

MÔNICA ELISA DE LIMA

**O EFEITO DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOBRE O
CRIME DE DESCAMINHO**

Dissertação apresentada
como requisito final para a
obtenção do título de
Mestre em Direito pela
Universidade Cândido
Mendes.

Orientador: Professor Dr.
Juarez Tavares

Rio de Janeiro

2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

MÔNICA ELISA DE LIMA

**O EFEITO DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOBRE O CRIME DE
DESCAMINHO**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito *Stricto Sensu*, nível de Mestrado da Universidade Cândido Mendes. Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos Professores:

Prof. Dr.: ADILSON RODRIGUES PIRES
Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Professor Convidado

Prof. Dr.: PEDRO TÓRTIMA
Universidade Cândido Mendes

Prof. Dr. JUAREZ TAVARES (Orientador)
Universidade Cândido Mendes

AGRADECIMENTOS

Agradeço, imensamente, a meus Professores e a toda a Equipe do Programa do Mestrado em Direito da Universidade Cândido Mendes.

Muito obrigada a Maurício Taveira e Silva, pelo incentivo e todo o apoio intelectual com que me ajudou no curso deste trabalho. Obrigada, com amor e afeto.

Dedico este trabalho a meus pais e a minhas irmãs.

Dedico este trabalho e toda a minha vida a meu filho, João de Lima Mussa.

SUMÁRIO

RESUMO	7
ABSTRACT	8
EPÍGRAFE	9
INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1	12
A NECESSIDADE, A MEDIDA E A APLICAÇÃO ISONÔMICA DA PENA	
1.1. Perspectiva da Dogmática Funcionalista	13
1.2. O Amoldamento do Tema à Abordagem Retórica	26
CAPÍTULO 2	29
CONSIDERAÇÕES SOBRE O CRIME DE DESCAMINHO	
2.1. Abordagem Diacrônica das Condutas de Importar ou Exportar Irregularmente	30
2.1.1 Evolução Histórica: A Fraude no Comércio Exterior no Direito Positivo Brasileiro	33
2.2 Contrabando e Descaminho: Traços Distintivos	39
CAPÍTULO 3	45
AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO	
3.1 A Sistemática do Despacho Aduaneiro	45
3.2 Tributos e Direitos Incidentes no Comércio Exterior	47

3.2.1. Imposto de Importação	47
3.2.2. Imposto sobre Produtos Industrializados	48
3.2.3 PIS e Cofins	48
3.2.4 AFRMM/ATAERO	49
3.2.5 Imposto de Exportação	50
3.2.8 Direitos <i>Antidumping</i> e Compensatórios	50
3.2.9. Licenciamento da Importação	51
CAPÍTULO 4	54
A ESTRUTURA DO INJUSTO DO DESCAMINHO	
4.1. Conduta Típica, Sujeito Ativo, Sujeito Passivo, Elemento Subjetivo	54
4.2 Materialidade Delitiva	55
4.3 Bem Jurídico	57
4.3.1 Interesses do Erário Público	57
4.3.1.1 Traço Regulatório e Extrafiscal	62
4.3.1.2 Ofensa Residual à Administração Pública	71
4.3.2 Bagatela	73
4.4 Consumação	78
CAPÍTULO 5	81
AS SANÇÕES DE NATUREZA CIVIL ÀS CONDUTAS IDENTIFICÁVEIS COMO DESCAMINHO	
CAPÍTULO 6	84
A EXTINÇÃO E A SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O INTERESSE EM PUNIR	
6.1 A Extinção e a Suspensão do Crédito Tributário em Geral	85

6.1.1 O Efeito do Pagamento e da Suspensão da Exigibilidade sobre os Crimes Tributários	86
6.1.2 O Efeito da Extinção pela Prescrição ou Decadência	94
CAPÍTULO 7	96
A APLICAÇÃO DAS REGRAS E PRINCÍPIOS PENAS TRIBUTÁRIOS AO INJUSTO DE DESCAMINHO	
7.1 O Desvalor de Ação e do Resultado no Crime de Descaminho	96
7.2 A necessidade de tratamento isonômico	101
CONCLUSÃO	106
BIBLIOGRAFIA	111

RESUMO.

O crime de descaminho, previsto no artigo 334 do Código Penal, tem natureza tributária, sendo-lhe aplicável a extinção da punibilidade penal pelo pagamento do tributo.

Diversamente do verificado no crime de contrabando, em que está envolvida a proteção a bem jurídico atinente à incolumidade pública, à segurança ou o equilíbrio comercial (caso de importação superior à cota permitida), estes riscos não são imponíveis ao crime de descaminho. Nesse diapasão, é legítimo evidenciar a natureza tributária de tal injusto, na hora em que se avaliam o desvalor do fato, o desvalor da conduta e a necessidade de sua criminalização, tendo em vista a adequação da punibilidade aos objetivos finais da lei penal.

ABSTRACT

The delict of “misguiding” (descaminho), foreseen in the article from penal code, has a tributary nature.

So you apply the extinction of criminal punishment with the payment of tribute.

Unlike the recorded crime in the smuggling, which is involved in the protection and the law regards unscathed, public safety or the trade balance (if the import exceeds the allowed quota), these risks are not applicable to the crime of “misguiding”. In this sense, it’s necessary to show the tributarial nature of this crime, at the time to evaluate the discredit of fact, the discredit of the conduct and the need of its criminalization, in view of the appropriateness of the punishment to the end goals of criminal law.

Decreto de Abertura dos Portos às Nações Amigas

Conde da Ponte do meu Conselho, governador e capitão general da capitania da Bahia, Amigo. Eu o Príncipe Regente vos envio muito saudar, como aquele que amo. Atendendo a representação que fizestes subir a minha real presença sobre se achar interrompido, e suspenso o comércio desta capitania com grave prejuízo dos meus vassallos, e da minha Real Fazenda, em razão das críticas, e públicas circunstâncias da Europa, e querendo dar sobre este importante objeto alguma providência pronta, e capaz de melhorar o progresso de tais danos, sou servido ordenar interina, e provisoriamente enquanto não consolido um sistema geral que efetivamente regule semelhantes matérias o seguinte = primeiro, que sejam admissíveis nas Alfândegas do Brasil todos e quaisquer gêneros, fazendas, e mercadorias transportadas, ou em navios estrangeiros das potências que se conservam em paz e harmonia com a minha Real Coroa, ou em navios dos meus vassallos pagando por entrada vinte e quatro por cento a saber vinte de direitos grossos e quatro de donativo já estabelecido, regulando-se a cobrança destes direitos pelas pautas, ou aforamento por que até o presente se regulam cada uma das ditas Alfândegas, ficando os vinhos, águas ardentes, e azeites doces, que se denominam molhados, pagando o dobro dos direitos que até agora nelas satisfaziam = Segundo: Que não só os meus vassallos, mas também os sobreditos estrangeiros possam exportar para os portos que bem lhes parecer a benefício do comércio, e agricultura, que tanto desejo promover todos, e quaisquer gêneros, e produções coloniais, à exceção do pau-brasil, ou outros notoriamente estancados, pagando por saída os mesmos direitos já estabelecidos nas respectivas capitancias, ficando entretanto como em suspenso, e sem vigor todas as leis, cartas régias, ou outras ordens que até aqui proibiam neste Estado do Brasil o recíproco comércio, e navegação entre os meus vassallos, e estrangeiros. O que tudo assim fareis executar com o zelo, e atividade que de vós espero. Escrita na Bahia aos vinte e oito de janeiro de 1808.

Príncipe.

*Cumpra-se e registre-se e passem-se as ordens necessárias.
Bahia, 29 de janeiro de 1808*

Conde da Ponte.

Introdução:

O presente texto, apresentado como dissertação para a obtenção do título de mestre em Direito, pela Universidade Cândido Mendes, pretende discutir as implicações da moderna dogmática penal a uma interpretação do injusto do descaminho, tipificado no artigo 334 do Código Penal, em consonância com as necessidades de proteção da sociedade e conforme os preceitos democráticos proteção aos direitos fundamentais.

1) A Delimitação Doutrinária: O Funcionalismo na Teoria do Injusto Penal. A concepção do injusto penal como sistema subordinado às finalidades de prevenção geral e aos limites da culpabilidade.

2) Objeto de Aplicação: O Crime de descaminho, artigo 334, parte final, do Código penal.

3) Hipóteses: O crime de descaminho tem natureza tributária, sendo-lhe aplicável a extinção da punibilidade penal pelo pagamento do tributo, fazendo-se, também, necessária a constituição definitiva do crédito tributário.como condição de procedibilidade da ação penal.

4) Finalidade: Análise das especificidades contidas no tipo de descaminho, sua comparação com outros crimes tributários, tendo em conta a necessária

observância do critério do desvalor da conduta, da ameaça ao bem jurídico e do desvalor do resultado, como parâmetros para a caracterização do injusto e a aplicação da pena.

CAPÍTULO 1

A Necessidade, a medida e a aplicação isonômica da pena

Em seu Programa do Curso de Direito Criminal¹, Francesco Carrara remarcava ser a desigualdade um “*vício intolerável da pena*”, isto porque a pena, “*para nenhum efeito deve considerar a diversa posição dos delinquentes, quando esta não altere a quantidade do delito*”².

Além disto:

§ 648

Não deve ser excessiva, isto é, não deve ultrapassar a proporção com o mal do delito. Todo sofrimento irrogado ao culpado além do princípio da pena, que é o dar ao preceito uma sanção proporcionada à sua importância jurídica, e além da necessidade da defesa, que é a de elidir a força moral objetiva do delito é um abuso de força, é uma ilegítima crueldade.

Além da isonomia e proporcionalidade, Carrara também já apontava, em homenagem à preservação da liberdade do homem, a

¹ Publicado inicialmente em 1859.

² CARRARA, Francesco. Programa do Curso de Direito Criminal; tad. Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN Editora, 2002. p.99-100.

desnecessidade de punir criminalmente condutas que se poderiam resolver no âmbito civil. Observou, nesse aspecto, o jurista italiano:

§ 17

A crescente civilização de um povo e sua ampliada liberdade deveriam ser poderosa razão para se diminuir gradualmente o número de ações declaradas delitos. Ao revés, avulta entre nós a mania de se multiplicar seu número, para se recorrer ao inseguro remédio da função penal contra ações que não teriam os verdadeiros caracteres do delito, e a respeito das quais nossos maiores de contentaram com outros modos de prevenção.

A isonomia e a proporcionalidade são assim, valores a serem perseguidos quando se aventar limitar a liberdade do homem, sendo inexorável perquirir a real necessidade de punir penalmente condutas cuja repressão possa-se fazer de forma eficientemente alternativa.

1.1. Perspectiva da Dogmática Funcionalista

A abordagem funcionalista do direito penal concebe o injusto como decorrência, não apenas do enunciado do tipo, mas como um sistema de conceitos articulados, balizados por princípios fundamentais de

proteção à liberdade e consonantes com a realidade e contradições sociais em que se insere.

Levando-se em conta o estudo do direito sob seus vieses sincrônico e diacrônico; considerando este a análise comparativa de vários sistemas jurídicos contemporâneos e aquele a evolução da norma no tempo, pode-se concluir que a norma jurídica, incluindo-se aí o valor atribuído a certas condutas e a finalidade da repressão a sua desobediência, sofre mutações sob a influência do contexto social e temporal em que se inserem.

Logo, não existe norma jurídica penal auto-suficiente, cuja interpretação possa ser desgarrada do tempo e do espaço em que se situe. Disso deflui que os elementos do delito têm entre si uma relação sintática de mútua subordinação e não de mera coordenação.

A idéia de Günther Jakobs³, segundo o qual a realização do tipo constitui uma etapa da imputação, aponta para a concepção do injusto como uma relação entre a tipicidade e a antijuridicidade, sendo o tipo um mero indício desta, que apenas se concretiza caso reverbere na intolerabilidade social e na ausência de uma causa de justificação. Assim, tipo e antijuridicidade não necessariamente estão associados. Contudo, a antijuridicidade tem lugar toda vez que lhe falta uma causa de justificação.

³ *Apud* Tavares, 2002, p.142.

Assim, o tipo de injusto seria representado pelo conjunto de caracteres que assinalam legalmente a intolerabilidade social de determinada atividade, que só pode ser descartada com a incidência de uma norma permissiva.⁴

Com efeito, é relevante notar que o ordenamento jurídico contém normas permissivas de determinados comportamentos, que, *a priori*, configurariam injustos penalmente relevantes. Tais autorizações, que podem ser de ordem legal ou supralegal, são as chamadas causas de justificação de conduta, causas de exclusão da antijuridicidade ou causas discriminantes. As causas legais estão previstas no Código Penal (art. 23⁵) e não excluem aquelas decorrentes da interpretação sistemática e teleológica da ordem jurídica – as supralegais, tais como, o consentimento do ofendido, a atuação no interesse do ofendido, o consentimento presumido, o risco permitido, a colisão justificante de deveres, o direito correcional etc.

Tais causas de justificação estão em consonância com o princípio da proporcionalidade, visto sob a ótica de seus três subprincípios, quais sejam a adequação — a pena proposta aos fins pretendidos; a

⁴ TAVARES, Juarez. *Teria do Injusto Penal*. 2.ed.rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 142.

⁵ **Art. 23** - Não há crime quando o agente pratica o fato:

I - em estado de necessidade;

II - em legítima defesa;

III - em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito. (...)

Art. 24 - Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.

Art. 25 - Entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem.

necessidade — a aplicação de determinada pena deve constituir o meio menos gravoso possível e a proporcionalidade em sentido estrito — a justa medida entre a pena escolhida e o fim perseguido.

Em sua concepção finalista do Direito Penal, Claus Roxin⁶ responde positivamente à questão sobre a possibilidade de um futuro mais suave para o Direito Penal. Assinala, nesse sentido, ser impossível aprender a viver em liberdade e respeitando a lei, através da privação dessa mesma liberdade, do afastamento da família e de todos os seus efeitos dessocializadores⁷. Aponta, então, que:

O desenvolvimento político-criminal deve, portanto, afastar-se ainda mais da pena privativa de liberdade. Em seu lugar teremos, em primeiro lugar, a pena de multa, e é especialmente no seu uso que reside a tendência suavizadora, de que falei acima.⁸

Neste raciocínio, cabe a convicção de que “os limites da faculdade estatal de punir só podem resultar da finalidade do direito penal no âmbito do ordenamento estatal⁹”. Assim, a sanção penal somente se justifica quando for impossível garantir os limites de uma convivência social pacífica através de outros meios.

