



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JÉSSICA MANCINI SANTOS ROCHA NOVAES

**O PERDIMENTO DE BENS COMO CAUSA DA EXTINÇÃO
DE PUNIBILIDADE NO CRIME DE DESCAMINHO**

Salvador
2015

JÉSSICA MANCINI SANTOS ROCHA NOVAES

**O PERDIMENTO DE BENS COMO CAUSA DA EXTINÇÃO
DE PUNIBILIDADE NO CRIME DE DESCAMINHO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Sebastián Borges de Albuquerque Mello

Salvador
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

JÉSSICA MANCINI SANTOS ROCHA NOVAES

TÍTULO DO TRABALHO MONOGRÁFICO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / ____

Aos meus pais,
Adriano e Márcia,
pelo suporte constante e amor
incondicional.

A minha irmãzinha,
Carol,
pela amizade e carinho.

“Para te provar e mostrar que a vida é linda.
Dura, sofrida, carente em qualquer continente.
Mas boas de viver em qualquer lugar (...)
Pra quem tem fé, a vida nunca tem fim”

Marcelo Falcão – O RAPPÁ

AGRADECIMENTOS

Agradeço,

Toda família Gutemberg Barros e Associados pelo incentivo, compreensão e acolhimento. As minhas tardes passaram a ser muito mais divertidas e produtivas!

Meu Felipe Oliveira Gomes, pela amizade, conselhos diários e prontidão em me ajudar. Poder contar com você foi essencial para meu sucesso nesta etapa.

RESUMO

O presente estudo é realizado com base na análise do Descaminho (artigo 334, CP) em cotejo com a legislação que trata dos crimes Contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/90), tendo por objetivo demonstrar que os respectivos crimes possuem a mesma natureza, e, portanto, dispensam do mesmo tratamento jurídico-penal, em especial ao que concerne a extinção de punibilidade. Antes de adentrar ao tema propriamente dito, será abordada toda a estrutura do direito tributário, possibilitando ao leitor compreender os pilares da matéria, de modo que facilite a inteligência quando cotejado com o Direito Penal. Intenta-se demonstrar que ambos os crimes apresentam as mesmas características: identidade do bem jurídico tutelado, natureza material, utilizado com a função utilitarista, posicionamento diametralmente contrário com a atual posição dos tribunais superiores.

Palavras-chave: descaminho; penal-tributário; crimes tributários; pena de perdimento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	3
2.1 A ESTRUTURA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	4
2.1.1 A norma jurídica tributária: Hipótese de Incidência e Mandamento.....	5
2.1.2 Obrigação tributária, crédito tributário e lançamento.....	7
2.2 TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR	8
2.3 O PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO UMA RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE	12
3 DIREITO PENAL VERSUS DIREITO TRIBUTÁRIO	14
3.1 QUESTÕES TERMINOLÓGICAS.....	15
3.1.1 O Direito Tributário-Penal e o Direito Penal-Tributário: similitudes e diferenças	17
3.1.2 O ilício tributário-administrativo e o ilícito penal-tributário	19
3.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	22
3.2.1 O Descaminho como um crime tributário	23
3.2.2 A função do direito penal nos crimes tributários.....	27
3.2.3 A evolução legislativa e a atual política adotada no Brasil dos crimes tributários.....	31
4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E PENAL	34
4.1 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	34

4.2 A AÇÃO PENAL: APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 24 E A JUSTA CAUSA.....	37
5 O CRIME DE DESCAMINHO.....	40
5.1 DIFERENÇAS ENTRE O DESCAMINHO E O CONTRABANDO	41
5.2 AS IMPLICAÇÕES DO DESCAMINHO COMO UM CRIME TRIBUTÁRIO FRENTE À JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	42
5.2.1 A identidade do bem jurídico tutelado	47
5.2.2 A (in) adequada alocação topográfica no código.....	50
5.2.3 A natureza material do crime	52
5.2.4 A aplicação do princípio da insignificância	55
6 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E O PERDIMENTO DE BENS.....	59
6.1 (IM) POSSIBILIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FRENTE ÀS SUCESSIVAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS	61
6.2 A REGULAMENTAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS E SEUS EFEITOS PRÁTICOS	66
6.2.1 A atipicidade da conduta em decorrência da não incidência do tributo devido.....	68
6.2.2 A extinção da punibilidade em decorrência do retorno ao <i>status quo ante</i>	71
7 CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS.....	76

1 INTRODUÇÃO

O Descaminho corresponde à entrada ou à saída de produtos permitidos, mediante conduta que visa iludir o pagamento do imposto devido. Durante muito tempo o descaminho foi equiparado ao contrabando, embora lesem bens jurídicos distintos.

O artigo 334, CP tratava na primeira parte o crime de contrabando e na segunda o crime de descaminho. A *atecnia* do legislador foi responsável por inumeráveis celeumas interpretativas, já que integravam o mesmo tipo penal crimes com natureza completamente diversa.

Em 2014, a lei 13.008 foi responsável por alterar a redação do Código Penal, concretizando o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que, Contrabando e Descaminho definitivamente são condutas que merecem tratamento distinto.

No entanto, a falta de precisão técnica do legislador permaneceu ao manter o crime de Descaminho no rol dos crimes contra a Administração Pública. A rigor, não existe no Código Penal um rol específico destinado aos crimes Contra a Ordem Tributária, estes previstos em legislação esparsa (lei 8.137/90). Desta maneira, tal argumento não é suficiente para determinar a natureza do crime.

Neste sentido, o presente estudo tem o fito de demonstrar que, malgrado conste como crime contra a administração pública, o Descaminho em nada se difere dos crimes de Sonegação Fiscal, com a especificidade, que neste caso, os tributos devidos são os incidentes da importação e exportação.

Ratificar o entendimento de que o crime de descaminho tem natureza fiscal material, contrapondo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal é imperioso, pois nesta premissa se pauta o tema defendido.

O propósito persecutório do trabalho será direcionado para que ao final seja possível legitimar a possibilidade da aplicação do instituto da extinção de punibilidade no crime de Descaminho, bem como, ser capaz de apresentar uma solução capaz de conferir tratamento equitativo e justo quando do Descaminho houver a decretação da pena de perdimentos.

À primeira vista, resolver a questão proposta não parece ser tarefa fácil, visto que o posicionamento atual do STF e STJ está consolidado no sentido de entender que o Descaminho não é benemérito do tratamento conferido pelo legislador aos crimes da lei 8.137/90.

A luz das decisões mais recentes do STF e STJ, relacionado com o entendimento doutrinário contemporâneo, o deslinde do trabalho terá como proposta realizar uma análise sob a perspectiva tributarista à uma relação que predomina a aplicação do direito penal.

Nesta senda, primeiramente, será abordado o Sistema Tributário sob o enfoque do comércio exterior e da Constituição Federal de 1998, pormenorizando a relação jurídica existente entre o Estado-Fisco e o contribuinte. Neste capítulo, a finalidade não reside em esgotar a matéria, nem trazer à baila possíveis divergências conceituais, mas tão somente conceitos gerais, que possibilitarão mais à frente demonstrar os pontos em que o Direito Tributário tangencia e se afasta do Direito Penal.

Em seguida, o estudo será dirigido sob a ótica do Direito Penal, utilizado para resolver questões, que a nosso ver, seriam satisfatoriamente solucionadas pelo direito administrativo-tributário, mas que em razão do tratamento elegido, ficou incumbido ao sub-ramo do Direito Penal, conhecido como Direito Penal-Tributário.

Neste diapasão, será abordada a política criminal adotada no Brasil no que diz respeito aos crimes tributários, apontando a evolução legislativa e o posicionamento dos tribunais.

Após sanados esses pontos, adentrar-se-á o estudo do crime de Descaminho e as implicações decorrentes da equiparação com o Crimes Tributários, quais sejam: aplicação da súmula vinculante número 24, possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a suspensão do processo penal em decorrência do parcelamento, bem como a (in) evolução do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento e parcelamento do tributo até a edição da Lei 12.382/11 e a forma que se encontra regulamentada a pena de perdimento.

Ao final, logra-se demonstrar que quando da aplicação da pena de perdimento de bens, deve ser considerada como causa da extinção de punibilidade no crime de descaminho.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O direito é uma pluralidade de normas jurídicas que formam um sistema, que, na visão de Mello (2004, p. 27) necessita de unidade e ordenação entre os componentes do seu repertório. Todas as normas jurídicas do sistema convergem para um único ponto – a Constituição – que imprime unicidade e validade a todo o sistema. Neste sentido, temos que o Sistema Constitucional Tributário consiste na reunião, numa perspectiva unitária, ordenada e organizada, coerente e harmônica, das diversas normativas que têm por referência o tributo. (CUNHA JR., 2015, p. 991)

Ele se dá pela conjugação de três planos normativos: texto constitucional, lei complementar, leis ordinárias e outros dispositivos infraconstitucionais. No ordenamento pátrio, encontra previsão no TÍTULO VI, CAPÍTULO I da Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 162. É organizado com base em conceitos jurídicos universais: previsão de regra-matrizes de incidência, classificação dos tributos, repartição de competência e limitação ao poder de tributar, cuja preservação é um direito fundamental do cidadão.

O Código Tributário Nacional, editado em 1966 através da lei 5.172, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de norma complementar, embora defasado em relação ao atual texto constitucional. O referido Diploma versa acerca das normas gerais de Direito Tributário, conflitos de competência e limitação constitucionais ao poder de tributar (art. 146, CF), é dizer, contém normas padronizantes dos Sistemas Tributários em cada âmbito da Federação, quais sejam, União, Estado, Município e DF. Fica a cargo das leis ordinárias instituir tributos, mediante a descrição de suas respectivas hipóteses de incidência (art. 150, I, CF).

Por sua vez, tributo, conforme o conceito disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Na inteligência da própria Constituição Federal de 1998, tributo é o gênero, que comporta as espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e demais contribuições.

Para este estudo, é forçoso compreender o Sistema Tributário para além do conceito de tributo, mas uma análise voltada para a própria sociedade – desde a perspectiva da teoria contratualista - em que, ao transferir seus poderes para o Estado, condiciona-os à busca ampla, geral e irrestrita do bem-estar individual e coletivo, e o papel do Estado é ser instrumento para o alcance desses objetivos. (SOUTO, 2000, p. 165).

Posto que o Estado é um meio e não um fim em si mesmo, para alcançar seus objetivos necessita de recursos financeiros; para tanto, desenvolve atividades no sentido de obter, gerir e aplicar esses recursos. O meio encontrado foi através da tributação.

A tributação, especificamente o tributo, deve ser visto como um conceito jurídico que tem como serventia à arrecadação de recursos financeiros para o Estado – função fiscal -, bem como ingerir-se no domínio econômico, interferindo na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões – função extrafiscal. (MACHADO, 2013, p. 69).

2.1 A ESTRUTURA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O Direito Tributário é um sub-ramo do Direito Público, formado por normas cogentes, que tem por titular desses direitos o Estado, para a proteção dos interesses da coletividade, embora com acentuadas características do direito obrigacional.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2013, p.51) é “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”, é dizer, regulamenta a ação de levar dinheiro aos cofres públicos.

Por considerar como essencial à inteligência do tema, nos próximos capítulos abordar-se-á, de maneira bastante sucinta, a Teoria da Hipótese de Incidência Tributária.

2.1.1 A norma jurídica tributária: Hipótese de Incidência e Mandamento

A estrutura lógico-formal da norma jurídica, se analisada sob a perspectiva dos sancionistas (Kelsen, 1964, p. 166), prevê uma estrutura dúplice, isto é, constituída por uma norma primária e uma norma secundária, configurando um juízo hipotético que se expressa da seguinte maneira: se “F” então deve ser “P” (norma secundária), se não “P” então deve ser “S” (norma primária). Onde “F” representa o suporte fático, “P” a conduta humana devida (preceito), não “P” é o descumprimento da norma e “S” a sanção pelo descumprimento. Por sua vez, os não sancionistas, refutam tal tese, alegando que a estrutura da norma jurídica, e por conseqüente a sua completude, reside na descrição do suporte fático e a prescrição do preceito a ele correspondente.

O conceito de suporte fático foi extraído da doutrina alemã, na tese da Teoria do Fato Jurídico defendida por Pontes de Miranda, com releitura da obra realizada por Marcos Bernardes de Mello (2012, p. 62-73). Significa todo fato, evento ou conduta, mas não qualquer fato, evento ou conduta, apenas aqueles relevantes à vida humana em sua interferência intersubjetiva, é dizer, juridicamente relevantes. Ele é composto pelos elementos nucleares: cerne e completantes. Em que cerne é o núcleo, tudo aquilo essencial para a existência do fato jurídico, e os completantes é tudo aquilo que completa o núcleo, os elementos complementares e integrativos. Já “preceito” é a parte onde são prescritos os efeitos atribuídos aos fatos jurídicos. Diante de tais conceitos, torna-se possível compreender o fenômeno da juridicização que consiste:

Composto os eu suporte fático suficiente, a norma jurídica *incide*, decorrendo, daí a sua juridicização. A *incidência* é, assim, o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático considerado relevante para ingressar no mundo jurídico [...]. Podemos então, assim descrever, em sua essência e em suma, o fenômeno da juridicidade: a norma jurídica, incidindo sobre seu suporte fático concretizado, gera o fato jurídico, o qual poderá produzir os efeitos jurídicos que lhe são imputados. (MELLO, ano 2012, p. 108).

Arriscamo-nos a utilizar da seguinte metáfora para explicar melhor o fenômeno acima posto: Vivemos em um mundo fático, a todo momento um fato acontece em nossas vidas e ao nosso redor. O suporte fático é uma “peneira” que seleciona os

fatos mais importantes, isto é, aqueles que o ordenamento jurídico selecionou como de mais valor para a relações humanas intersubjetivas. Se esses fatos selecionados pela “peneira”, coincidem com a norma jurídica posta, esses fatos deixam de ser apenas fatos e passam a ser fatos jurídicos. Sendo fatos jurídicos, passam a operar efeitos, efeitos estes previstos no preceito da norma jurídica, conferindo-lhes eficácia.

Uma vez pincelada a Teoria do Fato Jurídico, fica mais fácil compreender o funcionamento das normas tributárias, que em nada se difere a regra apresentada. Composta de: 1) Hipótese de Incidência, 2) Mandamento, 3) Sanção, isto é, “se acontecer um fato X, que não seja ilícito, não sanção”, “pague dinheiro ao Estado”, o não pagamento deste dinheiro (tributo devido) pode ocasionar em penalidades. (ATALIBA, 2009, p. 42-47)

A Hipótese de Incidência é o termo utilizado por Ataliba, que está para o Direito Tributário, como o suporte fático está para a Teoria do Fato Jurídico. Em sua obra, ele classifica a hipótese de Incidência em abstrata e concreta. A Hipótese de Incidência Abstrata é a descrição legal, a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. Enquanto a Hipótese de Incidência Concreta, que ele chama de Fato Imponível, é um fato concreto, ocorrido no mundo fenomênico, que corresponde à imagem abstrata, fazendo nascer a obrigação tributária, isto é, um fato jurígeno. O fenômeno da juridicização no direito tributário, isto é, a eficácia contida na norma, é o nascimento de uma obrigação tributária, que consiste no comportamento humano de levar dinheiro aos cofres públicos. (ATALIBA, 2009, p. 27-70)

A Hipótese de Incidência é composta por 4 aspectos: pessoal, temporal, espacial e material. O aspecto pessoal determina os sujeitos: ativo, credor da obrigação tributária, qual seja, sempre o ente federativo que tem competência para criá-lo e passivo, devedor da obrigação tributária. O aspecto temporal designa o momento em que se deve reputar realizado o fato imponível, enquanto o critério espacial determina a ubiquação dos fatos. Por fim, o aspecto material, descreve os dados substanciais que de servem de suporte a hipótese de incidência, conhecido também como base imponível, fixa critério para determinação do *quantum debetur*, sendo, portanto, base de cálculo o conceito legal e a base calculada, o resultado

quantitativo que se chega para um contribuinte concreto. (ATALIBA, 2009, p. 76-106)

Já a parte mandamental da norma tributária é composta pela alíquota. Alíquota consiste na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração, quota da base imponible, que combinado com a base imponible determinam *quantum* correspondente a obrigação tributária. (ATALIBA, 2009, p. 108-117)

Destarte, a dinâmica da ciência do direito tributário se propõe a resolver: “ Se se deve pagar tributo, a quem se deve pagar, quem deve pagar, quando nasce o dever de pagar e quanto deve ser pago”. (ATALIBA, 2009, p. 118-119).

2.1.2 Obrigação tributária, crédito tributário e lançamento

Compreender a diferença entre obrigação tributária, crédito tributário e lançamento é imprescindível para determinar quando nasce o dever ao pagamento do tributo.

Obrigação, *lato sensu*, é a relação jurídica pessoal por meio do qual uma parte (devedora) fica obrigada a cumprir espontânea ou coativamente, uma prestação patrimonial em proveito da outra (credora). (PAMPLONA FILHO, 2015, p.55).

A obrigação tributária em nada se difere das obrigações *lato sensu*, consiste no vínculo que existe entre aquele que deve dar dinheiro ao Estado (sujeito passivo) e o direito que o Estado tem de receber esse dinheiro (sujeito ativo). Ela nasce com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento do tributo, ou penalidades, decorrentes do não pagamento deste tributo. Nascida a obrigação, o fisco apenas tem o direito potestativo de acertá-la e liquidá-la, e ao contribuinte, de acerto.

O direito potestativo supramencionado se perfaz por meio do lançamento tributário, que consiste em um procedimento administrativo que aperfeiçoa a relação jurídica tributária, tornando-a a líquida, certa e exigível. A partir daí a obrigação tributária, passa a ser chamada de crédito tributário. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 56)

Muito embora o crédito tributário nasce no instante em que ocorre o fato gerador, isto é, atrelada a obrigação tributária, o direito positivo entendeu que esse crédito só

se formaliza com um ato administrativo, qual seja, o lançamento. (BORGES, 1981, p. 37)

A inteligência do artigo 142 do CTN, a constituição do crédito tributário se dá por meio de um procedimento administrativo de competência privativa da autoridade administrativa. A rigor, entendemos ser um ato administrativo - a declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional. (MELLO, 2013, p. 389) – que se dá a cabo de um procedimento preparatório.

O lançamento tributário poderá ser em três modalidades: por declaração, homologação ou de ofício. Na primeira hipótese, as informações sobre a matéria de fato, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou terceiro. Depois a autoridade administrativa efetiva o lançamento e notifica o sujeito passivo a pagar ou impugnar dentro de determinado prazo. É dizer, o sujeito passivo está obrigado ao pagamento depois de notificado pela autoridade competente após terem sido examinadas as suas declarações. (COSTA, 2014, p. 245-246)

O lançamento por homologação, o sujeito passivo realiza toda a atividade de apuração, tendo o dever de antecipar o pagamento do valor respectivo, antes de qualquer manifestação do fisco. Concordando com a atividade, o fisco homologará, caso contrário, procederá com o lançamento de ofício. É dizer, a única interferência da administração é homologar ou não o ato. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 59)

Já o lançamento de ofício é feito pela autoridade administrativa, ele poderá ser ordinário ou revisional, hipótese em que os lançamentos por declaração ou homologação forem omissos, imprecisos ou falsos. (COSTA, 2014, p. 243-244).

2.2 TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Comércio exterior ou comércio internacional são negócios jurídicos de compra e venda de bens e serviços realizados entre pessoas situadas em diferentes países.

Sabemos que a arrecadação do tributo pode assumir duas facetas: a de cunho fiscal, aquele que tem por fim exclusivo o abastecimento dos cofres públicos, e a de

cunho extrafiscal - o caso dos tributos incidentes na importação e exportação – que assumem a finalidade de obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios, é dizer, o Estado intervém na conduta das pessoas, incentivando ou inibindo comportamentos, à vista do interesse público. (CARVALHO, 2014, p. 233-234)

O Imposto de Importação (I.I.), assume esse caráter à medida que o objetivo maior é proteger a indústria nacional, onerando o produto estrangeiro e o tornando menos competitivo no mercado nacional. Com o Imposto de Exportação (I.E.) a lógica impressa é um pouco diferente: normalmente tem alíquota zero, ou exigências de baixo impacto, já que é interessante para o país ter um produto nacional competitivo no mercado estrangeiro, e havendo alterações da alíquota em casos especiais, como, quando da falta do produto no mercado interno. Ambos são de competência da União Federal (art. 153, I e II, CF).

Esta política de controle da importação e estímulo a exportação fica clarividente na própria Constituição que prevê exceção a observância do princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal (art. 150, §1º, CF), bem como a mitigação da legalidade (art. 153, §1º, CF), uma vez que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas. Ademais, verifica-se também para a exportação a imunidade específica em relação as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, §2º, CF), imunidade específica em relação ao IPI (art. 153, §3º, III, CF), imunidade específica em relação ao ICMS (art. 155, §2º, X, a, CF) e autorização para a isenção de ISS nas exportações de serviço (art. 156, §3º, II, CF).

A fim de tornar o estudo mais sistematizado, em apartadas linhas explicaremos como se dá o nascimento da obrigação tributária em relação a estes Impostos. Primeiramente cabe esclarecer que o Imposto é um tributo não vinculado, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica (art. 16, CTN).

Entende-se por exportação: “Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida. (SILVA, 1941, p. 252 *apud* HILÚ NETO, 2003, p.66).”

O fato gerador do Imposto previsto no art. 153, I, CF, é a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados. Considera-se produto nacional aquele que é fabricado no país, e o produto nacionalizado é o que vem do exterior, sofre alguma alteração – transformado ou beneficiado no Brasil – e novamente exportado.

Considera-se nascida a obrigação com a saída do produto do território nacional, que se dá, pelo exportador ou pessoa a ele equiparado, no momento da expedição da guia de exportação ou documento a ele equivalente, na repartição aduaneira competente. (COSTA, 2014, p. 354-356).

