



CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DESCAMINHO: o perdão judicial como medida substitutiva ao princípio da insignificância

Marcelo Cardozo da Silva

RESUMO

Entende, quanto ao crime de descaminho, que a jurisprudência construiu o princípio da insignificância baseada em premissas equivocadas, sem correspondência com a realidade normativa em nível tributário.

Almeja fornecer, em substituição ao princípio da insignificância, a aplicação do instituto do perdão judicial às hipóteses de descaminho, com o auxílio da analogia.

Procura demonstrar que o perdão judicial oferece base legal firme para o desenvolvimento da jurisprudência, permite uma universalização de tratamento aos diversos crimes tributários e fornece um adequado enfrentamento das ocorrências de habitualidade delitiva, evitando a concessão da benesse a agentes que reiteradamente praticam descaminho.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Penal Tributário; descaminho; princípio da insignificância; crédito tributário; perdão judicial (art. 337-A, §2º, II, do Código Penal); pena de perdimento.

1 INTRODUÇÃO

Múltiplas relações são mantidas, de um lado, entre normas de Direito Penal e de Direito Processual Penal e, de outro, de Direito Tributário, que, nas recíprocas influências que impulsionam, demandam por uma interpretação sistemática. Essas mútuas influências fazem-se sentir em variados âmbitos, desde aspectos atinentes às condições de punibilidade nos crimes de sonegação fiscal¹, às suas causas extintivas de punibilidade², até a configuração da própria tipicidade material desses delitos, no que se alarga a discussão para abranger as condições de aplicação do princípio da insignificância³.

No que concerne ao crime de descaminho (art. 334 do Código Penal), a jurisprudência tem construído a aplicação do princípio da insignificância com base em parâmetros jurídicos de duvidosa sustentabilidade, máxime em face das normas de Direito Tributário aplicáveis à espécie.

Almeja-se, no presente artigo, expor a forma como veio a ser construído o princípio da insignificância nos crimes de descaminho, destacando-se a inadequação do percurso escolhido em face da falta de correspondência das premissas adotadas com a realidade normativa em nível tributário. Outrossim, busca-se fornecer, em substituição à aplicação do princípio da insignificância, nos termos em que desenvolvido pela jurisprudência, a aplicação, com o apoio da analogia, do instituto do perdão judicial (tal qual previsto no art. 337-A, § 2º, II, do Código Penal, com a redação que recebeu da Lei n. 9.983/2000) às hipóteses de descaminho, que, além de conceder bases firmes de aplicação, até porque arrimado em norma de Direito positivo, responde, plenamente, às exigências da prática forense.

2 BREVE HISTÓRICO DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AO DESCAMINHO

O delito de contrabando compõe a primeira parte do *caput* do art. 334 do Código Penal, enquanto o de descaminho a sua segunda parte:

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 01 (um) a 04 (quatro) anos.

(...) sendo o sujeito passivo do delito de descaminho o próprio Estado, caso este expresse seu desinteresse na cobrança do tributo, não deveria ser aplicado o Direito Penal (...)

O delito de descaminho consuma-se quando há a ilusão, total ou em parte, do pagamento de direito ou de imposto devido pela entrada da mercadoria⁴. O delito, na importação, resta consumado quando a mercadoria ultrapassa a área primária, esta assim compreendida nos termos do art. 3º, inc. I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543/2002). Em verdade, na área primária, local, por excelência, em que se dá a fiscalização aduaneira, ainda é possível a regularização tributária; ultrapassada esta fiscalização sem o pagamento do tributo devido pela entrada do produto ocorre a consumação do delito, já que a fiscalização fora iludida pela conduta levada a efeito pelo agente. Assim, o crime de descaminho tem como núcleo protetivo o regular pagamento dos impostos devidos pela entrada e pela saída de mercadoria, que, em face da própria natureza do comércio exterior, apresentam nítido caráter extrafiscal. Desse modo, para que ocorra o descaminho, há imprescindibilidade da prévia incidência de normas tributárias, que darão surgimento à obrigação tributária. Isso é, precisamente, o norte diferencial do contrabando para o descaminho: neste, houve a prévia incidência de normas tributárias geradoras da obrigação tributária; contudo, devido a uma conduta que iludiu a fiscalização, os impostos devidos deixaram de ser pagos; naquele (no contrabando), não há a incidência de normas tributárias geradoras da obrigação tributária: simplesmente a importação ou a exportação da mercadoria era proibida⁵.

No que tange ao crime de descaminho, a jurisprudência vinha aplicando o princípio da insignificância, calcando-se na comparação entre o valor do tributo supostamente sonegado e aqueles valores concebidos como desinteressantes,

para a Fazenda Pública, quanto à realização da inscrição em dívida ativa ou à propositura da ação de execução fiscal. Dizia-se que, sendo o sujeito passivo do delito de descaminho o próprio Estado, caso este expresse seu desinteresse na cobrança do tributo, não deveria ser aplicado o Direito Penal, máxime em face das suas novas características de fragmentariedade e de subsidiariedade⁶.

Para esse entendimento, sucederam-se diversos diplomas legais tributários, nos quais vinham expressos os valores abaixo dos quais ficava o Estado desincumbido de cobrá-los (*rectius*: inscrever em dívida ativa e/ou executar), que serviram como pilares para a construção da argumentação.

Assim, cite-se a Medida Provisória n. 1.110, de 30/8/1995, primeira dentre as inúmeras que sucessivamente regulamentaram o CADIN, que dispunha:

Art. 18. Serão arquivados os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de valor consolidado igual ou inferior a mil Unidades Fiscais de Referencial, salvo se contra o mesmo devedor existirem outras execuções de débitos que, somados, ultrapassem o referido valor⁷.

A Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997, por sua vez, adotou o limite de R\$ 1.000,00 como marco de delimitação da ausência de interesse do Estado na cobrança dos débitos, determinando a possibilidade de que o advogado-geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas

públicas federais autorizassem a não-propositura e a extinção das ações fiscais em andamento, com base na falta de interesse de agir do Estado. Assim preconizava o art. 1º do dispositivo legal referido:

Art. 1º O advogado-geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para a cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, réis, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas.

No âmbito do Ministério da Fazenda, foi editada a Portaria n. 289/97 (DOU de 04/11/97), autorizando, nos incs. I e II, art. 1º, a não-inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos para com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o não-ajuizamento das execuções fiscais de débitos para com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Posteriormente, dispôs a Medida Provisória n. 1.973-63, de 29 de junho de 2000:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

§ 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.

§ 2º Serão extintas as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a cem Unidades Fiscais de Referência.

Por seu turno, a Portaria n. 248/00 do Ministério da Fazenda também passou a fixar o valor de R\$ 2.500,00 como limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais no âmbito da Fazenda Pública Federal.

E o STJ, reinterpretao o alcance do art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com a redação que lhe conferiu a 11.033/2004, também foi de encontro à própria jurisprudência, revisando-a (...)