⁶ ROXIN, Claus. Estudos de Deito Penal. Tradução de Luís Greco. Rio de Janiero: Renovar, 2006. p.17.

⁷ *idem*. P.19 .

⁸ *idem*. P. 20.

⁹ *Idem*. P.32.

O bem jurídico, limitador e, não, o fundamento da intervenção penal, é apresentado por Roxin como “todos os dados que são pressupostos de um convívio pacífico entre os homens, fundado na liberdade e na igualdade”¹⁰. Ou seja, proteger o bem jurídico significa impedir o prejuízo a esse convívio ou, de outra forma, impedir danos sociais.

Dessa ideia, aponta-se a conclusão segundo a qual, tendo o direito penal a função de impedir os danos sociais que não possam ser evitados de forma menos opressiva, seu papel será o da proteção subsidiária dos bens jurídicos. Subsidiário implica a existência de alternativas que precedem sua aplicação. Nessa função, estariam perfiladas as compensações e reparações pecuniárias de prejuízos.

Entendendo-se bem jurídico desta forma limitadora da intervenção e garantidora das liberdades, não se pode admitir a existência de tipos penais fundados em bens abstratos ou impalpáveis ou imateriais.

Sendo assim, tipos que se baseiam em conceitos indeterminados são incongruentes com a liberdade individual, eis que impedem sua contestação prática. Desta maneira, é necessário que se reconheça, materialmente, quais são os danos sociais que se pretende evitar. Ou seja, há de haver um critério material reconhecível e, portanto, confirmável

¹⁰ Roxin, C. Estudos de Direito Penal. Rj: Renovar, 2006.

ou refutável em uma situação concreta. Daí decorre a necessidade de se eliminar a ideia do bem jurídico espiritualizado, incorpóreo, insusceptível de ser posto em dúvida ou infirmado empiricamente.

Roxin, nesse contexto defende que “tipos penais não podem se fundados sobre bens jurídicos de abstração impalpável”, exemplificando como tal, conceitos como “saúde pública”, “paz pública”¹¹:

Não é legítimo, por fim, criar tipos para proteção de bens jurídicos, sendo estes descritos com base nos quais não é possível pensar nada de concreto. Por exemplo, a jurisprudência e o legislador alemães postulam como bem jurídico protegido, o qual deve legitimar a penalização de qualquer trato com drogas, a “saúde pública”. Como “público” não possui um corpo real, não é possível que algo como a “saúde pública”, no sentido estrito da palavra, exista. Não se pode, porém, fundamentar uma proibição penal de um bem jurídico fictício.(...)

Um bem jurídico similarmente pouco claro é a paz pública (...).

A excessiva vinculação do *jus puniendi* a conceitos abstratos, como ordem política ou valores sociais, somente compreensíveis em uma concepção teleológica da lei, inserta em um contexto ideológico-

¹¹ Roxin, C. Op. cit.

valorativo, reduz, claramente, a capacidade do indivíduo de estabelecer e enxergar a aptidão limitadora do bem jurídico.

Essa identificação de bem jurídico como os valores finalísticos da norma — portanto, com elevado conteúdo normativo — é típico do método valorativo, desenvolvido pelos Neokantistas, a partir do início do século XX¹². Para essa Escola, o relevante não seria o “objeto em si”, mas sua valoração; valoração esta não pré-determinada, mas dependente de dados culturais, Nas palavras de Luiz Regis Prado, a característica básica de bem jurídico nesse contexto, seria sua vinculação “*à ratio legis da norma jurídica – no sentido teleológico de cada tipo penal – o que acaba por convertê-lo em um simples método interpretativo*”¹³.

O mesmo aspecto é revelado por Luiz Flávio Gomes, para quem, ao se transformar a concepção de delito em mera lesão à norma ou violação de um dever, está-se desvirtuando a noção de bem jurídico, que

¹² LIMA. Newton de Oliveira, *A filosofia dos valores no culturalismo neokantiano : bases do filosofia do direito de radbruch*, p. 3. O alemão Immanuel Kant é o herdeiro principal do cartesianismo e do idealismo, com sua concepção racionalista idealista subjetiva transcendental; do sistema kantiano vão partir as idéias do idealismo contemporâneo de Hegel, Fichte e Eucken, o primeiro numa acepção objetivista (o Espírito Absoluto) e os demais concebendo o predomínio do idealismo no espírito subjetivo; o neokantismo das escolas de Baden e Marburgo, no último quartel do século XIX, foi bem assim influenciado por Kant, sendo que a primeira gerou com brilho a “Filosofia da Cultura” e a segunda formulou um sistema logicista da juridicidade, a partir da influência de seu fundador, Helmut Cohen.

¹³ PRADO, 2003, p. 38.

passa a não mais revelar o substrato ou a essência do delito, mas apenas a *ratio legis*. Destaca o autor¹⁴:

A noção de bem jurídico, nesse período, resulta 'espiritualizada' ou 'volatilizada'. (...) O conceito mesmo de delito se transforma para ser concebido como mera lesão à norma ou a violação de um dever. O que importa, nesta concepção, não é o que está na essência da norma (o bem jurídico protegido), senão a vigência (formal) da própria norma.

Oposta à concepção acima, outra proposição exemplar de Roxin (cuja adequação adiante será retomada ao se tratar da classificação do crime de descaminho no Código Penal) é aquela segundo a qual “a descrição da finalidade da lei não basta para fundamentar um bem jurídico que legitime um tipo”. Por esse pensamento, o jurista alemão demonstra não ser suficiente que esteja satisfeita a *ratio legis* (ou o objeto que a lei pretenda alcançar), mas, também, é necessário perquirir se a obtenção da finalidade da lei representa um pressuposto indispensável à convivência social pacífica. Ou seja, não existe, inelutavelmente, uma coincidência entre a finalidade do tipo legal e o conceito de bem jurídico, merecedor de preservação.¹⁵ Conclui o autor, assinalando:

¹⁴ GOMES, Luiz Flávio. *Norma e bem jurídico no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p.79.

¹⁵ O exemplo fornecido por Roxin é de uma lei que, por exemplo, punisse a prática de *homossexualismo*. 15 *Idem*. P.36.

Meu resultado é que o princípio da proteção subsidiária de bens jurídicos, cuja idoneidade para limitar o poder estatal é não raro questionada, é muito bem capaz de fazê-lo, se ele for deduzido das finalidades do direito penal e a proteção dos direitos humanos fundamentais e de liberdade for nele integrada. É verdade que não surgirão daí soluções prontas para o problema da legitimação de tipos penais, mas ter-se-ão linhas de argumentação bastante concretas, que podem auxiliar que se impeça uma extensão das faculdades de intervenção do direito penal em contrariedade à idéia do estado de direito.¹⁶

É também o caminho apontado por Juarez Tavares¹⁷, que assinala não ser suficiente simplesmente atribuir ao direito penal a função de proteger os bens jurídicos, pois a tomada do conceito de bem jurídico como elemento essencial de proteção, na configuração dos tipos legais e nos comportamentos sujeitos à punição criminal, não esgota as considerações sobre o substrato social de tais comportamentos.

Assim, a melhor orientação é a de elevar o bem jurídico a outra categoria, qual seja a de objeto de referência necessário à incriminação, em cuja hipótese, deve ser demonstrado que a conduta tenha lesado ou posto em perigo determinado bem jurídico. Inexistente essa conexão, a norma

¹⁶ *Idem*. P.53.

¹⁷ TAVARES, Juarez. *Teoria do Crime Culposos*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 233 a 237.

incriminadora não representa um instrumento adequado do processo de comunicação que se destina a delimitar as zonas do lícito e do ilícito.

Nessa perspectiva, pode-se vislumbrar que os elementos clássicos do delito — tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade — submetem-se a uma “filtragem principiológica”, à adequação ao contexto social e aos objetivos da norma punitiva.

Poder-se-ia, em uma transposição dos conceitos esposados por Ferdinand Saussure¹⁸ (e redesenhados por Noam Chomsky)¹⁹ compreender, simbolicamente, a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade como situadas em um eixo paradigmático, enquanto sua realização sintagmática decorreria da interrelação sistêmica desses elementos.

¹⁸ Conforme aludido por TAVARES. *Op cit.*

¹⁹ O linguista Ferdinand de Saussure, em seu Curso de Lingüística Geral (*Cours de Linguistique Générale*, publicado em 1915), abordou os mecanismos da língua, organizando-os em dois eixos dicotômicos que representavam o paradigma e o sintagma. Aquele representava a *langue*, palavras e regras da língua, e este a *parole*, à conversação - ordenação dos sintagmas, das palavras, através do tempo.

Em sua escola chamada de gramática gerativa, Noam Chomsky anota que, a partir de um limitado número de regras, pode-se gerar um número infinito de sequências. Em sua obra clássica, *Lectures on Government and Binding* (publicado em 1981), apresenta o modelo de Princípios e Parâmetros, segundo o qual a linguagem seria um módulo mental e que teria princípios invariantes (as leis constantes) e princípios denominados “abertos”, conhecidos por “parâmetros”, os quais seriam fixados ou marcados segundo os dados objetivos da língua, possuindo representações definidas pela língua em que se encontre e determinando as divergências entre as línguas e as transformações dentro de uma mesma língua.

A agressão ou ameaça — não permitidas nem toleradas, susceptíveis de apenamento — a um bem juridicamente relevante, pressupõe:

- a) o tipo como a descrição legal da ação ou omissão criminosa,
- b) a tipicidade como a adequação dessa descrição legal e a efetiva prática do ato ou da omissão, de que decorra a ofensa ao bem jurídico e
- c) a antijuridicidade como a conduta contrária ao direito.

Entretanto, a tipicidade, conforme antes abordado, deve ser vista de forma amalgamada com a antijuridicidade, formando aquilo que Claus Roxin descreve como tipo total, no qual o tipo e a antijuridicidade se moldam para materializar o conceito de injusto.

O injusto, assim, é gerado pela conjugação da tipicidade com a antijuridicidade, tendo como substrato a definição restrita do tipo e o detalhamento das causas de justificação. Ao mesmo tempo, o tipo total também se caracteriza por ser um sistema aberto, no qual são consideradas as especificidades do sujeito e das circunstâncias, com vistas a prestigiar os princípios protetivos do cidadão e a estender as hipóteses de causas de justificação.

A Teoria da Imputação Objetiva, defendida por Claus Roxin, alicerça-se em alguns conceitos fundamentais, que servem de

pressuposto da realização da conduta típica. Assim interessará, na concepção do injusto, apreciar a existência ou não de um desvalor objetivo da ação, ou seja, só há que se falar em injusto se houver:

1º) a criação de um risco não permitido (desvalor da ação): nesse contexto, o desvalor objetivo da ação somente ocorre quando tal conduta for considerada perigosa a um bem jurídico protegido;

2º) a realização desse risco não permitido (desvalor do resultado): causação de uma lesão a um bem jurídico relevante ou sua exposição a risco.

Desta maneira, ao lado do aspecto subjetivo do tipo — o dolo, há que se investigar sua dimensão objetiva, consubstanciada no desvalor da ação e no desvalor do resultado. Desta compreensão, nasce a possibilidade de se obter a proporção ideal entre a gravidade da conduta e a *sanctio iuris* necessária à sua prevenção e repressão penal.

Grosso-modo, a face objetiva do injusto carrega desdobramentos, dentre os quais, a fim de situar melhor o tema e abordagem do assunto-fim deste trabalho, encontra-se observância do objetivo de proteção da norma. Assim, não são suficientes a criação do risco e a concretização do resultado, para que se confirme, peremptoriamente, a inserção desse resultado no âmbito do alcance do tipo. É, também, essencial

observar se o resultado danoso afeta o bem jurídico objetivado pela norma penal.

Ao abordar a questão das características negativas da conduta proibida e de seus resultados (o desvalor da ação e o desvalor de resultado), Juarez Tavares assinala ser importante, na caracterização do injusto de um fato, observar a existência de três fundamentos relativos ao caráter de incriminação: a questão do escopo da incriminação, o modo dessa incriminação e, por último, a sua extensão. A respeito do objeto da incriminação, assinala²⁰:

A primeira série está condicionada aos aspectos políticos da incriminação, em que se acentua a necessidade de uma delimitação do poder de intervenção do Estado delineada sobre o fundamento de que essa intervenção só pode efetivar-se na medida de sua necessidade, quer dizer, quando haja lesão de bem jurídico. A incriminação não corresponde, então, primariamente, a uma função finalística de assegurar uma determinada ordem ou a consecução de ideais políticos, ou a realização de uma vida moral, virtuosa ou intimamente correta.

Seguindo seu raciocínio, o autor conclui que a incriminação deve estar condicionada à necessidade de assegurar o exercício do direito

²⁰ TAVARES, 2002. p. 301 e 302.

fundamental à liberdade; considerando o próprio papel do Estado, através da restrição ao seu poder e, posteriormente e visando, também, à preservação dos direitos dos sujeitos individuais²¹.

1.2. O Amoldamento do Tema à Abordagem Retórica

A questão da necessidade e medida da pena e da isonomia na punição também pode também merecer uma abordagem sob o prisma da retórica. Com esse propósito, é interessante trazer a lume as considerações de Chaim Perelman acerca do conceito de “regra formal de justiça”.²²

Chaïm Perelman reabilitou a importância da retórica nos estudos jurídicos, buscando em Aristóteles a fonte de seu pensamento. Enquanto a retórica de Aristóteles consiste na “arte de buscar, em qualquer situação, os meios de persuasão disponíveis”, a Nova Retórica de Perelman se ocupa do estudo das técnicas discursivas, capazes de provocar e de obter a adesão dos ouvintes a determinadas teses que lhe são apresentadas. Esse estudioso do Direito separa as idéias de demonstração e de argumentação, associando a lógica formal à **primeira**.