Já importação: “Derivado de importar, do latim *importare* (trazer para), o que significa, pois, ação de trazer para dentro, é empregado na terminologia jurídica e comercial para significar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional. ” (HILÚ NETO, 2003, p. 65-66 *apud* SILVA, 1941, p. 252).

O fato gerador do Imposto previsto no art. 153, I, CF, é a importação de produto estrangeiro. Considera-se produto estrangeiro aquele que tem origem em outro país. O Decreto-lei n. 37 de 1966, no art. 1º, §1º, equipara a produto estrangeiro a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada que retornar ao país. (PAULSEN, 2013, p. 16).

O imposto será devido a partir do momento de registro da Declaração de Importação na repartição aduaneira, toda vez que Importador ou pessoa a ele equiparada (sujeito passivo da relação tributária), ingressar com o produto estrangeiro no território nacional. Considera-se o ingresso após o desembaraço aduaneiro. O limite de isenção do Imposto de Importação para bens diversos trazidos são de U\$ 500,00 (quinhentos dólares), quando o ingresso for por via aérea ou marítima e de U\$ 300,00 (trezentos dólares) quando ingressar por via terrestre, lacustre ou fluvial - e o arrematante nas hipóteses de bens apreendidos ou abandonados. (COSTA, 2014, p. 351-352).

Ao abordar o tema do Imposto de Importação, impreterivelmente devemos discorrer sobre a carga tributária incidente nesta atividade, qual seja, o Imposto sobre produto industrializado (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS).

O primeiro de competência da União, com previsão no art. 153, IV, CF, com caráter arrecadatório, mas também é investido de cunho extrafiscal, uma vez que as

políticas adotadas se voltam para a proteção da indústria nacional, o segundo de competência dos Estados-membros e DF, conforme art. 155, II, CF.

Vale ressaltar, que muito embora o IPI não se qualifique como um imposto sobre o comércio exterior – como é o caso do II e IE -, mas um imposto incidente sobre a produção. José Eduardo Soares de Melo (ano 2003, p. 149) entende que a cobrança do IPI aos importadores descaracterizou o arquétipo constitucional do tributo, no entanto como aponta Hugo de Brito Machado, o IPI não pode ser tratado como um adicional da importação, mas é um imposto diferenciado, com características próprias e tem por finalidade proteger as mercadorias nacionais e garantia de igualdade e competitividade com os produtos vindos do exterior (MELO, 2003, p. 150 *apud* MACHADO, RDT 83/126).

Em outras palavras é dizer, havendo a importação de produto industrializado, incidirá concomitantemente o Imposto sobre a Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e sua cobrança se dará no mesmo momento. Entende-se por industrializado o que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, isto é, aquilo que se faz para vender. (COSTA, 2014, p. 369-371)

A essa conta deve ser incluída o ICMS, uma vez que há previsão constitucional no sentido e determinar que uma das suas hipóteses de incidência é a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, bem como, sobre o serviço prestado no exterior (art. 155, IX, CF).

O STF (súmula 661) entendeu que a cobrança é legítima no momento do desembarço aduaneiro. No entanto, o imposto será devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Vale frisar, que o ICMS não incide sobre a mera entrada do bem no país, e não se torna devido pela simples liberação aduaneira, mas quando esta entrada e liberação são juridicamente qualificadas.

Superada a questão dos Impostos é de bom tom familiarizar o leitor, com a carga tributária da Importação, que não se resume ao combo de impostos: II, IPI e ICMS, mas, estão inclusos também as contribuições: a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na

Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação), instituídos pela lei 10.865 de 2004; as taxas: A taxa de utilização do SISCOMEX, instituído pelo Decreto n. 660 de 1992, sendo instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações, e o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), conforme a lei 10.893 de 2004; e as tarifas, devidas pelo armazenamento, guarda e controle nos Armazéns de Carga e de capatazia.

2.3 O PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO UMA RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE

O sistema jurídico da tributação tem como sustentáculo princípios tais como: legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, liberdade de tráfego, dentre outros, todos previstos constitucionalmente, que têm por finalidade proteger o cidadão contra os abusos do poder estatal.

A doutrina contemporânea aponta também o princípio da solidariedade social, destacando ser o tributo instrumento útil para uma política de efetivação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem, conforme a previsão no artigo 3º, I a IV, CF. (COSTA, 2014, p. 28)

Deste modo, é possível dizer que vem se consolidando uma visão humanista da tributação, a se destacar que essa atividade não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, assegurar o exercício de direitos públicos subjetivos, sendo considerado como um dever fundamental.

Tal concepção nasceu com o Estado Social de Direito, no contexto do final da I Guerra Mundial, momento em que o liberalismo passou a ser criticado e combatido,

e por consequência houve o alargamento da intervenção do Estado em atividades anteriormente franqueadas exclusivamente à iniciativa privada. (TAVARES, 2011, p. 56)

A incorporação do *Welfare State* à constituição impôs ao Estado a função de planificar, regular, dirigir, controlar e supervisionar a vida socioeconômica, com o fito de assegurar condições sociais mínimas à uma vida digna. Nesse contexto, o dever de recolher tributos tornou-se um dever fundamental de recolher tributos, se revestindo no primado de cidadania e solidariedade por parte de todos os contribuintes, que devem contribuir na medida de suas capacidades econômicas (princípio constitucional da capacidade contributiva), possibilitando o desenvolvimento de tais atividades. (RODRIGES, 2013, p. 79)

É dizer, inexistente explicitamente na Constituição Federal previsão de título ou capítulo tratando dos deveres fundamentais, mas tão somente dos direitos. Porém, é preciso considerar que eles constituem exigência estrutural de qualquer Constituição, sendo expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana, traduzindo-se em verdadeiros custos para a concretização de todos os pressupostos nos quais aquela se funda. Somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos será possível lograr um estado em que as ideias de liberdades e solidariedade não se excluam, mas, antes completem-se. (FISHER, 2006, p. 129)

Todavia, não podemos reduzir a atividade arrecadatória estatal como sendo a receita angariada mediante o emprego da sua soberania, aquilo obtido mediante a manifestação de típico *jus imperii*, figurando como uma prestação de índole compulsória. Pois, bem verdade é que a relação jurídico-tributária subjacente é uma relação substancialmente de direito e não de poder. A compulsoriedade, enquanto marca registrada do tributo, esgota-se na lei. O exercício da propalada soberania estatal, no que se refere à obtenção da receita tributária, encontra como zona limítrofe o poder de ditar, através do órgão legislativo competente, as normas jurídicas delimitadoras das respectivas hipóteses de incidência e suas consequências. (TAVARES, 2015, p. 7-8)

O Estado no exercício da sua soberania tem o poder de tributar e este poder constitui nada mais que uma relação jurídica - aquela que nasce, desenvolve-se e se

extingue segundas regras preestabelecidas -, isto é, tanto os contribuintes, como o Estado, estão submetidos a essas normas. (MACHADO, 2013. P. 27-28)

Deste modo, a “soberania é um pressuposto da imposição, no sentido de que é a qualidade que permite ao Estado ditar leis que preveem obrigações fiscais de todos os que se encontrarem em determinada situação, isto é, aos quais sejam atribuíveis o fato impositivo” (JARACH, 2004, p. 204)

Hugo de Brito Machado (2013, 45-48) pondera que tudo há de ser feito sem desconsideração ao princípio da legalidade, levando em consideração o fato impositivo. Além disso, não se pode levar ao equívoco de que o sujeito ativo da relação tributária é a sociedade, e não o Estado.

Para ele, admitir a sociedade como sujeito ativo da relação tributária torna impossível determinar quem seria o sujeito passivo desta mesma relação, já que não haveria possibilidade de individualização. Sendo assim, é proposto que a ideia da solidariedade deve ser deslocada para o plano do gasto público, não obstante estar presente como fundamento da tributação, mas a relação jurídica sempre será uma relação individualizada entre o Estado e o contribuinte.

3 DIREITO PENAL VERSUS DIREITO TRIBUTÁRIO

Estariam o Direito Penal e o Direito Tributário em polos opostos? Em verdade, ambos são sub-ramos do direito público, fundados nos mesmos cânones principiológicos, tendo o Direito penal e o Direito Tributário semelhanças, sobretudo na medida em que regulamentam e limitam dois dos mais fundamentais exercícios de poder pelo Estado: o poder de punir e o de tributar. No estudo dos crimes tributários, há uma interseção entre os dois ramos. Resta saber, no Direito Penal-Tributário, o que há de penal e o que há de tributário nessa disciplina de estudo.

Nas palavras de Zaffaroni (2002, p. 41), o Direito Penal designa-se – conjunta ou separadamente -, duas coisas diferentes: o conjunto de leis penais, é dizer, a legislação penal; e o sistema de interpretação dessa legislação, ou seja, o saber do Direito Penal.

Tem como característica ser um meio de controle social institucionalizado, que legitima o *ius puniendi* do Estado. Este deve ser desempenhado de acordo com normas preestabelecidas, seguindo seu caráter fragmentário, representando a *ultima ratio* do sistema para a proteção de bens e interesses de maior relevância para indivíduo e a sociedade a qual pertence. Tal proteção ocorre através de imposição de sanções específicas, com a finalidade de prevenção geral e específica. (BITENCOURT, 2013, p.37)

3.1 QUESTÕES TERMINOLÓGICAS

Verifica-se que atualmente não existe uma posição pacificada quanto a ciência que se destina o estudo dos crimes contra a Ordem Tributária. Scherkerkewitz (2002, p. 171-173) pesquisando sobre o tema, sintetizou os posicionamentos em três correntes: a corrente tributarista, a corrente penalista e a corrente contravencionista.

A primeira corrente, sustentada por Rubens Gomes de Souza, Carlos Mersán e Giuliani Fonrouge, defendem ser um capítulo do direito tributário, sendo as sanções fiscais derivadas do próprio poder tributário estatal, não sendo permitida a aplicação do Código Penal, salvo quando expressamente determinado pela legislação tributária.

A segunda corrente entende ser parte integrante do Direito Penal comum, sustentada por Sainz de Bujanda, Rocco, Tesoro, Dus, Villegas, Hensel, Martinez Perez, Cobo y Del Rosal, para elas as diferenças existentes são apenas de tipo formal, isto é, a lei que as incorpora não altera a natureza jurídico-penal.

A terceira corrente, inexpressiva doutrinariamente, defende que se encontra no campo do Direito Penal Contravencional, de modo que, é possível utilizar as fórmulas do Código Penal sempre que exista congruência com a essência da contravenção penal.

Destas divergências doutrinárias acerca da localização científica da matéria, surge a divergência relativa a nomenclatura da ciência a ser estudada: Direito Penal-Tributário ou Direito Tributário-Penal?

Filiamo-nos a corrente que defende ser uma parte integrante do Direito Penal, de forma que durante o presente estudo adotar-se-á nomenclatura de Direito Penal-Tributário, embora, também concordemos com o posicionamento de Scherkerkewitz (2002, p. 174-177) que defende que tal discussão não tem valia, pois o que se deve ter em mente é que a partir do momento que o legislador entendeu criminalizar a conduta, sancionando com uma pena restritiva de liberdade, todos os princípios advindos do Direito Penal devem ser aplicados, sem desconsiderar os conceitos do Direito Tributário, uma vez que as normas efetivamente lesadas são as tributárias.

Em verdade, o que temos é que na legislação existem ilícitos tributários, que são sancionados apenas com multas pecuniárias, e outros que possuem natureza jurídica de crimes e contravenções, sendo impostas penas restritivas de liberdade e/ou direitos. Sendo assim, no primeiro caso deverão ser aplicado os princípios provenientes do direito administrativo-tributário, enquanto, nos casos em que o ilícito é criminalizado, devem ser encarados como crime, aplicando o Direito Penal, independente da sua origem estar no Direito Tributário. Melhor dizendo, sempre vai haver a necessidade do cotejo da legislação penal com a legislação tributária, na medida que uma é complementar a outra, sem deixar de levar em conta a unicidade do sistema.

Se prendemos à atenção a estrutura semântica, consta-se que as palavras seguem uma ordem decrescente de preponderância, em uma relação de dependência e subordinação (ou adjetivação) das últimas para com as anteriores. Assim, em respeito à sua estruturação, quando se alude a direito tributário penal, o objeto pertence ao direito tributário, e está delimitado dentro desse como a parcela de atos ilícitos de natureza tributária que enseja a aplicação de uma sanção administrativa, verificados pela inobservância de normas de direito tributário. Enquanto que o direito penal tributário é uma das matérias do direito penal, qual seja, a que trata dos crimes que tenham o tributo como objeto jurídico, direta ou indiretamente considerado (EISELE, 2001, p. 20), embora, careça de autonomia, pois sendo dotado de sanções com caráter penal, não pode abandonar os postulados e garantias que revestem o poder punitivo Estatal.

Em verdade, no Brasil predomina a expressão Direito Penal-Tributário como parte do Direito Penal, não revestindo a temática de maior importância no campo do Direito Tributário. Sendo caracterizado tão somente como a fragmentação do direito

penal em razão da natureza das violações normativas, delimitando um setor normativo, fazendo derivar seus dogmas e princípios, sem que tenha *status* de um lídimo ramo do direito. (SILVA, 1998, p. 14)

Penalizar uma conduta com sanção de multa administrativa e com pena privativa de liberdade ou multa criminal é completamente diferente em razão das imposições do próprio ordenamento jurídico. Logo, quando o direito tributário adota sanções penais ele automaticamente se desloca para o direito penal. Sendo a nomenclatura Direito Penal-Tributário mas adequada, pois a especificidade da sanção é responsável por tipificar o comando legislativo, isto é, designa o campo tributário adjetivado por sanções penais. (SILVA, 1998, p. 15)

3.1.1 O Direito Tributário-Penal e o Direito Penal-Tributário: similitudes e diferenças

A diferença entre o Direito Tributário-Penal e Direito Penal-Tributário não é tão somente semântica, mas reside na própria dogmática jurídica e na questão da taxinomia (JARACH, 2004, p. 10). Atentando-se para a importância que a classificação tem para a ciência jurídica, constatamos à luz dos estudos de Gamil Föppel El Hireche (2010, p. 11-20) os seguintes aspectos:

O Direito Tributário-Penal (ou Direito Administrativo Penal, para aqueles que negam autonomia do Direito Tributário), cuida das infrações que são cometidas contra a Administração Pública, enquanto o Direito Penal-Tributário é ramo do Direito Penal que visa proteger, como bem jurídico em termos genéricos a Ordem Tributária, especificamente o Fisco, cuidando das fraudes perpetradas com o intuito de lesar a arrecadação.

Ambos tratam de um enfoque sancionador e em razão disso tem princípios em comum, quais sejam, a legalidade, irretroatividade, presunção de inocência, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, porém, a gradação existente entre eles, concerne ao maior e menor grau de lesividades frente aos bens jurídicos assegurados e a necessidade da tutela penal.

Ademais, o direito penal apresenta princípios específicos, quais sejam: intervenção mínima - obstinado a proteção dos bens mais importantes existentes na sociedade,

expressados no brocardo latino da “*ultima ratio*”, é dizer, última razão a ser aplicado, devendo o Estado valer-se primeiro de outros meios para evitar lesões ao bem jurídico que se pretende tutelar; da lesividade - impossibilidade do direito penal punir determinadas condutas que não sejam lesivas a terceiros (GRECO, 2011, p. 29 – 52); da culpabilidade – não há pena sem culpa, é dizer, a culpabilidade é fundamento da pena, devendo ser analisada a capacidade da culpabilidade, a consciência da ilicitude e exigibilidade de conduta diversa, bem como é elemento da determinação da pena. (BITENCOURT, 2008, p. 330-331)

A diversidade de regimes jurídicos traduz à diversidade de atribuições para a apuração, o processamento e a aplicação das penalidades, enquanto as infrações administrativas são aplicadas no âmbito da esfera administrativa, os ilícitos penais ficam a cargo da jurisdição penal, aplicadas por um juízo criminal.

No Direito Tributário-Penal a responsabilidade objetiva, isto é, na inteligência do artigo 136, CTN basta haver prejuízo e nexo de causalidade, pouco importando se houve dolo ou culpa. Já no Direito Penal-Tributário a responsabilidade é subjetiva, faz-se necessário a ocorrência de dolo ou culpa capaz de ensejar a configuração da infração penal.

No primeiro caso a responsabilidade da pessoa jurídica é a regra, existe a possibilidade da transferência da responsabilidade para terceiros, ao contrário do que ocorre no Direito Penal-Tributário, cuja pena deve ser individual e instrasncendente, indissociável da culpabilidade.

Por todo exposto, El Hireche (2010, p. 14) entendeu que “há autonomia entre os dois ramos, a merecer tratamento jurídico distinto, sem que exista a simplória solução de buscar, o que seria impossível, tratamento único”. No entanto, mantemos o posicionamento de entender que tal ramo carece de autonomia, sendo apenas uma classificação para um grupo de delitos de caráter fiscal, abarcado pelo direito penal, que ora faz uso dos institutos que lhe são próprios, ora utiliza-se dos institutos do direito tributário e do direito administrativo.

3.1.2 O ilício tributário-administrativo e o ilício penal-tributário

No universo jurídico as condutas podem ser classificadas como lícitas ou ilícitas, esta última significa tudo aquilo contrário à ordem jurídica. Na Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen (1964, p.166), a sanção é a consequência do ilícito.

A sanção pode ser executória (compelir o cumprimento do dever jurídico), indenizatória (reparação do dano) ou punitiva (reprimir a prática do ilícito a que correspondam, castigando o responsável pelo ilícito). A sanção é o gênero, cuja a pena ou sanção punitiva é a espécie, podendo ser de natureza patrimonial ou pessoal. (MACHADO, 2008, p. 9-10).

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker (1972, p. 314-315):

Não é possível pensar uma relação jurídica sem coercibilidade [...] justamente porque houve a incidência e porque na eficácia jurídica há coercibilidade, é que – ocorrendo o desrespeito (não sujeição) – torna-se necessária a coação: a utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica.

Sendo assim, a sanção é aplicada na medida em o fato antijurídico previsto na norma é praticado. Luciano Amaro (1997, p. 405) menciona que:

Dependendo da gravidade da ilicitude (em função da relevância do direito ferido, ou dos meios empregados, ou da condição da pessoa do infrator, ou dos motivos que o levaram à infração), a sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça. A qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que valora a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de menor ou maior gravidade

O ilício tributário-administrativo implica o inadimplemento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. Enquanto o ilício penal-tributário, é toda conduta típica prevista no Código Penal ou em leis extravagantes que ofende, como bem jurídico, a ordem tributária.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 862) avança que a Infração tributária é a conduta transgressora de obrigações ou deveres relativos aos tributos. Descumprindo o dever, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionador, em que o ordenamento positivo visa punir o infrator, restabelecendo o equilíbrio do sistema normativo do direito.

Segundo o autor, a tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.

As espécies de sanções tributárias, são: penalidades pecuniárias, multa de ofício, multa punitiva ou por infração, multa isolada, multa agravada, multa de mora, juros de mora, acréscimos legais, correção monetária e outras providências, como apreensão de mercadorias e documentos, bem como dos veículos que os transportarem. (CARVALHO, 2015, p. 488),

O conceito trazido por Paulo de Barros pode ser perfeitamente aplicado para definir o ilícito penal: conduta transgressora, em que o descumprimento do dever, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionador.

Neste diapasão, conclui-se que embora exista um caráter comum entre o ilícito tributário-administrativo e o ilícito penal-tributário, que reside no elemento da antijuricidade, a natureza da sanção, e não do preceito, é que indicará a natureza da norma. (PIMENTEL, 1973, p. 119)

Insta salientar, que a pretendida diferença entre os ilícitos tributários e criminais, como já posto, estão ligados à questão mais ampla da diferença entre os ilícitos administrativos e penais, por isso, aqui chamados por nós de ilícitos tributários-administrativos e ilícitos penais-tributários. Contudo, pode-se dizer, em termos práticos que não existe uma diferença substancial, ontológica entre os ilícitos. Nas palavras de Rodrigues Mourullo *apud* Zelmo Denari (1995, p. 14):

O constate fluxo e refluxo que, a nível de direitos positivos, se estabelece entre uma e outra esfera de ilicitude vem confirmar essa afirmação. A conversão de infrações administrativas em criminais (penalização) e a reconversão de infrações criminais em meros ilícitos administrativos (despenalização) não afetam substancialmente o conteúdo de injustiça dos fatos. A ilicitude dos respectivos fatos continua sendo a mesma. O único elemento que varia é a natureza da sanção. Tais conversões e reconvenções – das quais temos frequentes exemplos na Itália e na Alemanha – obedecem a razões de política criminal, e constituem verdadeiras tentativas do legislador em busca da solução mais justa e eficaz.

A natureza da sanção a qual Morullo se refere é meramente formal, uma vez que decorre exclusivamente da qualificação da autoridade competente para aplicá-la, já que no ordenamento pátrio as sanções penais somente podem ser aplicadas pelo

judiciário e podem consistir em pena privativa de liberdade individual, já as sanções administrativas são aplicadas pelas autoridades da Administração Pública, mediante processo administrativo e não podem consistir na privação da liberdade individual.

Isso significa que as infrações e as sanções tributárias situam-se no campo do Direito Administrativo, estando sujeitas ao regime jurídico administrativo, parcialmente derogadas pelas normas do CTN. (PIMENTA, 2002, p. 176)

De tal modo, infere dizer que os crimes fiscais, previsto no CP ou leis extravagantes, têm por bem jurídico a tutela do interesse arrecadatório do Estado, estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, enquanto as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo e tem por bem jurídico a tutela da Administração Pública. (CARVALHO, 2013, p. 856).

