em Dívida Ativa da União. No caso de seguro garantia em adesão de parcelamento administrativo, o valor segurado deverá ser o original do débito, sendo desconsiderado eventuais descontos existentes para o parcelamento.

Quanto à vigência do seguro garantia, exige-se, do mesmo modo, que o prazo mínimo de dois anos, sendo que deverá ser renovada até sessenta dias antes do fim da vigência sob pena de ocorrência de sinistro. Frise-se que, nos termos do inciso IV do artigo 3º, a vigência do seguro garantia deverá ser mantida ainda que não ocorra o pagamento do prêmio da data avençada, devendo o segurador renunciar expressamente ao art. 763 do Código Civil⁷ e ao art. 12 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966⁸.

No art. 10, há o importante tratamento específico acerca das hipóteses de sinistro, ou seja, de quando ocorrerá o fato ensejador de cumprimento da garantia por parte da seguradora. Por meio da previsão expressa de sinistros na apólice tal como exposto na Portaria, há a configuração de segurança em favor da Fazenda de que o débito será quitado, visto que essas hipóteses não abrem caminho para uma desoneração da seguradora quanto aos valores devidos pelo contribuinte e que se responsabilizou a seguradora.

O prazo para pagamento do débito após a ocorrência do sinistro é de quinze dias, segundo disposição do art. 11 da Portaria PGFN 164/2014. A quantia será aquela definida nos termos da apólice, considerando-se os valores eventualmente pagos pelo contribuinte e as devidas atualizações.

execução nos próprios autos, conforme o disposto no inciso II, do art. 19, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980;

II- no seguro garantia parcelamento administrativo fiscal, deverá a seguradora ser intimada para, no prazo de 15 (quinze) dias, efetuar o pagamento da indenização correspondente ao valor do saldo remanescente do parcelamento, atualizado até o mês do pagamento, pelos índices legais aplicáveis aos débitos inscritos em DAU.

§ 1º No caso do inciso II, a comunicação deverá ser acompanhada, sempre que relevante para a caracterização do sinistro e para a apuração de valores de indenização, da seguinte documentação:

I- cópia do pedido de adesão ao parcelamento;

II- cópia da documentação comprobatória da rescisão do parcelamento pelo tomador;

III- demonstrativo da dívida remanescente da rescisão do parcelamento a ser paga pela seguradora.

§ 2º A seguradora poderá solicitar documentação ou informação complementar à constante do § 1º, que deverá ser prestada pela unidade da PGFN, no prazo de 15 (quinze) dias.

⁷ Art. 763. Não terá direito a indenização o segurado que estiver em mora no pagamento do prêmio, se ocorrer o sinistro antes de sua purgação.

⁸ Art 12. A obrigação do pagamento do prêmio pelo segurado vigorará a partir do dia previsto na apólice ou bilhete de seguro, ficando suspensa a cobertura do seguro até o pagamento do prêmio e demais encargos.

Parágrafo único. Qualquer indenização decorrente do contrato de seguros dependerá de prova de pagamento do prêmio devido, antes da ocorrência do sinistro.

As referidas Portarias da PGFN, em atinência às normas do processo judicial tributário, não exigem que seja realizada a oferta da garantia com o acréscimo de 30% tal como exigido no Código de Processo Civil, conforme constatado:

Não por outra razão, atualmente, tanto a Portaria PGFN nº 644/09, quanto a Portaria PGFN nº 164/14, que dispõem, sobre a aceitação de carta de fiança bancária e de apólice de seguro, respectivamente, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dispensam o acréscimo de 30% constante das disposições do CPC, evidenciando, portanto, ser prescindível, em regra, o incremento das garantias no bojo da execução fiscal, em consonância com as razões acima trazidas (Henriques, 2016, p. 211).

Dessa forma, é possível afirmar que as garantias fiscais contemporâneas são dotadas de grande liquidez, sempre que seguida a regulamentação prevista nos mencionados instrumentos normativos, sobretudo em razão das regularidades exigidas da instituição financeira e das cláusulas especiais necessariamente previstas nessas garantias como condição para aceitação.

O arcabouço normativo estabelecido no Estado de Pernambuco através da Portaria PGE nº 40, de 04 de abril de 2018, não destoa muito do que já foi visto até agora. A Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, assim como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, possui critérios e condições para aceitação da fiança bancária e do seguro garantia, os quais são expostos conjuntamente na referida portaria.