²¹ Nas precisas palavras do autor: *Assim, a questão de incriminar está condicionada pelo sentido da necessidade de assegurar esse exercício de liberdade, primeiramente, com vistas ao próprio Estado, mediante a restrição de seu poder e, depois, em relação aos sujeitos individuais. Idem. ibidem.*

²² PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica. A Nova Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

A evolução do pensamento jurídico que desaguou na Teoria da Argumentação surge a partir da observação dos fatos ocorridos na Alemanha após 1933 (nacional-socialismo; III Reich). Tais fatos atestaram a impossibilidade de se defender a tese simplista segundo a qual “lei é lei”, tendo, pois, a deplorável e fracassada experiência nazifacista evidenciado a necessidade de se respeitarem princípios que visam a promover a justiça em primeiro plano.

É perceptível que o posicionamento teórico de Perelman se confronta com a lógica formal Kelseniana, visto que, de acordo com a Teoria Pura do Direito²³ elaborada pelo jurista austríaco, excluem-se do objeto do direito referências que lhe sejam estranhas, como as de teor sociológico ou valorativo, consideradas como afetas a outros ramos da ciência, como a Sociologia e a Filosofia. Desta maneira, a teoria Kelseniana vale-se de uma linguagem precisa e rigidamente lógica, abstraindo do direito a idéia de justiça, dado que esta sempre reflete valores imprecisos, adotados por aquele que a invoca, não cabendo, portanto, pela imprecisão e fluidez de significado, em um conceito de direito universalmente válido.

²³ Assinala KELSEN: “A teoria pura do Direito insiste numa distinção clara entre o Direito empírico e a justiça transcendental, excluindo esta de seus interesses específicos. Ela vê o Direito não como a manifestação de uma autoridade supra-humana, mas como uma técnica social específica baseada na experiência humana; a teoria pura recusa-se a ser uma metafísica do Direito. Conseqüentemente, ela procura a base do Direito – isto é, o fundamento da sua validade – não um princípio metajurídico, mas uma hipótese jurídica – isto é, uma norma fundamental – a ser estabelecida por meio de uma análise lógica do pensamento jurídico efetivo.”

in: . KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo, Martins Fontes, 1995. p. 3.

Como decorrência das constatações acima, é forçoso perceber que os critérios materiais de justiça não de remeter ao raciocínio prático, à dimensão da racionalidade compatível com a prática e com o uso da razoabilidade nas decisões, segundo um raciocínio valorativo.

Não entendendo possível identificar o direito apenas com a lei, Perelman empreendeu o estudo da noção de justiça formal, de caráter abstrato, correspondente à regra de justiça, segundo a qual *“é justo tratar do mesmo modo situações essencialmente semelhantes”*.

Nisto, portanto, se vislumbra uma perfeita interseção entre a abordagem retórica e a dogmática funcionalista, uma vez que, para esta, a norma jurídica que proíbe ou determina uma conduta não vale por si só, sem que a esta se adeque uma realidade cujo objetivo seja a delimitação da intervenção do Estado intervencionista.

Nesta interrelação que acompanha o fato e o contexto, a proteção à liberdade individual emerge como o grande princípio gerador da tipicidade e da conseqüente punibilidade.

CAPÍTULO 2

Considerações sobre o crime de descaminho

Antes, propriamente, de situar a análise do crime de descaminho nos pressupostos teóricos acima apresentados, faz-se necessário advertir que, em vista da extensão dos eventuais desdobramentos do tema e das múltiplas abordagens possíveis, este trabalho se limita ao estudo deste injusto, tal qual apresentado no *caput* do artigo 334 do código penal, a saber:

Código Penal²⁴ (Decreto-Lei 2.848/1940)

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**. (grifamos)

²⁴ O citado artigo também apresenta os fatos assimilados a contrabando e descaminho:

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

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

Fonte: Código Penal e Constituição Federal. 45ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007

Desta feita, é interessante introduzir o estudo do tema, abordando os aspectos administrativos e tributários aplicáveis às condutas que possam redundar nos ilícitos relativos ao comércio exterior.

Em seguida, tratar-se-á dos traços distintivos entre os injustos previstos no artigo 334, para, adiante, tecerem-se as considerações específicas sobre a elusão de tributo ou direito na importação ou exportação.

2.1. Abordagem Diacrônica da Conduta de Importar ou Exportar Irregularmente

Uma forma interessante de se pesquisar as origens e a noção do contrabando é conhecendo a raiz etimológica do termo. Claro que é cabível a ressalva de que a pesquisa filológica objetiva conhecer a data do registro em língua escrita. Contudo, é um instrumento que, ao apresentar a história do significante, fornece as referências do significado.

Esse conhecimento é eficientemente evidenciado pelos estudos filológicos de Antônio Houaiss²⁵, que define²⁶ o verbete em seu sentido amplo, ora como “ato de importar ou exportar mercadorias proibidas”, ora como a

²⁵ **CONTRABANDO.** Datação: 1551. *In.*: Dicionário Eletrônico Houaiss da língua portuguesa 1.0.5.a. São Paulo: Objetiva, 2001.

²⁶ Apenas as acepções pertinentes.

“importação clandestina de mercadorias estrangeiras sem pagar os devidos tributos”, datando-o em 1551²⁷.

Etimologicamente, o termo *contrabando* seria formado do antepositivo latino **contra-**, que significa oposição, e **bando**, do gótico *bandwa*, senha ou sinal que identifica um grupo, bandeira. Houaiss assinala que há, também, a acepção para **bando**, correspondente a anúncio público; proclamação, cuja etimologia é o italiano **bando** (a1294).

Seja compreendido como contrariedade a um grupo identificado como uma bandeira, que denota uma noção de autoridade territorial, seja como resistência a um edito público, fica claro que o ato de contrabandar significa, desde seus primórdios, uma infração contra os interesses do Estado.

Dentro desse conceito amplo de violar os interditos à circulação de mercadorias na entrada ou saída do território, cabe a noção atual atribuída ao vocábulo *descaminho*, cujo significado imediato é o de “desvio, o ato de sair do caminho correto”²⁸. Da clandestinidade da circulação decorre a burla aos impostos e direitos exigidos pelo poder público, que encontra sua definição na acepção de “sonegação de impostos ou de direitos alfandegários”.

²⁷ **Etimologia**

*It. Contrabbando 'importação ou exportação, sem pagar direitos' < contra- + bando (got. * bandwa 'senha, sinal'); ver ¹band-; f. hist. 1551 contrabanda²⁷, 1712 contrabando²⁷*

²⁸ **DESCAMINHO**. *In.*: Dicionário Eletrônico Houaiss da língua portuguesa 1.0.5.a. São Paulo: Objetiva,.2001.

Jesús Fernández Levya afirma que a acepção geral e mais usual da palavra contrabando é a referente ao pagamento dos direitos aduaneiros sobre as mercadorias²⁹. Este conceito vem já dos fenícios, cartagineses e romanos que viram a necessidade de dedicar soldados e exércitos para evitar os ingressos fraudulentos de gêneros. Nesse fim, os romanos teriam utilizado alguns de seus navios para a vigilância marítima aos barcos que conduziam esses gêneros e mercancias que pretendiam eludir. Todo esse aparato se justificava, segundo o autor porque:

Puede afirmarse que con el primer tributo de aduanas creado, nació también el primer contrabando y contrabandista.

Abordando o tema sob o enfoque da evolução histórica, Nilo Batista ressalta que o conceito de contrabando teve sua origem nas transgressões aos monopólios régios sobre determinados produtos, tais como o tabaco, a pólvora, o açúcar e o sal. Cita que a natureza do delito é de há muito compreendida como uma violação de uma lei que explicita as regalias do soberano, tal como define Von Liszt, para quem o contrabando é um “*delito aduaneiro especial*” que afetava “*as rendas do Império*”³⁰.

²⁹ FERNÁNDEZ LEVIA, Jesús Ramón. *El servicio Fiscal y el Contrabando*. In: EGUZKILORE. Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología, nº 6, San Sebastian, 1992.p.21-28.

³⁰ LISZT, Fran Von. *Tratado de Direito Penal Alemão*, trad. J. Hygino. Rio, ed. Briguiet, t. II, p.614. Apud: BATSTA, 1999. p.85.

Em fins do século XIX e início do XX, o aspecto fiscal do contrabando, segundo o Autor, estaria pacificado, sendo citados, nessa linha, os pensamentos de Pietro Gianzaga — *offesa di um diritto dello Stato, com l'eludere l'atasse da questo imposte*³¹; Silvio Lollini — (violação da) *legge dello Stato posta a tutela delle privative fiscali*³²; Pereira e Souza — *tende a introduzir a venda de um objeto de commercio prohibido, de que o Soberano reservou para si, ou para seus prepostos o direito exclusivo*³³; e Moura Romeiro³⁴, que justificava a criminalização do contrabando na garantia de — *arrecadação exacta do imposto*.

No decorrer do século XX, as vedações ao comércio exterior não visariam à garantia de monopólios ou de privilégios fiscais estatais, mas à intervenção do Estado na economia, com franca repercussão na arrecadação pública.

2.1.1. Evolução Histórica: A Fraude no Comércio Internacional no Direito Positivo Brasileiro

A ideia de lesão ao Reino pela retirada de determinados produtos encontrava-se bastante nítida já nas Ordenações Afonsinas,

³¹ GIANZAGA, Pietro. *Leggi Fiscali*, in Enc. Pessina, Milão, 1908, ed. Libreria, v.XI, p.764. *Apud* BATSTA, 1999, p.85.

³² LOLLINI, Silvio. *Disposizioni penale nelle leggi assicuranti allo Stato un monopolio*, in Enc. Pessina, Milão, 1905, ed. Libreria, v.XII, p.293. *Apud* BATSTA, 1999, p.85.

³³ PEREIRA E SOUZA. *Apud* A. Viveiros de Castro. O Contrabando. Rio de Janeiro: ed. D. de magalhães, 1898, p.14. *Apud* BATSTA, 1999, p.85.

³⁴ MOURA ROMEIRO, João Marcondes. Dicionario de dreito penal. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1905. p.78. *Apud* BATSTA, 1999, p.85.

coletânea de leis promulgadas, no reinado de Dom Afonso V³⁵, no século XV, que tem Livro específico³⁶ sobre a proibição de se exportar ouro, dinheiro, animais, pão e outros produtos. Nesses interditos, o soberano motivava as proibições na necessidade de se resguardar o reino da míngua causada pela saída dos recursos. Para o Rei, *“quanto a terra for mais rica e mais honrada, tanto ele será melhor servido e as gentes valerão mais e serão melhor mantidas”*; ao passo que porque *“alguns fazem levar grandes haveres para fora de nosso Senhorio, (...) a terra fica minguada e o povo com grande dano”*.

As Ordenações Manuelinas (promulgadas em 1521, por D. Manuel I) também positivavam o poder real sobre os portos e os impostos incidentes sobre os produtos ali traficados. Assim, ao se listarem os Direitos Reais que pertencem em seus territórios (Livro 2, Título 15)³⁷, estavam assinalados: *“Os portos do mar onde os navios costumam ancorar e as rendas e os direitos que antigamente se costumavam pagar pelas mercadorias a eles trazidas”*.

Mas, os crimes atualmente tipificados no artigo 334, do Código Penal encontram correspondência mais evidente em condutas

³⁵ Nasceu em Sintra a 15 de Janeiro de 1432 e morreu na mesma vila a 28 de Agosto de 1481.

³⁶ Livro V, Título XXXXVII: Dos Que Levam Pera Fora Do Regno Ouro, Ou Prata, Dinheiros, Bestas, Ou As Cousas, Que Som Defesas
Título XXXXVIII: Que Nom Levem Pam, Nem Farinha Pera Fora Do Regno, Per Mar Nem Per Terra.

³⁷ Livro 2 Tit.15: Dos Dereitos Reaes que a EIRey pertence auer em seus Reynos.

referidas nas Ordenações Filipinas (1603)³⁸, compilação jurídica base do direito Português e, por extensão, do Brasileiro. De fato, estão inscritas no Livro 5, Títulos 112 e 113—: *Das coisas que se não podem levar fora do Reino sem licença do Rei* — tanto as condições para a obtenção de licença real para se comercializar certos tipos de produtos, como os produtos de mercancia vedada e as penas para quem praticasse a conduta ilegal. Assim, por exemplo:

Sobre a Licença para Exportar: Condicionada ao pagamento de dízimo:

E se algumas pessoas houverem de Nós licença para tirarem qualquer das cousas acima ditas, além da Dízima, que em Nossa Chancelaria, per Regimento dela hão de pagar, pagarão mais outra Dízima (...).

Conduta Típica: Levar para fora do Reino produtos proibidos:

Pessoa alguma de qualquer qualidade, posto que seja Estrangeiro que nestes Reinos se ache, não tire nem mande tirar, per si nem per outrem, deste Reinos e Senhorios para fora deles, por mar, nem por terra, sem nossa licença, trigo, farinha, cevada, milho nem outro pão, nem couros vacenos, nem peles cabruas.

Pena: Perdimento de bens e degredo

³⁸ Tal código resultou da reforma das Ordenações Manuelinas, após o domínio castelhano, havendo sido sancionada em 1595, por Filipe I e Impressa em 1603, no reinado de Filipe II.

E quem o contrario fizer, e com cada uma das coisas defesas for achado em lugar defeso, ou lhe for provado que as passou, incorrerá em perdimento de todos os seus bens, a metade para quem o acusar e a outra para nossa Câmara, e será degredado para o Brasil para sempre.

Pena semelhante é aplicada à conduta de levar do Reino panos de linhos, estopa, linho em rama ou mel:

Pena: Perdimento das Mercadorias, Multa Estimativa sobre o que não for encontrado e Degredo:

E o que for achado com as ditas cousas, ou lhe for provado que as levou sem licença nossa, cada vez que for compreendido, perca a mercadoria que lhe for achada, ou à estimação do que lhe for provado que levou, a mais pague cem cruzados, metade para o acusador e a outra para nossa Câmara, e seja degredado quatro anos para África.