A legislação tributária impõe sanções para o descumprimento relativo as obrigações tributárias de substância patrimonial ou relativas aos deveres instrumentais e administrativos, ao passo que a legislação penal, em decorrência de condutas comiseradas graves, impõe as formas de culpabilidade próprias do direito penal. (RIBAS, 2004, p. 14)

Isto é, as penalidades previstas no direito tributário são referentes ao descumprimento das obrigações principais ou acessórias, aplicadas independente da comprovação da culpabilidade do sujeito passivo, sendo suficiente a previsão legal, nos termos do artigo 136, CTN. Porém, se houve crime, haverá a incidência do Direito Penal e, portanto, a apuração dos elementos que informam a culpabilidade e tipicidade. Não obstante a incidência da órbita tributária, uma vez que a prática do crime não extingue a obrigação tributária existente. (ANDRADE FILHO, 2004, p. 35-36)

Neste sentido, o ilícito penal é sempre um *plus* em relação ao ilícito não fiscal. Quando o ato contra o Direito, por atingir bem de vida que o legislador entende fundamental à sociedade, exige sanção mais rigorosa, é ele cunhado em figura típica para que adquira os contornos da infração jurídico-penal, com a consequente aplicação, após praticado, de *sanctio iuris* específica do Direito Penal. (MARQUES, 1975, p. 13-14)

Contudo, conclui-se, que em essência, a ilicitude do fato continua sendo a mesma, o que altera apenas é a natureza da sanção, frente à política criminal utilizada, pois, embora todo delito fiscal seja uma infração tributária, nem toda infração tributária constitui crime.

Impreterioso destacar que, estabelecer a pena privativa de liberdade como sanção para o descumprimento de normas fiscais como é para os ilícitos penais em geral, fere a harmonia do ordenamento jurídico, pois não se deve tratar da mesma forma os homicidas e o infrator fiscal. A sanção, neste contexto, deve se concentrar na função preventiva da pena, no sentido de melhorar e atingir a plenitude tributária. É dizer, mais vale “prevenir” incitando o contribuinte ao cumprimento dos deveres tributários, do que “reprimir” e “retribuir”, sem a contrapartida da obtenção de receitas. (RIBAS, 2004, p. 40)

3.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A tutela da ordem socioeconômica refere as demandas de interesses transindividuais, com sujeito passivo vago, devido a magnitude da lesão, que ofende toda a coletividade. A criminalidade econômica é abarcada pela lei do colarinho branco que enfoca os crimes contra o sistema financeiro nacional, a lei dos crimes tributários, os crimes inseridos *a posteriori* no Código Penal previsto nos artigos 168-A e 337-A (apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária), lei de lavagem de capitais. (PASSOS, 2011, p. 37)

O presente estudo restringirá-se aos Crimes contra a Ordem Tributária. Esta última entendida como o “conjunto de regras constitucionais e infraconstitucionais de natureza jurídica-tributárias, harmonicamente coordenadas e subordinadas, fundadas em cânones ou proposições que garantem e legitimam a estrutura elaborada”. (CRETELLA JR, 1988, p. 3.462 *apud* PRADO, 2014, p. 264).

Ad litteram, os crimes contra a Ordem Tributária no ordenamento jurídico brasileiro estão previstos na lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, no CAPÍTULO I (Dos Crimes Contra a Ordem Tributária), SEÇÃO I (Dos Crimes praticados por particulares), artigos 1º e 2º.

No entanto, devido a sua natureza, deverão também ser considerados como crimes contra a ordem tributária os previstos nos artigos 334, 168-A, 337-A do Código Penal.

Para fins didáticos, associamos os crimes tributários em 4 grupos: a) sonegação fiscal, b) apropriação indébita de contribuições previdenciárias, c) descaminho, d) crimes funcionais.

3.2.1 O Descaminho como um crime tributário

A lei 8.137/90 no art. 1º prevê: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”. Da leitura do caput conclui-se que o cerne do fato típico é a ação de suprimir e/ou reduzir tributo.

Dos incisos contidos no artigo ora mencionado, estão enumeradas as modalidades em que a supressão ou redução podem ser praticadas, quais sejam: ação, que se materializa no “omitir informação” ou “prestar declaração” – figura do inciso I; “fraudar a fiscalização” ou “omitir operação” – figura do inciso II; “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou outro documento tributável” – figura do inciso III; “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato” – figura do inciso IV; “negar ou deixar de fornecer nota fiscal ou documento equivalente” – figura do inciso V, além daquelas condutas de “deixar de reconhecer”.

Para a configuração dos tipos exige-se também que as condutas sejam praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir tributos, para eximir-se, total ou parcialmente ao pagamento. (PAULINO, 1999, p. 17-18)

Isto é, os crimes tributários dependem de uma ação finalística: a ação positiva ou negativa do agente deve voltada para a sonegação de tributos, de modo a atingir o patrimônio público, que se dá na modalidade sonegação – não pagamento do tributo -, ou redução – manobra para diminuição do valor e pagamento apenas parte do que é devido -. Em ambos casos, se não há dolo com esse fim, inexistirá delito tributário. (RIBAS, 2004. p. 81)

Ao que concerne ao tipo descrito no artigo 334, CP, qual seja, o Descaminho, é a conduta comissiva ou omissiva, que tem por finalidade a ilusão do pagamento de impostos incidentes sobre o comércio exterior.

Da mera leitura dos dispositivos verifica-se que no descaminho o núcleo do tipo é o verbo “iludir”, enquanto nos crimes contra a ordem tributária em geral o núcleo do tipo é o verbo “suprimir” ou “reduzir”. Segundo o dicionário Aurélio (2004, p.461, 690 e 758) iludir é o mesmo que “enganar”, “dissimular”, “disfarçar”, enquanto suprimir é o mesmo que “impedir que apareça”, “eliminar”, “extinguir”, já reduzir é “diminuir”, “subjugar”, “limitar-se”. Da análise semântica, as condutas são idênticas, pois o legislador exigiu que houvesse fraude, quer na supressão, quer na ilusão.

No primeiro caso deve ser levado em consideração o dolo genérico ou específico, pois não existindo, em tese, o delito sequer está configurado. Já que desconsiderar o dolo contido na conduta implicaria na inconstitucionalidade do dispositivo, visto que a Constituição Federal no art. 5º, LXVII prevê a impossibilidade de prisão civil por dívida, salvo nos casos do devedor de alimentos e do depositário infiel. Este último declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (Súmula Vinculante n. 25), logo, no Brasil só é possível a prisão civil em decorrência de dívidas alimentícias.

No segundo caso, a doutrina é pacífica no sentido de considerar o dolo como elemento subjetivo (BITENCOURT, 2015, p. 564). “Manifestado na consciência e vontade direcionados à fraude no recolhimento dos impostos”. (PRADO, 2014, p.316). Para Capez (2012, p. 592), não havendo fraude, há um mero ilícito fiscal e não delito de descaminho.

A fraude é evidente ao analisarmos o que acontece rotineiramente nas zonas alfandegárias do país: a conduta é frequentemente praticada por meio de declaração inexata dos preços praticados, subfaturamento, ou descrição indevida da mercadoria importada/exportada para enquadramento em alíquotas tributárias menores e são levadas a efeito mediante a prática sistematizada da falsificação e utilização de documentos materialmente ou ideologicamente falsos, prestação de declarações falsas para o pagamento de parte dos tributos incidentes sobre as mercadorias importadas, tanto dos tributos aduaneiros como dos tributos interno. (Gaboardi, 2012, p. 7)

Após a análise de alguns julgados¹, verifica-se que Superior Tribunal de Justiça entende pela impossibilidade da equiparação do Descaminho com os crimes de sonegação fiscal, pois os meios fraudulentos denotam artifícios mais amplos para a frustração da atividade fiscalizadora do Estado.

Ocorre que, não se pode confundir “ilusão” (cerne do fato típico) com a expressão “fraude” ou “fraudulenta” (artifício, artil ou qualquer outro meio fraudulento) em respeito ao princípio da tipicidade estrita.

Iludir traz a ideia de enganar, mascarar a realidade, simular, dissimular, enfim, o agente se vale de expediente para dar impressão, na espécie, de não praticar

¹RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. CRIME FORMAL. DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. TUTELA DE TRIBUTOS REGULATÓRIOS DE MERCADO. PROTEÇÃO PRIMÁRIA DO NATURAL FUNCIONAMENTO DA INDÚSTRIA NACIONAL E DO INTERESSE ECONÔMICO-ESTATAL NA ESTABILIDADE DAS RELAÇÕES DE MERCADO. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO: EXIGÊNCIA QUE ESVAZIA O CONTEÚDO DO INJUSTO CULPÁVEL, TORNANDO-O QUASE INAPLICÁVEL, POR VIA HERMENÊUTICA. REGRA DA SÚMULA VINCULANTE N.º 24/STF. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. 1. O fato de um dos bens jurídicos tutelados pelo direito penal no crime de descaminho ser a arrecadação tributária não pode levar à conclusão de que sua natureza jurídica é a mesma do crime previsto no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/90. De rigor conceder tratamento adequado às especificidades dos respectivos tipos, a fim de emprestar-lhes interpretação adequada à natureza de cada delito, considerado o sistema jurídico como um todo, à luz do que pretendeu o Legislador ao editar referidas normas. 2. "Não se interpreta o direito em tiras; não se interpreta textos normativos isoladamente, mas sim o direito, no seu todo --- marcado, na dicção de Ascarelli, pelas suas premissas implícitas" (trecho do voto vista do Ministro EROS GRAU, no julgamento pelo STF da ADPF 101/DF, Rel. Ministra CÂRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe 01/06/2012). 3. A norma penal do art. 334 do Código Penal - elencada sob o Título XI: "Dos Crimes Contra a Administração Pública" - visa a proteger, em primeiro plano, a integridade do sistema de controle de entrada e saída de mercadorias do país, como importante instrumento de política econômica. Engloba a própria estabilidade das atividades comerciais dentro do país, refletindo na balança comercial entre o Brasil e outros países. Na fraude pressuposta pelo referido tipo, ademais, há artifícios mais amplos para a frustração da atividade fiscalizadora do Estado do que o crime de sonegação fiscal, podendo referir-se tanto à utilização de documentos falsificados, quanto, e em maior medida, à utilização de rotas marginais e estradas clandestinas para fuga da fiscalização alfandegária. 4. A exigência de lançamento tributário definitivo no crime de descaminho esvazia o próprio conteúdo do injusto penal, equivalendo quase a uma descriminalização por via hermenêutica, já que, segundo a legislação aduaneira e tributária, nesses casos incide a pena de perdimento da mercadoria, operação que tem por efeito jurídico justamente tornar insubsistente o fato gerador do tributo e, por conseguinte, impedir a apuração administrativa do valor devido. 5. A prática do descaminho não se submete à regra instituída pelo Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula Vinculante n.º 24, expressa em exigir o exaurimento da via administrativa somente em "crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90". 6. Em suma: o crime de descaminho perfaz-se com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Não é necessária a apuração administrativo-fiscal do montante que deixou de ser recolhido para a configuração do delito, embora este possa orientar a aplicação do princípio da insignificância quando se tratar de conduta isolada. Trata-se de crime formal, e não material, razão pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao quantum do imposto devido não integra o tipo legal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e da Quinta Turma desta Corte. 7. Recurso desprovido. (STJ RHC 34770 RS 2012/0264072-0, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 18/03/2014, T5 - QUINTA TURMA)

conduta tributável. Há, pois, uma espécie *sui generis*, pode-se dizer, de meio fraudulento, forçando um pouco o sentido da expressão. Este, por sua vez, pode ocorrer tanto por ação como por omissão.

Na primeira hipótese, exemplificando, o agente procura demonstrar que determinada mercadoria é outra e não aquela, ou que tem outras propriedades que não as verdadeiras para incidir carga tributária menor, etc.; na segunda, omissiva, o agente indagado pelo agente alfandegário, se traz consigo objeto ou mercadoria tributável, finge que não entendeu, deixa de responder ou simplesmente não toma a iniciativa de expor sua mercadoria tributável. Tanto em um caso como no outro, a intenção de iludir é evidente. Há a nítida configuração do propósito de não efetuar o pagamento do tributo alfandegário, mas isso não tem como ser considerado como fraude alguma. Havendo desta maneira, diferença em termos da gravidade do meio empregado. (BITENCOURT, 2010, p. 252)

Em outras palavras, tipifica o crime de Descaminho a simples introdução no território nacional de mercadoria estrangeira sem pagamento dos direitos alfandegários, independentemente de qualquer prática artilosa visando iludir a fiscalização. Ele lesa somente o erário público e particularmente a aduana nacional, tal qual, ocorre nos crimes tributários *stricto sensu*. (BITENCOURT, 2013, p. 284)

Consubstanciando com todo o exposto, ainda que o posicionamento seja no sentido de considerar que os crimes não são equiparáveis, não pode deixar de ser levado em consideração, *data venia* o entendimento do STJ, que o legislador entendeu que a conduta nos crimes da lei 8.137/90 tem desvalor maior que a conduta no crime de Descaminho, posto que no primeiro caso a pena cominada em abstrato é a reclusão de dois a cinco anos e multa, enquanto no Descaminho a previsão é de reclusão de 1 a 4 anos.

Neste diapasão, não merecer prosperar a tese do STJ, pois tanto em um, quanto em outro caso, variados artifícios para consumir a fraude podem ser empregados, sem que determinado engenho seja exclusivamente a qualquer dos tipos penais. Isto é, a fraude *lato sensu* é requisito comum, sem qualquer distinção legal. (SALAZAR PRIMO, 2014, p. 40-41)

Depreende-se que o descaminho nada mais é do que a prática do delito em que o Estado deixará de receber os tributos incidentes na importação ou exportação,

portanto, de mesmo resultado dos crimes contra a ordem tributária, configurando apenas modalidade especial de crime contra a ordem tributária, adequando-se a definição contida no art. 1º da lei 8.137/90, cuja diferença reside, tão somente, ao tipo de tributo que foi iludido. (CAPEZ, 2011, p. 595)

3.2.2 A função do direito penal nos crimes tributários

A construção do Direito Penal-Tributário no Brasil remonta a construção jurídica eurocêntrica do *Polizeistaat* (Estado de Polícia) onde era lícito ao soberano encarcerar alguém, ainda que sem prévia cominação legal. Reflete ainda, as tendências autoritárias do povo germânico, em que o Estado é soberano, independente e ilimitado, e o cidadão não possuía direitos originários e autônomos. Contextualizando para os dias atuais:

Dentro desse ideário tinha livre trânsito a parêmia *Befehl ist Befehl* (ordem é ordem), correspondente ao nosso “manda quem pode e obedece quem tem juízo”, a sublinhar a sotoposição quase absoluta dos cidadãos diante do Poder Público. Assim, se é lícito exigir dos cidadãos o serviço militar, com o conseqüente tributo do sangue, igualmente lhe é facultado exigir o adimplemento das exações fiscais, sob tutela de penas criminais, similares às figuras típicas da deserção e da insubmissão próprias do Direito Penal Militar.

Sob a égide desse sistema político-ideológico dizem os doutrinadores alemães que as normas pertinentes às infrações tributárias são assinaladas compreensivamente pela designação de *Steuerstrafrecht* (Direito Penal Tributário), residindo sua essência na violação punível de deveres que as leis tributárias preveem no interesse da tributação (SILVA, 1988, p. 3)

O que ocorre é que a norma tem por escopo reforçar a imperatividade das exações fiscais, sob a cominação de penas (*stricto sensu*) aos contribuintes e, acaso, aos responsáveis tributários, o que significa um *tour de force* normativo. Para SILVA (1998, p. 2) o Direito Penal Tributário no Brasil parece reprimatizar um período arcaico do Direito Europeu.

A sistemática é a seguinte: Não existem direitos gratuitos na sociedade atual. Os direitos custam dinheiro. Não podem ser protegidos ou cumpridos sem fundos e ou suporte público. Então, o Poder Público optou por converter uma obrigação patrimonial em uma obrigação publicista, dotando-a da mesma tutela que os interesses mais relevantes da vida social.

Neste sentido, o legislador erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental pela sua relevância social, ineficácia das sanções administrativas postas em sua defesa e pelo desvalor social da conduta lesiva e perigosa a este bem jurídico. O dano aos cofres públicos é repartido por toda a coletividade, onerando e incrementando os encargos fiscais dos contribuintes. (BARETTA, 2004, p.92-93)

Há quem defenda (PINTO, 2001, p.24) que neste caso o Direito Penal está a serviço do capital. Posição que possui validade se considerado no contexto do Estado liberal e individualista, já que no passado o dever de recolher tributos estava diretamente ligado a sustentação dos anseios do poder absolutista.

No entanto, com a nova concepção de estado trazida com a Constituição Federal de 1998, a tributação centrou-se na necessidade de financiar o Estado. Começaram a perceber o caráter social da arrecadação, sendo, portanto, inadequado tal posicionamento. Deste cenário, impende a necessidade de transformar o direito penal protetivo exclusivamente de bens jurídicos individualmente delimitados, a passar a ser protetor de bens jurídicos supraindividuais, mediante a flexibilização dos seus princípios básicos.

Ocorre que, o clamor da opinião pública ainda se volta parra o “pega-ladrão” (os pequenos ladrões que ‘trabalham’ e se arriscam) e não os “pega-explorador” (LYRA, 1978, p. 47), aliado a isso tem-se as dificuldades de interpretação da vultosa legislação tributária que se estende a cada âmbito da federação, do descrédito da população quanto a efetiva alocação de recursos de forma a atingir os ditames da administração pública, da falta de confiança do meio empresarial no que concernem as altas cargas tributárias e por diversos outros motivos, as potestades do direito tributário costuma não ser cumpridas (RODRIGUES, 2013, p. 79).

É inegável que as consequências decorrentes da falta de consciência ética fiscal causam vastos riscos a manutenção dos serviços estatais que tem propósito de absorver as necessidades socioeconômicas dos cidadãos. No entanto, apropriar-se do Direito Penal como função meramente utilitarista, faz com que ocorra a perda da efetividade do próprio sistema e a banalização da sanção, já que o Direito Penal tem sua sistemática toda voltada para atuar naquelas situações em que for pujante a agressão ao referido bem tutelado, e ainda que os outros ramos no direito – neste caso, o direito administrativo-tributário - não forem suficientes para conter a prática do ilícito.

Sabe-se que a criminalidade atua nos vazios do poder, ocupando espaços onde a atuação estatal seja insuficiente, ou omissa. Como forma de demonstrar a sua onipresença, nos deparamos, na atualidade com uma tremenda “inflação legislativa” que tem causado o descrédito a qual nos referíamos.

Nestas áreas, espera-se a intervenção imediata do Direito Penal, não apenas depois que se tenha verificado a inadequação de outros meios de controle não penais. O venerável princípio da subsidiariedade ou da *ultima ratio* do Direito Penal é simplesmente cancelado para dar lugar a um Direito Penal visto como *sola ratio* ou *prima ratio* na solução social de conflitos: a resposta surge para as pessoas responsáveis por estas áreas cada vez mais frequentemente como a primeira, senão a única saída para controlar os problemas. (HASSEMAR, 1993 *apud* BITENCOURT, 2013, p. 54-54)

Quando em verdade, neste tipo de criminalidade, onde a apuração é difícil, os crimes não estão adequados aos paradigmas do Direito Penal clássico e os criminosos são distintos (PINTO, 2001, p. 51), as potencialidades lesivas devem ser mensuradas pelos efeitos que serão produzidos no futuro e não pelo momento da sua realização (FISHER, 2006, p. 135). Cabendo ao Estado, desmistificar a repressão exercida pelo Direito Penal como a única fonte de combate à delinquência já que o crime não pode ser combatido por instrumentos que não lhe atingem a causa.

Não é passível de qualquer dubiedade, que o Direito Penal nesses casos é utilizado em virtude da ineficiente atuação Estatal na fiscalização e exação dos tributos e contribuições, fazendo-se mister criar tipos para incriminar aqueles que tentam iludir o Fisco, pois se o Estado não consegue a arrecadação devida no âmbito administrativo, passa a esfera penal.

Contudo, se faz realmente necessária a intervenção penal neste ramo? O bem jurídico tutelado, qual seja, o Erário, é realmente fundamental para ser elevado à categoria de bem jurídico penal, sabendo que este ramo é de *ultima ratio*? Ou seria o caso em que o contribuinte, para não se ver processado criminalmente, ter a sua dignidade manchada e liberdade de locomoção ameaçada, abre mão do direito de defesa administrativa e acaba por pagar o tributo, já que o mesmo deve acontecer antes da denúncia?

É dizer, a concepção da proteção de um sistema social, ao ponto de que à pena seja assinalada a função de evitar as consequências negativas da violação da lei para a estabilidade do sistema e para a confiança na vigência do direito, acaba por estender o objeto do direito penal para além de seus limites (tradicionalmente a proteção de bens jurídicos clássicos) e acabe por converter-se em um direito penal meramente funcionalista, orientado apenas à finalidade de defender a sociedade o mais eficazmente possível diante dos riscos derivados das disfunções do moderno sistema social. (BARETTA, 2004, p.39 - 40)

Lamentavelmente, isto reflete na política criminal, que deveria ser programa oficial de controle social do crime e da criminalidade, abarcando políticas públicas de geração de emprego, implementação de salário mínimo digno, escolarização, condições dignas de moradia e saneamento básico, e outras medidas que possam reduzir as condições sociais diversas, transformou-se em política penal: em resposta ao crime, só existe a edição de mais leis, aplicação da pena sempre mais severa e execução penal indigna (PASSOS, 2011, p. 46-47)

No caso específico da criminalidade econômica, em realidade, “não há nada de política criminal nas medidas, mas sim o uso político do sistema jurídico penal para perseguição de objetivos macroeconômicos, o que é inaceitável em um Estado que pretende ser visto como Liberal e Democrático”. (RIBEIRO, 2011).

Caberia, neste tipo de contingência, como instrumento para combate ao crime, o respeito ao contribuinte, seja com redução da carga tributária, melhor atendimento das repartições públicas, mudança da interpretação das normas que são sempre *pro fisco*. (MACHADO, 2008, p. 21).

