

CONTRABANDO E DESCAMINHO

(Heloisa Estellita)

CONTRABANDO OU DESCAMINHO

Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

- a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
- b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;
- c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;
- d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

NATUREZA TRIBUTÁRIA E EFEITOS DO PAGAMENTO E DO PARCELAMENTO

1º ACÓRDÃO

"PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ART. 334, § 1º, ALÍNEAS 'C' E 'D', DO CÓDIGO PENAL). PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. ABRANGÊNCIA PELA LEI Nº 9.249/95. NORMA PENAL FAVORÁVEL AO RÉU. APLICAÇÃO RETROATIVA. CRIME DE NATUREZA TRIBUTÁRIA" (STF, HC 85.942, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 01.08.2011).

2º ACÓRDÃO

"Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral. Com a anulação do processo penal ab initio, verifica-se, desta forma, que o pagamento do tributo se insere anteriormente ao recebimento de eventual nova incoativa. Assim, é de se determinar o trancamento da ação penal no tocante ao descaminho" (STJ, HC 67.415, Rel.ª Min.ª Maria Thereza de Assis Moura, 6ª Turma, DJe 28.09.2009; RSTJ vol. 217, p. 1.095).

3º ACÓRDÃO

"Inaplicável a extinção da punibilidade ao delito de **descaminho**, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, porquanto não há previsão legal nesse sentido. O referido parágrafo é claro ao limitar a incidência do benefício apenas aos infratores dos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), e arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90." (TRF1, ACR 0010920-03.2003.4.01.3900/PA, Rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, e-DJF1 30.09.2011).

4º ACÓRDÃO

"Não deve ser reconhecida a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos oriundos do crime de descaminho, haja vista que o artigo 34 da Lei nº 9.249/95, que restringe sua eficácia, tão somente aos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 e na Lei nº 4.729/65" (TRF3, HC 2010.03.00.031830-1, Rel. Des. Fed. Antonio Cedenho, DJF 06.05.2011).

5º ACÓRDÃO

"Na linha da jurisprudência desta Corte, para a configuração do delito previsto no artigo 334 do Código Penal basta internação em território nacional de mercadorias sem o devido pagamento de impostos, ressalvada a insignificância, sendo incabível falar-se em atipicidade ou extinção de punibilidade do crime em função do eventual pagamento posterior

dos tributos, pois não traz conseqüência no âmbito penal" (TRF4, HC 5001567-46.2011.404.000, Rel. Des. Fed. Tadaaqui Hirose, 7ª Turma, DE 13.04.2011).

A questão dos efeitos do pagamento dos tributos iludidos no caso do crime de descaminho é debatida há muito tempo, como se colhe da obra pioneira de Sérgio Rosenthal, que, desde 1999, já sustentava que também a este crime dever-se-ia aplicar o regime dos efeitos do pagamento e do parcelamento sobre a punibilidade.¹

Por muito tempo essa possibilidade não era admitida, majoritariamente, na jurisprudência pátria. O primeiro acórdão selecionado, acima parcialmente reproduzido, retrata o primeiro pronunciamento afirmativo do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e data de 2011. Os dos Tribunais Regionais Federais, porém, refletem posicionamento oposto.

Verdade é que a solução da controvérsia, que envolve aplicação analógica *in bonam partem* do regime legal dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento dos tributos, passa pela necessária identificação do bem jurídico protegido pelo delito de descaminho, dado que só se poderá invocar tratamento isonômico relativamente aos demais crimes tributários se se reconhecer a identidade do objeto tutelado pelas normas.

E é esse reconhecimento que, primeiro operado pela doutrina especializada, acabou por se refletir bem recentemente na jurisprudência de nossas Cortes Superiores, como se colhe dos acórdãos 1 e 2.