É importante salientar que a Portaria PGE nº 40/2018 não foi a primeira a ser publicada pela Procuradoria Geral do Estado, sendo já regulamentada a matéria ao menos pela Portaria PGE nº 14, de 24 de janeiro de 2012 e pela Portaria PGE nº 38, de 28 de março de 2014, a qual antecedeu a vigente Portaria PGE nº 40/2018. Em verdade, foram realizadas atualizações das exigências conforme o passar dos anos e da necessidade de alterações de determinados requisitos, mantendo-se, todavia, a sua essência, qual seja de ser eficazmente garantido os supostos valores devidos à Fazenda Estadual.

Muitas das disposições contidas na Portaria PGE nº 40/2018 claramente espelham as contidas nos instrumentos normativos editados pela Procuradoria da Fazenda Nacional acerca do mesmo tema. Entre os requisitos estabelecidos pela Procuradoria do Estado de Pernambuco, encontram-se todos aqueles destacados anteriormente, realizando-se apenas a adequação à Fazenda Estadual do Estado de Pernambuco, tal como a imposição de atualização do débito conforme os mesmos índices de atualização aplicáveis ao débito inscrito em Dívida Ativa do Estado de Pernambuco.

Todavia, inova em algumas exigências em relação a ambas as garantias fiscais contemporâneas, conforme redação dos artigos 4º e 10 expostos a seguir:

Art. 4º Após a aceitação da carta de fiança bancária, sua substituição somente poderá ser realizada mediante depósito judicial nas mesmas condições do art. 1º, § 2º, ou por seguro garantia que atenda as exigências desta Portaria.

(...)

Art. 10. Após a aceitação do seguro garantia, sua substituição somente poderá ser realizada mediante depósito judicial nas mesmas condições do art. 6º, § 2º, ou por fiança bancária que atenda as exigências desta Portaria.

Ou seja, a liquidez do seguro garantia e fiança bancária nos termos da Portaria PGE nº 40/2018 é tão evidente que, após a aceitação pela Fazenda Pública Estadual, se condiciona a troca destas ao depósito judicial dos valores garantidos ou a troca por outra garantia fiscal contemporânea, demonstrando uma equiparação fática entre o depósito judicial em dinheiro e às garantias aqui em exame.

Por fim, voltando-se à esfera municipal, analisamos a Instrução Normativa da Procuradoria Geral do Município do Recife nº 1, de 11 de junho de 2021. Esse diploma não apresenta diferenças substanciais quanto aos requisitos já estabelecidos em nível federal e estadual, razão pela qual não se faz necessária uma análise mais detalhada. Entretanto, importante notar que até mesmo no âmbito municipal estão sendo adotadas como seguras a oferta e aceite da fiança bancária e do seguro garantia para fins de garantir o pagamento do tributo devido, demonstrando que essas garantias fiscais contemporâneas tomaram um papel importante quando se fala em pagamento de tributos, sobretudo nos casos em que a exigência do tributo ainda está em discussão.

Diante do que foi exposto, é possível constatar o alto grau de liquidez do seguro e da fiança bancária aceitos pelos sujeitos ativos da obrigação tributária, constituindo instrumentos hábeis a garantir os créditos e a extinção da obrigação tributária no caso de confirmada a procedência do lançamento. Ademais, as garantias fiscais contemporâneas funcionam como meios de garantir o pleno exercício do contraditório e ampla defesa na seara tributária pelo contribuinte.

3. ANÁLISE DA EFICÁCIA DE UMA GARANTIA FISCAL CONTEMPORÂNEA A PARTIR DE UM FEITO CRIMINAL

Constatada a questão da idoneidade desses instrumentos para garantir o crédito tributário, é cabível questionar a sua repercussão na esfera penal. Em razão disso, procuramos

buscar o desfecho de um caso em especial, o mencionado no julgamento do *habeas corpus* 155.117/ES, que tramitou perante o Superior Tribunal de Justiça, no qual foi concedida uma ordem para trancamento da ação penal em razão da existência de garantia integral dos valores devidos, em razão da suposta conduta criminosa contra a ordem Tributária, por meio de fiança bancária. Antes de adentrar ao caso, segue abaixo a ementa da decisão:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INÉPCIA E FALTA DE JUSTA CAUSA. DENÚNCIA QUE DESCREVE FATOS TÍPICOS DE FORMA A PERMITIR O EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. INVESTIGAÇÃO INICIADA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO E FALTA DE INQUIRIRÇÃO DOS ACUSADOS. PRESCINDIBILIDADE PARA O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. COMPROVAÇÃO DE QUE OS PACIENTES ERAM OS ORDENADORES DOS DOCUMENTOS FISCAIS DA EMPRESA. EXAME APROFUNDADO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. AUTOS DE INFRAÇÃO CONTESTADOS EM JUÍZO. GARANTIA INTEGRAL DOS VALORES DEVIDOS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA.