Após, veio a lume o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, que resultou da conversão da Medida Provisória n. 2.176/79 (anteriores MPs ns. 2.095 e 1973):

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Antes da Lei n. 10.522/2002, é possível colher, aqui ou ali, precedentes que, albergando-se sempre no mesmo raciocínio, fazem uso de algum dos preceitos antes citados para a aplicação do princípio da insignificância. Em meio a diversos precedentes,

no seio do STJ, aplicando o art. 1º da Lei n. 9.469/97 e o art. 18 da MP n. 1.110 (que, sucessivamente, foi sendo reeditado em outros artigos nas MPs referidas na nota de página "7"), vejamos, por exemplo, o REsp n. 246.602/PR, 5ª Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, DJU de 29/10/2001, p. 238, e o REsp n. 221489/PR, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 17/04/2000, p. 78. Dentre múltiplos precedentes, no âmbito do TRF da 4ª Região, aplicando os valores previstos na MP n. 1.973, observa-se o Recurso Criminal em Sentido Estrito n. 2000.70.02.003443-1/PR, Relator Juiz Amir Sarti, DJ2 n. 41-E, 28.02.2001, p. 141; ainda no âmbito do TRF da 4ª Região, com referência explícita à MP n. 2.176-79, ver, dentre outros, a Apelação Criminal n. 1999.70.02.003276-4/PR, Rel. Des. Fed. Fábio Rosa, DJU de 30/4/2003, p. 912.

A partir da Lei n. 10.522/02, no entanto, o referido raciocínio, adotando-se o limite de R\$ 2.500,00, passou a ser aplicado, jurisprudencialmente, de maneira firme e reiterada, como critério para a incidência do princípio da insignificância referentemente ao crime de descaminho. Vejamos, por exemplo, os seguintes precedentes do STJ:

PROCESSUAL PENAL. AGRADO DE INSTRUMENTO. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR INFERIOR A R\$ 2.500,00. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PRECEDENTES.

1. É entendimento pacificado nesta Corte de que se aplica ao crime de descaminho, quando o valor dos tributos devidos incidentes sobre o valor dos bens for inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), o princípio da insignificância, uma vez que o próprio Estado, na esfera cível, manifestou seu desinteresse pela cobrança, nos termos do art. 20, da Lei n. 10.522/02.

2. Agravo de instrumento desprovido⁸.

DIREITO PENAL. CRIME DE CONTRABANDO POR ASSIMILAÇÃO. CIGARROS. REINserÇÃO DE MERCADORIA BRASILEIRA DESTINADA À EXPORTAÇÃO NO TERRITÓRIO NACIONAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INCIDÊNCIA. VALOR INFERIOR A R\$ 2.500,00, NOS TERMOS DA LEI N. 10.522/02. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUDENTE DE ILICITUDE. PRECEDENTES DO STJ.

1. Se a própria União, na esfera cível, a teor do art. 20 da Lei n. 10.522/2002, entendeu por perdoar as dívidas inferiores a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), não faz sentido apenar o recorrente pelo crime de contrabando por assimilação, pelo fato de ter introduzido no país mercadoria nacional sem o recolhimento de tributo inferior ao mencionado valor.

2. Aplicação do princípio da insignificância como causa supralegal de exclusão da tipicidade. Precedentes do STJ.

3. Recurso provido⁹.

O art. 20 da Lei n. 10.522/02 foi, na seqüência, em 2004, contudo, alterado pela Lei n. 11.033/04, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

E o Ministério da Fazenda, com base no novo regramento legal, editou a Portaria n. 49/04, que disciplinou:

Art. 1º Autorizar:

I – a não-inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II – o não-ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Em face disso, a Fazenda Pública deixou, portanto, de executar créditos cujo valor fosse inferior a R\$ 10.000,00.

A se seguir a coerência, de modo a acompanhar o raciocínio jurisprudencialmente construído, e então pacífico, que embasava a aplicação do princípio da insignificância nos delitos de descaminho, dever-se-ia prosseguir na aplicação da tese, tendo-se, como insignificante para fins penais, também, os supostos créditos tributários consolidados cujos valores fossem inferiores a R\$ 10.000,00.

Contudo, a jurisprudência abandonou a construção que até então vinha realizando, negando-lhe aplicação. No âmbito do TRF da 4ª Região, por exemplo, alegou-se que o valor revogado de R\$ 2.500,00 seria “razoável” para fins de aferição da insignificância, expressamente negando-se aplicação ao valor que, de fato, a Administração tinha como mínimo para o aforamento de suas execuções fiscais. Resume esse entendimento o voto de Relator da Apelação Criminal n. 2003.71.04.010048-5/RS, 7ª Turma, DJU de 12/4/2006, p. 172: *Nesse passo, em crime de descaminho, vinha manifestando entendimento no sentido de que sua aplicação se restringiria a débitos tributários de até R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), previsto no caput do art. 20 da Lei n. 10.522/02. Tal entendimento, consagrado no âmbito desta Corte, considerava que se a própria Fazenda Nacional entendia que o valor de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, de valor consolidado ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) deveriam ser arquivados, tal valor poderia servir de parâmetro para a aplicação do princípio destipificante da conduta ora em exame.*

Contudo, o art. 20 da Lei n. 10.522/02 teve sua redação alterada pela Lei n.11.033, de 21/12/2004, que elevou esse patamar para R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Muito embora tenha sido considera-

do como parâmetro para afastar a tipicidade do delito de descaminho um critério fiscal, impõe-se a distinção da esfera penal e da esfera fiscal, bem como a consideração do instituto da razoabilidade.

A esfera penal tem total autonomia da esfera fiscal. Existe influência, tanto que se utilizou o antigo valor fixado pelo prefallado art. 20, mas não dependência direta, ou seja, a alteração efetivada no citado art. 20 não significa a imediata aplicação na esfera penal.

No descaminho, a construção jurisprudencial do princípio da insignificância (...) encontra-se dissociada da correta compreensão das normas tributárias incidentes.

No crime de descaminho, a quantia de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) revela-se mais que suficiente para caracterizar a insignificância penal; mormente se considerarmos tratar-se de um delito que envolve mercadorias de pequeno valor. Entendo que não seria uma medida razoável adotar, para fins penais, esse novo teto fiscal, sob pena de incentivo à prática do delito.

Registre-se, outrossim, que na maior parte dos recursos, em tramitação ou já julgados por esta Corte, relativos ao crime de descaminho, o montante dos tributos é bem inferior ao novo valor fixado no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, pode-se dizer que é raro um processo onde o valor dos tributos devidos ultrapasse essa quantia.

Decorre daí que o novo limite fixado no art. 20 da Lei n. 10.522/02 de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) é elevado para fins penais, porquanto tornaria letra morta o art. 334 do CP.

Logo, mantenho o valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) como critério para aferir a aplicação ou não do princípio da insignificância ao crime de descaminho.

E o STJ, reinterpretando o alcance do art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com a redação que lhe conferiu a 11.033/2004, também foi de encontro à própria jurisprudência, revisando-a, ao ponto de passar a negar a adequação da própria construção anteriormente realizada do princípio da insignificância. Esse posicionamento pode ser bem dimensionado, por exemplo, no voto de lavra do Min. Gilson Dipp no HC 47.944/PR, 5ª Turma, DJU 02/5/2006, p. 351:

(...) os débitos inferiores a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) provenientes do descaminho, passaram a ser considerados juridicamente irrelevantes, diante de sua inaptidão para lesar o interesse fiscal da Administração Pública.