Cabe, por ser interessante, uma pausa nesse corte diacrônico para evidenciar a franca reprodução das proibições e cominações acima, no Direito Administrativo Aduaneiro atual. De fato, a legislação em vigor pune com a pena de perdimento aquele que seja encontrado na posse de mercadoria proibida. Da mesma forma, não sendo mais encontrada a mercadoria, mas sendo provado que houve a infração, aplica-se ao infrator, à estimação, pena de multa igual a cem por cento do valor do produto.

Decreto-Lei nº 1.455/76

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Retornando à abordagem histórica brasileira, importa observar que o Código Criminal do Império, sancionado em 1830, positivava o princípio da legalidade estrita — *Art. 1.º Não haverá crime, ou delicto (palavras sinonimas neste Código) sem uma lei anterior, que o qualifique*³⁹ — e apresentava como pressuposto da conduta criminosa a existência de dolo — *Art.2.º - Jugar-se-há crime ou delicto: 1.º Toda a acção, ou omissão voluntária contraria ás Leis penaes*⁴⁰. Tal qual o CP de 1940, já no Código do Império, encontravam-se agregadas em um mesmo artigo, no Título VI, dos Crimes contra o Tesouro Público e Propriedade Pública, as condutas ora identificadas como contrabando e descaminho. Note-se que, diferente das Ordenações, era apresentada expressa alusão ao ato de importar e, não mais apenas, a levar do reino mercadorias protegidas. As penalidades aplicáveis aos delitos eram

³⁹ Art. 33. Nenhum crime será punido com penas, que não estejam estabelecidas nas Leis, nem mais nem menos daquellas, que estiverem decretadas para punir o crime no gráo maximo, médio, ou minimo, salvo o caso em que aos Juizes se permitir arbitrio.

⁴⁰ No mesmo sentido: Art. 3.º Não haverá criminoso, ou delinquente, sem má fé, isto é, sem conhecimento do mal , e a intenção de o praticar.

bem menos severas, de natureza apenas pecuniária: *art. 177 Importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação. Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.*

O primeiro Código Penal da República (1890) considerava o contrabando o único dos crimes contra a Fazenda Pública (Título VII, art. 265), agregando, em sua definição, tanto a mercancia proibida, quanto a fraude fiscal, em uma definição do tipo e da pena quase idêntica a do art. 334 do CP de 1940. Em comparação ao código imperial, houve um recrudescimento da pena, que passou a incluir, além da repercussão patrimonial, a prisão celular por até quatro anos: *Do Contrabando. Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias proibidas: evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias e por qualquer modo iludir ou defraudar esse pagamento: Pena - de prisão celular por um a quatro annos, além das fiscaes.*

Em 1932, Getúlio Vargas outorgou a Consolidação das Leis Penais⁴¹ (Decreto 22.213), em cujo bojo se reproduziram os tipos acima,

⁴¹ Que, conforme seu artigo 1º, aprovava e adotava “o trabalho do Sr. desembargador Vicente Piragibe, publicado sobre o título *Código Penal Brasileiro, completado com as leis modificadoras em vigor*”

classificando-se-os, da mesma forma, como os crimes contra a Fazenda Pública.

Por fim, como já repetidamente assentado, o CP de 40 (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) manteve em um mesmo artigo, mas nomeando-as de forma individualizada, as condutas de contrabando e descaminho. Entretanto, quebrando a tradição dos códigos anteriores, inseriu esses crimes no Título XI, dos Crimes Contra a Administração Pública, no Capítulo II, Praticados por Particulares contra a Administração em Geral.

2.2. Contrabando e Descaminho: Traços Distintivos

Embora insertos – por um apego diacrônico, possivelmente — no mesmo artigo do Código Penal, existe uma diferença de crucial importância entre os crimes de contrabando e descaminho, correspondendo, o primeiro, à conduta de “importar ou exportar mercadoria proibida”. Como exemplo de tal procedimento, costuma-se citar a importação de armas de brinquedo, objetos falsificados ou a exportação de produtos que, por razões de sazonalidade, necessidade ou segurança, fossem concebidos como de permanência indispensável no território brasileiro (*e. g.* a proibição de exportação de obras do barroco brasileiro).

Por sua vez, o crime de descaminho está previsto no artigo 334 (segunda parte) do Código Penal, consistindo em “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”. Tal conduta, portanto, diz respeito às operações com produtos lícitos, nas quais o sujeito passivo pretenda burlar as autoridades, em geral aduaneiras, eximindo-se do pagamento de tributos incidentes na importação ou exportação de mercadorias, tais como imposto de importação ou exportação, contribuições, sobretarifas, direitos *antidumping* etc.

Em seu vocabulário jurídico, De Plácido e Silva⁴² apresenta a definição de contrabando e descaminho, incluindo, quando se considera a definição *lato sensu* de comércio internacional ilegal, este no conceito daquele⁴³. Por outro lado, no decorrer do detalhamento do significado, observa ser o aspecto fiscal o traço distintivo entre ambos os crimes. Assim, o ato clandestino de circulação de mercadorias, quando representa apenas violação da proibição de importar ou exportar, amolda-se ao conceito de contrabando. Já quando o fim específico é o de burlar exigências fiscais, está-se diante do ilícito do descaminho⁴⁴.

⁴² SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

⁴³ A clandestinidade na introdução da mercadoria ou na sua remessa para o exterior, indicativa da ocultação dolosa, caracteriza o contrabando, ato fraudulento tendente a burlar a lei em um dos dois sentidos da proibição ou do pagamento dos direitos. (*idem, ibidem*)

⁴⁴ Neste último sentido, o contrabando é tido ou designado mais propriamente descaminho, ou seja, o ato pelo qual procura alguém fugir ao pagamento dos impostos alfandegários, introduzindo no país ou remetendo para o exterior, clandestinamente, mercadoria sujeita a estes impostos. Embora sujeito à sanção penal, neste sentido é mais propriamente uma infração fiscal, mostrando-se uma sonegação de impostos. (*idem ibidem*)

Ao discorrer sobre o objeto jurídico do contrabando, Nilo Batista⁴⁵ defende que a conduta descrita no artigo 334 do Código Penal somente se reveste de tipicidade material “quando implique, direta ou indiretamente, uma ofensa fiscal”. Sua conclusão se sustenta, preliminarmente, na compreensão do bem jurídico tutelado, ou seja, no elemento central do preceito contido na norma jurídica. A partir daí, propõe entender “os elementos típicos do contrabando a partir de sua objetividade jurídica”.

Assim, observa⁴⁶ que só se verifica a tipicidade material na conduta de importar ou exportar mercadoria proibida, quando houver uma respectiva ofensa fiscal, esta, sim, inserida no âmbito de proteção da norma. Sua afirmação ressalta que outros bens jurídicos, os quais possam ser afetados pela importação ou exportação proibidas, encontram proteção em normas específicas próprias à defesa da saúde pública, dos costumes, da segurança do Estado etc. Disto se conclui que o crime de contrabando não existiria como um tipo independente, já que a irregularidade no comércio exterior somente seria sancionada, em sede do artigo 334, do CP, caso resultasse em prejuízo ao fisco.

⁴⁵ BATISTA, Nilo. *O objeto jurídico do contrabando: um equívoco centenário*. In: Discurso sediciosos. Crime, direito e Sociedade. Rio de Janeiro: Instituto Carioca de Criminologia, 1999.

⁴⁶ *Op.cit.*

Com o fim de demonstrar que ofensas não fiscais, no comércio exterior, já se encontram sancionadas em outras sedes penais, Nilo Batista arrola uma série de condutas cujos bens jurídicos atingidos já encontram proteção no ordenamento. Assim, questiona:

Ofensa à saúde pública? Se falamos de drogas lícitas, lá esta a importação não autorizada, no artigo 12 da lei nº 6.368, de 21.out.76; se falamos de substância medicinal adulterada, quem a importa está sujeito (...) a uma pena mínima de reclusão por dez anos (...) na disciplina dos crimes contra a saúde pública (art. 273 CP). Ofensa à segurança do Estado? Quem importa armamento ou material militar sem autorização expõe-se à pena de reclusão por três a dez anos (lei nº 7.170, de 14.dez.83). (...)

Ofensa a interesses gerais do Estado? Ora, quem importa ou exporta moeda falsa se submete às penas do próprio crime de moeda falsa, que consiste em reclusão (...) (art. 289, § 1º CP)!

Ofensa a interesses individuais? Mas a importação de objeto de patente de invenção ou de produto que incorpore desenho industrial registrado, indevidamente colocado no mercado exterior, tanto quanto a importação ou exportação de produto assinalado com marca ilicitamente reproduzida ou imitada, não são punidas com as brandas penas da lei de propriedade industrial (lei nº 9.279, de 14.mai.96, arts. 184, 188 e 190)?

Ofensa à moralidade pública? Por que cargas d'água, então, o legislador de 1940 criminalizou, no capítulo do ultraje público ao

podor, a conduta de “importar, exportar (...) escrito, desenho, pintura, estampa ou qualquer objeto obsceno”(art. 234), se lhe bastava, inscrito entre os delitos contra a administração pública o contrabando?

A esta lista indicativa da pouca autonomia do tipo de contrabando poder-se-iam acrescentar os tipos previstos na lei de crimes ambientais⁴⁷ ou o crime de retirar do país obras de arte do período monárquico.⁴⁸

Há, no entanto, hipóteses nas quais, efetivamente, ocorre a proibição à importação ou exportação não prevista em uma lei específica. Nestes casos, pode-se enxergar no crime de contrabando uma existência autônoma, não vinculada a questões de prejuízo fiscal.

É o caso, por exemplo, de importação, que segue a regra geral proibidora da importação de bens usados. Também pode ser lembrada a prerrogativa do Departamento de Comércio Exterior (DECEX), como um tipo de medida protetiva, de estabelecer limites de quantidades para que se possa

⁴⁷ **Lei 9.605/96**

Art. 29, III- quem ... **exporta** ... ovos, larvas ou espécimes da fauna silvestre, nativa ou em rota migratória, bem como produtos e objetos dela oriundos...

Art. 30. Exportar para o exterior peles e couros de anfíbios e répteis em bruto, sem a autorização da autoridade ambiental competente:

Art. 31. Introduzir espécime animal no País, sem parecer técnico oficial favorável e licença expedida por autoridade competente...

⁴⁸ Lei 4.845/65., que proíbe a saída, para o exterior, de obras de arte e ofícios produzidos no país, até o fim do período monárquico.

importar ou exportar determinada mercadoria (*e.g.* quantidade de toneladas de filamentos têxteis por ano). Ultrapassado o limite da quota, a ninguém mais é dado o direito de importar ou exportar. Caso isto ocorra, estar-se-á diante de um genuíno caso de contrabando.

Assim, por escassas que sejam as condutas reveladoras do contrabando *stricto sensu*, é justificável apartar esse injusto do descaminho, apontando-se, como traço distintivo essencial entre ambos a ausência ou presença de ofensa ao erário.

CAPÍTULO 3

As Obrigações Tributárias Principais e Acessórias na Importação e Exportação

Considerando que a premissa deste trabalho é a de ser o descaminho um crime de natureza fiscal, consistente na evasão de impostos incidentes nas operações de comércio exterior ou a inobservância do pagamento de direitos, cabe conhecer quais são, materialmente, as exações devidas na importação e exportação de mercadorias.

3.1. A Sistemática do Despacho Aduaneiro

Deve-se, também inicialmente, consignar que, na forma do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, o qual dispõe sobre o Imposto de Importação e reorganiza os serviços aduaneiros, toda a mercadoria introduzida no país deve ser submetida ao despacho aduaneiro de importação, processado, em geral, a partir do registro da Declaração de Importação (DI)⁴⁹.

⁴⁹ **art.44** - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

O despacho aduaneiro é o procedimento mediante o qual se verificam os dados declarados pelo importador, conferindo-se, ainda que por amostragem, as mercadorias importadas à vista dos documentos apresentados e da legislação aplicável, visando ao desembaraço aduaneiro, que representa a liberação das mercadorias.

O pagamento dos tributos e direitos ocorre no ato do registro da DI, em débito bancário automático e, logicamente, é congruente com as informações prestadas na mencionada declaração⁵⁰.

Por seu turno, o despacho de exportação também é um procedimento estrito, controlado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante o qual, á semelhança do que ocorre na importação, é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador, com vistas a seu desembaraço e a sua saída para o exterior. Toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a admitida temporariamente e reexportada, sujeita-se a despacho de exportação, que é processado por meio de Declaração de

Em algumas situações, o despacho de importação é processado não parte de uma DI, mas se processa por meio de despacho simplificado, por via postal ou formulários, como a Declaração de Bagagem Acompanhada de viajantes (Fonte: www.receita.fazenda.gov.br)

⁵⁰ Nesse sentido determinam as normas aduaneiras, como a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 680/2007: **Art. 11.** O pagamento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias, bem assim dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos antidumping, compensatórios ou de salvaguarda, será efetuado no ato do registro da respectiva DI.

Exportação (DE), registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)⁵¹.

Assim estatuído, pode-se concluir que a abstenção ao procedimento formal de importação ou exportação, mesmo quando se trate de mercadoria lícita, configura, quase inexoravelmente, burla aos controles fiscais com repercussões no pagamento de imposto ou direito; fato típico do crime de descaminho.

3.2. Tributos e Direitos Incidentes no Comércio Exterior

Os tributos federais e direitos aos quais estão sujeitos os produtos importados ou exportados são mencionados a seguir.

3.2.1 Imposto de Importação — II

De competência da União, com assento no artigo 153, I, da Constituição da República, previsto no artigo 19, do CTN e com base legal no Decreto-Lei nº 37/66, o Imposto de Importação tem como fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional. Assim, uma mercadoria produzida no exterior, ou, mesmo, um produto de origem brasileira que tenha sido exportado, quando ingressam no Brasil, estão submetidos à incidência do II. Considera-se ocorrido o fato gerador do II na data do registro da Declaração de Importação.