1. Não é inepta a denúncia que apresenta o nexo de causalidade entre o crime praticado e a conduta dos pacientes, que, na condição de ordenadores dos documentos fiscais e contábeis da sociedade anônima, determinaram ou se omitiram de forma a permitir que ocorresse a fraude na fiscalização por meio de inserção de elementos inexatos em livro fiscal.

2. A denúncia aponta com clareza as infrações cometidas e o liame entre elas e as condutas dos pacientes que, na qualidade de diretores de sujeitos passivos de obrigação tributária da empresa, "fraudaram a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos em livro fiscal" e "deixaram de recolher valores a título de tributo (ICMS - Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e acessórios) totalizando R\$ 72.866.995,14 (setenta e dois milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, novecentos e noventa e cinco reais e quatorze centavos)", de modo a permitir o pleno exercício da defesa.

3. Nos crimes societários, de autoria coletiva, a doutrina e a jurisprudência têm procurado abrandar o rigor do disposto no art. 41 do Código de Processo Penal, dada a natureza dessas infrações, quando nem sempre é possível, na fase de formulação da peça acusatória, operar a uma descrição detalhada da atuação de cada um dos denunciados.

4. Verificando o dominus litis a materialidade do delito e os indícios suficientes de autoria, deve ele, no uso de suas atribuições legais e constitucionais, oferecer a denúncia, que prescinde da prévia instauração de inquérito policial.

5. A alegação de não ter sido comprovado que os pacientes 'eram os ordenadores dos documentos fiscais e contábeis da empresa' requer o exame aprofundado do conjunto fático-probatório, procedimento vedado na estreita via do *habeas corpus*.

6. Diante das peculiaridades do caso concreto em que foram oferecidas garantias integrais sobre os valores devidos, garantias estas aceitas pelo Juízo e pela Fazenda Pública, não se justifica a manutenção do processo criminal, pois em qualquer das soluções a que se chegue no juízo cível ocorrerá a extinção da ação penal.

7. Habeas corpus concedido.

(HC n. 155.117/ES, relator Ministro Haroldo Rodrigues (Desembargador Convocado do TJ/CE), Sexta Turma, julgado em 9/2/2010, DJe de 3/5/2010.)

Em consulta às ações cíveis mencionadas no julgamento do referido *habeas corpus*, quais sejam a Execução Fiscal nº 024.08.030681-9 e os Embargos à Execução Fiscal 024.08.033307-3, que tramitaram perante o Tribunal de Justiça do Espírito Santo, constata-se

que todos os Autos de Infração foram quitados e desentranhada a Carta de Fiança Bancária apenas após essa quitação, realizando-se o que foi previsto no julgamento do HC 155.117/ES pelo Superior Tribunal de Justiça de que em qualquer das soluções finais das ações cíveis, ocorreria o resultado de extinção da ação penal em razão do pagamento do tributo.

Ademais, em julgamento da Ação Anulatória nº 024.08.018750-3 em 2019, a qual também foi citada no julgamento do referido *habeas corpus*, houve a procedência da contestação de um dos Autos de Infração, nos seguintes termos:

Desse modo, verifico constou expressamente no auto de infração contestado que o crédito considerado indevido pelo Fisco diz respeito à operações de entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente retiradas do Livro CIAP (controle de crédito de ICMS sobre ativo permanente), corroborado pelo Laudo Pericial, o que atrai a incidência do disposto nos artigos supracitados da Lei Kandir. Por tais razões, ACOLHO o pedido inicial para ANULAR o Auto de Infração nº 2.020.769-3, e julgo extinto o processo com resolução do mérito, na forma do art. 487, I, do CPC/2015.

Assim, considerando que não houve infração tributária no Auto de Infração nº 2.020.769-3, também seria afastada a punibilidade de crime tributário no tocante às condutas deste no âmbito criminal, a qual foi obtida quando do trancamento da Ação Penal pelo HC 155.117/ES pelo STJ.