Neste sentido, o seguinte precedente desta Corte:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO PREVISTO NO ART. 20 DA LEI N.º 10.522/02. DESINTERESSE PENAL. PRECEDENTES.

1. Se a própria União, na esfera cível, a teor do art. 20 da Lei n. 10.533/2002, entendeu por perdoar as dívidas inferiores a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), não faz sentido apenar os recorridos pelo crime de descaminho, pelo fato de terem introduzido no país mercadoria estrangeira sem o recolhimento de tributo inferior ao mencionado valor.

2. Caracterizado o desinteresse penal, em virtude da irrelevância jurídica do bem para a tutela penal. Precedentes do STJ.

3. Recurso não-conhecido. (RESP 617.049/RN, DJ de 04/04/2005, Relatora Min. Laurita Vaz).

Com o advento da Lei n. 11.033/2004, esse patamar foi novamente modificado, desta vez, para R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Contudo, no julgamento do Recurso Especial 685.135/RS, no qual se discutia caso semelhante ao presente, esta Turma, sob relatoria do Min. Felix Fischer, entendeu por bem revisar a orientação que vinha sendo adotada por esta Corte, para aplicar ao caso de execução de crédito tributário o mesmo raciocínio seguido nas hipóteses de apropriação indébita de contribuições previdenciárias – para as quais se adota o valor estabelecido no dispositivo legal que determina a extinção dos créditos (art. 1º, inc. I, da Lei n. 9.441/97) – “sob pena de se atribuir tratamento diferenciado a hipóteses semelhantes, o que seria um tanto inusitado.”

Na oportunidade, o voto condutor citou o disposto no art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002, deste teor:

“Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais)”.

Bem como o art. 20, da mesma lei, que assim dispõe:

“Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

Realizando um confronto entre os dois dispositivos, concluiu, acertadamente, o Relator que “enquanto o art. 18, §1º, determina o cancelamento (leia-se: extinção) do crédito fiscal igual ou inferior a R\$100,00 (cem reais), o art. 20 apenas prevê o não-ajuizamento da ação de execução ou o arquivamento sem baixa na distribuição, não ocorrendo, pois, a extinção do crédito. Daí porque não se poder invocar este dispositivo normativo para regular o valor do débito caracterizador de matéria penalmente irrelevante.”

Assim, a referida norma não estabelece a extinção do crédito tributário, mas a suspensão da execução, até que o valor devido atinja o patamar ali previsto.

Desse modo, se no presente caso o valor do tributo apurado é de R\$ 227,43 (duzentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos) – que ultrapassa em muito o montante previsto no art. 18, § 1º, da Lei n. 11.033/2004, de R\$ 100,00 (cem reais), como limite para extinção do crédito fiscal – afasta-se a aplicação do princípio da insignificância, devendo, portanto, ser restabelecido o Termo de Suspensão Condicional do Processo ajustado com o paciente.

Por decorrência, após a Lei n. 11.033/2004, não apenas se deixou de seguir a coerência interna argumentativa do princípio da insignificância no descaminho (tal qual o TRF 4º Região), mas também repeliu-se a própria construção (tal qual o STJ): insignificante seria não mais aquilo que o Fisco deixaria de executar (como por anos considerou a jurisprudência), mas aquilo que ele, especificamente, renunciaria, tal qual previsto no § 1º do art. 20 da Lei n. 10.522/2002:

52

A atuação administrativa de apreensão das mercadorias descaminhadas independe do valor delas, operando sempre, a Administração, de modo a coibir-lhes a circulação em território nacional.

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

Assim, seguindo o entendimento desse precedente do STJ, o patamar do suposto crédito tributário para fins de insignificância, nos crimes de descaminho, passou a ser de apenas R\$ 100,00.

3 DESCAMINHO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No descaminho, a construção jurisprudencial do princípio da insignificância, tomando como base o valor abaixo do qual o Fisco deixaria de proceder à execução fiscal (ou mesmo à inscrição em dívida ativa), encontra-se dissociada da correta compreensão das normas tributárias incidentes.

Das normas tributárias incidentes no descaminho, primeiro, não há qualquer passividade de atuação administrativa do Fisco no que tange ao descaminho; sempre há interesse jurídico do Fisco na repressão de qualquer conduta, mesmo que de diminuta representatividade econômica; ademais, não há, por regra, execução fiscal em se tratando de descaminho, independentemente do valor do suposto crédito tributário.

Essas duas constatações, por si só, sepultam as premissas tomadas pela jurisprudência para a construção da tese.

Segundo dispõe o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002), aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses previstas em seu art. 618, que disciplinam, justamente, as práticas típicas do delito de descaminho:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei n. 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei n. 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto n. 4.765, de 24/6/2003)

I – em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II – incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III – ocultada, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV – existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V – nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

VII – nas condições do inc. VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII – estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

IX – estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros;

X – estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

XI – estrangeira, já desembarçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII – estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

XIII – transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e de outros gravames, quando desembarçada com a isenção referida nos arts. 140, 141, 142, 160, 161 e 187;

XIV – encontrada em poder de pessoa física ou jurídica

não-habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;

XV – constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo;

XVI – fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a iludir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (Decreto-lei n. 37, de 1966, art. 105, inc. XVI, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.804, de 1980, art. 3º);

XVII – estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado; (Redação dada pelo Decreto n. 4.765, de 24/6/2003)

XVIII – estrangeira, condicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;

XIX – estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem pública;

XX – importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI – importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 574; e

XXII – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

E, aplicada a pena de perdimento da mercadoria, não há lançamento do imposto de importação, nos termos do art. 71, III, do Regulamento Aduaneiro, não havendo, por conseqüência, a constituição de crédito tributário e sua execução fiscal. Apenas haverá execução fiscal na hipótese do § 1º do art. 618 do Regulamento Aduaneiro, quando, então, a pena de perdimento *converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida*; só que, mesmo nesse último caso, apenas a multa será executada, continuando a inexistir crédito tributário constituído.

Nesses mesmos casos de perdimento, aliás, tampouco há lançamento dos demais tributos incidentes na importação (Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/COFINS importação), cabendo à Administração Tributária, por intermédio de auditor fiscal, operar em conformidade com o disposto na Portaria n. 326, de 15/3/2005, da Secretaria da Receita Federal, procedendo à representação fiscal para fins penais, perante o delegado ou inspetor da Receita Federal, não havendo espaço para a constituição do crédito tributário e a aplicação da pena de perdimento, que são excludentes: tributos e perdimento das mercadorias não podem ser aplicados conjuntamente¹⁰.

(...) a aplicação do perdão judicial, tal qual previsto no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal, deve ser estendido a todos os crimes tributários, inclusive ao de descaminho (...)

A atuação administrativa de apreensão das mercadorias descaminhadas depende do valor delas, operando sempre, a Administração, de modo a coibir-lhes a circulação em território nacional.