⁵¹ Cf: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/ProcAduExpImp/DespAduExport.htm>

Em seu aspecto material, portanto, diz-se que o fato gerador do Imposto de Importação consiste na entrada da mercadoria estrangeira e, no aspecto temporal, realiza-se no registro da DI, quando são, efetivamente, calculadas e cumpridas as exações. A base de cálculo do II, normalmente é o valor aduaneiro da mercadoria — é o caso da aplicação de alíquota percentual; mas também há previsão legal de se aplicar um valor fixo calculado sobre uma unidade de medida (caixa, dúzia, tonelada etc).

3.2.2 Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI

O IPI também assiste à União, nos termos do artigo 153, IV, da CR-88, estando previsto nos artigos 46 a 51, do CTN e fundamentado na Lei nº 4.502/64. O fato gerador desse imposto, quando vinculado à importação é o desembaraço aduaneiro e sua base de cálculo inclui os valores do II, de taxas e encargos eventualmente incidentes na importação.

3.2.3 PIS e Cofins

A competência da União para instituir e cobrar a Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins tem por sede os artigos 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal⁵². O fato gerador

⁵² **Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e

de ambas é o mesmo do II, tanto em seu aspecto material quanto temporal. Já sua base de cálculo é ainda mais elástica que a do IPI, já que inclui, além do II, o ICMS e o valor das próprias contribuições.

3.2.4 AFRMM / ATAERO

Tanto o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, quanto o Adicional sobre Tarifas Aeroportuárias — ATAERO têm natureza jurídica de CIDE⁵³, por atenderem aos requisitos para a cobrança de contribuição interventiva no domínio econômico, sendo evidente a .correlação entre o sujeito passivo, a base de cálculo e a ação estatal que se pretende financiar com o produto da arrecadação do tributo. O AFRMM destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria da construção e reparação naval. Por sua vez, o produto da arrecadação do ATAERO é destinado à manutenção e reforma dos aeroportos brasileiros.

150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Vide, ainda, a Lei nº 10.865/2004.

⁵³ Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) se caracteriza por ser um meio de o poder público interferir no domínio econômico, corrigindo distorções em determinados segmentos da atividade econômica, servindo como o próprio instrumento de intervenção – na intervenção indireta -, ou como meio de custeio – na intervenção direta.

3.2.5 Imposto sobre Exportação

O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tendo como fato gerador a saída destes do território nacional. (art.153, CR e 23, CTN).

3.2.6 Direitos *Antidumping* e Compensatórios

O *dumping*, juntamente com o subsídio, é considerado uma prática desleal de concorrência no comércio internacional. Tais condutas reclamam a aplicação, respectivamente, de medidas antidumping e de medidas compensatórias. As definições do que sejam *dumping* e subsídio e a forma de atuação do Estado em seu combate estão presentes nos Decretos 1.602/95 e 1.751/95, que trazem normas concertadas com o Acordo Relativo à Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT/1994.

Considera-se prática de *dumping* a introdução de um bem no mercado doméstico a preço de exportação inferior ao valor normal, sendo normal o preço efetivamente praticado para o produto similar nas operações mercantis normais, que o destinem a consumo interno no país exportador. A margem de *dumping* será a diferença entre o valor normal e o preço de exportação. Por sua vez, entende-se como subsídio a concessão de um benefício, que configure uma vantagem ao exportador, em função, por exemplo, de existir, no país exportador, qualquer forma de sustentação de

renda ou de preços que, direta ou indiretamente, contribua para aumentar exportações ou reduzir importações de qualquer produto.

A expressão "direito *antidumping*" significa um montante em dinheiro igual ou inferior à margem de *dumping* apurada, com o fim exclusivo de neutralizar os efeitos danosos das importações objeto de *dumping*, sendo calculado mediante a aplicação de alíquotas *ad valorem* sobre o valor da mercadoria, em base CIF ou específicas fixadas em dólares, fixas ou variáveis, ou pela conjugação de ambas.

3.2.7 Licenciamento de Importação

A par das exações acima, que têm repercussão direta em pagamento de tributo ou direito, cabe mencionar a existência de obrigações acessórias, de observância inafastável e cujo descumprimento convola-se em sanção de natureza pecuniária. Assim, por exemplo, pode-se citar a exigência de Licença de Importação (LI)⁵⁴ para de produtos específicos.

Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente

⁵⁴ **DL 37/66 Art. 169** - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:
I - importar mercadorias do exterior: a) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: (Pena: multa de 100% (cem por cento) do valor da mercadoria.
b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:
Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

providenciar o registro da Declaração de Importação - DI , com o objetivo de dar início aos procedimentos de despacho Aduaneiro junto à Unidade Local da Receita Federal do Brasil - RFB.

Para algumas mercadorias ou operações especiais⁵⁵, que estejam sujeitas a controles especiais, entretanto, será necessária a obtenção de licenciamento previamente ao embarque da mercadoria no exterior.

A propósito, quando a emissão da licença estiver vedada ou suspensa e mesmo assim se promover a importação, está-se diante da ocorrência de contrabando, pois, mesmo indiretamente, pode-se concluir estar sendo o Estado afetado pelo ingresso irregular de um produto, que está a promover a desorganização do mercado, com a conseqüente redução da produção interna e a diminuição da arrecadação tributária.

Por outro lado, quando a emissão da licença não for proibida nem suspensa, a importação ao desamparo de guia sujeita ao importador apenas a penalidades de natureza pecuniária, quais sejam, as multas calculadas sobre o valor da mercadoria⁵⁶. Neste caso, o fato é

⁵⁵ E.g., nas seguintes situações: sujeitas à obtenção de cotas tarifária e não tarifária; ao amparo dos benefícios da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio; sujeitas ao exame de similaridade; de material usado (cf. Portaria SECEX nº 25, de 27 de novembro de 2008).

⁵⁶ Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

II - **de trinta por cento** sobre o valor aduaneiro:

a) **pela importação de mercadoria sem licença de importação** ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art.

interpretado como mera infração administrativa ao controle das importações, não representando uma ocorrência de dano ao Erário.

Em resumo, sendo lograda dolosamente qualquer uma das obrigações acima, podem estar, em princípio, sendo realizados os tipos dos injustos de contrabando ou descaminho, a depender de se tratar de operação com mercadoria proibida ou sem o pagamento do imposto ou direito.

169, inciso I, alínea "b" e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e

b) pelo embarque de mercadoria antes de emitida a licença de importação ou documento de efeito equivalente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso III, alínea "b" e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º);

CAPÍTULO 4

A Estrutura do Injusto do Descaminho

4.1. Conduta Típica, Sujeito Ativo, Sujeito Passivo, Elemento Subjetivo

No crime de descaminho, a conduta consiste em iludir, isto é, frustrar, enganar, enganar, burlar, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou tributo devido em face da saída, entrada ou consumo de mercadoria permitida.

Enfatize-se que a conduta típica é iludir **o pagamento de direito ou imposto**. Daí decorrem as seguintes proposições:

- a) Das obrigações abordadas acima, somente têm natureza de imposto o II, IE e o IPI.
- b) Pagamento de direito na importação se materializa no *antidumping*;
- c) Não se está tratando, portanto, de contribuições ou de cumprimento de obrigações acessórias como o licenciamento de importação ou do pagamento de multas.

Conclui-se, então, que ocorrerá o descaminho quando, dolosamente, se deixar de pagar o II, o IE o IPI ou o *antidumping*, devidos na

importação ou exportação. Outras eventuais infrações não afetam a esfera penal no tocante ao crime de descaminho⁵⁷.

Quanto ao elemento subjetivo do tipo, exige-se, como já referido, o dolo genérico, que consiste na vontade livre e consciente de realizar a conduta ilícita descrita na lei⁵⁸. Não há que se falar de descaminho culposo.

O sujeito ativo pode ser qualquer pessoa que, dolosamente, fraude o pagamento do imposto ou a submissão à obrigação do direito *antidumping*. Quanto ao sujeito passivo do crime trata-se da Fazenda Pública ou, a Administração Pública no que toca, principalmente, a seus interesses fiscais.

4.2. Materialidade Delitiva

Trata-se de crime de resultado; resultado este que consiste no efetivo dano concreto ao erário, o prejuízo à Fazenda Pública. Ou seja, trata-se de delito de natureza material, pressupondo resultado lesivo ao erário público, com supressão ou redução de tributo.

⁵⁷ O que não exclui a possibilidade de um crime contra a ordem tributária, conforme previsto na Lei 8.137/90.

⁵⁸ Nesse sentido o REsp 125423 SE : O tipo subjetivo do descaminho é o dolo, genérico, consistente na vontade livre e consciente de iludir, no todo ou em parte o pagamento do tributo. Nenhuma outra conduta é exigida, bastando ao tipo que não se declare, na alfândega, a mercadoria excedente à cota.(DJ 30.11.1998 p. 184)

Assim também entendem Alberto Silva Franco e Rui Stocco⁵⁹, quando afirmam que o artigo 334 ilustra “*delito de natureza material, que exige resultado no mundo físico, ou seja, sem que ocorra o contrabando (importação ou exportação proibida) ou o descaminho (deixar de recolher o tributo correspondente) não há crime algum.*”

É o que se depreende, também, em Heleno Cláudio Fragoso⁶⁰, para quem é “*Inegável que se a consumação exige a efetiva liberação de mercadorias de mercadorias pelas quais não foram pagos os tributos, se está a exigir da ação um resultado concreto naturalístico: trata-se de um crime de resultado, isto é, material.*”

Posicionamento em harmonia foi proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, que, ao analisar a possibilidade de aplicação administrativa de pena de perdimento de mercadorias importadas, consignou a imprescindibilidade de efetivo prejuízo material quando se aventa a ocorrência de dano ao erário. Apesar de o acórdão tratar do dano ao erário como pressuposto da sanção administrativa pela importação irregular (perdimento das mercadorias), é perfeitamente aplicável à vertente penal,

⁵⁹ FRANCO, A.S.; Stocco, R. Código penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência. São Paulo: RT, 2007.p.1570.

⁶⁰ FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de Direito Penal. 4 v. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p.1178.

decorrente do mesmo fato, pois afasta a penalidade quando ausente o artifício fraudulento de redução de tributos⁶¹.

Acresça que, na hipótese de as alíquotas do II, IPI ou II serem iguais a zero, mesmo existindo o fato gerador, estar-se-á diante de um crime impossível, pois não se há de falar em pagamento de imposto em tais casos.

4.3. Bem Jurídico

4.3.1. Interesses do Erário Público

Como exposto até aqui, o bem jurídico afetado é o erário público, ou seja, as receitas fiscais do Estado. Isto fica bem claro ao se analisar a literalidade do tipo: *iludir o pagamento de imposto ou direito*.

Com a criminalização do descaminho, a ordem jurídica visa proteger o interesse econômico do Estado, evitando-se a sonegação decorrente da entrada ou saída irregular de produtos. No dizer de Franco e Stocco, “o objeto da tutela penal neste crime será também e

⁶¹ ...a importação de mercadoria com o rótulo em língua portuguesa, sem indicação do país de origem, **não conduz à aplicação da pena de perdimento a menos que fique, efetivamente comprovado, o cometimento de dano ao erário.**

In casu, a recorrida pagou todos os impostos referentes à importação, não se utilizando de nenhum artifício fraudulento que objetivasse reduzir ou burlar os encargos tributários, de maneira que se afigura exorbitante a aplicação da pena de perdimento,... RESP 602615/RS, Min. José Delgado. DJ 14.06.2004 p.00178.

*fundamentalmente, a salvaguarda dos interesses do erário público, seriamente prejudicado pela evasão de renda que resulta do descaminho*⁶².

Colhem-se do entendimento de nossos tribunais inúmeros exemplos da inteligência desse tipo penal, consignando que: “objeto jurídico do crime de descaminho é, *fundamentalmente, a tutela do interesse arrecadador do Estado.*”(TRF 3— HC 2004.03.00.010327-8 —DJ: 14.05.04). Ou: “*O Direito Penal, ao punir o crime de contrabando, visa a tutelar a segurança, a economia e a indústria do Estado, diversamente do descaminho, onde o bem jurídico protegido é a integridade do erário. “No descaminho, o bem protegido pela lei, genericamente, é a administração pública, em especial, a ordem tributária. Sendo a avaliação das mercadorias descaminhadas, inferior quantitativo hábil a mover a execução fiscal, restaria insignificante a ilusão tributária decorrente.*” (TRF 4 — RSE 200170020017036 — DJ: 10.10.01). E, corroborando o entendimento, o julgado do STJ: “*a conduta imputada na peça acusatória não chegou a lesar o bem jurídico tutelado, qual seja, a Administração Pública em seu interesse fiscal*” (HC 51188 — DJ: 30.10.06).

Em conclusão: Por afetar diretamente o recolhimento dos tributos aduaneiros, pode-se afirmar que o bem jurídico protegido é a ordem tributária, configurando-se o descaminho em uma infração penal aduaneira.⁶³

⁶² FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, *In: Código penal e sua interpretação — doutrina e jurisprudência*. 8. ed. SP: RT, 2007, p. 1568

Não se ignora que pode o bem jurídico do descaminho ser considerado como sendo complexo. Isto porque o tipo visa proteger um valor primário e outro secundário, tendo em vista representar uma conduta que atinge a Administração Pública, não implicando implica ilidir tributo mas descumprir obrigações acessórias, frustrando direitos e controles administrativos.

No caso do crime do artigo 334, *caput*, parte final, vislumbra-se, primariamente, como dito, as finanças públicas e, de modo secundário a fé pública, a ordem econômica, o direito de a Administração planejar os fluxos monetários de forma equilibrada e de proteger e resguardar os interesses de categorias ou segmentos da economia, a livre concorrência etc..

Porém, o fato de o descaminho comportar bem jurídico complexo não desqualifica sua natureza tributária, eis que, conforme ressaltado, essa é a característica primordialmente visada pelo tipo – resguardar as finanças públicas, enquanto o caráter regulatório aparece de maneira acessória ou, mesmo, decorrente. Outrossim, gize-se que bem jurídico complexo é característica recorrente nos crimes tributários.