Dessa forma, a conclusão a que chegaram os ministros se materializou no decorrer do trâmite das ações cíveis que envolviam os autos de infração que baseavam a ação penal.

Observando as razões do julgado, diversos atores envolvidos na persecução criminal no Brasil acatam a argumentação realizada pela defesa de que os valores estão eficazmente garantidos e que esses casos demandam a aplicação da interpretação analógica da norma prevista no §2º do art. 9º da Lei nº 10.648/2003, a qual extingue a punibilidade pelo pagamento do tributo, apresentando ainda outros fundamentos para o encerramento da persecução criminal: i) voluntariedade da oferta do seguro garantia e fiança bancária; ii) economia e celeridade processual; iii) observância da aceitação na oferta das garantias fiscais contemporâneas pela Fazenda Pública e Juízo Cível; iv) previsível conclusão futura do deslinde final da causa com conversão de valores em favor da Fazenda Pública, caso julgado procedente a lide judicial em favor desta; v) independência das esferas cível e criminal que não obstam a observância de eventuais efeitos advindos da esfera cível; vi) interpretação histórico evolutiva e teleológica do instituto; vii) ônus financeiro do contribuinte para com a garantia; e viii) alta liquidez.

A voluntariedade observada na oferta do seguro garantia e fiança bancária no juízo cível está ligado ao desejo do contribuinte de realizar o pagamento integral do tributo, tal como

ocorre no depósito judicial integral de valores, muito embora faça sob o pretexto de promover a discussão do tributo devido, seja por meio de ação anulatória ou em embargos à execução.

Também se defende a promoção da economia e celeridade processual, os quais advém do princípio constitucional da eficiência previsto no art. 37 da Constituição Federal da República. Isso porque o prosseguimento da persecução criminal, seja na fase investigatória ou processual, demanda recursos que poderiam ser revertidos em favor de outros casos nos quais não exista a oferta da fiança bancária ou seguro garantia, e principalmente para aqueles que demandam maior labor sobretudo considerando a interdisciplinaridade do ramo do direito criminal tributário, que muitas vezes precisa se debruçar em relações tributárias complexas decorrentes das tensões entre o fisco e o contribuinte.

Quanto à aceitação da garantia pela Fazenda Pública, consideram o fato de que apenas seriam aceitas se estivessem sendo eficazmente garantidos os valores supostamente devidos ao Fisco. Há um esforço e conquista da Fazenda Pública em exigir cláusulas, por meio de instrumentos normativos, que garantam a liquidez e segurança da fiança bancária e seguro garantia quando utilizadas pelo contribuinte.

Para além de uma mera presunção, como defendem os entendimentos contrários à aplicação da interpretação analógica aqui explorada, busca-se observar se as garantias eficazmente garantem os valores e se, como resultado da lide tributária, ocorrerá a conversão de valores imediata na hipótese de a Fazenda Pública sair vencedora. Nesse sentido o entendimento exarado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco em apreciação de Habeas Corpus nº 425571-8:

HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. ICMS. SUPRESSÃO. TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO. RÉUS DENUNCIADOS POR SEREM PRESIDENTE E DIRETORES DA EMPRESA. VINCULAÇÃO MÍNIMA ENTRE OS RÉUS E O FATO DELITUOSO. AUSÊNCIA. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. DENÚNCIA INEPTA. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUTOCOMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO NÃO MAIS PERMITIDO. DOLO. ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO AUSENTE. CONDUTA ATÍPICA. ILÍCITO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DÍVIDA ASSEGURADA NO JUÍZO CÍVEL. SEGURO-GARANTIA ACEITO PELO ESTADO. AÇÃO PENAL. JUSTA CAUSA. FALTA. PRECEDENTES. STF E TJPE. [...] 6. Inviável o prosseguimento da ação penal estando assegurado, junto ao Juízo cível, com a anuência da Procuradoria Geral do Estado, o pagamento do débito fiscal questionado, haja vista que qualquer que seja o resultado da lide civil, destino outro não terá o processo penal, senão a extinção da punibilidade. Precedentes do STF e Do TJPE. 7. Ordem concedida para determinar o trancamento da Ação Penal n. 0072498-58.2014.8.17.0001. Decisão por maioria. A C Ó R D ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos de Habeas Corpus, figurando como partes as acima nominadas. ACORDAM os Desembargadores integrantes da 1ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, em sessões realizadas nos dias 05.04.2016 e 26.04.2016, por maioria, pela concessão da ordem, nos termos do relatório, votos e demais peças que formam o presente aresto. Recife, 12 de maio de 2016. Des. Fausto Campos Relator (TJPE - 1ª Câmara Criminal, HC nº

Não se ignora que existe independência entre as esferas cível e criminal, conforme entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, mas os defensores da interpretação *in bonan partem* buscam observar os inafastáveis efeitos que existem em razão da aceitação das garantias fiscais pela Fazenda Pública.