Assim, tanto Sérgio Rosenthal, na obra citada, como Andrei Zenkner Schimdt,² e, antes mesmo deles, Márcia Dometila Lima de Carvalho, dentre diversos outros autores de renome, reconhecem a orientação do delito de descaminho à tutela da arrecadação tributá-

1 "E nesse sentido, no mundo globalizado, é absolutamente imprescindível reconhecer ao descaminho a mesma natureza fiscal das demais sonegações, sob pena de não apenas aplicar-se regras diversas para situações equânimes, o que é injusto e portanto ilegal, mas também por assumir-se, implicitamente, que não há no País uma política econômica séria, ou ainda que a mesma é totalmente incoerente" (ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento no tributo no descaminho*. São Paulo: Nacional, 1999, p. 50).

2 SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 119 e ss.

ria. Esta última autora, já em 1988, apontava que o descaminho consistia "fraude ao pagamento dos tributos aduaneiros", sendo, "grosso modo, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária, pois imediatamente contra o erário público".³

Tendo por objeto tributos incidentes na importação e exportação de mercadorias, regulados juntamente com os demais tributos de competência da União (cf. art. 153, I e II, CF), o descaminho insere-se, tanto quanto os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 ou no CP (arts. 168-A e 337-A), no âmbito das medidas de proteção da arrecadação tributária, entendida como "instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais".⁴

É por isso que razão assiste a Andrei Zenkner Schidmt quando afirma que "a unidade do sistema de ilicitude recomenda que esta norma também seja aplicável a todas as hipóteses referentes à sonegação fiscal *lato sensu*".⁵

Do que decorre o acerto do 2º Acórdão, que aponta justamente para a exigência de homogeneidade no tratamento dado a crimes que tutelam o mesmo bem jurídico.

A negativa de aplicação do regime legal dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento nos crimes tributários com base exclusivamente no argumento de que o art. 334 não foi mencionado nos dispositivos instituidores dos sucessivos regimes,⁶ agasalhada

3 CARVALHO, Mária Dometila Lima de. *Crimes de contrabando e descaminho*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4.

4 ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

5 SCHMIDT, Andrei Zenkner, ob. cit., p. 119.

6 Os sucessivos regimes são objeto de análise na obra de Andrei Zenkner Schmidt acima citada. Atualmente, regulam a matéria o art. 83 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 12.382/2011, para o parcelamento, e o disposto no art. 9º da Lei nº 10.684/03, para o pagamento (cf. TANGERINO, Davi de Paiva Costa. Lei do salário mínimo e os delitos tributários: nem tudo muda. *Boletim IBCCRIM*. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, nº 222, p. 6-7, mai., 2011.

nos Acórdãos 3, 4 e 5, não parece, pois, acertada, não só em virtude de desatender ao comando claro do princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, CF), como por ignorar que, em matéria penal, a analogia *in bonam partem* é permitida.⁷ Aliás, já em 1996, no HC 73.418, o STF, em acórdão da lavra do Min. Carlos Velloso, estendeu a aplicação do artigo 34 da Lei nº 9.249/95 ao crime previsto no art. 95, *d*, da Lei nº 8.212/91 (conduta hoje definida no art. 168-A do CP) justamente tendo em vista o princípio da isonomia.⁸

A solução do STF, no Acórdão 1, afirma ser desnecessário recorrer à analogia *in bonam partem*, posto que a “mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal”⁹ já seriam suficientes para gerar os efeitos extintivos da punibilidade oriundos do pagamento do tributo no caso concreto. Em nosso sentir, a solução poderia ter sido mais ousada e ambiciosa, especialmente porque oriunda da mais alta Corte do País. É que remanesceu, na dicção do acórdão, o mesmo vício do tratamento desigual no seio dos crimes tributários. Isso não obstante a ementa reconheça, expressamente, que o “crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária”.

Da forma como se solucionou o caso, subsistiria no sistema a diferença de tratamento entre o descaminho e os demais crimes tributários, aplicando-se ultratativamente ao primeiro apenas o art. 34 da Lei nº 9.249/95, que, como todos sabem, estabelecia o recebimento da denúncia como limite temporal dos efeitos penais do pagamento

7 Cf. REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 38; e GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *Direito penal e interpretação jurisprudencial: do princípio da legalidade às súmulas vinculantes*. São Paulo: Atlas, 2008.