É moral e eticamente exigível que se criminalizem as infrações tributárias mais graves, mas esta eticização do Direito Tributário só pode ser feita a partir dele próprio, mesmo baseando nos princípios do direito penal. (RIBAS, 2004, p. 41)

Caso contrário, perdurará na população a recusa em reconhecer as infrações às normas penais tributárias como verdadeiros e próprios ilícitos penais, sendo tão somente como uma forma de defesa da liberdade natural contra as regras coercitivas do Fisco (BLUMENSTEIN, 1954, p. 287 *apud* SILVA, 1998, p. 42-43) já que a tributação afeta a propriedade privada (art. 5º, XXII e 170, II, CF), à medida

que implica a redução do patrimônio do indivíduo e a liberdade, uma vez que influência comportamentos. (PAULINO, 1999, p. 25).

3.2.3 A evolução legislativa e a atual política adotada no Brasil dos crimes tributários

A origem da legislação sobre os crimes fiscais remonta ao Código Penal do Império, sancionado em 1830 por Dom Pedro I, continha previsão na Seção de Irregularidade de *Conducta*, alocado no Capítulo da Prevaricações, Abusos, e Omissões dos Empregados Públicos, referente ao Título Dos Crimes contra a boa Ordem, e Administração Pública:

CONTRABANDO

Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação. Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.

No primeiro código penal da República, promulgado em 1890, a redação manteve-se praticamente a mesma, no entanto, a conduta passou a integrar o rol dos crimes contra a Fazenda Pública.

DO CONTRABANDO

Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento. Pena - de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes.

Considerando a redação dos tipos penais, tanto no Código do Império como no Código da República, o núcleo do tipo penal do contrabando (importar e exportar mercadorias proibidas), como o núcleo do tipo penal do descaminho (iludir o pagamento dos tributos), integravam o mesmo tipo, sendo até então, os únicos delitos fiscais existentes. Importante destacar que entendemos que o contrabando não é um delito fiscal, no entanto, em virtude de integrar o mesmo tipo, neste contexto, não há como dissociá-los.

Na legislação de 1940, o legislador optou por preservar o mesmo texto da codificação anterior, mantendo-os no mesmo dispositivo legal, acrescentando apenas o *nomen juris* “descaminho”.

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 um a quatro anos. § 1º incorre na mesma pena quem pratica: a) navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; b) fato assimilado em lei especial a contrabando ou descaminho. § 2º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

Após o projeto de lei n. 643, que resultou na promulgação da lei 13.008 de 2014, foi dada nova redação ao art. 334 do Código Penal, bem como acrescentou o art. 334-A, passando o contrabando e descaminho serem tipos autônomos, material e formalmente. A intenção do legislador foi enfatizar a clarividente distinção já existente entre ambos os delitos, uma vez que o uso da coordenação coordenativa “ou” denota uma equivalência dos institutos. Bem como, o fito de majoração das penas cominadas e previsão de novas modalidades, qual seja, o transporte marítimo e fluvial.

Descaminho:

Art. 334. 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: I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; III - 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; IV - 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 descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.

Além das disposições previstas no Código Penal em relação aos crimes fiscais, no ano de 1965, no contexto da ditadura militar, houve a edição da lei 4.729, que passou a dispor de uma normativa penal específica para o enquadramento típico da prática da evasão fiscal, definido como crimes de sonegação fiscal.

Os crimes de sonegação não eram meras infrações aos deveres instituídos pelas normas tributárias, mas ilícitos penais cuja relevância típica estava associada à

comprovação da fraude empregada ardilosamente, com o intuito de ludibriar a Fazenda Pública (BITENCOURT, 2013, p. 19-21)

A criação de uma lei extravagante, surgiu da necessidade de criar mecanismos para reprimir as fraudes fiscais, em razão de que a jurisprudência daquela época caminhava no sentido de que a utilização de qualquer meio fraudulento para suprimir tributo ou contribuição social, eram consideradas condutas atípicas. As limitações do Código Penal obrigavam que fossem estabelecidas distinções entre o ilícito penal e o ilícito tributário. (ANDRADE FILHO, 2004, p. 51-52)

Na década de 90, em um contexto histórico de uma cultura política-criminal autoritária e punitiva, foi editada a lei 8.137. A doutrina entende que houve a ab-rogação da lei 4.729/65 e os crimes de sonegação fiscal, passaram a ser identificados como crimes contra a ordem tributária. (TENÓRIO, 1973, p. 50-51)

Além de haver ab-rogado a Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal, é objeto de indagação se a lei 8.137/90 teria revogado o crime de Descaminho. O entendimento majoritário é que não houve revogação, uma vez que a conduta prevista no art. 334 não está especificamente disposta, mas de forma geral encontra-se prevista na referida lei. Para Balthazar (2010, p. 209) o descaminho é uma infração tributária aduaneira e, portanto, difere-se dos crimes em geral, objeto da lei 8.137/90, em razão da aplicação do princípio da especialidade.

Acrescentamentos a ponderação de Carraza (2006, p. 239-239) que diz ser possível chegar ao descaminho somente através da sonegação fiscal, deste modo, existe no presente caso um conflito aparente de normas e não um concurso de crimes. Em que o descaminho absorve integralmente o crime de sonegação fiscal.

Ante toda as alterações narradas, concluímos que a política criminal brasileira vai na contramão da história jurídico-penal universal. Sendo uma clara demonstração da impotência do Estado em resolver, por meios civilizados e eficazes, os desvios dos quais é vítima. O cenário atual, é que uns cumprem por ser um imperativo cívico (responsabilidade social) ou por temerem a sanção penal, outros preferem correr os riscos e esperam a edição da lei mais benéfica – que a nosso ver, virá.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO E PENAL

No capítulo de número 2.0 foram deslindados os conceitos essenciais, próprios do direito tributário, oportunizando o leitor compreender como e quando nasce o crédito tributário. É sabido que a obrigação tributária só é exigível após a constituição do crédito tributário, e que esta constituição se dá a cabo de um procedimento administrativo, em que deve ser oportunizado o contraditório e ampla defesa (art. 5º, LVI, CF). Agora, avançar-se-á no sentido de pormenorizar cada etapa do procedimento e os meios que o Estado se utiliza para cobrança do crédito.

4.1 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Valendo-nos de conceitos do Direito Administrativo, temos que “procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”. (MELLO, 2013, p. 495). Tem por objetivo resguardar os administradores e uma atuação mais clarividente da administração. (MELLO, 2013, p. 505). Isto é, possibilidade de um maior controle interno e externo da atividade administrativa, uma vez que a fragmenta, estando para o Direito Administrativo, como o *inter criminis* está para a Teoria do Delito no Direito Penal.

O processo administrativo é regido pelos princípios da audiência do interessado, acessibilidade aos elementos do expediente, ampla instrução probatória, motivação, revisibilidade, representação e assessoramento, lealdade e boa-fé, verdade material, celeridade processual, oficialidade, gratuidade, informalismo. (MELLO, 2013, p. 509-510).

Tendo como pressuposto princípios gerais do processo administrativo, debruçar-nos-emos com as peculiaridades presentes no processo administrativo fiscal.

Antes de mais nada, indaga-se: Existe um “processo tributário”? Regina Helena Costa (2014, p.421) entende que as lides tributárias não se diferenciam das lides de outra natureza, exceto pelas características que a própria relação de natureza material ostenta, já que abriga no outro polo a Fazenda Pública. Para ela, o

processo judicial não apresenta peculiaridades suficientes que justifiquem a denominação, sendo apenas utilizada para efeitos didáticos.

No entanto, no que concerne ao processo administrativo tributário, este tem características próprias, que o diferencia do gênero processo administrativo. Quais sejam: as pessoas políticas estão autorizadas a legislar sobre a sua administração, havendo assim, diversas leis específicas, em cada ente da federação determinando o seus próprios institutos e procedimentos; tem etapas que são institutos próprios do direito tributário, como é o caso do lançamento. (COSTA, 2014, p.422-423)

No âmbito da União, conforme disciplina o decreto n. 70.235/72, o procedimento tem início com (i) primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, (ii) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros, (iii) o começo de despacho aduaneiro. Todo o procedimento deve ser documentado através de termos específicos, sendo eles, o termo de fiscalização, o termo de apreensão ou despacho aduaneiro, respectivamente.

Concluído o procedimento preparatório do lançamento, a autoridade lavra o ato administrativo de lançamento, através do qual constitui o crédito tributário. O lançamento tem natureza jurídica meramente declaratória. Antes do lançamento existe a obrigação, com o lançamento, constitui-se o crédito tributário. Sendo assim, o lançamento é constitutivo do crédito tributário, e declaratório da obrigação correspondente. (MACHADO SEGUNDO, 2015, p 78-79)

Uma vez constituído, a administração deve notificar o sujeito passivo, determinando um prazo para o pagamento, ou impugnação. Esta notificação, deve ser feita antes da decadência, sob pena do lançamento ser caduco. Caso o contribuinte ofereça impugnação, ou haja o julgamento de ofício, tem início a um processo administrativo propriamente dito, contencioso e com feição jurisdicional, no qual a Administração Tributária, no exercício do autocontrole, realiza o controle da legalidade do ato administrativo, conhecido como fase litigiosa do procedimento. (MACHADO SEGUNDO, 2015 p 80-83).

A formalização da exigência do crédito tributário no âmbito da legislação federal, chama-se de Auto de Infração (AI), quando da cobrança das penalidades e Notificação Fiscal de Lançamento (NFL), quando da cobrança da obrigação

principal, que devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, conforme se extrai do art. 9º do Decreto-lei 70.235/72.

Uma vez cobrado o tributo, o sujeito passivo terá duas opções: ou o pagamento, ou a impugnação do valor cobrado, que poderá se dar na esfera administrativa ou judicial.

A impugnação seja na via administrativa, seja na via litigiosa tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito até a decisão final. Na primeira hipótese, o julgamento é realizado e a decisão proferida é monocrática, cabendo recurso para órgão colegiado. Na segunda hipótese seguem as previsões que já conhecemos, ilustradas no Código de Processo Civil. (COSTA, 2014, p. 231)

Uma vez tendo sido apurada a liquidez e certeza do tributo devido e este não tiver sido pago, caberá a inscrição na Dívida Ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial, através da ação de Execução Fiscal. (MELO, 2006, p. 58-59)

O contribuinte tem a opção também de oferecer denúncia, é a situação que o contribuinte/responsável tributário apuram a existência da infração, e para ficarem a salvo da responsabilidade, retrataram-se do ilícito por meio da confissão e o prévio pagamento do tributo (não lançada ou sonogado) e dos juros de mora, fazendo com que não incidam os tributos excedentes. (MELO, 2006, p. 51). No entanto, conforme extrai-se da análise do art. 138 do CTN c/c art. 7º, §1º do Decreto-lei 70.235/72, todas as infrações eventualmente praticadas antes de iniciada a fiscalização não podem mais ser objetos de denúncia espontânea e conseqüentemente ao pagamento sem a imposição de multa.

Em relação a constituição do crédito tributário para bens e mercadorias importados e/ou exportados o processo administrativo fiscal está previsto no Regulamento Aduaneiro, iniciando-se com o despacho aduaneiro, o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador/exportador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

No entanto, em contraposição ao exposto, toda vez que for verificado, em tese, a prática do Descaminho, ao invés de proceder com a liberação da mercadoria, constituição do tributo sonogado acrescido de outras penalidades legais, o legislador determinou que se instaure outro processo administrativo para legitimar o confisco

do bem, e paralelo a este a representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, conforme prescrever os artigos 768 e 740 do Decreto-lei 6.759/09.

4.2 A AÇÃO PENAL: APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE 24 E A JUSTA CAUSA

Durante muito tempo a jurisprudência dos tribunais entendeu pela possibilidade de uma ação penal paralela à um procedimento administrativo fiscal relativo a apuração de um crime tributário e constituição do crédito tributário, respectivamente. De forma que, a ação penal se iniciava sem a prova inequívoca de que o tributo supostamente reduzido ou suprimido era devido pelo contribuinte/acusado ao Fisco. (EL HIRECHE, 2011, p. 82-84)

Ocorre que, é imprescindível o prévio exaurimento da via administrativa para que possa ser promovida a ação penal, uma vez que constitui elemento essencial para a comprovação da materialidade da sonegação fiscal.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2012, p. 99):

Admitir a propositura da ação penal, sem o prévio exaurimento da via administrativa, é admitir a possibilidade de condenação, no juízo criminal, de alguém, que segundo a Fazenda Pública, jamais lhe sonegou tributo nenhum. E isto é uma brutal incongruência, que o sistema jurídico não pode albergar.

Tal incongruência, perdurou até 2003, quando houve o julgamento do HC 81611², de relatoria do ministro Sepúlveda Pertence, *lead case* que originou a Súmula

² I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal (...). (STF - HC: 81611 DF , Relator: Min. SEPÚLVEDA

Vinculante número 24, responsável por balizar o entendimento de que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. ”

Isto é, a decisão final da autoridade administrativa é um direito do cidadão contribuinte para que possa, se for o caso, pagar o tributo que é efetivamente devido, uma vez que, como já abordado, os crimes contra a ordem tributária têm natureza utilitarista, significa dizer, que no final, o que importa é o pagamento do tributo. (MACHADO, 2012, p. 99).

Não obstante, não restou balizado pela Corte se a certeza do débito tributário constituía uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo. Mas, é pacificado que independente da natureza jurídica, o crime de sonegação, nesta hipótese, ainda não contém todos os seus elementos, de modo que faltará justa causa à ação penal. (EL HIRECHE, 2011, p. 85-87)

Logo, incumbe ao órgão administrativo-fiscal a última palavra sobre a exigibilidade e a quantidade do valor do imposto devido, através de procedimento administrativo próprio, facultada em qualquer caso a possibilidade de defesa do contribuinte até que a decisão seja julgada pela última instância.

Porém, o STF no julgamento do HC 99740³, sob a relatoria do ministro Ayres Britto, em 2011, decidiu que a súmula vinculante número 24 não tem aplicabilidade ao crime de Descaminho.

No entanto, tal posicionamento não deve prevalecer face a manifesta natureza fiscal material do Descaminho. Sendo este o pressuposto, o término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de Descaminho é imprescindível. (NOAL, 2012, p. 1).

PERTENCE, Data de Julgamento: 10/12/2003, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084)

³ (...) 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." (HC 99740, Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 23.11.2010, DJe de 1.2.2011)

Suceder de outra maneira que não essa, seria contrário à harmonia do ordenamento jurídico, pois estaria imputando a alguém um crime que tem como elemento a ilusão de um imposto devido, cuja a esfera que tem competência privativa para determinar isto definitivamente, decidisse em sentido contrário, dado que o lançamento definitivo do tributo é o único ato jurídico capaz de comprovar que o contribuinte pagou a menor ou sequer pagou a contribuição devida.

Portanto, é indubitável que o prévio esgotamento da via administrativa, com a efetiva constituição do crédito tributário configura-se como justa causa para o início do processo, bem como a própria existência do crime.

Ainda concernente as disposições processuais à respeito da matéria, cabe inormar que a ação penal é pública incondicionada, como em todos os crimes contra a Administração Pública e o mesmo se aplica aos demais crimes tributários, visto que há previsão expressa nesse sentido (artigo 15 da lei 8.17/90).

A competência para processamento e julgamento é da Justiça Federal, pois o imposto a ser recolhido é da União, bem como o local de ocorrência dos crimes é em região alfandegária, com a fiscalização realizada por agentes federais, conforme a súmula 151 do STJ. A competência territorial será da seção judiciária onde os bens foram apreendidos, não importando qual foi o local de entrada e/ou saída do bem.

Embora o art. 80, CPP, dispõe que a competência se dá pelo juízo do local da consumação do delito, qual seja, o local da entrada e/ou saída da mercadoria, no entanto, por questões de política judiciária, afim de facilitar a instrução e não saturar as varas federais de fronteiras, entendeu ser prevento o juiz Federal do local da apreensão. (BALTHAZAR, 2010, p.415)

5 O CRIME DE DESCAMINHO

No crime de Descaminho o sujeito ativo, aquele quem pratica o fato descrito, pode ser qualquer pessoa. Porém, se a conduta for praticada por funcionário público incorrerá no tipo descrito no art. 318, CP, que é a facilitação de contrabando ou descaminho, feito através das delegacias, inspetorias, alfândegas e agências, quando instaladas em portos, aeroportos e fronteiras. Já o sujeito passivo, titular do bem jurídico atingido pela conduta criminosa, é o Estado, representando pela União, Estados-membros e Município, uma vez que a fraude impede a arrecadação tributária pelos entes. (PRADO, ano 2014, p. 314).

O tipo objetivo descreve todos elementos objetivos que identificam e limitam o teor da proibição penal. A conduta típica está manifestada pelo verbo nuclear iludir, que denota a ideia de enganar, burlar, fraudar. (PRADO, ano 2010, p. 583-584)

A omissão do pagamento devido pode ser total (ausência absoluta do pagamento de qualquer valor) ou parcial (pagamento de valor inferior ao devido) configuram igualmente o crime, sendo objeto de valoração tão somente quanto a fixação da pena.

O tipo subjetivo denota o *animus agendi*, estando representado pelo dolo, manifestado na consciência e vontade livre direcionadas à ilusão no recolhimento de impostos. (BITENCOURT, 2013, p. 306-307)

A consumação do delito se perfazem com a liberação da mercadoria pela alfândega, se via aduana, ou se em local distinto, pela entrada ou saída do produto do território nacional. Sendo de caráter instantâneo, isto é, se aperfeiçoa quando o sujeito ativo frustra a atividade funcional do Estado, porém de efeitos permanentes, já que o Estado deixou de arrecadar.

A tentativa é teoricamente admissível, pois é possível fracionar o *intercriminis*. É possível tentar liberar mercadorias permitidas sem pagar as correspondentes obrigações alfandegárias, sendo inviabilizada por circunstâncias alheias à vontade do agente, característica dos crimes materiais (BITENCOURT, 2013, p. 307-308)

5.1 DIFERENÇAS ENTRE O DESCAMINHO E O CONTRABANDO

Após a lei 13.008/14 não restam mais dúvidas que o Descaminho e Contrabando são tipos penais completamente distintos, no entanto, durante muito tempo diferenciar ambas as condutas foi objeto anseio entre os cientistas do direito.

A palavra contrabando provém do latim *contra* e *bandum*, ou *bannum*, que denota a ação contrária ao édito, à ordenação, à lei, que vedava o tráfico ou o comércio de mercadorias especificadas. Daí a concepção de contrabando (*contrabannum*) determinar a expressa a ação contrária às leis financeiras, surgida no direito italiano.

A dicotomia entre o conceito de contrabando e descaminho remonta ao direito português, que restringiu ainda mais o conceito.

A doutrina pátria define o contrabando como: “a clandestina importação ou exportação de mercadorias cuja entrada no País, ou saída dele, é absoluta ou relativamente proibida”, enquanto o descaminho é “fraude tendente a frustrar, total ou parcialmente, o pagamento de direitos de importação ou exportação ou do imposto de consumo (a ser cobrado na própria aduana) sobre mercadorias”. (HUNGRIA, p.430 *apud* PRADO, ano 2010, p. 582)

Enquanto o descaminho constitui um crime de natureza tributária, clarificando uma relação fisco-contribuinte, reprime, apenas e tão somente, o descumprimento de obrigações fiscais decorrentes da entrada ou saída de mercadoria do território nacional, mercadoria de trânsito livre, embora devidamente taxada. Posto que o contrabando, ao expressar a importação e exportação de mercadoria proibida, não se insere no âmbito dos delitos dessa natureza tributária, não há sequer o que se falar em tributo devido ou encargos fiscais, pois a entrada ou saída destes produtos do território nacional é terminantemente proibida. (ROSENTHAL, 1999, pp. 24).

Faz-se mister reforçar estes conceitos para melhor compreensão do tema objeto de estudo, visto que o fato do Descaminho e Contrabando durante muito tempo ter integrado o mesmo tipo penal, possuem objetividade jurídica distintas, enquanto o primeiro possui natureza tributária, o segundo é totalmente desprovido (MARQUES, 2015, p. 392).

5.2 AS IMPLICAÇÕES DO DESCAMINHO COMO UM CRIME TRIBUTÁRIO FRENTE À JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

São considerados crimes tributários aqueles definidos na lei nº 8.137/90, cuja finalidade é a tutela da ordem tributária ou em termos mais apropriados, a tutela do Erário, uma vez que ordem tributária é a expressão destinada a definir uma política pública em relação a tributos, porquanto a fraude prejudica o Erário. Neste sentido, é inequívoca a identidade de objetividade jurídica entre o Descaminho e os demais crimes tributários; a única diferença reside tão somente no fato que o Descaminho trata de impostos incidentes sobre o comércio exterior e nos crimes previstos na lei 8.137/90 refere-se qualquer tributo. (MARQUES, 2015, p. 396-397)

Em relação a tipicidade, no descaminho ocorre a ilusão quanto ao pagamento do imposto devido, enquanto nos outros crimes tributários verificam-se as seguintes condutas de supressão ou redução de tributo: omissão; declaração falsa às autoridades fazendárias; fraude à fiscalização tributária; falsificação de documento relativo à operação tributária; elaboração, distribuição, fornecimento ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato. Neste contexto, tem-se que a conduta de iludir núcleo do fato típico do Descaminho, equivale com à finalidade de reduzir ou suprimir dos demais crimes tributários, gerando idêntico prejuízo ao erário. (MARQUES, 2015, p. 398-399)

Ocorre que, em decorrência da ótica em que é analisada o bem jurídico tutelado, a natureza jurídica do crime e tipicidade, há corrente doutrinária que defenda a identidade entre o Descaminho e os crimes previstos na lei nº 8.137/90 e corrente que defenda em sentido contrário. Pode-se concluir que o entendimento padece de uniformidade, tanto na doutrina, conforme exposto, quanto na jurisprudência, conforme poderá ser observado a seguir.