⁶³ Entendimento esposado por José Paulo Baltazar Junior. *In: Crimes Federais*. 2 ed. POA/RS: Livraria do Advogado. 2007. P. 356

Enquanto no crime de contrabando o dolo específico dirige-se à inserção ou evasão do território nacional de produtos que a Administração, quer por motivos de segurança, de conjuntura econômica ou sócio-culturais achou por bem coibir, o dolo no crime de descaminho consiste em iludir direito ou imposto, tratando-se, essencialmente, de crime cometido contra as finanças públicas, porquanto lesivo ao Erário. Assim, a par dos crimes contra a ordem tributária elencados na lei nº 8.137/90, tem-se que o injusto do descaminho também põe em risco e afeta o bem jurídico estatal de natureza tributária.

Francisco de Assis Toledo, ao distinguir descaminho e contrabando, aponta que neste, a aquisição, exportação e comércio de mercadorias são fatos proibidos. Aquela, por sua vez, é um crime vinculado à sonegação fiscal de tributos incidentes, em operações de comércio exterior, sobre mercadorias cuja circulação seja permitida. Ou, em suas exatas palavras⁶⁴:

O descaminho é, em nossa legislação, uma espécie do gênero “fraude fiscal” (...).

Como se vê, é essencial para a realização do tipo em exame, a sonegação de algum tributo que tenha como fato gerador o tráfico de mercadorias, para dentro ou para fora do território

⁶⁴TOLEDO, FA. Descaminho. In: Enciclopédia Saraiva de Direito. Vol.24. Coord. Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977, p.01 a 11.

nacional.(...). A burla ao pagamento, no todo ou em parte, dos encargos fiscais caracteriza o crime em tese.

É o descaminho, em razão disso, um crime pluriofensivo, visto como lesa a um só tempo dois bens jurídicos protegidos: o prestígio da administração pública e o seu patrimônio. Assim, a circunstância de estar ele situado no Código entre os crimes contra a administração pública não lhe retira o aspecto de um crime também patrimonial, já que abriga em seu seio uma concreta evasão tributária.

Assim, tem-se que o contrabando comporta norma penal em branco, que se preenche de acordo com a conveniência pública em restringir a circulação internacional de determinado bem. O tipo da parte final do artigo 334, por seu turno, completa-se de per si e, no dizer de Cláudio Fonteles⁶⁵:

*O descaminho é **a fraude** no pagamento do imposto devido "pela entrada, saída, consumo ou qualquer outra forma de comercialização envolvendo mercadoria de procedência estrangeira".*

Requesta sim pela caracterização da procedência alienígena do bem e a comprovação da inexistência de tributo pago, até o

⁶⁵ Parecer aprovado pelo Procurador-Geral da República, Aristides Junqueira. Processo PGR nº 3962/91-60.

ajuizamento da ação penal. Mais isto são situações pertinentes à prova, à comprovação da incidência do tipo ante o fato perpetrado, não à sua existência, bastante no enunciado, como apontado.(grifos no original)

Nesse ponto, então, quer-se evidenciar como prioritária a natureza do prejuízo tributário como o e objeto imediato da norma penal constante do art. 334, *in fine*.

4.3.1.1. Traço Regulatório e Extrafiscal

Não se despreza o fato de, no comércio exterior, atuarem diversas vertentes do direito. Assim, interrelacionam-se várias normas jurídicas, de diferentes naturezas, sobrepondo-se em importância conforme se priorizam aspectos e interesses específicos derivados da atividade econômica internacional.

Ângela Lima Rocha Cristófar⁶⁶ resume com eficiência a interseção entre o Direito Aduaneiro, que abarca as questões atinentes à administração dos procedimentos relativos ao comércio exterior, e os outros ramos do direito. Nesse sentido, assinala que as “normas internas

⁶⁶CRISTOFARO, Ângela Lima Rocha. *A Pena de Perdimento no Direito Aduaneiro à luz dos princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: 2008

aplicáveis ao comércio exterior são - nada mais, nada menos do que - a disciplina jurídica da política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadoria visando ao controle e limitações do comércio exterior. Deste modo, o Direito Aduaneiro sofre grande influência do Direito Internacional Público e do Direito Administrativo, em face da grande quantidade de tratados ratificados pelo Brasil que se aplicam a esse segmento, bem como do Direito Tributário”. Assim, segundo a Autora:

(...) resta evidente que o Direito Aduaneiro, apesar de apresentar disposições visando ao controle e à arrecadação de tributos, não se resume a uma disciplina de índole exclusivamente tributária.

O Direito Aduaneiro é muito mais amplo, haja vista possuir um caráter regulatório do comércio exterior. Ou seja, é um ramo do Direito que baseia-se em normas de caráter administrativo-econômico, normas internacionais etc., enfim, já mencionamos a ambivalência do Direito Aduaneiro.

No que tange ao relacionamento deste com o Direito Tributário, podemos ressaltar as normas disciplinadoras dos impostos incidentes sobre o comércio exterior (especificamente o imposto de importação e o imposto de exportação), bem assim a

não sujeição ao princípio da anterioridade tributária, em função da extrafiscalidade atinente aos referidos tributos.

Com efeito, as questões relativas ao tráfico internacional de mercadorias sempre se encontram amalgamadas às normas de política cambial e aos interesses financeiros do Estado. Da mesma forma, inexoravelmente, relacionam-se com os Direitos Internacional Público e Privado, em função da diversidade de tratados ratificados pelo Brasil⁶⁷, além de, como abordado, Tributário e Penal.

Roosevelt Baldomir Sosa⁶⁸ assinala que o Direito Aduaneiro, ao mesmo tempo em que se desgarrar dos demais ramos do direito, conta com sua contribuição na formação de seu espectro. Desta forma, a disciplina jurídica relativa ao comércio exterior se relacionaria com o “*Regime legal das operações de Comércio Exterior (controle administrativo); Regime cambiário sobre pagamentos e recebimentos das operações de Comércio Exterior (controle do valor aduaneiro); Regimes fiscal e de controle aduaneiro sobre pessoas que demandam ou saem do território aduaneiro e, principalmente, sobre os fluxos de transporte e de mercadorias, objeto de*

⁶⁷ e.g.:GATT, MERCOSUL, Acordos sobre certificação de origem das mercadorias; Acordo sobre o Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias.

⁶⁸ SOSA, Roosevelt Baldomir. “A aduana e o comércio exterior”. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p.68. Apud. CRISTOFARO. *Op.cit.*

operações de Comércio Exterior, inclusive ingressos temporários; Regime legal de combate às contravenções em matérias alfandegária e penal”.

Contudo, as considerações acima não servem como argumento contrário à constatação segundo a qual o descaminho expressa interesse eminentemente tributário. Desta feita, o caráter de extrafiscalidade de que se revestem o imposto de importação e demais tributos incidentes (extrafiscalidade refletida na mitigação do princípio da legalidade) é um dos aspectos, de grande relevância, mas não o mais importante, atuantes na incidência tributária.

Cumpra nesta parte, abrir um parêntese para inserir a noção de extrafiscalidade e seus reflexos na atividade tributária do Estado, aqui definida, em linha gerais, em consonância com o paradigma teórico que permeia este estudo.

Colhe-se das palavras de Marcus de Freitas Gouveia⁶⁹ a ideia de ser a extrafiscalidade “o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as

⁶⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

garantias fundamentais do cidadão/contribuinte. Nesses termos, como elemento conceitual e limitador, a extrafiscalidade corresponde a todo objetivo que a Magna Carta elege para o Estado brasileiro, desde que alcançável mediante o manejo de tributos, isto é, pela política fiscal.”

Também Geraldo Ataliba⁷⁰ apresenta a extrafiscalidade como o uso de instrumentos tributários, não com fins arrecadatórios, mas objetivando efetivar outros valores constitucionalmente consagrados, através de estímulos, indução ou repressão a determinados comportamentos sociais.

Observe-se que, assim como no caso dos tributos sobre a produção e circulação, a tributação sobre o patrimônio apresenta efeito extrafiscal similar, agindo, porém, prioritariamente na distribuição de riqueza e, secundariamente na distribuição de renda. São exemplos o IPTU (Imposto sobre propriedade Territorial Urbana) o IPVA (Imposto sobre Propriedade de veículo automotor), dentre outros.

É certo que o imposto de importação e de exportação podem funcionar como instrumentos reguladores da economia quando, por exemplo, visando a fomentar o desenvolvimento de certos setores da indústria nacional, aumentam-se ou se reduzem, exageradamente, as alíquotas de determinados produtos, como aconteceu com a revogação da proibição

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. Revista de Direito Público n.º 92, p. 233.

importação de automóveis durante o Governo Collor, na década de noventa do século XX.

Não obstante, se é certa essa característica do imposto de importação ou de exportação, é certo, também, que o mesmo traço regulatório está presente no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e no IOF (Imposto sobre operações Financeiras), em seus fatos geradores não aduaneiros, em relação aos quais também é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas, a fim de ajustá-lo às circunstâncias sociais.

Percebe-se, no entanto, é que o fato de atuarem de forma extrafiscal, não excluem tais impostos das regras aplicáveis à repressão dos ilícitos fiscais e respectiva extinção de punibilidade.

Também não desnatura o perfil tributário do descaminho fato de que tal crime também possa ter implicações na ordem financeira, em vista da maior ou menor troca de divisas em função do super- ou subfaturamento dos produtos importados ou exportados.

Quanto a isso, é suficiente lembrar que também as operações que envolvem preços de transferência, as negociações com países de tributação favorecida (os chamados "*paraísos fiscais*") ou a remessa de lucros ao exterior têm repercussões no aspecto financeiro e cambial. Além disto, são susceptíveis a infrações quanto ao imposto sobre a renda. É ausente

de dúvidas que, apesar da troca de divisas envolvida nessas operações, a eventual prática de sonegação do IR esteja incluída na possibilidade de extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo e multas decorrentes.

O argumento de que o II e o IPI vinculado à importação apresentam maior relevância extrafiscal do que tributária não se confirma, quando se conhece sua posição no *ranking* dos tributos segundo o montante do crédito tributário arrecadado pela União. Com efeito, segundo dados oficiais da Secretaria da Receita Federal⁷¹, a soma da arrecadação do II e do IPI vinculado supera a do IPI sobre o fumo, bebidas e automóveis, a do IR da Pessoa Física, a do IR, Pis, Cofins, IOF e CSLL sobre entidades financeiras, a do Imposto Retido na Fonte sobre remessas para o exterior e o da CIDE combustíveis, por exemplo.

Basta examinar as estatísticas de arrecadação tributária federal, para se comprovar a importância dos tributos incidentes no comércio exterior, no seu traço de fonte de receitas. Assim:

ARRECAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS
PERÍODO: AGOSTO E SETEMBRO DE 2009 E SETEMBRO DE 2008
(A PREÇOS CORRENTES) Em R\$ MILHÕES

RECEITAS	SETEMBRO 2009
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	1.378
I.P.I-TOTAL	2.656

⁷¹ Obtido em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2009/default.htm>

I.P.I-FUMO	281
I.P.I-BEBIDAS	175
I.P.I-AUTOMÓVEIS	196
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	717
I.P.I-OUTROS	1.287
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	12.698
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	1.301
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	5.271
ENTIDADES FINANCEIRAS	674
DEMAIS EMPRESAS	4.597
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	6.126
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	3.865
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	1.049
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	640
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	572
IOF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	1.453
ITR - I. TERRITORIAL RURAL	266
CPMF – CONTRIB. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA	39
COFINS – CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL	10.260
ENTIDADES FINANCEIRAS	478
DEMAIS EMPRESAS	9.782
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	2.808
ENTIDADES FINANCEIRAS	81
DEMAIS EMPRESAS	2.27
CSLL CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	3.306
ENTIDADES FINANCEIRAS	432
DEMAIS EMPRESAS	2.874
CIDE-COMBUSTÍVEIS	610
CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDAF	30
RECEITA PREVIDENCIÁRIA	15.660
TOTAL DE RECEITAS ADMINISTRADAS PELA RFB	50.253

Tal fato comprova que os impostos sobre o comércio exterior têm, sim, relevância arrecadatória. Logo, não se sustentaria qualquer diferença de tratamento penal fundada na suposta diferença de bem jurídico a ser protegido (administração pública *versus* arrecadação tributária).

Usando-se o raciocínio inverso, qual seja a de que a arrecadação do II e IPI vinculado é menor, se comparada ao IRPJ, a do IRPF a da CPMF⁷², Cofins etc., também se chega à conclusão segundo a qual deva ser conferido àqueles o mesmo tratamento penal dado a estes.

Explica-se: se o injusto tributário que envolve a sonegação⁷³ do IRPJ, IRPF, Cofins, tributos de tão elevada relevância para a sociedade, pode ser isento de punibilidade pela extinção do crédito, não há motivo para impedir que o ato de iludir tributo incidente sobre comércio exterior também aproveite o mesmo procedimento.

Em suma, o aspecto extrafiscal dos tributos incidentes no comércio exterior, não lhes retira o caráter tributário e a importância deste. Da mesma forma, não é correto afirmar que o aspecto extrafiscal, necessariamente, seja o mais relevante quando se examinam tais tributos, uma vez que também atuam na arrecadação tributária, tendo tanta ou mais relevância do que outros tributos não incidentes sobre as operações aduaneiras.

⁷² Antes de ser extinta.

⁷³ **Lei. nº 4.502/64. Art . 71.** Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

4.3.1.2 Ofensa Residual à Administração Pública

A opção por incluir o descaminho e o contrabando em um mesmo tipo, apesar da impropriedade técnica, pode ser compreendida em função, não apenas de uma tradição histórica, mas também, da identidade entre as ações essenciais executadas em um e outro caso. Ou seja: tanto no contrabando quanto no descaminho, o sujeito está a importar ou exportar mercadoria, fazendo-o com fraude à lei. No primeiro caso, às normas que vedam a circulação dos bens e, no segundo, às regras impositivas de obrigações tributárias principais ou acessórias.