Atentam também ao fato de que quando da concessão legal da extinção da punibilidade, inexistiam as inovações que hoje são encontradas no mundo jurídico, de forma que devem ser observados o fim teleológico da norma e a evolução histórica das formas de pagamento do tributo, culminando na ausência de justa causa quando existente seguro garantia ou fiança bancária garantindo de forma eficaz os valores devidos ao Fisco.

Não obstante, também apontam que para a oferta do seguro garantia e fiança bancária, sobretudo nos termos exigidos pela Fazenda Pública, o contribuinte também sofre ônus que deve ser considerado para fins criminais. Quanto aos custos suportados pelos contribuintes, constata a doutrina:

Inegavelmente, essas garantias representam um custo para os contribuintes, às vezes em elevadas montas, o que, inclusive, tem levado operadores jurídicos a investigarem eventual responsabilização do Estado pelos gastos incorridos na manutenção de garantia ao crédito tributário, na hipótese de declaração posterior de sua ilegitimidade pelo Poder Judiciário (Henriques, 2016, p. 202).

Como destaca Mota:

Aliás, neste aspecto, cumpre esclarecer que o custo de uma carta de fiança bancária por prazo indeterminado é superior ao custo de uma carta de fiança bancária por prazo determinado, já que no primeiro caso o custo do fiador é naturalmente maior. Deve ser levado em consideração não só o custo para o cliente no caso de emissão de fiança bancária por prazo indeterminado ou não, mas também o fato de que ao emitir uma carta de fiança por prazo indeterminado, as instituições financeiras não conseguem precisar por quanto tempo permanecerão na condição de fiadoras, especialmente em se tratando de processos judiciais (2012, p. 93).

A liquidez das garantias fiscais contemporâneas, por sua vez, é um dos principais fundamentos para a realização da interpretação analógica da norma, visto que quando acionada a garantia, o segurador ou a instituição financeira possui o dever contratual de realizar o depósito integral dos valores.

Em atenção aos fundamentos acima expostos, os tribunais e varas criminais estão evoluindo gradativamente para aceitação do trancamento de investigação criminal em que o crédito tributário e acessórios estejam sendo garantidos por fiança bancária ou seguro garantia. Abaixo transcrito entendimento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 337-A DO CÓDIGO PENAL E ARTIGO 1º, INCISO I DA LEI 8137/90. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO INTEGRAL DE DÍVIDA GARANTIDA POR CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ART. 9º, DA LEI Nº 10.684/2003. POSSIBILIDADE. 1 - Há constrangimento ilegal no prosseguimento de investigações policiais para apurar a sonegação de contribuição previdenciária, quando o pagamento integral do débito apurado encontra-se garantido por carta de fiança bancária apresentada em embargos à Execução Fiscal. Suspensão de exigibilidade do crédito determinada pelo Juízo. [...] 3 - Concessão de ordem de Habeas Corpus para trancar inquérito policial. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, acordam os Membros da Primeira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por maioria, em conceder a ordem de habeas corpus para trancar o inquérito policial, nos termos do Voto do Relator, vencido em parte o Eminentíssimo Desembargador Federal Abel Gomes que concedia a ordem em menor extensão. Rio de Janeiro, 17 / 02 / 2016 (data do julgamento). ANTONIO IVAN ATHIÉ Desembargador Federal – Relator.

Não obstante, através de pesquisa realizada no âmbito da Vara dos Crimes contra a Ordem Tributária do Recife do Tribunal de Justiça de Pernambuco, foi possível constatar que estão sendo realizadas promoções de arquivamento pelo Ministério Público de Pernambuco e sendo homologados tais arquivamentos pelo referido Juízo. Todavia, esse entendimento apenas tem sido adotado até o recebimento da denúncia, não sendo encontrados autos judiciais que reconheçam o seguro garantia e carta de fiança como causas de trancamento da ação penal já iniciada.