A ministra relatora Maria Thereza de Assis Moura, no julgamento do HC 48.805 STJ, em 26/06/2007, decidiu que *ubi eadem ratio ibi idem ius*, é dizer, não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.

Em 24/05/2011 o ministro relator Luiz Fux no julgamento do HC 85942 SP⁴, decidiu que o crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado tem nítida natureza tributária.

No entanto, no mesmo ano, em sentido diametralmente contrário a jurisprudência que estava se consolidando, a segunda turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 99740 SP⁵, de relatoria do ministro Ayres Britto, decidiu que o Descaminho é um delito formal e o núcleo do fato típico “iludir” significa o mesmo que fraudar, burlar, escamotear. A partir da análise jurisprudencial recente⁶, pode-se afirmar que tal posicionamento está consolidado na segunda turma do STF.

⁴ Ementa: 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. 1. Os tipos de descaminho previstos no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal têm redação definida pela Lei nº 4.729/65. 2. A revogação do art. 2º da Lei nº 4.729/65 pela Lei nº 8.383/91 é irrelevante para o deslinde da controvérsia, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § 1º, do Código Penal, a Lei nº 4.729/65 continua em pleno vigor. 3. Deveras, 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. 4. A Lei nº 9.249/95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729/65 e, a fortiori, ao descaminho previsto no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729/65. 5. Com efeito, in casu, quando do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910/80, sendo certo que, com o advento da Lei nº 9.249/95, a hipótese extintiva da punibilidade foi novamente positivada. 6. A norma penal mais favorável aplica-se retroativamente, na forma do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal. 7. O crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária. 8. O caso sub judice enseja a mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal, por isso que dispensável incursionar na seara da analogia in bonam partem.(...). (STF - HC: 85942 SP , Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/05/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL-02556-01 PP-00078)

⁵ (...) 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. 4. Acresce que, na concreta situação dos autos, o paciente se acha denunciado pelo descaminho, na forma da alínea “c” do § 1º do art. 334 do Código Penal. Delito que tem como elementos nucleares as seguintes condutas: vender, expor à venda, manter em depósito e utilizar mercadoria estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada fraudulentamente. Pelo que não há necessidade de uma definitiva constituição administrativa do imposto devido para, e só então, ter-se por consumado o delito (...). (STF - HC: 99740 SP , Relator: Min. AYRES BRITTO, Data de Julgamento: 23/11/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-02 PP-00474)

⁶ Habeas Corpus. 2. Crime de descaminho. Crime formal. Desnecessidade da constituição definitiva do tributo para a consumação do delito e o início da persecução penal. Precedente do STF. 3. Ordem

No tocante ao Superior Tribunal de Justiça o entendimento da 5ª turma era no mesmo sentido tal qual entendeu a ministra Maria Thereza de Assis Moura e o ministro Luiz Fux, ser o Descaminho um delito fiscal material, conforme assentado no do RHC 36570⁷, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Bellizze, em 28/05/2013.

Porém, em 15/10/2013 no julgamento do HC 218.961/SP⁸, sob relatoria da ministra Laurita Vaz, a turma alterou a jurisprudência, conforme o informativo n. 0534, entendendo a partir de então que o Descaminho é um crime formal, não merecendo o mesmo tratamento dispensado aos crimes da lei 8.137/90 em razão do bem jurídico tutelado ser mais amplo que a simples proteção do fisco.

denegada. (STF - HC: 122325 MG , Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 27/05/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-113 DIVULG 11-06-2014 PUBLIC 12-06-2014)

⁷ RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 1. DESCAMINHO. CRIME MATERIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA VINCULANTE 24/STF. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. 2. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL Nº , COM EXTENSÃO AOS CORRÉUS. 1. Embora o crime de descaminho encontre-se, topograficamente, na parte destinada pelo legislador penal aos crimes praticados contra a Administração Pública, predomina o entendimento no sentido de que o bem jurídico imediato que a norma inserta no art. 334 do Código Penal procura proteger é o erário público, diretamente atingido pela evasão de renda resultante de operações clandestinas ou fraudulentas. Cuida-se, ademais, de crime material, tendo em vista que o próprio dispositivo penal exige a ilusão, no todo ou em parte, do pagamento do imposto devido. Assim, o raciocínio adotado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente aos crimes previstos no art. 1º da Lei n.º 8.137/90, consagrando a necessidade de prévia constituição do crédito tributário para a instauração da ação penal, deve ser aplicado, também, para a tipificação do crime de descaminho. Inteligência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. (...) (STJ RHC 36570 MG 2013/0085206-0, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 28/05/2013, T5 - QUINTA TURMA)

⁸ É desnecessária a constituição definitiva do crédito tributário por processo administrativo-fiscal para a configuração do delito de descaminho (art. 334 do CP). Isso porque o delito de descaminho é crime formal que se perfaz com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país, razão pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao *quantum* do imposto devido não integra o tipo legal. A norma penal do art. 334 do CP- elencada sob o Título XI: "Dos Crimes Contra a Administração Pública" - visa proteger, em primeiro plano, a integridade do sistema de controle de entrada e saída de mercadorias do país como importante instrumento de política econômica. Assim, o bem jurídico protegido pela norma é mais do que o mero valor do imposto, engloba a própria estabilidade das atividades comerciais dentro do país, refletindo na balança comercial entre o Brasil e outros países. O produto inserido no mercado brasileiro fruto de descaminho, além de lesar o fisco, enseja o comércio ilegal, concorrendo, de forma desleal, com os produzidos no país, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira. Ademais, as esferas administrativa e penal são autônomas e independentes, sendo desinfluyente, no crime de descaminho, a constituição definitiva do crédito tributário pela primeira para a incidência da segunda. (HC 218.961-SP, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 15/10/2013)

A 6ª Turma do STJ era resistente em adotar o entendimento dado pela 5ª turma, como pode ser verificado no julgamento do AgRg no REsp n. 1429091 PR⁹, em 20/03/2014, sob a relatoria do ministro Sebastião Reis Júnior.

Todavia, no julgamento do REsp. 1.343.463/BA, em 22 de outubro de 2014, sob a relatoria ministra Maria Thereza De Assis Moura, extraído do informativo n. 0548¹⁰, a sexta turma passou a entender que o Descaminho é um delito formal.

⁹ AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. CRIME MATERIAL. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA PARA O INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDENAÇÃO INSUBSISTENTE. CONDUTA ATÍPICA. 1. Versa a espécie sobre a aferição da necessidade da constituição definitiva do crédito tributário para se poder iniciar a ação penal pela suposta prática do crime de descaminho ou contrabando (art. 334, § 1º, d, do CP). 2. No caso, da atenta leitura dos autos e do acórdão a quo, sem o encerramento do procedimento administrativo-fiscal para a configuração do delito previsto no art. 334 do Código Penal, confirma-se a ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Dessa forma, não é possível a instauração de inquérito policial ou a tramitação de ação penal com condenação enquanto não realizada a mencionada condição objetiva de punibilidade. improvido. (...) (STJ - AgRg no REsp: 1429091 PR 2014/0008107-9, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 20/03/2014, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/04/2014)

¹⁰ É desnecessária a constituição definitiva do crédito tributário por processo administrativo fiscal para a configuração do delito de descaminho (art. 334 do CP). Se para os crimes contra a ordem tributária previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990 elegeu-se o esgotamento da via administrativa como condição objetiva de punibilidade, esse mesmo raciocínio não deve ser empregado para todos os crimes que, de uma maneira ou de outra, acabam por vulnerar o sistema de arrecadação de receitas, tal como ocorre com o descaminho. Com efeito, quanto ao exercício do direito de punir do Estado, não se pode estabelecer igualdade de tratamento para crimes autônomos sem que haja determinação legal nesse sentido, baseando-se o intérprete, exclusivamente, na característica inerente ao objeto do crime - seja objeto jurídico (valor ou interesse tutelado), seja objeto material (pessoa ou coisa sobre a qual recai a conduta). Ademais, o objeto jurídico tutelado no descaminho é a administração pública considerada sob o ângulo da função administrativa, que, vista pelo prisma econômico, resguarda o sistema de arrecadação de receitas; pelo prisma da concorrência leal, tutela a prática comercial isonômica; e, por fim, pelo ângulo da probidade e moralidade administrativas, garante, em seu aspecto subjetivo, o comportamento probo e ético das pessoas que se relacionam com a coisa pública. Por isso, não há razão para se restringir o âmbito de proteção da norma proibitiva do descaminho (cuja amplitude de tutela alberga outros valores, além da arrecadação fiscal, que são tão importantes no cenário brasileiro atual), equiparando-o, de forma simples e impositiva, aos crimes tributários. Além do mais, diversamente do que ocorre com os crimes de sonegação fiscal propriamente ditos, havendo indícios de descaminho, cabe à fiscalização, efetivada pela Secretaria da Receita Federal, apreender, quando possível, os produtos ou mercadorias importadas/exportadas (art. 15 do Decreto 7.482/2011). A apreensão de bens enseja a lavratura de representação fiscal ou auto de infração, a desaguar em duplo procedimento: a) envio ao Ministério Público e b) instauração de procedimento de perdimento, conforme dispõe o art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei 37/1966. Uma vez efetivada a pena de perdimento, inexistirá a possibilidade de constituição de crédito tributário. Daí a conclusão de absoluta incongruência no argumento de que é imprescindível o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva de crédito tributário, para se proceder à *persecutio criminis* no descaminho, porquanto, na imensa maioria dos casos, sequer existirá crédito a ser constituído. De mais a mais, a descrição típica do descaminho exige a realização de engodo para supressão - no todo ou em parte - do pagamento de direito ou imposto devido no momento da entrada, saída ou consumo da mercadoria. Impõe, portanto, a ocorrência desse episódio, com o efetivo resultado ilusório, no transpasse das barreiras alfandegárias. Desse modo, a ausência do pagamento do imposto ou direito no momento do desembarço aduaneiro, quando exigível, revela-se como o resultado necessário para consumação do crime. Por todo o

Além da discussão acerca da natureza (material ou formal) e o bem jurídico tutelado, outro ponto crucial que ratifica o atual entendimento da corte foi a edição da lei 12.382/11, que passou a dispor sobre o parcelamento e pagamento dos créditos tributários. Antes da edição desta lei vigora as leis 9.430/96 e 10.684/03, que não continham previsão do Descaminho, mas tão somente dos art. 1º e 2º da lei 8.137/90 e a apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária.

Apesar disso, a jurisprudência majoritária entendia¹¹ que as disposições dessas leis deveriam ser aplicadas, por analogia, ao descaminho, pois assim como os crimes listados acima, também seria um crime tributário material, motivo pelo qual não haveria razão de receber tratamento diferenciado. Logo, se o réu efetuasse o pagamento integral da dívida tributária, havia a extinção da punibilidade.

exposto, a instauração de procedimento administrativo para constituição definitiva do crédito tributário no descaminho, nos casos em que isso é possível, não ocasiona nenhum reflexo na viabilidade de persecução penal. Precedente citado do STJ: AgRg no REsp 1.435.343-PR, Quinta Turma, Dje 30/5/2014. Precedente citado do STF: HC 99.740-SP, Segunda Turma, DJe 23/11/2010. REsp 1.343.463-BA, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Rel. para acórdão Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 20/3/2014.

¹¹ HABEAS CORPUS IMPETRADO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO PREVISTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO. 1. NÃO CABIMENTO. MODIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL. RESTRIÇÃO DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. EXAME EXCEPCIONAL QUE VISA PRIVILEGIAR A AMPLA DEFESA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL. 2. DESCAMINHO. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. POSSIBILIDADE. CRIME MATERIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. 3. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA VINCULANTE Nº 24/STF. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. 4. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO, RATIFICANDO-SE A LIMINAR, PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL Nº 5017455-61.2012.404.7100/RS, APENAS COM RELAÇÃO AO DELITO DE DESCAMINHO. (...) 2. Embora o crime de descaminho encontre-se, topograficamente, na parte destinada pelo legislador penal aos crimes praticados contra a Administração Pública, predomina o entendimento no sentido de que o bem jurídico imediato que a norma insere no art. 334 do Código Penal procura proteger é o erário público - diretamente atingido pela evasão de renda resultante de operações clandestinas ou fraudulentas. Cuida-se, ademais, de crime material, tendo em vista que o próprio dispositivo penal exige a ilusão, no todo ou em parte, do pagamento do imposto devido. Assim, mostra-se possível a extinção da punibilidade pelo delito de descaminho, ante o pagamento do tributo devido, nos termos do que disciplinam os arts. 34, caput, da Lei nº 9.249/1995, 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 e 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.382/2011. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal. 3. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o raciocínio adotado pela Corte Suprema relativamente aos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, consagrando a necessidade de prévia constituição do crédito tributário para a instauração da ação penal, deve ser aplicado, também, para a tipificação do crime de descaminho. Dessarte, ainda que eventualmente não tenha sido quitado todo o débito tributário, tem-se que não houve a constituição definitiva do tributo, o que, igualmente, impede a instauração de inquérito policial ou a tramitação de ação penal enquanto não realizada a mencionada condição objetiva de punibilidade. Inteligência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. (...) (STJ, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 28/05/2013, T5 - QUINTA TURMA)

Sem embargo, o cenário modificou-se mais uma vez, no julgamento do RHC 43.558-SP¹², em 05 de fevereiro de 2015, sob relatoria do ministro Jorge Mussi, ficou definido que o pagamento do tributo devido não extingue a punibilidade do crime de Descaminho, uma vez que a natureza do descaminho é formal, ele não se assemelha com os crimes fiscais materiais e por consequente torna inviável a aplicação da extinção da punibilidade, conferida nas supracitadas leis, ao Descaminho.

A partir de então, pode-se dizer que o entendimento dominante nos tribunais brasileiros é em sentido contrário à tese ora defendida. *Data maxima venia*, entendimento este contrário as construções científicas jus-penalistas. Neste sentido, o presente estudo terá por objetivo reconstruir a tese, sob a perspectiva dos argumentos utilizados pelo STJ e STF, com enfoque na análise do bem jurídico tutelado, natureza jurídica do crime, alocação topográfica e princípios constitucionais.

5.2.1 A identidade do bem jurídico tutelado

¹² O pagamento do tributo devido não extingue a punibilidade do crime de descaminho (art. 334 do CP). A partir do julgamento do HC 218.961-SP (DJe 25/10/2013), a Quinta Turma do STJ, alinhando-se ao entendimento da Sexta Turma e do STF, passou a considerar ser desnecessária, para a persecução penal do crime de descaminho, a apuração administrativa do montante de tributo que deixou de ser recolhido, tendo em vista a natureza formal do delito, o qual se configura com o simples ato de iludir o pagamento do imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Na ocasião, consignou-se que o bem jurídico tutelado pelo art. 334 do CP vai além do valor do imposto sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira. Verifica-se, assim, que o descaminho não pode ser equiparado aos crimes materiais contra a ordem tributária, o que revela a impossibilidade de que o agente acusado da prática do crime de descaminho tenha a sua punibilidade extinta pelo pagamento do tributo. Ademais, o art. 9º da Lei 10.684/2003 prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos fiscais apenas no que se refere aos crimes contra a ordem tributária e de apropriação ou sonegação de contribuição previdenciária – arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, 168-A e 337-A do CP. Nesse sentido, se o crime de descaminho não se assemelha aos crimes acima mencionados, notadamente em razão dos diferentes bens jurídicos por cada um deles tutelados, inviável a aplicação analógica da Lei 10.684/2003. RHC 43.558-SP, *Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 5/2/2015, DJe 13/2/2015.*

O bem jurídico pode ser analisado sob duas óticas: da função crítica e limitadora do exercício do *jus puniendi* do Estado, e da característica funcional do Direito Penal moderno.

Sob a primeira perspectiva, bem jurídico é “um ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem em sociedade e, por isso, jurídico-penalmente protegido”. (Prado, 2003, p. 52-53)

Relativo a segunda ótica, refere-se ao Direito Penal inserida na sistemática que tem por finalidade a segurança jurídica, provendo-a por meio da coerção penal. Esta coerção se dá através da seleção de condutas antijurídicas em que a seguridade não parece se satisfazer com a prevenção e reparação ordinária, necessitando da pena - prevenção especial e reparação extraordinária -. (ZAFFARONI, 2002, p. 52-27)

Conforme explica Roxin (ROXIN, 2007, p.447 *apud* BITENCOURT, 2013, p. 45-46):

Em um Estado democrático de Direito, que é o modelo de Estado que tenho como base, as normas penais somente podem perseguir a finalidade de assegurar aos cidadãos uma coexistência livre e pacífica garantindo ao mesmo tempo o respeito de todos os direitos humanos. Assim, e na medida em que isso não possa ser alcançado de forma mais grata, o Estado deve garantir penalmente não só as condições individuais necessárias para tal coexistência (como a proteção da vida e da integridade física, da liberdade de atuação, da propriedade e etc.), mas também das instituições estatais que sejam imprescindíveis a tal fim (uma Administração da justiça que funcione, sistemas fiscais e monetários intactos, uma Administração sem corrupção etc.). Chamo “bens jurídicos” a todos os objetos que são legitimamente protegidos pelas normas sob essas condições.

Tomando como referência o exposto no item 3.2.1 do presente trabalho tem-se que o Descaminho é uma infração penal tributária aduaneira, pertencente ao rol de crimes contra a Ordem Tributária, embora esse não seja o posicionamento atual do STJ e STF, que entende que o bem jurídico no descaminho é mais amplo que dos crimes tributários.

Muito embora, a premissa dos tribunais não seja totalmente falsa, uma vez que é inegável a proteção da arrecadação por parte do Estado implique na proteção de toda a coletividade, já que é de cariz supra individual.

No entanto, esta proteção se dá de maneira mediata, protegendo “o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção

dos gastos públicos”. (RIOS, 2003, p. 50), bem como o prestígio da Administração Pública e o interesse econômico estatal. “Antecipadamente visto como ofensa a soberania estatal, como entrave à autodeterminação do Estado, como obstáculo à segurança nacional em seu mais amplo sentido”. E é, o que diferencia do contrabando, que tem por bem jurídico, além dos citados acima, assegurar a proteção à saúde, à segurança pública, à moralidade pública, à tutela de produto nacional. (PRADO, ano 2010, p. 583)

Há de levar em consideração, que ambos os crimes são pluriofensivos e que qualquer espécie de sonegação também afeta em alguma medida a regularidade do mercado interno e livre concorrência, considerando que o contribuinte sonegador leva vantagem sobre os pagadores regulares, o que torna desleal a competição empresarial. Não havendo, portanto, a proteção de nenhum bem jurídico a mais que os narrados. (SALAZAR PRIMO, 2014, p. 45)

Neste sentido, pode-se afirmar que o crime de descaminho tem natureza tributária, involucrada numa relação existente com o Fisco e o devedor do tributo. Embora ofenda a administração pública, sua objetividade jurídica essencial é o Fisco. A ofensa contra a administração pública é ampla e reside no interesse na arrecadação tributária, tal qual nos crimes previstos na lei 8.137/90. Em outras palavras, tem-se que todo crime tributário ofende a administração pública, uma vez que o não recolhimento de tributo impede a efetivação do bem comum, mas o oposto não é verdadeiro (MARQUES, 2015, p. 393-395).

Logo, em alusão ao princípio da isonomia, não existe consideração outra que a de entender que o bem jurídico tutelado, no Descaminho, assim como nos demais crimes contra a Ordem Tributária, é a proteção de forma imediata ou declarada do Erário, a Fazenda Pública, o tesouro ou qualquer outra denominação que signifique a proteção do interesse da arrecadação.

Tal posicionamento, ganha força quando analisado sob o enfoque do tratamento político criminal dado pela legislação brasileira a esses crimes – que será discorrido mais a frente -, pois embora, estar diante nitidamente de um fato típico, antijurídico e culpável, o que perfaz o conceito analítico de crime, o pagamento é a finalidade última do Estado, já que este, “abre mão” do *jus puniendi* que possui em prol da arrecadação tributária, mesmo sendo crime de ação pública incondicional, movidas pelo princípio da obrigatoriedade e indisponibilidade (PASSOS, 2011, p. 159-160).

Nesta conjuntura, entende-se que dá tratamento diferenciado a condutas tão semelhantes, afrontaria o princípio da proporcionalidade.

Insta salientar que saber qual o bem jurídico tutelado é de suma importância, pois evita que o direito penal seja utilizado como instrumento de força do Estado para consecução de fins que devem ser alcançados por outros meios.

Não podemos nos olvidar que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a prevenção de ataques contra bens jurídicos importantes – princípio da *ultima ratio* -, se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se insuficientes para a tutela desse bem, isto é, cabe ao Direito Penal atuar quando outros ramos não forem eficazes para a tutela desses bens. (BITENCOURT, 2013, p. 54)

Identificar o ilícito como mera desobediência aos interesses do Estado, torna o crime em mais nada que um ato de rebelião. Abrindo espaço para que a censura recaia sobre a figura do autor e na vontade de delinquir, não mais no fato. Sendo assim, somente certas formas de agressão, consideradas socialmente intoleráveis, endereçadas a bem jurídicos valiosos podem ser objeto de criminalização. Já que a correta implicação do bem protegido implica em possibilidades distintas, se se pretende preservar a harmonia do sistema jurídico penal. (MINAHIM, 2009, p. 411 - 412)

5.2.2 A (in) adequada alocação topográfica no código

Um dos argumentos de quem defende o Descaminho como um crime contra a Administração pública está pautado na alocação no Título XI do Código Penal, que trata dos crimes praticados por particular contra a administração em geral, com fulcro na máxima hermenêutica – *sedes materiae* - que manda atender o lugar onde se encontram os comandos da lei.

É inegável a veracidade da premissa, no entanto, discordamos que em decorrência disto o Descaminho e os Crimes Tributários *stricto sensu* possuam natureza distinta, já que não é a localização que define a natureza de um crime, mas o bem jurídico o qual se pretende proteger.