O fato de o CP de 1940 haver usado uma denominação diferente dos demais códigos brasileiros, não mais se referindo a crimes contra o tesouro ou às finanças públicas, não pode ser compreendido como a exclusão do crime de descaminho do rol das condutas agressivas a esses bens jurídicos. Com efeito, há de se notar que o Código Penal agregou em um único título crimes de diversas naturezas contra a coisa pública, ou aos interesses do Estado ou da coletividade ou à Administração Pública *lato sensu*,

Dessa forma, observam-se no Título XI, Capítulo II crimes cometidos contra a Administração Pública que atingem diferentes vertentes daquilo que pode ser compreendido como interesses do Estado. Dentre esses

valores, destacam-se condutas com reflexos na segurança, no resguardo da honestidade no fornecimento de bens e serviços aos órgãos públicos, na estabilidade das relações dos administrados com os funcionários públicos etc. Assim, os crimes praticados pelos particulares contra a Administração pública repetem lesões a deveres impostos por servidores, no exercício da função pública, de seus atos legais, obediência e a submissão a suas ordens. São repudiados, também, ao lado destas resistências civis outros atos comissivos, como exercer tráfico de influência ou praticar corrupção, a pretexto de levar vantagem ilícita.

Portanto, quando se confronta o conteúdo normativo do artigo 334 com os outros situados no mesmo Título e Capítulo do Código Penal percebe-se, claramente, que a natureza do crime de descaminho não se homogeneiza com a dos demais ilícitos, cujas condutas, invariavelmente, afetam o funcionamento da Administração ou o exercício da função pública.

Além do artigo 334, a única exceção à característica essencial dos ilícitos previstos no capítulo II, do Título XI (funcionamento da Administração ou o exercício da função pública), estaria inserta no artigo 337-A. A sonegação de contribuição previdenciária, incluída no CP pela Lei 9.983/2000, tanto quanto o descaminho, padece de franca inadequação topológica, tendo em vista sua clara afetação a um bem jurídico de natureza eminentemente tributária.

Nos termos definidos no artigo 96 do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66, tanto o artigo 334, quanto o 337-A podem ser encarados como manifestações de legislação tributária, considerando-se que esta “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Com suporte nessa regra, vê-se bem que o injusto de descaminho e sua respectiva pena inserem-se no âmbito da legislação tributária, especificamente na descrição de conduta infracional e das relações jurídicas decorrentes entre o Contribuinte-infrator e o Estado. Não se deve perder de vista que o bem jurídico tutelado no crime de descaminho é o Erário, vez que não se trata de importação ou importação proibida, mas da falta de recolhimento de tributos, que, se tivesse sido procedida pelo importador/exportador, tornaria a operação regular e, portanto, irrelevante sob o ponto de vista penal.

4.3.2 Bagatela

A propósito e dentro da perspectiva apresentada no início deste trabalho, há de se ter em conta que o Direito Penal, em vista de seu caráter fragmentário, somente deve atuar na medida da necessidade e dentro do razoável e proporcional. Há de se lembrar que a proteção ao bem jurídico

não se pode desatrelar das noções de desvalor da ação conjugado com o desvalor do resultado.

Nesse sentido, quando se aborda o tema bem jurídico protegido, deve-se fazer um parêntese para lembrar que, indo o Direito Penal até o mínimo necessário para o resguardo do bem jurídico, não se ocupa de fatos de diminuta importância⁷⁴. Daí, exclui-se do conceito de agressão a bem jurídico protegido a conduta que se coadune com o conceito de bagatela, ou seja, o descaminho de proporção insignificante.

A Insignificância é um postulado que se qualifica como “fator de descaracterização material da tipicidade penal”⁷⁵, sendo identificáveis certos os vetores cuja presença legitima sua aplicação: a mínima ofensividade da conduta, nenhuma periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade do comportamento⁷⁶ e a inexpressividade da lesão jurídica.

⁷⁴ O Código Penal veicula hipótese de insignificância no artigo 337-A:

2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

⁷⁵ Nesse sentido, STF: HC 84.412/SP.

⁷⁶ Para Tiago Martins do Carmo, o descaminho não oferece grandes riscos sociais, pois, normalmente, os produtos do delitos “são equivalentes aos que circulam livremente em território nacional”. Também não se reveste de intenso desvalor ético, pois “a coletividade aceita, sem constrangimentos, adquirir tais produtos (...)”. In: *Contrabando e descaminho e o princípio da insignificância*. Revista dialética de direito tributário nº 135. São Paulo: Dialética, 2006. p.48.

A tendência de descriminalização do crime de descaminho, sua limitação ao campo administrativo e tributário e a substituição de sua por sanções de natureza pecuniária, pelos mesmos motivos acima expendidos foi positivada, há mais de dez anos no Direito Italiano. Assim, no tocante à conduta de menor ofensa material, a legislação italiana converteu o delito de contrabando em ilícito administrativo. Assim, o artigo 6, co.1, lett.a, da Lei 205/99, estabelece os princípios e critérios diretivos para a reforma sancionatória, no campo do Direito Aduaneiro, no tocante à parcial conversão da natureza jurídica da conduta, de penalmente relevante a de limitada ao interesse administrativo⁷⁷.

Outro exemplos que se podem invocar, obviamente tratando de circulação de mercadorias não oriundas da Comunidade

⁷⁷Legge 25 giugno 1999, n. 205 - "Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario"

Art. 6. (*Leggi finanziarie, tributarie e concernenti i mercati finanziari e mobiliari*).

1. La riforma della disciplina sanzionatoria per le violazioni di leggi finanziarie e tributarie è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) sostituire con sanzioni amministrative proporzionate all'entità dei tributi evasi, alla reiterazione delle condotte ed alla gravità delle violazioni le sanzioni penali previste dagli articoli 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 294, 295, primo comma, e 296 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, limitatamente ai casi in cui l'ammontare dei diritti di confine non superi lire sette milioni; i poteri di sequestro e di confisca delle cose indicate nell'articolo 301 del medesimo testo unico sono attribuiti all'autorità amministrativa;
- b) sostituire con sanzioni amministrative proporzionate all'entità dei tributi evasi ed alla gravità delle violazioni le sanzioni penali previste dall'articolo 2, comma 26, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17;
- c) prevedere eventuali sanzioni accessorie alle predette sanzioni amministrative;
- d) prevedere l'abolizione del principio di ultrattività delle norme penali tributarie.

Econômica Européia, são a lei espanhola⁷⁸ e o Regime Geral de Infrações Tributárias de Portugal⁷⁹, que excluem do conceito de crime e restringem-a à ordem administrativa, a conduta irregular no comércio exterior, de acordo com sua gravidade.

Situando o conceito abstrato de bagatela no parâmetro legal brasileiro positivado, há de assentar que se pode considerar insignificante ou irrelevante, hodiernamente, para o interesse da persecução penal, condutas lesivas cujo montante de prejuízo ao fisco se limite a dez mil reais. Pode-se assim afirmar tomando como referência o fato de que os débitos para com a Fazenda Nacional até este valor foram objeto de remissão através da Lei nº 11.941/2009 — cf. *art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor*

⁷⁸ RODRIGUEZ-ARIAS, Antonio Mateos. *Los delitos de Contrabando. In: Delitos y Cuestiones Penales em el Âmbito Empresarial*. Madrid: Expansión, Garrigues & Andersen, 1999. p.627. “el critério para diferenciar entre unas y otras es el valor de los bienes o mercancías objeto de contrabando, ya que, como después se analizará, para que la acción sea delictiva es necesario, como regla general, que el valor de los bienes sea igual o superior a 3.000.000 pts.”

⁷⁹ FERREIRA, Carlos Manuel. *O Crime Aduaneiro de Contrabando de Circulação*. Coimbra: Verbo Jurídico, 2008.p.17. Obtido em www.verbojuridico.pt | .eu | .net | .org | .com. Consulta em 10 de outubro de 2008. “Como grande novidade, até aí sem tradição no nosso direito fiscal punitivo, foi a introdução, como elemento essencial dos tipos penais fiscais, dos tipos penais contra a segurança social e dos tipos penais aduaneiros, à exceção do crime de contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações(19), de um limite negativo de incriminação de carácter quantitativo que, no caso dos crimes aduaneiros, se cifra em 7.500€, elemento esse de que resultou que a conduta típica descrita em cada um dos tipos legais só é susceptível de ser punida a título de crime se a prestação tributária em causa for superior àquele valor ou, no caso de não haver lugar a prestação tributária, o valor aduaneiro da mercadoria for superior a 25.000€.”.

*total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)*⁸⁰.

Sublinhe-se que a doutrina e jurisprudência⁸¹ vêm costumeiramente atrelando a ausência de tipicidade do descaminho, aos valores para os quais a Fazenda não tem interesse em ajuizar a execução fiscal — atualmente, a Lei 11.033/2004 dispensa a Fazenda Nacional de ajuizar cobrança judicial de dívidas até R\$ 10.000,00.

Sobre a aplicação do Princípio da Bagatela e seu valor-referência, pode-se destacar o posicionamento de Luiz Flávio Gomes:

Débitos fiscais com a Fazenda Pública da União até R\$ 10.000,00, em suma, devem ser considerados penalmente

⁸⁰ A rigor, poder-se-ia considerar como bagatela até mesmo um valor quatro vezes maior do que este, uma vez que a remissão concedida multiplica esse limite a quatro situações distintas: § 1º O limite previsto no caput deste artigo deve ser considerado por sujeito passivo e, separadamente, em relação:

I - aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos;

II - aos demais débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV - aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁸¹ Nesse sentido: REsp 604969 /RS: PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 95, D, DA LEI N 8.212/91. IMPORTÂNCIA SUPERIOR AO PATAMAR ESTABELECIDO NO DISPOSITIVO QUE DETERMINA A EXTINÇÃO DOS CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. NÃO APLICAÇÃO.

irrelevantes. Se sequer é o caso de execução fiscal, com maior razão não deve ter incidência o Direito penal.

Ao se verificar a insignificância, no seu aspecto objetivo de valor ilidido, aplica-se a rejeição da denúncia, por falta de justa causa, sendo irrelevantes as circunstâncias de caráter subjetivo que cercam o evento⁸² Isto porque, nos termos da jurisprudência do STF, o princípio da insignificância é capaz de tornar atípico o fato denunciado, não sendo adequado considerar circunstâncias alheias às do delito para afastá-lo.⁸³

Assim, seja por desinteresse de ajuizamento de ação de cobrança ou por remissão das dívidas, o Fisco entende extintos os créditos tributários de valor até R\$ 10.000,00; razão pela qual é legítimo se afirmar que, nesses casos, está ausente o desvalor do resultado, não sendo atingido o bem jurídico.

4.4. Consumação

Sendo o descaminho um crime comissivo e material, a consumação ocorre quando o sujeito ativo ilide a atividade do poder público,

⁸² *E.g.*, TRF4 - RSE 2712 RS 2006.71.18.002712-3: “Para o reconhecimento do crime de bagatela, deve se considerar tão-somente o valor da afetação ao bem jurídico tutelado pela norma incriminadora, apresentando-se irrelevantes circunstâncias de caráter eminentemente subjetivo”.

⁸³ RE 550761 RS, Relator: MENEZES DIREITO, Julgamento: 26/11/2007, DJe-018 , publicado em 01-02-2008.

efetivando a entrada ou saída clandestina das mercadorias. Assim, em se tratando de mercadorias que passem ao largo das Alfândegas, o delito se consuma tão logo a mercadoria ingresse ou saia a mercadoria do território nacional.

A consumação é um pouco diferente quando se trata de movimentação de mercadorias através das repartições alfandegárias. Considerando o fato gerador dos tributos da Importação, bem como a sistemática do despacho aduaneiro, pode-se afirmar que, após o ingresso das mercadorias no território nacional, através das Alfândegas, mas antes de registrada a Declaração de Importação, encontra-se o sujeito passivo em período de espontaneidade, não havendo que se falar em cometimento de descaminho.

Como afirma José Henrique Pierangeli⁸⁴, ao explicar que a consumação do crime se dá com a liberação da mercadoria pela aduana: *“Se o expediente fraudulento surtiu o feito desejado, e com ele se logrou iludir as autoridades alfandegárias e o destinatário entrar na posse das mercadorias sem pagar os tributos ou direitos respectivos, nesse momento opera-se a consumação”*.

⁸⁴ PIERANGELI, Jose Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro - parte especial*. 2 ed. v.2. SP: RT, 2007, p. 904.

Saliente-se que atos anteriores ao registro da Declaração de Importação, antecedem o fato gerador; lapso temporal dentro do qual o importador pode, livremente, exercer seu direito à espontaneidade⁸⁵. A menos que se esteja diante de atos preparatórios, não cabe, nem mesmo, falar-se em tentativa. Depois de registrada a DI, aí, sim, pode-se falar no início da conduta de iludir tributos ou direitos. A consumação ocorre no desembaraço aduaneiro. *Mutatis mutandis*, o mesmo raciocínio se aplica no caso da exportação e respectivo registro perante a Alfândega.

Para Magalhães Noronha⁸⁶, *“com a liberação que se consuma o descaminho: a fraude ou o expediente surtiu efeito, iludiu as autoridades alfandegárias, entrando o destinatário na posse da coisa sem pagar os tributos ou os direitos respectivos. Sendo material o delito, em qualquer uma das hipóteses, é admissível a tentativa”*.

Nessa linha, e em vista da existência de diversas etapas do *iter criminis*, seja na importação sem passar pelas Aduanas, seja naquela submetida aos procedimentos de despacho aduaneiro oficial, admite-se a tentativa.

⁸⁵ Nesse sentido a Decisão UNÂNIME, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Acórdão nº 303-29297: “TRÂNSITO ADUANEIRO - INÍCIO DE DESPACHO ADUANEIRO - EFEITOS. O procedimento fiscal terá início com o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada (art. 7º, III, Decreto 70.235). Não tendo sido iniciado o despacho aduaneiro com a conseqüente apresentação da DI, não é possível imputar a prática de subfaturamento.

⁸⁶ NORONHA, Magalhães. **Curso de Direito Processual Penal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAPÍTULO 5

AS SANÇÕES DE NATUREZA CIVIL ÀS CONDUTAS IDENTIFICÁVEIS COMO DESCAMINHO

Ao se invocar a subsidiariedade da norma penal em relação à norma tributária, cabe sublinhar que o ordenamento brasileiro é pródigo em punir as infrações aduaneiras. Assim, ao lado das penalidades pecuniárias se avultam sanções políticas aplicáveis àqueles que “iludem tributo o pagamento de tributo ou imposto” no comércio exterior. As hipóteses de aplicação da pena de perdimento de mercadorias, no procedimento administrativo de importação, encontram-se listadas nos Decretos-Lei nº 37/66 e 1.455/76.