8 STF, HC 73418, Min. Carlos Velloso, DJ 26.04.1996.

9 A Primeira Turma entendeu cabível a aplicação da Lei nº 9.249/95 em virtude da remissão expressa à Lei nº 4.729/65, a qual, dentre outras regras, alterou a redação do art. 334 do CP: “a Lei nº 9.249/95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente – alíneas ‘c’ e ‘d’ do § 1º.”

do crédito tributário. Tal disciplina foi sucedida pelo disposto no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, que aboliu o limite temporal.¹⁰

Ora, se, acertadamente, a Suprema Corte reconhece que o descaminho é crime tributário, seria importante que colocasse pá de cal no assunto, estendendo a tal crime o regime legal geral dos efeitos do pagamento e do parcelamento nos crimes tributários.

NATUREZA TRIBUTÁRIA E ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

1º ACÓRDÃO

“Por outra volta, a consumação do delito de descaminho e a posterior abertura de processo-crime não estão a depender da constituição administrativa do débito fiscal. Primeiro, porque o delito de descaminho é rigorosamente formal, de modo a prescindir da ocorrência do resultado naturalístico. Segundo, porque a conduta materializadora desse crime é ‘iludir’ o Estado quanto ao pagamento do imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E iludir não significa outra coisa senão fraudar, burlar, escamotear. Condutas, essas, minuciosamente narradas na inicial acusatória” (STF, HC 99.740, Min. Ayres Britto, 2ª Turma, Dje 01.02.2011).

2º ACÓRDÃO

“Tal como nos crimes contra a ordem tributária, o início da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário.

10 “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

Doutrina. Precedentes" (STJ, HC 201.164, Min. Jorge Mussi, 5ª Turma, Dje 01.12.2011).

3º ACÓRDÃO

*"O delito de **descaminho** não é crime contra a ordem tributária e com ele não se identifica, de modo que não é condição de procedibilidade o prévio encerramento do processo administrativo-fiscal para sua persecução penal" (TRF1, ACR 0010920-03.2003.4.01.3900/PA, Rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, e-DJF1 30.09.2011).*

4º ACÓRDÃO

"A alegação de impossibilidade de se instaurar a ação penal ou, ainda, o inquérito policial enquanto não exaurida a via administrativa, refere-se apenas aos crimes praticados contra a ordem tributária, não sendo este caso concreto, em que se apura eventual crime de descaminho, tipificado no artigo 334 do Código Penal e não nos incisos do artigo 1º da Lei 8137/90, ao qual se refere expressamente a Súmula Vinculante 24 do STF" (TRF3, RSE 0002605-23.2011.4.03.6107/SP, Rel.ª Des.ª Fed. Ramza Tartuce, DE 20.12.2011).

5º ACÓRDÃO

"Há inequivocamente diferença entre o crime de descaminho e o contra a ordem tributária. São tipos penais com objetividade jurídica distinta, não podendo ser aplicado o mesmo entendimento para ambos, no que se refere à condição objetiva de punibilidade. O delito de contrabando ou descaminho tutela a Administração Pública, em especial o erário, protegendo também a saúde, a moral, a ordem pública. De outro modo, no crime do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, o bem jurídico protegido é a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. A conclusão do processo administrativo não é condição de procedibilidade para a deflagração do processo-crime pela prática de delito do artigo 334 do CP, tampouco a constituição definitiva do crédito tributário é, no caso, pressuposto ou condição objetiva de punibilidade" (TRF4, HC 5017007-82.2011.404.0000, Rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz, 8ª Turma, DE 12.12.2011).

6º ACÓRDÃO

"O delito previsto no art. 334 do Código Penal - que se perfectibiliza com a simples entrada da mercadoria em território nacional sem o pagamento dos impostos devidos -, ao contrário dos delitos contra a ordem tributária, é crime formal e não exige a constituição definitiva do débito

para caracterização do tipo penal ou como condição de sua tipicidade" (TRF4, AGRHC 5016946-27.2011.404.0000, Rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro, 7ª Turma, DE 30.11.2011).