Tomando por base que o Direito Penal está estruturado da seguinte maneira: direito penal comum, extravagante e especial. O comum é tudo aquilo que está regulado pelo Código Penal. Extravagante todas as leis fora do Código Penal, mas que seguem a parte Geral, isto é, trazem novos tipos penais, mas se subsumem as regras já estabelecidas. E o especial traz novos tipos penais, bem como trazem regras novas, criando verdadeiros microsistemas, ele é voltado para situações especiais, que abrangem uma parcela específica da população. (PASSOS, 2011. p. 48)

O cenário que temos hoje é: Descaminho, alocado no Código Penal, na seção dos crimes contra a Administração Pública e os crimes tributários, previstos em lei extravagantes.

Na sistemática atual do Código Penal temos a seguinte classificação: crimes contra a pessoa; o patrimônio; a propriedade imaterial; a organização do trabalho; o sentimento religioso e o respeito aos mortos; dignidade sexual; a família; incolumidade pública; paz pública; fé pública; a administração pública.

Primeiramente, deve ser levado em consideração que a ordem tributária é organizada, mantida e em parte disciplinada pela própria administração pública, logo, a administração é o gênero que comporta como espécies vários sistemas que a compõe. Não há, portanto, tutela da ordem tributária, pois:

Inexiste uma "ordem tributária" destacável da atividade administrativa do Estado. Com efeito, para prover a seus fins o Estado-legislador cria tributos, o Estado-Administração arrecada-os, numa atividade juridicamente regulada, objeto de estudo, nos seus primórdios, pela chamada Ciência das Finanças, e depois pelo Direito Financeiro, no qual o Direito Tributário se insere. Logo, a ordem jurídica suscetível de violação em temas tributários é a mesma ordem administrativa do Estado, tutelado no Código Penal sob a epigrafe "Dos crimes contra a Administração Publica". A inovação da lei 8.137/90 afigura-se, por conseguinte, anódima, visto que nada acrescenta ao que se sabe e pratica. (SILVA, 1998, p. 30)

Tal posicionamento ganha robustez com a leitura da exposição de motivos da lei 8.137/90 (mensagem n. 340/1990) que estava redigida da seguinte maneira: "Projeto de Lei n. 4.788, de 1990 (Do Poder Executivo) Mensagem n. 340 Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências".

Logo, conclui-se que nos crimes tributários, qualquer a designação que se lhes empreste, inserem-se na rubrica dos crimes contra a Administração Pública, pois como não existe ordem tributária destaca da ordem administrativa estatal, haverá sempre lesão à Administração ao que tange seu aspecto subjetivo (da estrutura dos serviços do poder público).

O descaminho ser classificado como um crime contra a administração pública e não crime contra a ordem tributária ocorre exclusivamente por opção político-criminal do legislador (BITENCOURT, 2010, p. 251) não desnaturando de modo algum a sua natureza de crime tributário.

Em verdade, o que ocorreu foi uma atecnia/ má redação do legislador ao disciplinar “Crimes Contra a Ordem Tributária”, quando em verdade, deveria ser “Crimes Contra a Administração Tributária”.

A exemplo disto, temos o crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP) e apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP), que foram inseridos no Código Penal, não obstante lhes tenham sido conferidos o tratamento jurídico comum a todos os crimes fiscais.

Tal opção legislativa pode ser mudada, se aprovado o projeto de lei n. 236 de 2012 que prevê o Novo Código Penal (2012). Na parte especial, há o capítulo XIV que prevê os Crimes Contra a Ordem Econômico-Financeira e nela estão abarcados os crimes contra a ordem tributária e a previdência social, bem como prevê o excesso de exação e o descaminho, no mesmo capítulo.

Ainda que sejam apresentando outros projetos de lei, em respeito à localização sistemática dos crimes e atendendo à boa técnica de tipificação, o contrabando deveria permanecer no rol dos crimes contra a Administração e o Descaminho nos crimes contra a ordem tributária. (BITENCOURT, 2013, p. 282).

5.2.3 A natureza material do crime

A doutrina é uníssona em classificar o Descaminho como sendo um crime comum; doloso; de forma livre; comissivo, ou omissivo próprio; instantâneo, de efeitos permanente; monossujeivo; unissubsistente ou plurissubsistente (dependendo, no

caso concreto, da possibilidade ou não de fracionamento do *inter criminis*); transeunte.

No entanto, a celeuma reside em determinar a natureza jurídica do crime de descaminho, se um delito formal ou material. Tal classificação é de suma importância, pois é daí que se depreende se o tratamento jurídico dado poderá ser o mesmo que concernem aos crimes tributários, quais sejam: aplicação da súmula vinculante número 24, bem como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a possibilidade de suspensão do processo pelo parcelamento.

Primeiramente cumpre esclarecer que o crime material ou de resultado, é aquele que para sua consumação é indispensável a produção de um resultado separado da conduta que o procede, a não ocorrência desse resultado caracteriza a tentativa, é dizer, a ação e resultado são cronologicamente distintas. Já o crime formal, o legislador antecipa a consumação, bastando a ação do agente e a vontade de concretizá-lo.

O crime material para a sua consumação é indispensável a produção de um dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação do mundo exterior por ela operada. No crime formal também há descrição de um resultado, porém, não precisa verificar-se para ocorrer a consumação. (BITENCOURT, 2011, p. 255)

Isto é, o crime material só se torna perfeito com a realização do resultado fixado como característico do tipo penal: o homicídio só se diz consumado com o fato da morte, o furto com a subtração da coisa. Enquanto que, os crimes formais são aqueles em que não há a pretensão de destacar o comportamento do sujeito um resultado a ser tomado em consideração pelo direito, o que acontece é que a própria atividade se realiza o resultado, o que tinha que ocorrer ocorreu. (BRUNO, 2005, p. 148)

Muitas vezes, essa diferença não é de fácil compreensão. Explicou Pimentel (1973, p. 43):

1) Se é verdade que tanto os crimes formais, como os materiais, apresentam um resultado de dano ou de perigo concreto, difere o momento da incidência desse resultado; nos crimes do primeiro grupo, o resultado vem enredado na própria conduta; nos crimes materiais, o resultado se destaca, no tempo e no espaço, e da sua ocorrência — que pode ser evitada, no iter criminis — depende a consumação do crime. 2) O crime formal, pela sua natureza, não admite a tentativa, pois o realizar-se da ação já implica a consumação do delito; o crime material, que pode ser interrompido no seu iter, possibilita a tentativa, admitindo, ainda, o

reconhecimento da desistência voluntária e do arrependimento eficaz; ainda com referência aos crimes materiais, os antecedentes do resultado lesivo podem constituir, por si sós, fatos puníveis, nos termos do artigo 13 do Código Penal, o que não é possível nos crimes formais, porque os atos de execução já são a própria consumação.”

Na doutrina brasileira Greco (2015, p. 563) e Nucci (2007, p. 1051) entendem, assim como o STJ e STF, que a natureza do delito é formal. Para Bitencourt (2014, p. 285-286) e Regis Prado (2014, p. 317) configura-se como um crime material, pois existe a necessidade de demonstrar a ocorrência de um resultado naturalístico, que consiste em não haver o pagamento do tributo.

O descaminho tem natureza material uma vez que é exigida, para sua consumação, um resultado distinto da conduta do sujeito ativo da relação criminal. É dizer, caracteriza-se como um crime de resultado, pois prevê uma consequência da lesão separada no tempo e no espaço da ação do autor. (MARQUES, 2015, p. 399)

Considerar o crime de Descaminho como um crime formal é admitir que ele se consuma com a simples conduta de iludir o Estado quanto ao pagamento dos tributos devidos da importação ou exportação de mercadorias.

Posição que criticamos veemente. O descaminho é um crime material, pois ele exige para a sua consumação, a ilusão no pagamento integral ou parcial do direito ou tributo, que ocorre após a constatação da existência de um imposto devido. A lei fala em iludir o pagamento, e não apenas em adotar medidas materiais com essa finalidade. (CARNEIRO NETO, 2012, p.6)

Assim como no art. 1º da lei 8.137/90 o núcleo “suprimir ou reduzir” pressupõe a existência do tributo, em “iludir o pagamento” no art. 334, pressupõe a existência de um direito ou tributo devido. É dizer, na descrição do fato típico do descaminho o substantivo “imposto” vem acompanhado do adjetivo “devido”. O “devido” denota necessidade de apuração prévia do *quantum* que se deve pagar, isto é, o que já foi apurado. (MARQUES, 2015, p. 399)

Consoante ao exposto por Baltazar Jr. (2006, p. 360) e o qual concordamos:

Como a diferenciação mais aceita é no sentido de que o art. 1º é um crime material por exigir a efetiva supressão ou redução do tributo, contribuição ou qualquer acessório para sua consumação. Já no art. 2º inexistente essa referência no caput, estando mencionada a supressão ou redução do tributo no próprio inciso I, antecedido da proposição para. Ora, sempre que o tipo for construído com expressões tais como para, com o fim de, a fim de, etc.,

a elementar que se seguir constitui elemento subjetivo do tipo. Basta que o agente tenha aquela finalidade, ou seja, não é preciso que o que está descrito depois da preposição efetivamente se concretize para consumir o crime. Desse modo, se o contribuinte é autuado pela fiscalização tributária após ter cometido a falsidade tendente a reduzir o valor do tributo, estará consumado o delito do art. 2º, I, ainda que não tenha vencido o prazo para o recolhimento (Seixas Filho: 426). Daí resulta que o inciso I do art. 2º é a forma tentada do art. 1º. Assim, em vez de utilizar o art.14 do CP, para fazer a adequação típica da tentativa, utiliza-se o inciso I do art. 2º.

Ademais, o princípio da insignificância acaba por atribuir importância substancial ao resultado naturalístico, incompatível com a mera tipificação formal, pois, conforme pontua Carneiro Neto (2012, p. 6) a corte, ao considerar o montante como um dos elementos integrantes do tipo, condicionou a consumação do crime ao seu resultado.

5.2.4 A aplicação do princípio da insignificância

“Segundo o princípio da insignificância, que se revela por inteiro pela sua própria denominação, o direito penal, pela sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para a proteção do bem jurídico. Não deve ocupar-se de bagatelas”. (TOLEDO, 2001, p. 133) Em outras palavras é dizer que deve haver “uma efetiva proporcionalidade entre a gravidade da conduta que se pretende punir e a praticidade da intervenção estatal”. (BITTENCOURT, 2014, p. 94-95)

Notório que o descaminho tem por escopo secundário a proteção do comércio exterior, em termos concretos, é a proteção dos interesses da indústria nacional contra a concorrência desleal. Contudo, a incriminação do descaminho volta seu objeto contra os grupos dotados de um certo grau de organização na prática delituosa, responsável pela introdução no Brasil de grandes quantidades de produtos de origem estrangeira visto que são estas atividades que lesam significativamente o Fisco e que tem aptidão para gerar o desequilíbrio da concorrência. (MARTINS, 2006, p. 46-48)

Segundo estudo publicado em 2013 pela Coordenação-Geral de Pesquisa e Investigação (COPEI), órgão competente para prestar assessoramento estratégico e executar as atividades de pesquisa e investigação, na área de inteligência, em especial no combate aos crimes contra a ordem tributária, inclusive de descaminho,

foram constituídos créditos tributários que alcançaram a cifra de R\$ 6,5 bilhões em procedimentos fiscais sobre tributos internos e aduaneiros. Parte destas ações foram resultado de 28 operações de impacto realizadas pela Receita Federal em parceria com outros órgãos públicos, principalmente o Departamento de Polícia Federal, a Polícia Rodoviária Federal e o Ministério Público Federal.

Ocorre que, a seleção do bem jurídico tutelado, não cabe ao judiciário, mas ao poder legislativo, sob pena de violação do princípio da reserva legal e independência dos poderes. A irrelevância ou insignificância deve ser aferida não apenas em relação a importância do bem, mas ao grau de sua intensidade, isto é, extensão da lesão produzida.

Nos crimes tributários a aplicação do princípio da insignificância decorre da interpretação do artigo 1º da lei 9.469/1997 que tinha como limite o valor de mil reais. Com a lei 10.522 de 2002 o patamar foi elevado para R\$ 2.500,00 e novamente alterado em 2004 com a lei pela lei 11, que dispõe no 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) ”.

Com a edição, pela Fazenda Nacional, das portaria n. 75 de 22 de março de 2012 que determinar no artigo 1º, II, “o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”, e da portaria 130 de 19 de abril de 2012 no artigo 2º, O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito”.

Entende-se que o valor a ser considerado para a aplicação do princípio da insignificância nos casos de descaminho deverá ser de 20 mil reais, visto que se a cobrança do valor não interessa aos cofres públicos, pois a União permite o arquivamento das execuções fiscais, não é razoável, diante do caráter fragmentário

que marca o Direito Penal, considerar penalmente relevante a conduta. É como vem decidindo a primeira turma do STF¹³.

É dizer, se o agente realiza conduta típica, mas não ofende minimamente o bem jurídico protegido, não está presente o desvalor necessário para que se fale em tipicidade material, considerando que a administração tem o dever de cobrar tributos devidos, e se não o faz é porque reconhece que o valor é irrisório, podendo ser desprezado. Então, se a lesão é irrelevante para o ramo Administrativo, mas ainda para o Direito Penal. Evidenciando mais uma vez a natureza fiscal do descaminho e a maneira a qual o Direito Penal Tributário é utilizado.

Porém, a quinta¹⁴ e sexta¹⁵ turma do Supremo Tribunal de Justiça entendem que o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) não deve ser considerado como novo

¹³ EMENTA HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art 20 da Lei n.º 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal (...). (HC 120617, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 04/02/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 19-02-2014 PUBLIC 20-02-2014)

EMENTA Habeas corpus. Penal. Descaminho (CP, art. 334). Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Incidência. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Preenchimento dos requisitos necessários. Ordem concedida. 1. No crime de descaminho, o Supremo Tribunal Federal tem considerado, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00 previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 2. Na espécie, como a soma dos tributos que deixaram de ser recolhidos perfaz a quantia de R\$ 14.922,69, é de se afastar a tipicidade material do delito de descaminho, com base no princípio da insignificância, já que o paciente, segundo os autos, preenche os requisitos subjetivos necessários ao reconhecimento da atipicidade de sua conduta. (...) (HC 126191, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 03/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 07-04-2015 PUBLIC 08-04-2015)

¹⁴ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. DESCAMINHO. FUNDAMENTOS INSUFICIENTES PARA REFORMAR A DECISÃO AGRAVADA. VALOR DO TRIBUTO ILUDIDO PARA FINS DE INSIGNIFICÂNCIA. MANUTENÇÃO DO PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). INAPLICABILIDADE DA PORTARIA N. 75/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REGIMENTAL IMPROVIDO (...) 2. A Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1.409.973/SP, firmou entendimento no sentido de não ser possível a aplicação do parâmetro de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) trazido na Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda para reconhecer a insignificância nos delitos de descaminho, haja vista, num primeiro momento, a impossibilidade de se alterar lei em sentido estrito por meio de portaria. 3. Não foi a lei que definiu ser insignificante, na seara penal, o descaminho de valores até dez 10.000,00 (dez mil reais), foram os julgados dos Tribunais Superiores que definiram a utilização do referido parâmetro, que, por acaso, está expresso em lei, não sendo

patamar da insignificância, sob o argumento, de que o parâmetro previsto no art. 20 da lei 10.522/2002 não pode ser majorado por meio de uma portaria do Ministro da Fazenda, já que esta não possui força para revogar ou modificar lei em sentido estrito; a opção da autoridade fazendária sobre o que deve ou não ser objeto de execução fiscal não pode ter força de subordinar o exercício da jurisdição penal. Sendo assim o valor mínimo, para a aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, incluindo o descaminho, continua no patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Insta salientar, que ao considerar o descaminho com um crime formal, por ele tutelar outros bens jurídicos além da arrecadação, a consequência lógica seria pela impossibilidade da aplicação do princípio da insignificância. No entanto, o que se verifica é que o STJ continua aplicando o princípio da insignificância ao crime de descaminho quando o valor dos tributos elididos não ultrapassar a quantia de dez mil reais, estabelecida no art. 20 da Lei n. 10.522/02, conforme pode se observar do julgamento do AgRg no REsp 1453259/PR¹⁶, realizado em 15 de fevereiro de 2015, sob a relatoria do ministro Félix Fisher.

correto, portanto, fazer referida vinculação de forma absoluta, ou seja, toda vez que for modificado o patamar para ajuizamento de execução fiscal estaria alterado o valor considerado bagatela. 4. A alteração dos valores que justificam a instauração de execução fiscal é definida dentro dos critérios da conveniência e oportunidade da administração pública, o que inviabiliza a aplicação do mesmo entendimento no âmbito penal. (...) (STJ AgRg no AREsp 331852 PR 2013/0145794-6, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 11/02/2014, T5 - QUINTA TURMA)

¹⁵ PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. MERCADORIAS IMPORTADAS. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO. DÉBITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR A DEZ MIL REAIS. RESP N. 1.112.748/TO, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. NÃO APLICAÇÃO DA PORTARIA MF N. 75/2012. CIGARROS. TUTELA DA SAÚDE PÚBLICA. 1. Em recente julgado desta Corte, confirmou-se o entendimento de ser insignificante para a Administração Pública o valor de dez mil reais, trazido no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, como já havia sido decidido pela Terceira Seção deste Tribunal, ao julgar o REsp n. 1.112.748/TO, representativo da controvérsia. 2. Portaria emanada do Poder Executivo não possui força normativa passível de revogar ou modificar lei em sentido estrito. Precedentes. (...). (STJ AgRg no AREsp 297573 PR 2013/0052267-7, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 06/02/2014, T6 - SEXTA TURMA)

¹⁶ PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. VALOR DO TRIBUTO ELIDIDO SUPERIOR A DEZ MIL REAIS. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. I - A Terceira Seção desta eg. Corte Superior firmou orientação no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia n. 1.112.748/TO, de minha relatoria, que, no crime de descaminho, o princípio da insignificância somente afasta a tipicidade da conduta se o valor dos tributos elididos não ultrapassar a quantia de dez mil reais, estabelecida no art. 20 da Lei n.10.522/02. I - A publicação da Portaria MF 75/2012, por não possuir força legal, não tem o condão de modificar o patamar para aplicação do princípio da insignificância (RESP n. 1.393.317/PR, Terceira

6 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E O PERDIMENTO DE BENS

Segundo doutrina majoritária (ZAFFARONI, 2002, p. 318-319), crime é a ação ou omissão típica, antijurídica e culpável. Sob a perspectiva de quem defende esta corrente, a punibilidade é um resultado da existência do delito; não integra o conceito analítico do delito, sendo, tão somente a possibilidade jurídica de impor a sanção penal, isto é, com a realização de um ilícito penal, o direito de punir do Estado, antes abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade. (BARETTA, 2004, p.81)

A punibilidade, entendida como a aplicabilidade da pena, é uma consequência do crime e não poder ser considerada como elemento do mesmo. É dizer, elemento significa uma condição necessária para a existência de um fenômeno, precedendo-o, enquanto a punibilidade é posterior ao crime. O crime deve estar perfeito em todos os seus elementos estruturais. (BARETTA, 2004, p.81-82)

A sanção é a consequência do ilícito, deslocando isto para o direito penal, temos que a pena é a consequência do crime. Nestes termos, ocorrendo o fato típico, antijurídico e culpável, haverá a aplicação de uma penalidade. No entanto, sendo o Estado titular do *jus puniendi*, ele pode dispor deste poder, nos casos que ele mesmo preestabelece em lei.

A extinção da punibilidade da pena atua após a realização do processo, depois que a pretensão punitiva foi reconhecida e determinou a aplicação da sanção penal; nestes casos, o crime como fato histórico não desaparece e continua a produzir importantes efeitos jurídicos, como da reincidência. (BARETTA, 2004, p. 104-108)

No caso específico do Direito Penal-tributário, o instituto da extinção da punibilidade pode ser analisado sob dois enfoques: o político-fiscal e o jurídico-penal. No primeiro, a finalidade extrajurídico-penal da autodenúncia, baseada em critérios essencialmente fiscais, com função de estímulo, de modo a facilitar o retorno do contribuinte a honestidade fiscal. No segundo, fundamenta-se a autodenúncia no

Seção , Rel. Min. Rogério Schietti Cruz , DJe de 2/12/2014). Agravo regimental desprovido. (STJ. 5ª Turma. AgRg no REsp 1453259/PR, Rel. Min. Felix Fischer, julgado em 05/02/2015).

âmbito da teoria penal da desistência voluntária e da reparação do dano. (PRADO, 2014, p. 283)

Em relação ao efeito jurídico-penal, isto é, sob o enfoque da teoria do delito o momento que o pagamento é realizado - antes ou após o recebimento da denúncia, não altera em nada, uma vez que o pagamento não integra a estrutura analítica do crime, interferido tão somente no juízo de punibilidade, não de tipicidade.

Contudo, quando se muda o enfoque da teoria do delito para o enfoque dos interesses político-econômicos, isto é, sob a ótica político-fiscal, demonstra indubitavelmente que a finalidade do Direito Penal-Tributário visa tão somente a arrecadação, utilizando o Direito Penal apenas como instrumento diante da sua conectividade, obrigando que o pagamento seja realizado antes da denúncia. É dizer, para arrecadar mais, com mais velocidade, dissuadindo o contribuinte de contestar a obrigação tributária nos âmbitos administrativos e judiciais, pois, se às vésperas do fim do inquérito policial não se optar pelo parcelamento ou pagamento, de nada adiantará fazê-lo depois. (RIBEIRO, 2011, p. 9)

Sucintamente exposto por Nucci (2009, p. 985-986):

Em matéria de crime contra a ordem tributária, verifica-se que, na essência, o Estado não quer a punição do infrator, mas almeja receber o valor do tributo, mantendo o padrão satisfatório da arrecadação. [...] Refletindo-se sobre o tema, é preciso considerar que o tratamento dado pelo Estado ao criminoso, no cenário da ordem tributária é diverso daquele empregado – com maior rigor, certamente – aos outros delitos que envolvam, de algum modo, patrimônio. Aquele que “subtrai” dinheiro pertencente ao fisco, pagando, mesmo após a consumação do crime, tem a sua punibilidade extinta. [...] É indiscutível ser mais interessante ao Estado receber o que lhe é devido em lugar de processar criminalmente o sonegador, muitas vezes por anos e anos, sem nada conseguir, por qualquer razão.