Outra solução apresentada nos Tribunais para os casos em que exista a discussão tributária judicial de grande relevância ou aceitação de fiança bancária ou seguro garantia em favor da Fazenda, trata-se da suspensão do feito criminal nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal. Nesse sentido:

PENAL. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ART. 337-A, INC. I, DO CP. DISCUSSÃO DO DÉBITO NA ESFERA CÍVEL. DESCABIMENTO. ART. 93 DO CPP. QUESTÃO PREJUDICIAL FACULTATIVA. 1. As alegações defensivas quando à adequação típica da conduta, bem como acerca da presença do elemento subjetivo do tipo penal imputado, encontram-se diretamente ligadas ao próprio mérito da ação penal, implicando aprofundado exame de provas, inviável na via célere do habeas corpus. 2. Eventuais discordâncias quanto ao lançamento fiscal devem ser discutidos na esfera administrativa ou perante o juízo cível, e não o criminal. 3. A pendência de ação anulatória do débito previdenciário se caracteriza como questão prejudicial facultativa, a ensejar a suspensão do feito criminal apenas a critério do magistrado da causa, que poderá conhecer e incidentalmente resolver a questão. (TRF-4 - HC: 206819020104040000 PR 0020681-90.2010.404.0000, Relator: TADAAQUI HIROSE, Data de Julgamento: 27/07/2010, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: D. E. 05/08/2010).

Todavia, passar para o Poder Judiciário o crivo de suspensão da ação penal depois de todo o procedimento de investigação criminal resultará incontestadamente em desgaste desnecessário de toda a máquina pública envolvida, visto que, até o momento previsto no artigo 93 do CPP, inclui-se o desenvolver da investigação criminal preliminar pela autoridade policial e Ministério Público e o desenvolvimento da fase probatória processual. Ora, esse desgaste da Administração Pública poderia ser revertido para outros casos que não estejam com os valores devidamente garantidos ou mesmo que demandem maior atenção para análise das condutas.

Em razão desse manifesto dispêndio que seria necessário até que chegasse à hipótese prevista no artigo 93 do CPP e de todos os outros fundamentos já apresentados, o Ministério Público e os Tribunais estão adotando a argumentação de que inexistente justa causa para prosseguimento de investigações ou propositura de denúncia. Aury Lopes Jr. assim define a justa causa prevista no artigo 28 do CPP:

Quando se fala em justa causa, está se tratando de exigir uma causa de natureza penal que possa justificar o imenso custo do processo e as diversas penas processuais que ele contém. Inclusive, se devidamente considerado, o princípio da proporcionalidade visto como proibição de excesso de intervenção penal e processual, de um lado, e o custo do processo penal, de outro (2018, p. 197).

Assim, considerar que a aplicação da interpretação analógica da extinção da punibilidade pelo pagamento só seria possível diante da realização do depósito, impõe um ônus que não se coaduna com o acesso ao judiciário e com os princípios do Direito Penal. Quanto ao ônus do depósito judicial, pontua a doutrina:

A opção pelo depósito pode ser desvantajosa em certos casos, quando a ilegalidade da cobrança for manifesta, e/ou o valor for demasiadamente elevado para as possibilidades do autor da ação.

(...)

O depósito só pode ser convertido em renda da entidade pública promovida depois de transitada em julgado sentença de mérito dando pela improcedência dos pedidos formulados pelo autor da ação. (Segundo, 2019, p. 430-431)

Por outro lado, a admissão da interpretação analógica da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em razão da oferta de seguro garantia e fiança bancária se encontra em harmonia com o princípio constitucional do acesso ao judiciário, previsto no artigo 5º, inciso XXV, da Constituição Federal e com os princípios gerais do direito penal.

Nesse sentido, inclusive, é a lição de Bitencourt:

O pagamento do débito tributário e de seus acessórios constitui a principal forma de regularização fiscal. Em razão do interesse do Estado ter, prioritariamente, satisfeita

sua pretensão arrecadadora, o legislador penal erigiu o pagamento da dívida tributária como causa de extinção da punibilidade nos crimes correspondentes (2016, p. 709).

4. OUTRAS ANALOGIAS A PARTIR DE INSTRUMENTOS NORMATIVOS DAS FAZENDAS PÚBLICAS

Por fim, cabe ressaltar que outras portarias e instrumentos normativos das Fazendas Públicas e suas Procuradorias também são utilizadas como meio de se aferir a necessidade e justificativa de se manter a persecução criminal. Isso ocorre, por exemplo, para fins de aplicação do princípio da insignificância em relação às condutas fraudulentas contra a Ordem Tributária, como é possível constatar nos julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco cujas ementas seguem abaixo transcritas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INTERPOSIÇÃO FORA DO PRAZO LEGAL DE 15 DIAS CORRIDOS. INTEMPESTIVIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA EM RELAÇÃO A TRIBUTO ESTADUAL. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE FLAGRANTE.