7º ACÓRDÃO

"Não há que se considerar o delito de **descaminho** como sendo praticado contra a ordem tributária, não necessitando, pois, de exaurimento prévio do processo administrativo-fiscal de constituição do crédito tributário para a sua configuração. Tese impetrante em direção oposta ao teor do julgado do STF- Supremo Tribunal Federal (HC 99.740-SP, Rel. Min. Ayres Britto, 2ª Turma, 23.11.2010), em que se distingue a natureza formal do delito de **descaminho**, em relação à material ínsita aos delitos tributários" (TRF5, HC 00151116220114050000, Rel. Des. Fed. Marcelo Navarro, 3ª Turma, DJE 30.11.2011).

As mesmas razões que permitem afirmar que o bem jurídico tutelado pelo crime de descaminho é a arrecadação tributária (ou, na linha do recentemente pronunciamento do STF, *cf. supra*, o erário público), para fins de aplicação analógica do regime legal de efeitos penais do pagamento e do parcelamento dos tributos, têm de ser aplicadas quando se analisa a imprescindibilidade, ou não, da constituição definitiva do crédito tributário para fins de aplicação da orientação jurisprudencial cristalizada na Súmula Vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo."

Determinante para a aplicação do verbete é não só que o crime tenha natureza tributária, aspecto já tratado no item anterior, mas também que a figura típica se assemelhe àquelas que estavam na base da jurisprudência da Corte que se consolidou no enunciado vinculante, especialmente sob o aspecto de ser crime "material", ou seja, que exija o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido. E as figuras típicas que estiveram na origem do entendimento sumulado são as descritas no art. 1º da Lei nº 8.137/90, que se compõem, em termos esquemáticos, por uma conduta fraudulenta que tem por consequência o pagamento a menor ou o não pagamento de tributo devido. Em outras palavras, fraude e lesão do bem jurídico tutelado.

E a razão de ser da necessidade de se aguardar a conclusão do procedimento administrativo que torna definitivo o lançamento é o fato de que, quando a escrituração fiscal é lacunosa, omissa ou falsa – justamente as hipóteses das alíneas do artigo 1º da Lei nº 8.137/90

-, há uma infração tributária, da qual decorre, normalmente,¹¹ a inadimplência total ou parcial do tributo a pagar. Daí a necessidade de a Administração Tributária proceder ao lançamento de ofício do tributo inadimplido e, ainda, impor as sanções administrativas cabíveis (art. 149, CTN). É esse lançamento de ofício que é essencial para a aferição da elementar típica "suprimir ou reduzir tributo", cuja competência é privativa da Administração Tributária (art. 142, CTN). E é esse lançamento de ofício que pode vir a ser impugnado pelo contribuinte na via administrativa, tendo decidido o STF que se deve aguardar o exaurimento dessa via para a apuração e processamento penais.¹²

E tanto é assim, que aumenta a cada dia o número de precedentes aplicando a orientação da SV 24 ao crime do art. 337-A ("sonegação de contribuição previdenciária"), justamente em virtude da identidade da estrutura típica com aquela do art. 1º da Lei nº 8.137/90: fraude e não pagamento ou pagamento a menor da espécie tributária.^{13 14}

11 Mas não necessariamente. É que pode haver descumprimento de obrigação acessória (ou dever instrumental) sem impacto na obrigação principal de pagar tributos (cf. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal...*, ob. cit., p. 161 e ss.).

12 Se se trata de elementar típica ou de condição de procedibilidade é questão intrincada e muitíssimo relevante, especialmente, para o cômputo da prescrição. Todavia, a questão não pode ser discutida nesta sede e, por isso, indicamos ao leitor dois trabalhos recentes e essenciais para compreender a celeuma: TAFFARELLO, Rogério Fernando. *Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em material de crimes tributários*. In: FRANCO, Alberto da Silva; LIRA, Rafael. *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 299-338, e CRUZ, Flávio Antônio da. *Quanto aos crimes do art. 1º da Lei 8.137, a deflagração do processo administrativo fiscal é causa de mera suspensão da prescrição penal. O cômputo da prescrição não pode ser reiniciado do zero com seu término*. *Boletim IBCCRIM*, ano 20, nº 230, Janeiro.2012, p. 6-7.