Tal argumentação ganha força ao observar-se que na teoria do crime quando o delito é praticado sem violência ou grave ameaça e quando ocorre a devolução do produto até certo período a pena é reduzida (art. 16, CP), é dizer, a reparação posterior serve tão somente como atenuante na dosagem da pena. Nos crimes tributários, em vez da redução das penas, exclui-se a responsabilidade criminal, ficando clarividente que não há um bem jurídico digno de tutela penal.

Ademais, “se o pagamento do tributo não extinguisse a punibilidade, pagar implicaria autocondenação, desestimulando, dessa forma, a arrecadação do tributo sonegado, com enormes prejuízos aos cofres públicos. ” (FARIA JR., 2003, p. 98).

6.1 (IM) POSSIBILIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FRENTE ÀS SUCESSIVAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

No sistema penal brasileiro, ao que concerne a previsão e aplicação do instituto da extinção da punibilidade aos delitos fiscais, prevalecem os fundamentos de natureza político-fiscal sobre os critérios jurídicos-penais vinculados aos fins da pena. (RÍOS, 2003, p. 156)

É, em verdade, o resultado de uma “disputa entre os utilitaristas, para os quais a criminalização do ilícito tributário tem o objetivo de forçar o contribuinte ao pagamento do tributo, e os que preconizam um direito penal ético, no qual a criminalização do ilícito penal teria a finalidade de punir o desvio de comportamento, que não seria corrigido pelo pagamento posterior” (MACHADO, 2012, p. 95). Em decorrência desta disputa, verifica-se sucessivas alterações legislativas no que diz respeito à extinção de punibilidade.

Diante de tantas alterações legislativas e por conseqüente, interpretação dos tribunais diante da norma posta, optamos por organizar em ordem cronológica, tudo aquilo que foi inserido no mundo jurídico e reputamos importante para o objeto do presente estudo. Sendo assim, seguiremos a seguinte ordem, respectivamente, 1º) Lei 4.729/65; 2º) Decreto-Lei nº 157/67; 3º) Súmula 560 STF; 4º) Lei 6.910/80; 5º) Lei 8.137/90; 6º) Lei 8.383/91; 7º) Lei 9.249/95; 8º) Lei 9.964/00; 9º) Lei 9.983/00; 10º) Lei 10.684/03; 11º) Lei 12.382/11. Vejamos:

1º) A Lei 4.729/65 foi a primeira legislação a tratar a evasão fiscal sob a perspectiva do Direito Penal Tributário, conhecida como lei de sonegação fiscal. No artigo 2º, desta lei estava previsto a extinção da punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Ocorre que o lapso temporal em que deveria ser feito isto, na prática dificultava a aplicação da extinção da punibilidade, uma vez que o pagamento deveria ser feito

no momento em que a descoberta da suposta sonegação se realizava, acarretando o início da ação fiscal própria

2º) O Decreto-Lei 157/67 no artigo 18, alterou a lei 4.729/65, admitindo a possibilidade da extinção de punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promovesse o recolhimento dos tributos e multas devidos, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância. Isto é, foi estendido o prazo para o pagamento do tributo, garantindo que o pagamento só fosse efetuado após o exercício de defesa do contribuinte no primeiro grau da esfera administrativa competente.

3º) Em 15/12/1976 O STF editou a Súmula 560 com a seguinte redação: “A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do decreto-lei 157/1967”. A edição da súmula teve como referência legislativa além do decreto mencionado, os artigos 1º, 2º e 5º da lei 4.729/1965.

Embora o art. 18, §2º tenha trazido a seguinte previsão: “de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo (...)”, a real natureza do crime de descaminho já havia sido evidenciada pela lei nº 4.729/65, que em seu artigo 5º, substituiu os §§ 1º e 2º e incluiu o § 3º no artigo 334 do Código Penal, que o tipifica como um crime contra a Administração Pública, apesar de seu nítido caráter tributário (iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria).

Tal entendimento se consolidou jurisprudencialmente em decorrência do decreto-lei n. 288, que no artigo 39 equiparou a saída dos produtos da zona franca de Manaus ao crime de descaminho. Logo, pelo princípio da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia o Supremo entendeu como devida a extinção da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo.

4º) A lei 6.910/80 impossibilitou a aplicação da Súmula 560, ao definir no art. 1º que “o disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.” Isto é, vetou a possibilidade de

se conferir o mesmo tratamento dos crimes tributários ao crime de Descaminho, extinguindo a punibilidade pelo pagamento do tributo, embora o entendimento da Corte era no sentido do Descaminho ser um crime tributário.

5º) A Lei 8.137/90 revogou a lei 4.729/65 e passou a dispor sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. No artigo 14 tratou da extinção de punibilidade, aplicada aos crimes definidos nos artigos 1º a 3º, quando o agente promovesse o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Ampliando o marco temporal para o pagamento do tributo.

6º) A lei 8.383/91 no artigo 98 revogou o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, impedindo completamente a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo.

Durante o período que esta lei ficou em vigor não restou nenhum mecanismo de escape para quem incorresse nos crimes contra a ordem tributária. Cenário que mudou em 1995.

7º) A Lei 9.249/95 no art. 34, trouxe novamente a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social, nos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, desde que antes do recebimento da denúncia.

Em razão de ser mais benéfica, deu-se aplicação retroativa desta lei para beneficiar réus que haviam cometido crimes entre o período da lei nº 8.383/91 até a vinda desse diploma (vide HC 85.661).

O entendimento do STF em face do art. 34 da lei 9.249/95 (vide HC 77.010 e HC 74.7549) era no sentido de que tal lei só previu a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito tributário feito antes do recebimento da denúncia, sem atribuir nenhum efeito penal ao parcelamento. Isto é, o benefício só se assegura quando a dívida for integralmente satisfeita, antes do recebimento da denúncia. Fazendo, portanto, nítida distinção entre “pagamento” e “parcelamento”.

No entanto, é importante destacar que o entendimento dado pela 3ª Seção do STJ em face do mesmo artigo da referida lei, foi no sentido de que o pagamento integral não era a única maneira de se extinguir a punibilidade, sendo suficiente o parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia, independentemente do

pagamento das parcelas avençadas. Isto porque, para o parcelamento configuraria uma “novação” da dívida, extinguindo a prévia relação jurídica que daria ensejo a ação penal, substituindo-a por uma nova, retirando dela o conteúdo criminal para lhe atribuir caráter de ilícito civil *lato sensu*. (vide HC 29.421 e RHC 12.301).

Desta maneira, se os débitos que originaram o ilícito são anteriores às que veiam em sequência (leis nº 9.964/00 e nº 9.983/00), é de se aplicar, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, em razão da ultratividade da *lex mitior*. (vide RESP 1.111.974 e HC 37.541)

8º) A Lei 9.964/00 institui o REFIS I. No artigo 15 previu e a possibilidade da suspensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 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. Ademais, a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva e a punibilidade será extinta 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. É dizer, o parcelamento tem condão de suspender a punibilidade, enquanto, somente com o pagamento integral a punibilidade será extinta.

9º) A Lei 9.983/00 alterou o Código Penal, incluindo os artigos 168-A e 337-A, revogando o artigo 95 da lei 8.212/91, desta maneira, não poderia mais a extinção da punibilidade dos crimes previdenciários pelas hipóteses previstas no REFIS I, prevendo-as a partir de então em duas hipóteses de extinção de punibilidade, qual sejam: artigo 168-A, § 2º “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal” e no artigo 337-A, § 1º “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”.

É dizer, se for contribuição previdenciária na modalidade apropriação indébita, a extinção da punibilidade só ocorre se o pagamento for prévio ao início da ação, se na modalidade supressão ou redução só ocorre a extinção da punibilidade se a ação fiscal é precedida de confissão e declarações necessárias pelo contribuinte, independente do pagamento da exação. (BITENCOURT, 2013, p. 301-303)

10º) A Lei 10.684/03 conhecida como REFIS II, mantém a suspensão da punibilidade mediante o parcelamento e extinção com o pagamento de todas as parcelas, com o diferencial de que agora, o parcelamento pode ser realizado a qualquer tempo, ou seja, mesmo após o recebimento da denúncia, conforme a interpretação dada pelo STJ (vide Recurso Especial 949.935/SP), já que no art. 9, §2, não existe nenhuma restrição temporal.

11º) A Lei 12.382/11 no artigo 83 tratou da regra de envio da representação fiscal para fins penais para o órgão acusatório. Reestabeleceu o marco temporal a suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período que estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal, rompendo desta maneira, com a previsão da lei 10.684/03.

Não existindo mais a possibilidade de se utilizar do parcelamento como estratégia de defesa no curso da ação penal, mas somente antes da eventual instauração respectiva. (ROCHA JR., 2011, p. 3)

Ademais, no § 6º trouxe a seguinte previsão: “as disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz”. Desta maneira, tornou novamente imprescindível que o pagamento se dê até o recebimento da denúncia, para fim de extinção da punibilidade.

Em suma, é possível constatar que a punibilidade nos casos dos crimes tributários, tem-se vivenciado movimento pendular, no qual, ora se exacerba o poder punitivo, ora se afrouxam suas as amarras da intervenção penal.

Junto com a primeira legislação a tratar à matéria (em 1965), surgiu a possibilidade da extinção da pretensão punitiva estatal mediante pagamento do tributo. Em 1976 tal entendimento se estendeu para o crime de descaminho e contrabando, por ser

considerado crime de natureza tributária. No entanto, tal entendimento só perdurou 4 anos. Em 1990 o marco temporal foi ampliado, para logo em seguida ser totalmente restringido. De 1991 a 1995 não foi possível aplicar a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo. De 1995 a 2000 a extinção de punibilidade poderia ser com o pagamento integral ou com o parcelamento da dívida. A partir de 2000 o parcelamento passou a ter apenas o condão de suspensão da pretensão punitiva, já que, somente com o pagamento integral ocorreria a extinção da punibilidade. De 2003 a 2011 o movimento foi tão amplo, que deixou de existir qualquer limite temporal para o pagamento integral do tributo ou o parcelamento. Por fim, com a alteração ocorrida em 2011, verifica-se um flagrante retrocesso legislativo.

6.2 A REGULAMENTAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS E SEUS EFEITOS PRÁTICOS

A pena de perdimento é uma sanção administrativa, aplicada após um procedimento administrativo, ambos regulamentados no Decreto-Lei nº 1.455/1976, Decreto-lei nº 37/66 e Decreto nº 6.759/09. A pena pode ser em relação à moeda, mercadorias e veículos. Para nós, interessa apenas a duas últimas.

O art. 23 do decreto-lei 1.455/76 determina que: “consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:”. Primeiramente, cumpre esclarecer que os ilícitos aduaneiros não consistem, propriamente, em dano ao Erário, pois este há de ser efeito daqueles. Ao se definir o ilícito, nota-se que o legislador tomou o efeito pela causa, pois a conduta a ser punida não consiste propriamente no dano ao Erário, mas, sim, nos ilícitos aduaneiros que causam prejuízo aos cofres públicos. (PACHECO, 2009, p. 29)

Desfeita a impropriedade meramente semântica, tiraremos o que há de essencial nessa pauta de condutas com o propósito de elaboramos uma definição conotativa do termo, que seja capaz de abrigar aquilo que o instituto em questão tem de essencial. As condutas que materializam dano ao Erário consistem nos ilícitos praticados em operação de comércio exterior que resultam na supressão ou na postergação do recolhimento de tributos aduaneiros ou que dificultam, embaraçam ou impossibilitam a fiscalização aduaneira, o que se faz com o propósito, aferido por

meio de provas ou indícios, de lesão aos cofres públicos e a economia nacional. As sanções previstas em lei para tal modalidade de ilícito consistem em multas, assim como no decreto de perdimento de mercadorias e dos veículos transportadores envolvidos nessas condutas. (PACHECO, 2009, p. 29)

Depois, deve-se ter esclarecido que “mercadoria é a designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio”. As coisas fora de comércio não se estendem mercadorias e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. Assim, coisa que não está para a venda não é mercadoria e não poderá ser aplicada a pena de perdimento.

Neste ensejo, temos, conforme informa a subsecretaria de aduana e relações internacionais (2015, p. 1), e denotativamente exposto nos artigos 23 e 24 do decreto-lei n. 1455/1976 e no artigo 689 do decreto 6.759/009, como sujeito a pena de perdimento as mercadorias: mercadoria a bordo de veículo ou na zona primária de forma oculta, sem registro em manifesto de carga ou documento equivalente; mercadoria estrangeira ou nacional sem qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, 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, chegada ao país com falsa declaração de conteúdo; mercadoria estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; mercadoria 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; mercadoria importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642 do regulamento aduaneiro; mercadoria estrangeira ou nacional, 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.

Não só a prática é punida e coibida com o confisco, como os instrumentos utilizados para tal, conforme disposição do artigo 104, V, decreto-lei n. 37/66: “Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos: V - quando o veículo conduzir

mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção”.

Conforme o parecer da PGFN n. 990/88 “ a sanção comentada foi instituída com o fito de punir quem pratica crime de contrabando ou descaminho e de tirar de circulação o meio pelo qual o infrator delinuiu, evitando nova incidência”. Isto é, a legislação aduaneira reflete a verdadeira opção política do legislador, que não se restringiu a pena de mercadorias, mas também do transporte utilizado para o cometimento desses ilícitos, sempre que caracterizado o dano ao erário. (ARAÚJO, 2010, p. 66)

Nestes casos, a pena tem a função de prevenção geral, para a intimidação de outros possíveis infratores; a prevenção especial, que tem em vista evitar que o infrator apenado reincida no ilícito; função educativa, apta a formar uma moral fiscal no sentido de cumprimento voluntário das normas (PACHECO, 2009, p. 29) e pelo fato da pena aplicada, decorrer da observância a legislação aduaneira, em cumprimento ao princípio da legalidade administrativa, não merece anulação por parte do poder judiciário. (ARAÚJO, 2010, p. 63-66)

Em outras palavras podemos dizer, que neste caso o confisco reside na indenização dos cofres públicos e a sociedade pelas perdas e danos que, com sua atividade ilícita, o infrator impõe ao Erário e à economia nacional. Além de destruir, desestruturar o empreendimento que se utiliza de vantagens ilícitas decorrentes de irregulares operações de comércio exterior, consistindo em instrumento voltado para a interdição, ainda que parcial da organização criminosa. (PACHECO, 2009, p. 32)

6.2.1 A atipicidade da conduta em decorrência da não incidência do tributo devido

Vimos que a ação de importar e/ou exportar é o fato imponible, aquele fato que efetivamente aconteceu, num determinado tempo e lugar, configura a Hipótese de Incidência e faz nascer o dever ao pagamento do tributo legalmente previsto.

Ocorre que, no direito tributário, para que a obrigação seja exigível é necessário que o crédito tributário seja constituído, tal constituição se dá a cabo de um processo administrativo, mediante as modalidades aqui estudadas. Isto é, embora o débito

exista, somente após o lançamento, surge a possibilidade de cobrança por parte do Fisco.

Porém, como posto anteriormente, no caso em que a autoridade verifique o dano ao erário, ao invés de proceder com o procedimento de constituição do crédito tributário, a autoridade deve apreender a mercadoria e instaurar um procedimento para que legitimará o confisco, paralelo a isto deverá avançar com uma representação fiscal.

Corroborando com o ora exposto, a simples interpretação do artigo 776, II do Regulamento Aduaneiro, que estabelece que a autoridade na formalização de processo administrativo fiscal para aplicação da pena de perdimento, na representação fiscal para fins penais “poderá aplicar a alíquota de cinquenta por cento sobre o valor arbitrado das mercadorias apreendidas para determinar o montante correspondente à soma do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados que seriam devidos na importação”.

Isto é, a locução “seriam devidos” denota a ideia de que não houve tributo incidente, pois a mercadoria foi confiscada antes mesmo que houvesse um procedimento para constituição do tributo, bem como, ressalta a impossibilidade da cobrança de tributo quando do confisco de bens (vide art. 150, IV, CF/88).

Tal entendimento encontra respaldo na própria jurisprudência¹⁷ que determina que se tiver havido declaração de importação, a posterior decretação de perdimento do

¹⁷ TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO ALBERGADA POR LIMINAR POSTERIORMENTE CASSADA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. IPI E II.APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 118, I, DO CTN. ART. 85, III, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VIABILIDADE. 1. Uma vez cassada a liminar ou cessada a sua eficácia, voltam as coisas ao statu quo ante. Desse modo, se é correto afirmar a impossibilidade de se obstar a aplicação da pena de perdimento com a denegação do mandamus, não menos correto afirmar-se que a retroação da cassação da liminar que autorizou a importação do bem também irradia seus efeitos na esfera tributária, qual seja, no tocante aos recolhimentos dos impostos (IPI e II) devidos por ocasião da operação de importação, posteriormente tornada sem efeito devido à denegação da ordem. 2. A leitura do art. 118, inciso I, do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, deve ser conjugada com a do art. 85, III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85) que prevê a não incidência dos tributos sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento. 3. Negar o direito à restituição dos tributos à demandante que teve contra o seu veículo a aplicação da pena de perdimento consistiria em dar um tratamento mais gravoso para o contribuinte que importa o bem albergado por um provimento judicial, ainda que precário, do que o previsto para o caso de importação clandestina, uma vez que para este último caso somente aplicar-se-ia o perdimento do bem, enquanto na primeira situação, além do perdimento da mercadoria, o importador ainda teria que arcar com os tributos respectivos, incidentes sobre um objeto que não mais integra o seu patrimônio,

bem dá ao antigo proprietário o direito de pedir de volta o tributo que tenha adiantado ao fazer a declaração.

Neste sentido, há posicionamentos no sentido de entender que o confisco de bens é incompatível com a tributação, pois se houver a decretação de perdimento, tem-se uma espécie de extinção antecipada da potencial obrigação tributária que sequer vem a ser constituída, pois a pena administrativa impede a incidência do tributo ou, como se prefira, a ocorrência do fato gerador do imposto aduaneiro, obstando o próprio desembaraço. É dizer, uma vez que não há tributo devido, não há do que se falar em ilusão do pagamento do tributo e, por conseguinte, não se realiza o núcleo do fato típico previsto no Descaminho, sendo um obstáculo da incidência do tipo penal. (CARNEIRO NETO, 2012, p. 8-10)

Posicionamento o qual discordamos, pautado nos conceitos basilares do direito tributário aqui expostos. Em primeiro plano temos que a ocorrência do fato gerador e a constituição e exigibilidade do crédito tributária estão situados em planos temporais distintos, desta maneira, analisado sob o enfoque da importação, verifica-se o seguinte cenário:

i) adentrar ao território nacional com mercadoria de procedência estrangeira é o fato imponível que faz incidir todos os tributos previstos na hipótese de incidência. Isto é, a simples entrada de produto estrangeiro no Brasil é suficiente para que incidam os tributos previstos em lei (exaustivamente trabalhados no capítulo 2.2).

ii) a mera entrada de produto estrangeiro em território nacional é o fato gerador. Junto com o nascimento do fato gerador, nasce o dever de pagar o tributo.

exatamente devido à cassação do provimento judicial que permitira a operação de importação, em total afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais norteiam o nosso ordenamento jurídico. 4. A insubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação, que é o signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, tanto do ponto de vista da lógica jurídica formal não se pode mais falar de obrigação tributária, à míngua do fato gerador respectivo, como do ponto de vista axiológico não se pode mais falar de capacidade contributiva, que desaparece com o perdimento da riqueza sobre a qual incidiria o tributo. (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 24ª edição, 2004, p. 135). 5. Ademais, embora o automóvel já havia sido alienado quando da aplicação da pena de perdimento, a parte autora comprova a indenização ao adquirente, consoante documento trazido aos autos, o qual não foi impugnado pela Fazenda Nacional, daí exurgindo estreme de dúvidas a legitimidade da demandante para pleitear a devolução dos tributos que recolheu no momento da importação do bem. 6. Reconhecimento do direito à restituição dos tributos recolhidos (IPI e II), corrigidos monetariamente. (TRF-4 AC 306 SC 2000.72.01.000306-5, Relator: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 01/12/2004, PRIMEIRA TURMA)

c) por opção do legislador, o dever ao pagamento do tributo é diferido no tempo, pois é imprescindível a formalização da obrigação jurídica, que se dá a cabo de um procedimento administrativo.

iii) o procedimento administrativo que formaliza a obrigação jurídica, tem por finalidade a constituição do crédito tributário, neste momento, o direito potestativo do Fisco de exigir, torna-se um direito objetivo

iv) logo, conclui-se que a pena administrativa não impede a incidência do tributo, pois o fato de importar, faz com que o tributo exista e seja devido.

v) a pena administrativa tão somente impede que o fisco cobre o tributo, pois não houve a constituição formal deste.

Neste caso, entendemos que estamos diante da tentativa: o sujeito agiu de maneira consciente, com o objetivo de iludir o Fisco ao não pagamento, ou o pagamento à menor do tributo incidente. No entanto, por circunstâncias alheias a sua vontade, isto é, depender de um procedimento administrativo, para que a dívida saia do plano subjetivo e torne-se exigível, não houve a consumação do delito.