Veja-se, assim, que, mesmo nos casos de abandono¹¹, passado o prazo para o início do despacho de importação, nenhum tributo mantém-se exigível, aplicando-se, simplesmente, a pena de perdimento (art. 618, I, do Regulamento Aduaneiro). Com efeito, mesmo quando há exigência no pagamento do tributo, a não-regularização aduaneira acarreta na consideração da ocorrência de “abandono”, do que decorre a aplicação da pena de perdimento. Assim, por exemplo, afastada a aplicação do regime tributário dedicado aos “bens de viajante”, nos termos da Instrução Normativa n. 117/98, afastando-se, assim, as isenções previstas em seu art. 5º¹², a Secretaria da Receita Federal exige, independentemente do baixo valor da mercadoria, caso não seja imediata hipótese de aplicação da pena de perdimento, os tributos devidos, apreendendo a mercadoria, sendo que, caso os tributos não sejam pagos no prazo, em face do abandono, dar-se-á o perdimento¹³.

Nesse contexto, em qualquer das hipóteses, aplicando-se a pena de perdimento, não haverá crédito tributário a ser constituído, e nem, evidentemente, o ajuizamento de execução fiscal para executá-lo.

Assim, o argumento central, firmado

no sentido de que *aplica-se o princípio da insignificância, em crime de descaminho, ao não-pagamento de imposto em valor em relação ao qual o próprio Estado manifestou o seu desinteresse pela cobrança*¹⁴, vale dizer, no sentido de que o desinteresse fiscal retiraria a possibilidade de aplicação da norma penal incriminadora, não encontra respaldo na realidade normativo-tributária do descaminho: primeiro, porque o Fisco sempre age, nas hipóteses de descaminho, independentemente do valor da mercadoria, exigindo o tributo e aplicando, por regra, a pena de perdimento; segundo, porque há, sistematicamente, a aplicação da pena de perdimento, não havendo o

ajuizamento de execuções fiscais.

Em outras palavras, considerada, para fins comerciais, uma mercadoria de R\$ 100,00 ou de R\$ 100.000,00, a atuação do fisco será a mesma. Daí concluir-se a inadequação da aplicação das diversas normas atinentes ao não-ajuizamento de execuções fiscais e à não-inscrição em dívida ativa como referenciais para a construção do princípio da insignificância no descaminho: não importa se de valor muito diminuto, o fisco apreenderá a mercadoria, aplicando, se possível, a pena de perdimento. Não regularizada a internalização da mercadoria no prazo (caracterizando-se, portanto, o abandono), ou aplicado, por qualquer outra razão prevista no art. 618 do Regulamento Aduaneiro, o perdimento, nem mesmo será constituído qualquer crédito tributário e, por decorrência, jamais haverá qualquer execução fiscal, mesmo que se trate de mercadorias cujo valor ultrapasse R\$ 100.000,00 ou nem chegue a R\$ 100,00.

4 DO PERDÃO JUDICIAL PREVISTO NO § 2º, INC. II, DO ART. 337-A, DO CÓDIGO PENAL, E O DESCAMINHO

Desde 2000, em verdade, no próprio âmbito da legislação penal, a construção jurisprudencial do princípio da insignificância ruiu em face da postura adotada pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, responsável por algumas alterações no Código Penal.

Disciplina o § 2º, inc. II, do art. 337-A, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.983/2000:

Sonegação de contribuição previdenciária

Art. 337-A Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena- reclusão, de (dois) a (cinco) anos, e multa¹⁵. § 2º – É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (...) II- o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Grifo nosso).

Há, nas partes grifadas das normas acima transcritas, previsão legal no sentido da possibilidade de aplicação de perdão judicial ou de aplicação, tão-somente, da pena de multa nos casos em que o valor das contribuições previdenciárias devidas seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

Assim, os limites legais que vinham sendo utilizados pela jurisprudência como parâmetros para a aplicação do princípio da insignificância foram expressamente elencados como propiciadores de benefício ao agente. Não para a incidência do princípio da insignificância, mas, sim – se o agente for primário e tiver bons antecedentes – para a aplicação de perdão judicial ou para a aplicação, tão-somente, da pena de multa. Dessa maneira, observa-se a incongruência da aplicação do princípio da insignificância nos seguintes casos: se a aplicação de pena de multa pressupõe prévia condenação, assim o legislador considerou como materialmente típica também aquelas condutas em que o valor consolidado do tributo devido seja inferior àquele estabelecido, administrativamente, como o mínimo para o ajuizamento, por parte do fisco, de suas execuções fiscais. Não fossem típicas, impossível seria a aplicação da pena de multa.

(...) o perdão judicial apresenta vantagem comparativa sobre o princípio da insignificância nos crimes de descaminho, já que somente pode ser concedido, nos termos legais, se o agente for primário e de bons antecedentes.

Dessa maneira, as normas acima transcritas vedaram a aplicação do princípio da insignificância da forma como vinha sendo aplicado pela jurisprudência.

De todo modo, a aplicação do perdão judicial, tal qual previsto no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal, deve ser estendido a todos os crimes tributários, inclusive ao de descami-

nho, por intermédio da analogia *in bonam partem*.

Com efeito, em situações tais, máxime em se tratando de Direito Penal, deve ser aplicada a analogia *in bonam partem*, estendendo-se a benesse prevista no art. 337-A, § 2º, inc. II, do Código Penal, àqueles que vierem a infringir o disposto no art. 334, *caput*, do Código Penal. Nas palavras de Karl Larenz, a analogia *in bonam partem* pode assim ser compreendida:

Entendemos por analogia a transposição de uma regra, dada na lei para hipótese legal (A), ou para várias hipóteses semelhantes, numa outra hipótese B, não regulada na lei ‘semelhante’ àquela. A transposição funda-se em que, devido à sua semelhança, ambas as hipóteses legais hão de ser idênticamente valoradas nos aspectos decisivos para a valoração legal; quer dizer, funda-se na exigência da justiça de tratar igualmente aquilo que é igual (...). As duas situações de fato serem “semelhantes” entre si significa que concordam em alguns aspectos, mas não noutros. Se concordassem absolutamente em todos os aspectos que hão de ser tomados em consideração, então seriam ‘iguais’. Por essa razão as previsões legais podem não ser absolutamente iguais nem desiguais entre si; mas têm de concordar precisamente nos aspectos decisivos para a valoração jurídica¹⁶.

Há, com efeito, entre o art. 337-A e o art. 334, base comum decisiva a partir da qual é exigível idêntica valoração: ambos versam sobre a supressão no pagamento de tributo federal mediante o emprego de fraude¹⁷. Sob esse aspecto, mais do que semelhantes, ambas figuras delitivas são iguais. Diferem, contudo, no que tange, especialmente, aos tributos que são objeto de sonegação: no art. 334, impostos devidos na importação e na exportação; no art. 337-A, as contribuições sociais previdenciárias.

Relevante, aqui, pois, para a aplicação analógica do benefício previsto no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal, é a análise da presença, ou não, de elementos que justifiquem tratamento privilegiado em favor daqueles que sonegam contribuições previdenciárias (e, assim, justificativa para que somente tais infratores se beneficiem do perdão judicial).

Do ponto de vista normativo, no entanto, inexistente justificativa para tratamento privilegiado em favor daqueles que soneguem contribuições sociais previdenciárias em detrimento daqueles que soneguem os impostos devidos na importação ou na exportação. Com efeito, quando feita a comparação com a sonegação dos impostos devidos na importação ou na exportação, maiores são as garantias de que se cercam as contribuições sociais previdenciárias, maior sendo, também, a reprimenda contra aqueles que as sonegam.