13 Sobre a estrutura típica e sua identidade com a do art. 1º da Lei nº 8.137/90, cf.: ESTELLITA, Heloisa.

14 Assim, v.g., STJ, HC 114.051, DJe 25.04.2011; STJ, HC 137.761, DJe 14.02.2011; STJ, REsp 875.897, DJe 15.12.2008; TRF4, QO ACR 2004.71.05.000622-6/RS, DE 11.10.2007; TRF4, HC 2006.04.00.027184-8/SC, DE 27.09.2006.

A estrutura típica do crime de descaminho é rigorosamente a mesma dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 ou dos previstos no art. 337-A do Código Penal. “*Iludir* traduz a ideia de enganar, mascarar a realidade, simular, dissimular, enfim, o agente se vale de expediente para dar impressão, na espécie, de não praticar conduta tributável. Há, pois, *meio fraudulento*”, afirma Cezar Roberto Bitencourt.¹⁵ Esse meio fraudulento atinge o “pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria”, na dicção do tipo legal de crime.

Ou seja, pratica o descaminho aquele que emprega algum meio fraudulento e com isso consegue não pagar, total ou parcialmente, tributo devido na importação ou exportação de mercadoria. Daí afirmar Miguel Reale Júnior que o “crime de descaminho é, portanto, crime de dano que tem por pressuposto a existência de um tributo, pois sem tributo exigível não existe descaminho”.¹⁶ Rigorosamente a mesma estrutura das duas outras figuras acima mencionadas: fraude e não pagamento ou pagamento a menor da espécie tributária. Por isso é que Márcia Dometila Lima de Carvalho coloca-o dentre os crimes comissivos por omissão: “o descaminho, embora infração comissiva porque a ação refere-se a atos fraudulentos – iludir o pagamento – situa-se entre os denominados delitos comissivos por omissão: o fato voluntário da falta de pagamento do imposto é precedido dos meios dolosos consistentes na fraude para iludir o pagamento.”¹⁷

Se determinante para incidência da orientação da SV 24 é que a conduta fraudulenta tenha implicado em lesão à arrecadação tributária (ausência de pagamento do tributo, total ou parcial), do que decorre a necessidade do lançamento de ofício, e, pois, do acertamento da ocorrência do resultado lesivo, não nos parece se possa negar aplicação da orientação sumulada também ao crime de descaminho, como acertadamente foi feito no 2º acórdão.

15 BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte especial*. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 4, p. 484.

16 REALE JÚNIOR, Miguel. *Descaminho: crime tributário*. No prelo.

17 CARVALHO, Márcia Dometila Lima de, ob. cit., p. 14. Cf., mais recentemente, o apontamento de Flavio Antônio da Cruz no sentido de que os crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90 são, em certa medida, crimes omissivos (deixar de pagar), mesmo que “precedidos de comportamentos comissivos, fraudulentos” (CRUZ, Flavio Antonio da, ob. cit., p. 6).

Os 3º, 5º e 7º Acórdãos negam tal aplicação com base no argumento de que o crime de descaminho não seria crime tributário, havendo dualidade de interesses tutelados. Todavia, até mesmo o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a natureza tributária do crime. Mas ainda que assim não fosse, o argumento foi superiormente enfrentado por Andrei Zenkner Schmidt para afastar o óbice da aplicação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 ao descaminho, mas vale também para a presente matéria, *verbis*: “Algumas decisões partem da ideia inicial no sentido de que a dualidade de bens jurídicos impediria o uso da analogia. No entanto, só esta circunstância não pode obstar a supressão de lacuna legislativa, até mesmo porque o *sistema tributário*, de uma forma ou de outra, está implicitamente contido nos crimes praticados *contra a Administração Pública*. Prova disso é que o art. 337-A, do CPB, também está inserido no capítulo dos *crimes contra a Administração Pública*, embora trate-se de crime de sonegação fiscal de contribuições previdenciárias”.¹⁸ Também Miguel Reale Júnior enfrentou o argumento, especificamente com relação ao descaminho, concluindo que a “remissão à questão topológica, como se por tal circunstância se caracterizasse uma afronta ao prestígio da Administração não tem razão de ser, pois, em todo crime tributário ao se lesar o erário mediante declaração falsa à autoridade, seja na forma comissiva ou omissiva, se está a desprestigiar a Administração Pública”.¹⁹ Como mencionamos acima, as mesmas Cortes reconhecem o art. 337-A como crime tributário e lhe aplicam a orientação da SV 24, muito embora localizado topograficamente dentre os crimes contra a Administração Pública.