1. É intempestivo o recurso especial interposto fora do prazo de 15 dias corridos, nos termos do art. 994, VI, c/c o art. 1.003, § 5º, todos do CPC, e também do art. 798 do CPP.

2. É dever do recorrente, no ato da interposição do recurso, comprovar sua tempestividade, conforme o art. 1.003, § 6º, do CPC, inclusive a ocorrência de feriados locais e a suspensão do expediente forense, sendo incabível a comprovação posterior.

3. "Ainda que a incidência do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho, quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00, tenha aplicação somente aos tributos de competência da União, à luz das Portarias n. 75/2012 e n. 130/2012 do Ministério da Fazenda, parece encontrar amparo legal a tese da defesa quanto à possibilidade de aplicação do mesmo raciocínio ao tributo estadual, especialmente porque no Estado de São Paulo vige a Lei Estadual n. 14.272/2010, que prevê hipótese de inexecução fiscal para débitos que não ultrapassem 600 (seiscentas) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs, podendo-se admitir a utilização de tal parâmetro para fins de insignificância" (STJ, HC n. 535.063/SP, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Terceira Seção, julgado em 10/6/2020, DJe 25/8/2020).

4. O réu foi condenado porque deixou de recolher aos cofres públicos a quantia de R\$ 127,38 (cento e vinte e sete reais e trinta e oito centavos), motivo pelo qual se evidencia flagrante ilegalidade, passível de reconhecer a incidência do princípio da insignificância.

5. Agravo regimental improvido. Concedido habeas corpus de ofício para absolver o agravante, com fundamento no art. 386, III, do CPP.

(STJ - AgRg no REsp n. 1.995.766/SP, relator Ministro Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do TJDF), Sexta Turma, julgado em 14/8/2023, DJe de 17/8/2023).

APELAÇÃO CRIMINAL DA DEFESA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. POSSIBILIDADE. ART.3º, INCISO I, DO DECRETO ESTADUAL Nº 47.086/2019. NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS. RECURSO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

1. Em sendo o valor original do ICMS sonegado de R\$ 12.385,22 (doze mil, trezentos e oitenta e cinco reais e vinte e dois centavos) e, prevendo o art. 3º, inciso I, do Decreto

Estadual nº 47.086/2019 o não ajuizamento de execução fiscal quando o débito tributário for inferior a R\$26.000,00 (vinte e seis mil reais), deve ser aplicado o princípio da insignificância, ante a atipicidade material da conduta, com a consequente absolvição do apelante. 2. Recurso provido. Decisão unânime. (TJPE - Apelação Criminal 576430-30001183-69.2015.8.17.0280, Rel. Honório Gomes do Rêgo Filho, 1ª Câmara Regional de Caruaru - 2ª Turma, julgado em 30/03/2023, DJe 12/04/2023).

Nos casos citados acima, para fins de se aplicar o princípio da insignificância, foram utilizados instrumentos normativos expedidos pelas Fazendas Públicas, quais sejam, as Portarias nº 75/2012 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda e o Decreto Estadual nº 47.086/2019.

5. CONCLUSÃO

É de se questionar a legalidade e, principalmente, a constitucionalidade, da continuidade da persecução penal nos casos em que o crédito tributário se encontra garantido por meio da fiança bancária ou do seguro garantia, haja vista que, nestas hipóteses, há o aceite da garantia ofertada por meio de instrumentos financeiros dotados de alta liquidez. Em casos tais, o destino inequívoco da obrigação tributária é a sua extinção – logicamente após o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

Se a punibilidade é extinta com a reparação integral do dano a qualquer tempo, isto é, com o pagamento do crédito tributário, não se mostra, portanto, nesse contexto, eficiente ou eficaz a manutenção do processo criminal, pois já se conhece, desde logo, o seu desfecho, empregando-se recursos públicos sem qualquer necessidade aparente ou em prol da penalização de indivíduos em razão de tributos que já estão garantidos. Tal fato obsta que os agentes da persecução criminal se voltem contra aqueles casos em que a fraude é realizada por meio de debates tributários mais complexos e principalmente aos casos em que não há qualquer contestação da fraude ou de garantia dos débitos.