Na realidade, mais grave é a conduta daqueles que soneguem contribuições sociais previdenciárias.

As contribuições sociais previdenciárias descontadas dos empregados consubstanciam tributos afetados por destinação constitucional relevante (o custeio da previdência social); com efeito, a sonegação de tais contribuições *não traduz simples lesão patrimonial, mas quebra do dever global imposto constitucionalmente a toda a sociedade*¹⁸. Não se olvide, também, que as contribuições sociais descontadas dos empregados constituem-se, tecnicamente, em recursos públicos que apresentam primazia, no concurso de credores, inclusive, sobre créditos trabalhistas¹⁹.

Os impostos devidos na importação ou na exportação, contudo, apresentam, na realidade, nítida finalidade extrafiscal,

submetendo-se, ao contrário das contribuições sociais previdenciárias descontadas dos empregados, à preferência dos créditos trabalhistas (art. 186 do Código Tributário Nacional).

Ademais, enfatize-se que a sanção cominada para a prática do delito previsto no art. 334, *caput*, do Código Penal, varia de um a quatro anos; já a sanção cominada para a prática do delito previsto no art. 337-A do Código Penal varia de dois a cinco anos. Assim do ponto de vista normativo, é mais grave a conduta daquele que sonega contribuição social previdenciária (art. 337-A) do que daquele que sonega os impostos devidos na importação ou na exportação (art. 334, *caput*).

Nesse contexto, há base comum decisiva que demanda por idêntica valoração (ambos versam sobre a supressão no pagamento de tributo federal mediante o emprego de fraude) entre os delitos capitulados no art. 334, *caput*, e no art. 337-A, todos do Código Penal, não havendo justificativa jurídica que vede a aplicação analógica do disposto no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal, às hipóteses de descaminho.

Além disso, com a presente interpretação agrega-se racionalidade e respeito ao postulado da universalidade: diante da mesma situação fática (não-pagamento de tributo federal cujo valor seja inferior aquele patamar com relação ao qual o Fisco poderia deixar de promover execução fiscal), adotar-se-ia a mesma solução normativa que era direcionada, inicialmente, para aqueles que realizassem condutas mais graves; com efeito, não se aceitar a aplicação analógica ora defendida reverberaria em situação insustentável juridicamente: para aquele que cometeu crime mais grave (art. 337-A) passível seria a aplicação de perdão judicial; para aquele que cometeu crime menos grave (art. 334, *caput*), todavia, isso não seria possível.

5 APLICABILIDADE DO PERDÃO JUDICIAL AO DESCAMINHO

Não há, como visto, por regra, constituição de crédito tributário nas hipóteses de descaminho, operando-se, administrativamente, ou a regularização da importação, mediante o pagamento dos tributos devidos, ou o perdimento da mercadoria.

De todo modo, como condição indispensável para a própria tipicidade, para que haja crime de descaminho (art. 334, *caput*, do Código Penal), houve a imprescindível incidência de norma tributária, da qual decorreu o surgimento do(s) tributo(s) devido(s) pela entrada ou pela saída de mercadoria. Com efeito, o crime de descaminho tem como objeto de proteção o regular pagamento dos impostos devidos pela entrada e pela saída de mercadoria, que cumprem estratégicas funções de extrafiscalidade, operando no comércio exterior.

Então, no descaminho, embora tenha havido o fato gerador (art. 114, *caput*, do CTN), não há, por regra, a constituição do crédito tributário, que, diante do perdimento da mercadoria, não é exigível. Assim, não há crédito tributário consolidado.

Na sonegação das contribuições previdenciárias (art. 337-A do Código Penal), quando *o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, for igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais*, além de não haver qualquer cobrança do tributo sonegado mediante fraude, o juiz poderá conceder o perdão judicial. No descaminho, independentemente do valor do tributo supostamente devido, o réu tem o perdimento de suas mercadorias, não mais lhe sendo possível, após isso, nem se quisesse, pagar o tributo que seria devido. Assim, mesmo tratando-se de valores abaixo dos quais o Fisco não procederá à execução fiscal, o réu, no descaminho, perde seu patrimônio, enquanto na sonegação de contribuição previdenciária, nada nem mesmo lhe é cobrado. Nessa conjuntura, com ainda mais razão deve ser aplicado, às hipóteses de descaminho, analogicamente, o perdão judicial, tal qual previsto no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal.

Diante disso, mesmo não havendo, administrativamente, a constituição do crédito tributário, deve-se, para fins penais, realizar o cálculo do tributo que seria devido no descaminho. Portanto, não haverá, no descaminho, um crédito tributário consolidado, mas, sim, um crédito tributário hipotético (porque não-lançado), que representará exatamente aquilo que seria devido, se tratasse de

uma importação regular.

Seguindo-se os termos da Súmula 18 do Superior Tribunal de Justiça, a sentença concessiva de perdão judicial é declaratória da extinção de punibilidade, que pode e deve ser reconhecida no curso do inquérito policial ou da ação penal, tal como ocorre com o reconhecimento da prescrição, por exemplo, nos termos do art. 61 do Código de Processo Penal. Portanto, a concessão do perdão judicial, nos casos de descaminho, não justifica o postergar dessa decisão para a eventualidade da prolação de uma sentença condenatória. Desde que se encontrem presentes todos os seus requisitos, não há sentido em manter-se um processo penal de que se sabe que acabará com o reconhecimento da extinção da punibilidade do réu: toda a atividade jurisdicional tem de ser útil, havendo-se de aliviar o Poder Judiciário de processos com prognósticos visíveis de esterilidade.

Outrossim, o perdão judicial apresenta vantagem comparativa sobre o princípio da insignificância nos crimes de descaminho, já que somente pode ser concedido, nos termos legais, *se o agente for primário e de bons antecedentes*.

Para aplicação do princípio da insignificância, passou a jurisprudência, especialmente a do TRF da 4ª Região, a exigir, aliada à constatação do valor do tributo supostamente devido, que a conduta do agente a ser beneficiado não fosse habitual. Dentre tantos precedentes, confirmaram-se:

PENAL. DESCAMINHO. INSIGNIFICÂNCIA NÃO RECONHECIDA. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. AFASTADA TESE DE ESTADO DE NECESSIDADE. CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE.

1. Não se deve reconhecer o princípio da insignificância quando os tributos iludidos ultrapassam o patamar de R\$ 2.500,00 ou, não ultrapassando tal limite, quando se observa a habitualidade do delinqüente em praticar o descaminho de pequena monta²⁰.

(...)

PENAL E PROCESSUAL. DESCAMINHO. ABSOLVIÇÃO ANTECIPADA. IMPOSSIBILIDADE. INSIGNIFICÂNCIA. HABEAS CORPUS DE OFÍCIO.

1. Nula é a decisão de primei-

ro grau que, após receber a denúncia, absolve sumariamente o acusado sem a devida instrução processual.