Já o 1º e o 6º Acórdãos afastam a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal com base no caráter formal do descaminho, que não exigiria resultado naturalístico. A premissa parece-nos equivocada. A origem da SV 24, como todos sabem, está no julgamento do HC 81.611 (STF), no qual o relator, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a imprescindibilidade do exaurimento da instância administrativa na circunstância de o tipo penal do art. 1º da Lei nº 8.137/90 ser “material, de dano ou de resultado”, entendido como

18 SCHMIDT, Andrei Zenkner, ob. cit., p. 122.

19 REALE JÚNIOR, Miguel. *Descaminho: crime tributário*. No prelo.

prejuízo, “supressão ou redução do tributo devido”, “lesão ao Fisco” ou “resultado lesivo”.²⁰

Sem adentrar na questão da infelicidade, ou não, da denominação “crime material”/“crime de resultado”,²¹ é evidente que se fazia referência ao resultado jurídico da conduta incriminada, qual seja, a lesão ao bem jurídico e, não, ao resultado naturalístico, entendido como modificação empírica no mundo externo, ou “efeito sobre o objecto da ação e desta distinto espácio-temporalmente”.²² E nisso surpresa não há, posto que o mesmo sucede, por exemplo, nos crimes contra a honra e no crime de apropriação indébita, praticado na modalidade de não restituição da coisa alheia de que se tem a posse lícita,²³ nos quais há, indubitavelmente, lesão do bem jurídico protegido embora inexistente resultado naturalístico. Trata-se aqui, no crime tributário, na verdade, de como “o bem jurídico é posto em causa pela actuação do agente”, no âmbito do qual se pode falar em *crimes de dano* e *crimes de perigo*. Nos primeiros, “a realização do tipo incriminador tem como consequência uma *lesão* efectiva ao bem jurídico”, sua eliminação ou diminuição, que é justamente o que exigem tanto o tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90 como o do art. 334 do Código Penal: diminuição na arrecadação tributária. São, pois, crimes de dano, am-

20 STF, HC 81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, DJ 13.05.2005, voto do relator.

21 Cf. a precedente crítica de Jorge de Figueiredo Dias em *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, t. I, p. 306-307.

22 FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, t. I, p. 307. Sobre o significado da distinção entre bem jurídico e objeto da ação, consulte-se, v.g.: HEFENDEHL, Roland. El bien jurídico como eje material de la norma penal. In: HEFENDEHL, Roland (ed.). *La teoría del bien jurídico: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 180-181; GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato – uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 49, 2004, p. 89-147; AMELUNG, Knut. O conceito de bem jurídico na teoria jurídico-penal da proteção de bens jurídicos. In: GRECO, Luís, TÓRTIMA, Fernanda Lara (org.). *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 133-138.

23 PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, v. 2 (parte especial), p. 500.

bos, e, por isso, não há óbice a se aplicar ao último, a orientação da SV 24.

NOTAS

SILVA, Gustavo Henrique de Souza e. A relação entre o processo administrativo de constituição de crédito tributário e os crimes de descaminho e de apropriação indébita previdenciária à luz da jurisprudência dos tribunais superiores. In: RESENDE, Sérgio Antônio de; PINTO, Felipe Martins; ESTEVES, Heloísa Monteiro de Moura (Org.). Análise de precedentes criminais do Superior Tribunal de Justiça: estudos em homenagem à Desembargadora Jane Ribeiro Silva. Belo Horizonte: Atualizar, 2009. 287 p., 23 cm. ISBN 978-85-62068-35-5. p. 115-131.