Embora, aja posicionamento do sentido de não reconhecer a tentativa no Descaminho quando a mercadoria é apreendida na aduana, podendo, inclusive estar diante de um crime impossível, dependendo das circunstâncias, ou ainda, de meros atos preparatórios. (Bitencourt, 2013, p. 307-308)

Defendemos que a ação do fisco é no sentido de antecipar o dano que seria experimentado pelo Erário se a conduta fosse levada à cabo, e a pena de perdimento, aplicada como forma de punir os atos preparatórios.

6.2.2 A extinção da punibilidade em decorrência do retorno ao *status quo ante*

Demonstrou-se, no presente trabalho, a utilização do Direito Penal como meio de manter inabalável a arrecadação fiscal. Se os fins justificam os meios, tal qual ocorre nos demais crimes tributários, em que o pagamento do tributo extingue a punibilidade, o mesmo deve ocorrer com o Descaminho quando da aplicação da pena de perdimento de bens.

Pioneiramente expôs Fábio Prieto (1996, p. 11):

O dano ao erário foi, portanto definido na lei; o perdimento das mercadorias, no descaminho, o compõe. Pode ser que nesta composição entrem outros prejuízos para além do não pagamento do tributo e seus acessórios – e isto não esclarece nem a lei, nem a doutrina, nem a jurisprudência. Mas o certo é que, ao decretar o perdimento, o pagamento do tributo e acessório será, dentro da perspectiva legal, recomposto.

É dizer, a pena de perdimento a um só tempo é utilizada e cumpre com a função de ressarcir o erário, que poderá alienar, incorporar, destruir ou inutilizar a mercadoria, nos termos do artigo 803 do decreto-lei 6.759/09; e proteger o comércio exterior, pois retira de circulação a mercadoria que seria introduzida sem a devida taxaço, promovendo a concorrência desleal.

Sendo os ilícitos ancilares das obrigações tributárias, que é o dever judicio de levar dinheiro para o Estado, é mais que razoável que eles se descaracterizem, ante o recolhimento do valor dos tributos evadidos e dos corolários pertinentes. Não sendo correto, ao nosso ver, em casos que as ações, por si mesmo, já constituam crimes, como de estelionato e falsidade. (SILVA, 1998, p. 157)

Com efeito, a legitimidade da pena reside na aptidão de recompor o dano ao erário, que por óbvio, atende a exigência legal quanto ao monte a ser pago a título de reparação, já que na maioria das vezes, o valor da mercadoria apreendida é muito superior ao montante do tributo que seria devido em caso de importação ou exportação regular.

Sendo assim, ainda que a jurisprudência mantenha o posicionamento de considerar o Descaminho como crime formal, é inegável a natureza tributária deste. Se o legislador optou em dar aos crimes tributários o tratamento que conhecemos, não cabe ao judiciário agir de maneira diferente.

Neste ponto, há de se convir, que se em um, a punibilidade é extinta pelo pagamento do tributo, no caso em que a instauração do processo penal se revela desnecessária, pois sequer haverá a constituição do tributo, a sanção administrativa se releva suficiente. “Não tem o menor cabimento isentar de pena aquele que paga e condenar aquele que não tem nada a pagar”. (CARNEIRO NETO, 2012, p. 3)

7 CONCLUSÃO

No transcurso do presente trabalho vimos que após a Constituição de 1998 a doutrina contemporânea passou a compreender o tributo sob o viés dos princípios da cidadania e solidariedade, cuja a finalidade é ser o meio para cumprimento do bem-estar individual e coletivo. No entanto, deve-se ter o cuidado de vincular esse caráter transindividual para o gasto público, visto que a relação Fisco e contribuinte é uma relação jurídica obrigacional, em que o Estado encontra limitações à sua soberania na própria lei, e que é preciso, nesse contexto, observar que a posição do contribuinte diante do fisco e da sua vulnerabilidade, de tal modo que a observância da estrita legalidade é fundamental para equilibrar a necessidade arrecadatória do Estado com as garantias fundamentais do contribuinte.

Restou demonstrado que a obrigação tributária, crédito tributário e lançamento, embora sejam institutos intrinsecamente vinculados, estão situados em planos temporais distintos.

Definimos que a temática objeto de estudo encontra-se inserida no campo do Direito Penal-Tributário, sub-ramo do Direito Penal, que embora apresente peculiaridades próprias, carece de autonomia. Utiliza-se dos conceitos gerais do direito penal ao que concerne as implicações da conduta (sanção) e conceitos gerais do direito tributário para determinar se de fato ocorreu a conduta descrita, uma vez que depende que haja a incidência dos tributos. No entanto, como integrante do subsistema jurídico-penal, ele deve observar a vigência dos princípios fundamentais que dão unidade ao sistema punitivo, de modo a limitar e disciplinar o exercício do poder punitivo pelo estado.

Assentou-se também o entendimento que a diferença entre o ilícito tributário e o ilícito criminal reside tão somente na natureza da sanção, elegida pelo legislador afim de satisfazer a política criminal em vigor. Em tese, em face do princípio da intervenção mínima, apenas as mais graves violações da ordem tributária deveriam ser objeto de intervenção penal. No entanto, amiúde a legislação tributária utiliza da extrafiscalidade para, por intermédio do direito penal, realizar suas pretensões arrecadatórias, em detrimento do princípio da intervenção mínima.

Balizou-se o entendimento de que, em verdade, não exista uma política criminal própria direcionada a criminalidade econômica, mas o uso político do sistema jurídico penal para perseguição de objetivos macroeconômicos, com o fito de saciar a sanha arrecadatória do Estado. Sendo assim, todas as demais implicações da matéria derivam deste ponto.

Valendo-nos de todos esses antecedentes e após confrontar o entendimento da jurisprudência (STF e STJ), com a doutrina e a própria estrutura harmônica do ordenamento jurídico, chegou-se à conclusão de que o Descaminho é um crime material contra a Ordem Tributária, devido a identidade de bem jurídicos tutelados. A mera questão de localizar-se no capítulo dos crimes contra a administração pública não desnaturaliza a identidade de bem jurídico tutelado.

Considerar que o descaminho é crime material contra a Ordem Tributária implica, como consectário lógico desse postulado, que é necessário o obrigatório término do processo administrativo-fiscal como justa causa para persecução penal, devido a incidência da súmula vinculante número 24.

De igual sorte, sendo crime tributário, a extinção da punibilidade se opera em decorrência do pagamento do tributo, bem como ocorre a suspensão do processo em decorrência do parcelamento do tributo;

Por fim, no que se refere a hipótese de trabalho, nos casos em que sejam aplicadas a pena de perdimento de mercadorias, não se pode caracterizar consumado o descaminho, haja vista que se trata de crime material, que não se consumou por circunstâncias alheias a vontade do contribuinte.

Assim, embora tenha ocorrido o fato gerador fazendo nascer a obrigação tributária, em virtude da atuação sumária do fisco, jamais haverá a constituição do crédito tributário, logo, não existirá justa causa para início da ação penal, já que não há crime tributário se não há imposto a pagar.

A aplicação da pena de perdimento embora de natureza diferente, cumpre com a finalidade que a sanção penal exerce nos crimes tributários, qual seja, ressarcimento dos cofres públicos, que é o objetivo primordial do fisco nos crimes tributários. Se em todos os crimes tributários é possível a extinção da punibilidade pela recomposição do dano ao Erário, neste caso, se torna desnecessária a própria persecução penal,

uma vez que o confisco no plano administrativo, resolve satisfatoriamente a infração fiscal.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ARAUJO, Joana Marta Onofre. **Legislação aduaneira – pena de perdimento de veículos objeto de contrato de leasing nas hipóteses de contrabando e descaminho**. São Paulo: RDDT n. 174/ março de 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**: 6. ed. 10ª triagem. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- BALTAZAR JR, José Paulo. **Crimes Federais**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários: a extinção de punibilidade**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**: 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal 5**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**. parte geral. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Vol I.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Código Penal Comentado**. 7ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____, Cezar Roberto. MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal 5**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1981.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. STJ – Súmula Vinculante 151, Brasília-DF: 14 de fevereiro de 1996. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=contrabando&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em 28 de outubro de 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. STF - Súmula 661, Brasília-DF: 27 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=661.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 05 de julho de 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. STF – Súmula Vinculante 24, Brasília-DF: 02 de dezembro de 2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em 27 de agosto de 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. STF – Súmula Vinculante 25, Brasília-DF: 16 de dezembro de 2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=25.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em 30 de julho de 2015.

- _____. **Código Penal de 1890**. Decreto nº 847 de 1890. disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-847-11-outubro-1890-503086-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acesso em 14 de maio de 2015.
- _____. **Código Penal do Império**, lei de 16 de dezembro de 1890. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM-16-12-1830.htm> Acesso em 14 de maio de 2015.
- _____. **Código Tributário Nacional**. 1. ed. Salvador: Editora OAB/BA, 2013.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.
- _____. **Código Penal**. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 01 de abril de 2015.
- _____. **Decreto 660**, de 25 de setembro de 1992. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0660.htm> Acesso em: 20 abr. 2015.
- _____. **Decreto 70.235**, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 20 abr. 2015.
- _____. **Decreto-lei nº 157**, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em 07 de novembro de 2015.
- _____. **Decreto-Lei nº 288**, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-288-28-fevereiro-1967-376805-normaatualizada-pe.html>>. Acesso em 07 de novembro de 2015
- _____. **Decreto-lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em 09 de novembro de 2015.
- _____. **Lei 10.336**, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm>. Acesso em: 20. abr. 2015.
- _____. **Lei 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2004/lei10865.htm>. Acesso em: 20 abr. 2015.
- _____. **Lei 10.893**, de 13 de julho de 2004. Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.893.htm>. Acesso em: 20 abr. 2015.

_____. **Lei 12.815**, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12815.htm#art76>. Acesso em: 20 abr. 2010

_____. **Lei 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 05 de maio de 2015

_____. **Lei 6.009**, de 26 de dezembro de 1973. Dispõe sobre a utilização e a exploração dos aeroportos, das facilidades à navegação aérea e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L6009.htm>. Acesso em: 20 abr. 2015.

_____. **Lei 9.716**, de 26 de novembro de 1998. Altera o Decreto-lei n. 1.578, que dispõe sobre o imposto de importação e exportação, e dá outras providências. Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9716.htm>. Acesso em: 20 abr. 2015.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1996/lei-9430-27-dezembro-1996-367738-norma-pl.html>>. Acesso em 09 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 11 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2013. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em 05 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2003/lei-10684-30-maio-2003-496777-norma-actualizada-pl.html>> Acesso em 09 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 11.345**, de 14 de setembro de 2006. Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, e 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2006/lei-11345-14-setembro-2006-545515-norma-pl.html>>. Acesso em 08 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2009/lei-11941-27-maio-2009-588492-norma-pl.html>> Acesso em 09 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 12.382**, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2011/lei-12382-25-fevereiro-2011-610088-publicacaooriginal-131771-pl.html>>. Acesso em 09 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 12.382**, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em 09 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 13.008**, de 26 de junho de 2014. Dá nova redação ao art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o art. 334-A. disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm>. Acesso em 04 de abril de 2015.

_____. **Lei nº 4.788**, 13 de outubro de 1965. Autoriza a abertura de créditos especiais, no montante de Cr\$ 4.269.970.880 (quatro bilhões, duzentos e sessenta e nove milhões, novecentos e setenta mil, oitocentos e oitenta cruzeiros), a diversos Ministérios, ao Poder judiciário e ao Tribunal de Contas da União. disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4788.htm>. Acesso em 08 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 05 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 6.759**, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações

de comércio exterior. disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em 10 de outubro de 2015.

_____. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em 30 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Disponível em <<http://linker.lexml.gov.br/linker/processa?urn=urn:lex:br:federal:lei:1995-12-26:9249&url=http%3A%2F%2Fwww2.camara.gov.br%2Flegin%2Ffed%2Flei%2F1995%2Flei-9249-26-dezembro-1995-349062-publicacaooriginal-1-pl.html&exec>>. Acesso em 08 de novembro de 2015

_____. **Lei nº 9.469**, 10 de julho de 1967. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9469.htm>. Acesso em 07 de novembro de 2015.

_____. **Portaria MF 130**, de 19 de abril de 2012. Altera a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. disponível em <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>. Acesso em 20 de outubro de 2015.

_____. **Portaria MF 203**, de 14 de maio de 2012. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf203.htm>>. Acesso em: 20 de abril de 2015.

_____. **Portaria MF 75**, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/2012/portaria75>> Acesso em 20 de outubro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1429091. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: José Ricardo Evangelista Souza. Relator. Min. Sebastião Reis Júnior. Paraná, DJ 20 mar. 2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25043415>>. Acesso em: 29 nov. 2015. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 0145794-6. Agravante: Antônio Ricardo Eugênio Ferreira. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Marco Aurélio Bellizze, DJ 11 fev. 2014. Disponível em: <stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24939244/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-331852-pr-2013-0145794-6-stj/certidao-de-julgamento-24939247>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 297573. Agravante: Márcio da Silva Antunes. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. DJ 06 fev. 2014. Disponível em: <

stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24971313/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-297573-pr-2013-0052267-7-stj/certidao-de-julgamento-24971316>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas corpus n. 120617. Impetrante: Defensoria Pública da União. Paciente: Charlie Cavaglieri. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: min. Rosa Weber. Brasília, DJe 19 fev. 2014. Disponível em: < www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 126191. Impetrante: Defensoria Pública da União. Paciente: George Giovani Rodrigues. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DJe 07 abril 2015. Disponível em: < www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 34770. Recorrente: Wilson Luiz Stella. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Laurita Vaz, DJ 18 mar. 2014. Disponível em: <stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25034509/recurso-ordinario-em-habeas-corpus-rhc-34770-rs-2012-0264072-0-stj/certidao-de-julgamento-25034512>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 36570. Recorrente: Elias Estevão Severo da Silva. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Marco Aurélio Bellizze, DJ 28 mai. 2013. Disponível em: < stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23426978/recurso-ordinario-em-habeas-corpus-rhc-36570-mg-2013-0085206-0-stj>. Acesso em: 29 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 43.558. Recorrente: Li kwok Kuen. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Jorge Mussi. São Paulo, DJ 05 FEV. 2015. Disponível em: < ww2.stf.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 81611. Impetrantes: José Eduardo Rangel De Alckmin e Outro. Paciente: Luiz Alberto Chemin. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DJ 13 maio 2005. Disponível em: < www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.343.463. Relator: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Bahia. DJ 20 Mar. 2014. Disponível em: < www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-548>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 1.393.317. Agravante: Helio Cantidio dos Santos. Agravado: Ministério Público Federal. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Paraná, DJ 05 fev. 2015. Disponível em: < www.jusbrasil.com.br/diarios/86111999/stj-18-02-2015-pg-2930>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Superior Tribunal Federal –STF. **Súmula 560**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 11 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.1920&seo=1>>. Acesso em: 07 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 6.910**, de 13 de julho de 1980. Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-

1988/L6910.htm>. Acesso em 07 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1991/lei-8383-30-dezembro-1991-363718-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em 07 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 9.964,** de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2000/lei-9964-10-abril-2000-375105-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em 08 de novembro de 2015.

_____. **Lei nº 9.983,** de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm>. Acesso em 08 de novembro de 2015.

_____. Superior Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 99740/ SP – São Paulo. Paciente: Hélio Benetti Pedreira. Impetrante: Paulo José Iász de Moraes. Coator: STJ. Relator: Min. Ayres Britto. DJe, 020 de 31/01/201. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2899740%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/puucewb>>. Acesso em: 15 maio 2015

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Habeas Corpus N. 48805/SP – São Paulo. Processo N. 2005/0169350-9. Impetrante: Roberto Podval Ee Outros Impetrado: Tribunal Regional Federal Da 3a Região. Paciente: Simone Maria Vanazzi Maria. Paciente: Gisele Maria Vanazzi Rossi. Relator (A): Ministra Maria Thereza De Assis Moura. DJe 19/11/2007. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.clas.\)+e+@num=%2748805%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%2748805%27.suce.\)#DOC1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.clas.)+e+@num=%2748805%27)+ou+(%27HC%27+adj+%2748805%27.suce.)#DOC1)> Acesso em: 15 de maio de 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 122325. Impetrante: Defensoria Pública da União. Paciente: Isaias Paulino da Silva. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Gilmar Mendes. Minas Gerais, DJe 11 jun. 2014. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 1299740. Impetrante: Paulo José Iász de Moraes. Paciente: Hélio Benetti Pedreira. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Ayres Britto. São Paulo, DJe 31 jan. 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 85942. Impetrantes: Sergio Rosenthal e outros. Paciente: Fábio Bussab Saliba. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Luiz Fux. São Paulo, DJe 29 jul. 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1>. Acesso em: 29 nov. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível n. 306. Relator: Min. Maria Lucia Luz Leiria. DJ 01 dez. 2014. Disponível em: <[trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1170824/apelacao-civel-ac-306](http://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1170824/apelacao-civel-ac-306)>. Acesso em: 29 nov. 2015.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal.** Parte Geral. 5ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal. Vol. 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública.** 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

- _____, Fernando. **Curso de Direito Penal**. Vol. 3. Parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARNEIRO NETO, Durval. **A Atipicidade do Descaminho quando há Perdimento de Mercadoria**. Rio Grande. Âmbito Jurídico, 01 jun 2010. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7895>. Acesso em: 30 mar. 2015
- CARRAZA, Roque Antonio. **Da impossibilidade jurídica de concurso material ou formal imperfeito entre os crimes de descaminho e de sonegação fiscal. Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – Visão Luso Brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e métodos**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CUNHA JR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**: 9ª ed. revista, ampliada e atualizada. Editora Jus Podvim, Salvador: 2015.
- EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: RDDT, 2001.
- EL HIRECHE, Gamil Föppel. LUZ, Ilana Martins. **Comentários críticos à lei brasileira de lavagem de capitais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2011
- _____, Gamil Föppel. **Crimes tributários: legislação penal em homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010
- FARIA JR., César de. **O Processo Administrativo Fiscal e as Condições da Ação Penal nos Crimes Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**. 6ª ed., revista e atualizada. Curitiba: Positivo, 2004
- FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático: uma teoria a luz da constituição**. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2006.
- GABOARDI, Laura. **A natureza fiscal do delito de descaminho**. disponível em <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2012_1/laura_gaboardi.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2015.
- GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte especial, volume IV**. 11ª ed. Niterói, RJ. Impetus, 2015.
- HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2ª ed. rev. trad. de Djalma de Campo. São Paulo, RT, 2004
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado. 3ª ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974.
- Lyra, Roberto. **Criminalidade Econômico-financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 36ª ed, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2015.
- _____, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

- _____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____, Hugo de Brito. **O descaminho como crime contra a ordem tributária**. São Paulo: RDDT, n. 201/junho de 2012
- MACHADO, Hugo de Brito. **O descaminho como crime contra a ordem tributária**. São Paulo: RDDT, n. 201. Junho 2012.
- _____, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**. N. 201. Junho de 2012
- MARTINS, Tiago do Carmo. **Contrabando e Descaminho e o Princípio da Insignificância**. São Paulo: RDDT, n. 135/dezembro 2006.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A Imprescindibilidade do Término do Processo Administrativo-Fiscal como Condição para Persecução Penal no Crime de Descaminho**. Revista Brasileira de Ciência Criminais, ano 20, número 94, janeiro-fevereiro de 2012
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. São Paulo: Ed. RT, 1996.
- _____, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. 4ª Edição. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 2009.
- PACHECO, Alexandre S. **Dano ao erário – leasing financeiro e alienação fiduciária em garantia de automóveis – multa e pena de perdimento**. São Paulo: RDDT, n. 168/ Setembro de 2009.
- PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GABLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil: obrigações**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, v. 2.
- PASSOS, Thais bandeira oliveira passos. **Lavagem de capitais: (dis)funções políticos-criminais no seu combate**. Salvador: Ed. Faculdade Baiana de Direito, 2011.
- PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária (BGF): comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999
- PAULSEN, Lendro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1973.
- PINTO, Emerson de Lima. **A Criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- Prado, Luiz Regis. **Bem jurídico penal e constituição**. 3ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- _____, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 6ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Balço Anual de Atividade de 2013**. Brasília, DF, 24 fev. 2014. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/02/24/2014_02_24_18_40_44_311746055.html>. Acesso em: 28 de maio de 2015.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito Penal Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- RIBEIRO, Bruno Salles Pereira: **Lei 12.382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal**. Acesso em 16 de Agosto de 2015 Disponível em www.ibccrim.org.br
- RIOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção de punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- ROCHA JR, Rêgo Monteiro, GUEDES, Maicon: **Lei de punibilidade de crimes tributários não é nova**. Acesso em 16 de Agosto de 2011. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2011-abr-05/regime-juridico-punibilidade-crimes-tributarios-nao-tao>
- RODRIGUES, Raphael Silva. **Aplicabilidade do art. 191-A do CTN ante o dever fundamental de recolher tributos**. RDDT. n. 219/ dezembro de 2013.
- ROSENTHAL, Sérgio. **A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo no Descaminho**. Editora Nacional, 1999.
- SALAZAR PRIMO, Diego de Alencar. FEITOSA, Francisco José Soares. **A revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da lei 8.137/90**. São Paulo: RDDT, n. 227/ agosto de 2014.
- SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Ordem econômica na constituição**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 32, 2000.
- SOUZA, Fábio Pietro de. **A Extinção de Punibilidade pelo Perdimento das Mercadorias no Descaminho**. Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil, ano 15, número 51, agosto-setembro de 1996.
- TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômica**. 3ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Método, 2011.
- TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973
- TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos do direito penal**. São Paulo: Saraiva, 2001
- ZAFFARONI, Raul Eugenio. **Manual de Derecho Penal**. Buenos Aires: Ediar Sociedad Anónima Editora, 2002.
- ZELMO, Denari. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- Marques, Oswaldo Henrique Duek. **A natureza tributária do descaminho e suas consequências jurídicas**. Revista Brasileira de Ciências Criminas. ano 23. vol. 113. São Paulo: Editora RT, Mar-abr/2015.