2. Conforme entendimento consolidado nesta Corte, aplica-se o princípio da insignificância jurídica nos casos em que o valor dos tributos sonegados não ultrapassa a importância de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) nem se verifica habitualidade criminosa, considerada como a existência de processos anteriores relativos a delito da mesma natureza.

3. Concedido habeas corpus de ofício (art. 654, § 2º, do CPP)²¹.

Todavia, a exigência da apreciação de aspectos subjetivos pretéritos do agente nunca se coadunou, tecnicamente, com o princípio da insignificância, o qual, reconhecendo o não-atingimento do bem jurídico tutelado pela norma penal incriminadora, na verdade, afasta a tipicidade material da conduta. A se considerar de forma distinta, entendendo que a atipicidade material decorreria da apreciação de características pessoais pretéritas do agente, e não da conduta realizada, passar-se-ia a adotar, no ponto, um verdadeiro Direito Penal do autor, de difícil aceitabilidade em um Estado democrático de Direito. Nessa linha, segundo dá conta o Informativo n. 391, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de afastar a possibilidade de aplicação da tese defendida pelo TRF – 4ª Região:

RE Criminal: Descaminho e princípio da insignificância.

Em recurso extraordinário criminal, a ausência de prequestionamento não impede a concessão de habeas corpus de ofício quando a ilegalidade é flagrante e implica constrangimento à liberdade de locomoção. Com base nesse entendimento, a Turma, resolvendo questão de ordem, negou provimento a agravo de instrumento por ausência de prequestionamento, mas concedeu habeas corpus, de ofício, para restabelecer sentença que, aplicando o princípio da insignificância, rejeitara denúncia apresentada contra o ora agravante pela suposta prática do crime de descaminho (CP, art. 334). No caso concreto, o TRF da 4ª Região, embora tenha considerado de pequena monta os impostos devidos, assim como irrelevante o prejuízo causado, negara aplicação do aludido princípio ao fundamento de restar caracterizada a habitualidade criminosa do agente. Asseverou-se que para a incidência do princípio da insignificância somente devem ser considerados aspectos objetivos, referentes à infração praticada, tais como: mínima ofensividade da conduta do agente; ausência de periculosidade social da ação; reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; inexpressividade da lesão jurídica causada. Destarte, concluiu-se que para a caracterização de ato jurídico como insignificante são incabíveis considerações de ordem subjetiva, consoante reputado pelo acórdão recorrido, que afastara a incidência do princípio da bagatela com base na existência de vários registros contra o agravante pelo mesmo delito, ainda que não houvesse notícia de condenação transitada em julgado. Por fim, afirmou-se que, em se tratando de ato insignificante, este torna-se atípico, a impor o trancamento da ação penal por falta de justa causa. Precedentes citados: HC 84412/SP (DJU de 19/11/2004); STF. HC 84412/SP (DJU de 19/11/2004); HC 77003/PE (RTJ 178/310); AL 559904 RO/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 7/6/2005. (AI – 559904).

Já o perdão judicial, diante dos termos legais, apenas será concedido naquelas hipóteses em que reste afastada a habitua-

lidade delitiva, atendendo, assim, a uma das preocupações da jurisprudência de evitar a concessão da benesse para agentes de reiterada prática de descaminho²².

Portanto, presentes os requisitos previstos no § 2º, inc. II, do art. 337-A, do Código Penal, a ser aplicado analogicamente, deve ser concedido o perdão judicial às hipóteses de descaminho; vale dizer, quando o valor dos tributos hipoteticamente devidos, inclusive acessórios, for igual ou inferior àquele estabelecido pelo Fisco, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais (que, atualmente, nos termos do art. 20 da Lei n. 10.522/02, com a redação conferida pela Lei n. 11.033/04, e nos termos da Portaria n. 49/04, do Ministério da Fazenda, é de R\$ 10.000,00), sendo o agente “primário e de bons antecedentes”, é devida a concessão do perdão judicial, o que se pode realizar em qualquer fase processual ou procedimental pelo juiz competente nos casos de descaminho.

6 CONCLUSÃO

No descaminho, a jurisprudência construiu o princípio da insignificância baseada em premissas equivocadas, dissociada do específico sistema jurídico-tributário incidente, valendo-se, em vez disso, de normas tributárias que não eram aplicáveis à espécie.

Almejou-se fornecer, em substituição ao princípio da insignificância, nos termos em que desenvolvido pela jurisprudência, a aplicação do instituto do perdão judicial (tal qual previsto no art. 337-A, § 2º, II, do Código Penal, com a redação que recebeu da Lei n. 9.983/2000), às hipóteses de descaminho, valendo-se, para tanto, da analogia.

Outrossim, procurou-se demonstrar que o perdão judicial, que, a qualquer momento, pode ser concedido, fornece base legal firme para o desenvolvimento da jurisprudência, permite uma universalização de tratamento aos diversos crimes tributários e, ademais, proporciona, inclusive, um adequado enfrentamento das ocorrências de habitualidade delitiva, evitando a concessão da benesse a agentes que reiteradamente praticam descaminho.

NOTAS E REFERÊNCIAS

- 1 Assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido que, nos crimes previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/91, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa (HC n. 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 13/05/2005). Por decorrência, enquanto não houver a constituição definitiva do crédito tributário, não pode o Ministério Público Federal oferecer denúncia; e, se o *Parquet* não puder fazê-lo até a constituição definitiva do crédito tributário, durante esse período, obviamente, não há falar-se em prescrição, nem há de se imputar qualquer inércia ao autor. Por consequência, somente após a constituição definitiva do crédito tributário, quando surge pretensão punitiva apta ao ajuizamento da ação penal, é que começa a correr a prescrição (ver, por exemplo, os seguintes precedentes do STF: HC 85.207/RS, HC 82.390/SP, RE 230.020/SP).
- 2 A partir de 1988, no âmbito penal, tivemos, em momentos legislativos diversos, a consideração do pagamento do tributo como forma de propiciar a extinção da punibilidade dos delitos que afetam a ordem tributária. Citem-se, nessa linha, o disposto, inicialmente, no art. 14 da Lei n. 8.137/90 (Art. 14. *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive*

acessórios, antes do recebimento da denúncia), que restou revogado pela Lei n. 8.383/91, e o disposto no art. 34 da Lei n. 9.249/95, que ainda se encontra em vigor (Art. 34. *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*). Além disso, em meio aos regimes especiais de parcelamento (Refis e Paes, v.g.), o ingresso neles também permitiu a extinção de punibilidade, uma vez pago integralmente o débito, presentes as demais condições exigidas; no caso do Refis, o art. 15 da Lei n. 9.964/2000 previa que:

Art. 15. *É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.*

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

§ 2º *O disposto neste artigo aplica-se, também:*

I – *a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;*

II – *aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.*

§ 3º *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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.*

Posteriormente, de uma maneira mais ampla, sem qualquer limitação temporal à data do recebimento da denúncia como referencial para a incidência da norma, a Lei n. 10.684/2003, instituindo o Paes, disciplinou que:

Art. 9º *É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-lei n. 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 (...)