Outro ponto digno de nota é a garantia do contraditório e da ampla defesa nos procedimentos fiscais, visto que a pressão exercida pela persecução criminal acaba criando um ônus considerável para o contribuinte no prosseguimento da discussão na esfera tributária. Além disso, esse descompasso entre a existência de créditos tributários garantidos com o aval dos seus titulares e a persecução penal fundada nesses mesmos créditos vai de encontro à ideia de direito como um sistema. Afinal, é a mesma pessoa jurídica, que, embora representada por órgãos diferentes, reconhece a idoneidade e a liquidez da garantia, mas que, paralelamente, envida esforços no sentido de promover o *jus puniendi*.

O mais grave, porém, é o fato de que essas situações retiram a legitimidade de intervenção da tutela do direito penal quando percebido pela ótica do princípio da intervenção mínima tanto no seu viés da subsidiariedade, quanto no da fragmentariedade. Este ponto é, de longe, o mais sensível, visto que, a partir desse prisma, é possível questionar, inclusive, a constitucionalidade da atuação estatal no sentido de dar continuidade às ações penais em casos tais.

Diante desse cenário, constatou-se que, de forma semelhante ao que ocorre nos casos de aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, os instrumentos normativos expedidos pelas Fazendas Públicas acerca da regulamentação das garantias fiscais contemporâneas não apenas podem, como já estão sendo utilizados na persecução criminal para fins de nortear o exercício do *jus puniendi* como *ultima ratio*.

Não menos importante, esse debate precisa ser amadurecido, por todas as vias legais possíveis, devendo resultar em provocações também ao Poder Legislativo com o fim de se regular a questão por meio de lei e assim uniformizar a atuação criminal tributária em todo o país quanto a questão aqui levantada.

Isso porque, a partir da análise em concreto, as garantias fiscais contemporâneas estão atingindo o propósito de quitação dos débitos tributários nos casos em que eles são devidos ao fim do procedimento fiscal, o que corrobora o argumento adotado para encerramento da persecução criminal pela prática de crimes contra a Ordem Tributária.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal Econômico*: volume 01. Saraiva: São Paulo, 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Sexta Turma. *Habeas Corpus nº 155117/ES*. Relator Ministro Haroldo Rodrigues. Brasília, DF, 09 fev. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6572324/habeas-corpus-hc-155117>. Acesso em: 1 set. 2024.

ANTUNES, Pedro Henrique Neves. A equiparação entre dinheiro, fiança bancária e seguro garantia judicial para fins de substituição da penhora promovida pelo Novo CPC e seus impactos na execução fiscal. *In*: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter de Souza; [Coords.]. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016.

LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal*. 14. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MOTA, Adriana. *As Principais Características da Fiança Bancária*. Monografia (Pós-Graduação em Direito dos Contratos) - Insper - Instituto de Ensino e Pesquisa. São Paulo, 2012.

PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. 1ª Câmara Criminal. *Habeas Corpus 425571-8*. Relator Desembargador Fausto de Castro Campos. Recife, PE, 09 de jun. 2016. Disponível em: <http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/xhtml/consultaescolhaResultado.xhtml;jsessionid=YLcpWWXYza-etDz1MHjlidqDChXEHjMNKMmOiWWj8KbBbeT2xpUc!-1303892725>. Acesso em: 1 de set. 2024.

PERNAMBUCO. Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco. *Portaria PGE nº 40, de 04 de abril de 2018*. Disponível em: https://www.pge.pe.gov.br/App_Themes/Portaria%20PGE_40_2018.pdf. Acesso em: 1 set. 2024.

PERNAMBUCO. Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco. *Portaria PGE nº 14, de 24 de janeiro de 2012*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=150921>. Acesso em: 1 set. 2024.

PERNAMBUCO. Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco. *Portaria PGE nº 38, de 28 de março de 2014*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=268539>. Acesso em: 1 set. 2024.

PERNAMBUCO. Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco. *Portaria PGE nº 40, de 04 de abril de 2018*. Disponível em: http://www.pge.pe.gov.br/app_Themes/PORTARIA_40_2018.pdf. Acesso em: 1 set. 2024.

RECIFE. Procuradoria Geral do Município do Recife. Instrução Normativa PGM Nº 1 DE 11/06/202. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=415674#:~:text=Regulamenta%20o%20oferecimento%20e%20a,ativa%20do%20município%20do%20recife>. Acesso em: 1 set. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.