§ 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.*

Ainda, a jurisprudência entende que a nova disciplina introduzida pela Lei n. 10.684/2003, para os efeitos do pagamento e do parcelamento na esfera de extinção de punibilidade dos crimes tributários, deva incidir em todas as formas de parcelamento, independentemente do tipo de programa ou de regime utilizado e que, por ser mais benéfica ao réu, deve retroagir (v.g., STF, HC 85.273/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, DJU de 01/9/2006). Aliás, com uma interpretação ainda mais extensiva do disposto na Lei n. 10.684/2003, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem entendido que: *Deve-se estender os benefícios do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/03, aos casos de pagamento integral mesmo não sendo originários de eventual parcelamento, pois, muito embora a quitação total do débito não decorra de eventual parcelamento, os objetivos do referido diploma legal foram atingidos, quais sejam, a arrecadação de valores aos cofres públicos e a diminuição das condenações na esfera penal* (ACr 2001.72.00.003518-9, 7ª Turma, DJU de 18.05.2005, p. 895, Rel. Des. Fed. Tadaaqui Hirose).

- 3 Segundo o princípio da insignificância, o Direito Penal, por sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para a proteção do bem jurídico (TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 133), não se concebendo a existência de uma conduta típica que não afete um bem jurídico, posto que os tipos não passam de particulares manifestações de tutela jurídica destes bens (ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 464). Assim, para que determinada conduta seja reconhecida como típica, há necessidade de que reste observada lesão ou ameaça concreta de lesão ao bem jurídico objeto de proteção pela norma incriminadora; inexistindo tal atingimento ao bem jurídico, a conduta, do ponto de vista do direito penal, é materialmente atípica. Com efeito, como ensinam Zaffaroni e Pierangeli, o tipo legal é a manifestação de uma norma que é gerada para tutelar uma relação de um sujeito com um ente, chamado “bem jurídico” (op. cit., p. 551). Já Juarez Tavares assevera que (...) não há injusto sem a demonstração de efetiva lesão ou perigo de lesão, pelo qual se orienta a formulação do injusto (TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000). Aliás, tal como bem assinala FELDENS: (...)

conceitos jurídico-penais como tipicidade material (ou ilicitude) material guardam, como fundamento último de sua construção teórica, a exigência de proporcionalidade na imposição de uma sanção a uma conduta que, a despeito de subsumir-se formalmente à descrição da norma penal incriminadora, não está a merecer, em face da insignificância da lesão dela derivada no caso concreto, a consequência jurídica (sanção) prevista para a hipótese de sua realização, porque desproporcional à hipótese. É o próprio Roxin a afirmar que o princípio da proporcionalidade, enquanto princípio constitucional básico, tem a aptidão de invalidar a punição de uma infração insignificante, por vulneração da proibição do excesso. (FELDENS, Luciano. *A Constituição Penal*: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 191). Acerca do tema, conferir, também, GOMES, Luiz Flávio. Delito de Bagatela: Princípios da insignificância e da irrelevância penal do Fato. In *Revista dos Tribunais*, vol. 789/439-456; BITENCOURT, Cezar Roberto, *Código Penal Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002.

- 4 Tendo em vista, na realidade forense, a diminuta incidência de delitos de descaminho na exportação, dar-se-á ênfase à apreciação do descaminho nas hipóteses de importação.
- 5 Assim, está-se diante da hipótese de descaminho mesmo naqueles casos em que, do ponto de vista tributário, há necessidade da adoção de um procedimento administrativo diferenciado de importação. Em verdade, tal procedimento diferenciado perfaz um dever instrumental, nada alterando a tutela que a tipificação do descaminho visa a conferir, qual seja, o regular pagamento dos impostos devidos pela entrada e pela saída de mercadoria. Eventual procedimento diferenciado de importação, em realidade, tem sua razão de ser, justamente, na existência, atual ou potencial, de uma obrigação tributária principal. Por isso, não importa, para a transposição do descaminho para o contrabando, o fato de que haja a necessidade de um prévio procedimento tributário para que se opere determinada importação: o que há se verificar, no caso concreto, é a incidência, ou não, de normas tributárias hábeis a dar nascimento à obrigação tributária.
- 6 Consoante expõe Aguado Correa, em aletado livro sobre o preceito da proporcionalidade e o Direito Penal: *Quando expusimos el principio de idoneidad, afirmábamos que el Derecho penal tan solo es idóneo para la protección de bienes jurídicos capaces de protección penal; del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos hemos extraído la consecuencia de que tan sólo los bienes jurídicos constitucionalmente legítimos y socialmente relevantes son merecedores de protección penal; del principio de intervención mínima y más concretamente del principio de fragmentariedad se extrae la consecuencia de que los bienes jurídicos tan sólo merecen protección penal frente a aquellos ataques que revistan cierta gravedad; del principio de subsidiariedad se deriva que tan sólo están necesitados de protección penal aquellos bienes jurídicos merecedores de la misma, que no pueden ser tutelados por otros medios menos lesivos. Es por ello por lo que podemos afirmar que en el plano político-criminal los conceptos de merecimiento y necesidad de pena, tal y como vienen siendo concebidos por la mayoría de la doctrina, se asumen como fórmula concentrada de principios jurídicos constitucionalmente consagrados – que delimitan el horizonte de la criminalización – y más concretamente de alguno de los subprincipios que conforman el principio de proporcionalidad en sentido amplio: el principio de idoneidad y el principio de necesidad. Así, el concepto de merecimiento de pena expresa el principio de protección exclusiva de bienes jurídicos y el principio de fragmentariedad, en tanto que el concepto de necesidad de pena no es sino una expresión de los principios de idoneidad y de subsidiariedad* (AGUADO CORREA, Teresa. *El Principio de Proporcionalidad en Derecho Penal*. Madrid: Edersa, 1999, p. 218-220). Com abordagem distinta do tema, ver, ainda, LUISI, Luiz. *Os princípios Constitucionais Penais*. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003; DOTTI, René Ariel. *Princípios fundamentais del Derecho Penal Brasileño*. Tradução de Rodrigo Sánchez Rios. In *Cahiers de Defense Sociale*, Mélanges en l'honneur de Louk Hulsmar, Milão: Centro Nazionale di Prevenzione e Difesa Sociale, 2003, p. 314-326.
- 7 A mesma redação foi mantida nas edições subseqüentes, de números 1142, de 29/09/95; 1175, de 27/10/95; 1209, de 28/11/95 (com a redação acima posta no art. 19); 1244, de 14/12/95; 1281, de 12/01/96; 1320, de 9/02/96; 1360, de 12/03/96; 1402, de 11/04/96; 1442, de 10/05/96; 1490, de 7/06/96; 1490-11, de 9/07/96; 1490-12, de 8/08/96; 1490-13, de 5/09/96; 1490-14, de 2/10/96; 1490-15, de 31/10/96 (com a redação acima posta no art. 20); 1490-16, de 29/11/96; 1542-17, de 18/12/96; 1542-18, de 16/01/97; 1542-19, de 13/02/97; 1542-20, 13/03/97; 1542-21, de 11/04/97; 1542-22, de 9/05/97; 1542-23, de 10/06/97.
- 8 AG 487348, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, publicado no DJU de 28/05/2003.
- 9 RESP 308307/RS, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, publicado no DJU de

12/04/2004, p. 232.

- 10 Disciplina o art. 1º da Portaria n. 326/2005, da Secretaria da Receita Federal, que: *Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o delegado ou inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 do Código Penal.*

1º Havendo lavratura de auto de infração para exigência de tributos ou contribuições, ou referente à apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, a representação será formalizada em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, devendo conter, obrigatoriamente:

I – exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito;

II – o original da prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal e cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados;

III – termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, bem assim a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis (...).

- 11 Nos termos do art. 574 do Regulamento Aduaneiro, considera-se abandonada a mercadoria que permanecer em recinto alfandegado sem que o seu despacho de importação seja iniciado no decurso dos prazos elencados nesse diploma.

- 12 As isenções previstas no art. 5º da Instrução Normativa n. 117/98 são de US\$ 500,00 (quando o viajante ingressar no País por via aérea ou marítima) e de US\$ 300,00 (quando o viajante ingressar no País por via terrestre, fluvial ou lacustre – redação dada pela IN SRF n. 538, de 20/04/2005).

- 13 Enfatize-se que as isenções previstas na Instrução Normativa n. 117/98, nos termos de seu art. 3º, I, não são aplicáveis quando o bem internalizado, por sua quantidade, natureza ou variedade configure importação ou exportação com fim comercial ou industrial. Assim, quando os bens descaminhados tiverem destinação comercial, hipótese comumente encontrada nos crimes de descaminho, não há se cogitar da aplicação das cotas previstas no art. 5º da Instrução Normativa n. 117/98.

- 14 STJ, REsp n. 247.938/PR, 6ª Turma, Rel. Min. Paulo Gallotti, DJU de 21/8/2006, p. 279.

- 15 O art. 168-A do Código Penal revogou o art. 95, d, da Lei n. 8212/91, regulando a omissão no recolhimento das contribuições sociais previdenciárias recolhidas dos segurados no prazo legal; por sua vez, o art. 337-A restringiu o alcance do art. 1º da Lei n. 8137/90 no que concerne exclusivamente à sonegação fiscal referente às contribuições sociais previdenciárias devidas.

- 16 LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. p. 541.

- 17 Com referência ao art. 337-A do Código Penal, as fraudes geradoras da redução ou supressão do pagamento da contribuição previdenciária encontram-se elencadas em seus incs. I a III. Por sua vez, no descaminho, o elemento central da fraude encontra-se na realização do verbo-núcleo do tipo iludir (a omissão na prestação de informação devida), da qual decorre a redução ou a supressão no pagamento dos tributos devidos pela entrada ou pela saída de mercadorias do país.

- 18 STF, HC 76.978-1, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU de 19/02/99, p. 27.

- 19 Juridicamente as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados têm preferência, conforme tem entendido o STJ, inclusive, sobre o pagamento dos créditos trabalhistas. Como se observa do entendimento desse Tribunal, o pagamento desses créditos públicos, que são de natureza social intrínseca, já que visam ao custeio do pacto de solidariedade consubstanciado na Previdência Social, goza de primazia absoluta. Nesse sentido, transcrevo as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. FALÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DOS EMPREGADOS E NÃO REPASSADA À SEGURIDADE SOCIAL. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO MOVIDA PELO INSS. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. JUROS DE MORA. OBEDIÊNCIA ÀS REGRAS DO CONCURSO DE CREDORES.

1. É cediço no STJ que: (...) as contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados, pelo falido, e não repassadas aos cofres previdenciários devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, ainda que trabalhista, porque se trata de bens que não integram o patrimônio do falido. Incidência da Súmula n. 417 do STF" (REsp 284.276/PR, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJU 11/06/2001). Nessa esteira, a insigne Ministra Eliana Calmon, em julgamento análogo ao dos presentes autos, qual seja, o REsp 506.096/RS, DJU 15/12/2003, consignou que em tais

hipóteses deve haver "restituição imediata, independentemente de crédito de preferência, dos valores das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados (art. 76 da Lei de Falências)". Outros precedentes.

(REsp 686.122/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 28/11/2005, p. 206).

FALÊNCIA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DOS EMPREGADOS – AÇÃO DE RESTITUIÇÃO MOVIDA PELO INSS.

É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que as contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados, pelo falido, e não repassadas aos cofres previdenciários devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, ainda que trabalhista, porque se trata de bens que não integram o patrimônio do falido. Incidência da Súmula n. 417 do STF. Recurso provido. (REsp 284.276/PR, DJ de 11.06.2001, p. 124, Rel. Min. Garcia Vieira).

- 20 ACr 1999.71.06.000766-7, 7ª Turma, Rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro.

- 21 ACr 2002.70.01.023981-8/PR, 8ª Turma, Rel. Des. Fed. Elcio Pinheiro de Castro, DJU de 31/05/2006, p. 871.

- 22 Não se pode olvidar que a consideração exclusiva do resultado da conduta para afastá-la do âmbito criminal pode menosprezar, no plano social, o problema da sucessão dos eventos. A realidade demonstra que, no descaminho, há práticas delitivas que são, pelo mesmo agente, continuamente realizadas no tempo. Assim sendo, a cumulação dos eventos enseja a ocorrência de alguma das espécies de concurso de crimes admitidas (concurso material, crime continuado). A aplicação do princípio da insignificância, da forma como construído, em relação a cada conduta, considerada de forma isolada, acabava por inibir a consideração do todo ocorrido na realidade social. Assim, se é verdade, por exemplo, que as mercadorias introduzidas pelo agente X no mês abril redundam na incidência de tributação inferior a R\$ 2.500,00, talvez, se se tomarem os totais de mercadorias internalizadas nos meses de abril a novembro, o crédito tributário hipotético ultrapasse o referido patamar. Cabe salientar que, embora as situações descritas possam propiciar a junção dos feitos, nos termos do art. 76 do Código de Processo Penal, tal providência nem sempre ocorre, seja porque os procedimentos administrativos embasadores das ações criminais foram cessados em momentos temporais diversos, seja pela distribuição dos feitos a juízos distintos, não havendo a reunião de processos por ausência de informação ou pelo próprio descabimento da medida devido aos processos se encontrarem em fases diversas. Desse modo, nunca se pôde afastar, na prática, o risco que ensejava a aplicação do princípio da insignificância a condutas isoladas, que, quando verificadas em sua inteireza, geravam conseqüências nocivas à sociedade.

Artigo recebido em 29/1/07.

ABSTRACT

As to the crime of embezzlement, the author thinks that jurisprudence has built the principle of insignificance based on mistaken assumptions, in no accordance with present norms within the tax scope.

He aims at applying the institute of acquittal to embezzlement cases, as a substitute for the principle of insignificance, through the use of analogy.

He intends to show that acquittal offers a firm legal support for the development of jurisprudence, allowing the adoption of international standards for the handling of several tax crimes and providing an adequate confrontation with such offenses on a regular basis, so as to avoid that agents who are frequent embezzlers shall be entitled to the mentioned benefit.

KEYWORDS

Criminal Tax Law; embezzlement; principle of insignificance; tax credit; acquittal (Brazilian Criminal Code, article 337-A, 2º paragraph, item II); confiscation.

Marcelo Cardozo da Silva é juiz da 1ª Vara Federal e do Juizado Especial Federal Criminal de Criciúma/SC.