Pode-se mesmo afirmar que existe um certo exagero de constitucionalidade duvidosa na diversidade de condutas às quais se impõe a expropriação das mercadorias importadas. Com efeito, o Decreto-Lei nº 37/66, que dispõe sobre o Imposto de Importação e organiza os serviços aduaneiros, apresenta, em seus artigos 104 e 105, trinta e cinco hipóteses cuja ocorrência implica a imposição da expropriação dos bens ao Contribuinte. Trata-se de violações a controles administrativos, que impeçam a constatação pelo Fisco, do integral recolhimento dos tributos (*e.g.* incisos II e III, do artigo 104 e incisos I e IX do artigo 105) ou, mesmo, condutas eivadas de dolo específico, como, por exemplo, falsa declaração de conteúdo ou uso de documento falso (incisos XII e VI do artigo 105).

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.455/76, que, entre outras providências, edita normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas, vincula a sanção expropriatória, especificamente, ao conceito de dano ao Erário (artigos 23 e 24). Ou seja, com a edição do Decreto-Lei nº 1.455/76, literalmente, a lei explicita que o dano ao Erário decorrente das infrações nela prevista implica a imposição do confisco dos bens.

Propriamente no que tange à falta de pagamento de imposto ou direito, podem-se citar como exemplos de condutas que geram o confisco: a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros⁸⁷; falta de declaração pelo viajante procedente do exterior de mercadorias que revelem finalidade comercial; ocultação de mercadorias estrangeiras a bordo ou na zona primária sob fundo falso ou outro artifício, abandono de mercadoria desacompanhada de prova de pagamento de tributos aduaneiros; exposição à venda, depósito ou circulação comercial no país, de mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular; transferência a terceiro, sem o pagamento de tributo, de mercadoria

⁸⁷ A interposição fraudulenta do importador, em regra, tem reflexo no recolhimento do IPI. Explica-se: na cadeia do IPI, o importador recolhe o imposto na entrada da mercadoria e na saída de seu estabelecimento. Quando o real comprador da mercadoria no exterior deixa de se apresentar aos olhos do Fisco como tal, falseando sua condição de adquirente no mercado interno, está quebrando essa cadeia, eis que não recolherá o imposto na saída. Daí afirmar-se que ocorre um Dano ao Erário. O real importador, que apenas estaria utilizando outra pessoa como um verdadeiro “laranja”, tem a vantagem de adquirir a mercadoria desse “laranja” como se nacionalizada estivesse e, portanto, não sujeita ao IPI quando da posterior saída do estabelecimento daquele.

adquirida em regime aduaneiro especial de isenção ou suspensão tributária etc.

Outros tipos de sanção política se poderiam enunciar, tais como, a inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica⁸⁸, a suspensão ou cancelamento da habilitação no Siscomex (que implica a impossibilidade de importar ou exportar) e a imposição de regime aduaneiro de exceção com a exigência de prestação de garantia como condição ao desembaraço aduaneiro⁸⁹.

Mesmo se vislumbrando a colisão dessas penalidades com os conceitos presentes nas súmulas STF nº 70, 323 3 547⁹⁰, fato é que o Fisco vale-se desses expedientes amiúde.

As garantias estatais de recomposição do prejuízo decorrente da evasão tributária também são múltiplas, sendo certo que a

⁸⁸ Conforme a Lei 10.637/2002, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados no comércio exterior. Tal conduta leva à inaptidão do CNPJ, nos termos da Lei 9.430/96, art. 81. § 1º (*será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior*).

⁸⁹ Conforme previsto na Portaria MF nº 350/2002.

⁹⁰ Súmula **70**: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

547: Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

legislação aduaneira estabelece multas pesadas para infrações desse jaez. Assim, por exemplo, subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria implica multa 100% da diferença do valor aduaneiro (art. 169, do DL 37/66); deixar de pagar imposto, não declarar ou fazer declaração inexata resulta em multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto (art. 44, Lei 9.430/96); deixar de recolher os direitos *antidumping* ou compensatórios pode acarretar, sobre o valor não recolhido, multas de 20% ou 75%, (art. 7º, § 3º, da Lei nº 9.019/95), entre outras penalidades previstas em lei.

Vê-se, pois, que a par da aplicação da lei penal, o Estado conta com vigorosas medidas de natureza civil suficientes a punir com severidade a conduta evasiva do pagamento do imposto ou direito; razão pela qual se evidencia a desnecessidade do cerceamento da liberdade individual do infrator.

CAPÍTULO 6

A Extinção e Suspensão do Crédito Tributário e o Interesse em Punir

A ocorrência de qualquer das hipóteses de extinção do crédito repercute na extinção da punibilidade dos crimes tributários, sendo certo que a constituição definitiva pelo lançamento é condição de

procedibilidade da ação penal. Desta feita, inexistindo crédito a ser cobrado, em vista de sua extinção encontra-se alvejado o *jus puniendi*. De outra forma, não existindo resultado material definitivo, em vista da suspensão da exigibilidade do lançamento, carece o Estado de justa causa para a ação penal.

Pode-se, nessa linha, afirmar que, a menos esteja configurada definitivamente a exigência, não é possível ao Estado aplicar medida coativa à satisfação do crédito tributário. Para tanto, seria imprescindível a finalização do processo administrativo ou judicial (com ampla defesa e contraditório, óbvio), antes da qual são vedadas, além das consequências criminais, as coerções de natureza civil, tais como, a expropriação de bens ou interdições à atividade econômica.

6.1 A Extinção e a Suspensão do Crédito Tributário em Geral

Neste passo, cabe mencionar as hipóteses contidas no Código Tributário Nacional, nas quais se verifica a extinção do crédito tributário. Assim, nos termos do artigo 156, do CTN, são modalidades de extinção: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e a decadência; a conversão de depósito em renda; o pagamento antecipado e

a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Já as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário estão listadas no artigo 151, moratória, depósito integral, as reclamações e os recursos administrativos, medida liminar ou tutela antecipada e parcelamento.

6.1.1. O Efeito do pagamento e da suspensão da exigibilidade sobre os crimes de natureza tributária

Em perfeita harmonia com os pressupostos da Teoria da Imputação Objetiva, defendida por Claus Roxin, o ordenamento jurídico impõe a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária quando o sujeito satisfaz ou começa a satisfazer, por meio de parcelamento, o seu débito perante o fisco.

Como antes afirmado, na concepção do injusto, interessará a apreciação dos seguintes aspectos: criação de um risco proibido

(desvalor da conduta) e a realização de tal risco (desvalor do resultado). A par dessa investigação, importa, também, saber se o resultado afeta o bem jurídico objetivado pela norma penal.

No injusto de natureza tributária, o risco criado e realizado consiste na supressão do tributo, enquanto o bem juridicamente protegido pela norma consiste nos interesses pecuniários do Estado-Fiscal, que são, obviamente, afetados pela conduta delituosa.

Assim, em seu aspecto material, de acordo com o previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante condutas dolosas⁹¹.

A redação original da lei suprarreferida continha, em seu artigo 14, a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e seus consectários, antes do recebimento da denúncia pelo juiz.

⁹¹ I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Posteriormente, tal regra foi reafirmada pela lei nº 9.249/95 (que estendeu tal possibilidade ao crime de sonegação, previsto na lei nº 4.729/65)⁹².

Na história brasileira recente e antes da Lei 8.137/90, podem-se invocar disposições legais já anuindo à extinção da punibilidade, condicionada ao pagamento, ou ao parcelamento, antes do recebimento da denúncia. É o caso das Leis nº 4.357/64⁹³, 4.729/65⁹⁴ e os Decretos-Lei nº 157/67⁹⁵ e 1.060/69⁹⁶.

A extinção da punibilidade do crime fiscal pelo pagamento do tributo é compreensível, na medida em que, com a total reparação dos prejuízos à Fazenda Pública, deixa de existir a necessidade de punição por parte do Estado. Privilegia-se, desse modo, o Direito Penal de Intervenção Mínima, colocando em prática o conceito de injusto como um sistema aberto, que dá relevo às características do agente e das circunstâncias, alargando as causas de justificação e enfatizando o direito de liberdade titularizado pelo cidadão.

⁹² **Art. 34.** Extingue-se a punibilidade dos 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, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

⁹³ Art. 11§ 3: estabelecia o termo final para o encaminhamento de peças ao Ministério Público a prolação de decisão administrativa desfavorável ao Contribuinte.

⁹⁴ Art.2º: extinção da punibilidade pelo pagamento, antes de iniciada a ação fiscal.

⁹⁵ Art. 18: Extinção pelo pagamento antes da denúncia ou depósito para discussão administrativa.

⁹⁶ Art.5º: Igualou o tratamento entre os crimes da lei 4.357 e os da 4..502.

Sublinhe-se, também que, na inexistência de lançamento ou na falta de lançamento definitivo, pela ocorrência das causas suspensivas da exigência do crédito, é vedado ao Estado instaurar a ação penal, estando prejudicada a possibilidade de persecução criminal. Dentre essas causas se destacam as reclamações e recursos no âmbito administrativo e o pedido de parcelamento⁹⁷. Em ambos os casos, esgotada a condição suspensiva, quer pela decisão final favorável ao Contribuinte, quer pela quitação do parcelamento, torna-se satisfeita a obrigação tributária e extinta a punibilidade penal.

Em resumo, o que se observa é sempre a subsidiariedade da norma penal em relação à tributária. Desta maneira, a norma penal depende, como condição objetiva de punibilidade, da definitividade da matéria tributária para que se configure a ilusão de imposto.

De auspiciosa edição é a Súmula Vinculante, mediante a qual o Supremo Tribunal Federal assentou o requisito do lançamento definitivo, para a tipificação de crime contra a ordem tributária. Assim, seja pelo argumento da ausência da condição de procedibilidade, seja pelo da

⁹⁷ Ver art. 151, CTN: Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento

inexistência de elemento normativo do tipo penal, todas as esferas dos Poderes Executivo e Judiciário, devem reconhecer que **“não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo⁹⁸”**.

Portanto, é certo que, sem a comprovação do lançamento definitivo do crédito tributário, não se há de falar em persecução penal; o que implica, obviamente, trancamento, mesmo, de inquérito policial, por se configurar constrangimento ilegal, afronta aos direitos e garantias individuais insusceptíveis de flexibilização.

Essa regra encontra fundamento nos princípios da razão suficiente e da não contradição e, ainda, da economia. Estando pendente processo administrativo mediante o qual se discute o objeto material do crime, não é admissível o inquérito policial, mesmo que sobrestado.

Tal situação há de se aplicar a todos os crimes cujo resultado implique sonegação fiscal, incluindo a apropriação indébita previdenciária, prevista no artigo 168-A, do CP⁹⁹ (a exemplo de seu crime inserto no mesmo campo de interesse — a sonegação de contribuição

⁹⁸ PSV 29 - Necessidade de lançamento definitivo do tributo para tipificar crime tributário

⁹⁹ Neste sentido: STF – TP – Inq. 2537 – rel. Min. Marco Aurélio – DJU 12.06.2006.

previdenciária, art. 337-A, que conta com previsão específica nesse sentido¹⁰⁰).

É correto afirmar que a percepção da necessidade de se configurar o resultado material, com o esgotamento do procedimento administrativo, tornou-se mais ainda consolidada a partir da publicação da Lei nº 9.430/96, cujo artigo 83, inc. IV, a qual estabeleceu que os Auditores da Receita Federal deveriam aguardar a definitividade da constituição do lançamento, para só então, encaminharem ao Ministério Público a “representação fiscal para fins penais”, em que dão a conhecer o cometimento em tese de crimes tributários¹⁰¹.

Apesar da alusão expressa à Lei 8.137/90, deve-se reconhecer que estão implícitos, em tal regra, os demais crimes cuja conduta seja apurável a partir da atuação daquelas autoridades fiscais. Isto porque, se o descumprimento das obrigações configura o delito, não pode haver delito quando não existe obrigação. Nesse sentido, o Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009) supriu qualquer tipo de dúvida acerca da aplicabilidade

¹⁰⁰ § 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.

¹⁰¹ "A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts 1º e 2º da Lei 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente".

do mesmo procedimento quando se está diante, em tese, do contrabando ou descaminho.¹⁰²

Também merece atenção a circunstância de que o artigo 34 da lei 9.249/2005 que trata da extinção da punibilidade¹⁰³ alude 'a condição de o agente promover o pagamento antes do recebimento da denúncia. Portanto, não existe a necessidade de pagamento integral imediato do tributo. Ao contrário, a lei emprega a expressão "promover o pagamento", o que deve ser compreendido, também, como dar início ao pagamento fracionado, hipótese de parcelamento do tributo, modalidade de suspensão do crédito tributário. Ora, se a Administração Fazendária aceita parcelar o débito, manifestando-se favorável a tal modalidade de pagamento, a pretensão punitiva não há de se sobrepor a tal consentimento. Ou seja, não há como não se considerar também o parcelamento como causa da extinção da punibilidade, condicionada à satisfação integral do débito.

¹⁰² Art. 740. Sempre que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar, no exercício de suas atribuições, fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária, **crime de contrabando ou de descaminho**, ou crimes em detrimento da Fazenda Nacional ou contra a administração pública federal, deverá efetuar a correspondente representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 741. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária será encaminhada ao Ministério Público **após ter sido proferida a decisão final administrativa, no processo fiscal.**

¹⁰³ A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 define os crimes de sonegação fiscal.

De fato, todas as leis instituidoras de parcelamentos especiais (como o Programa de Recuperação Fiscal — Refis e o PAES) previram a suspensão da punibilidade, durante o pagamento, e a extinção, quando da quitação, deixando bem claro o intuito do Estado em privilegiar o recebimento do crédito tributário em detrimento da perseguição criminal do agente.

Note-se, por relevante, que, tanto a Lei nº 10.684/2003, quanto a 11.491/2009¹⁰⁴ instituíram a extinção da punibilidade, inclusive, para o crime de sonegação de contribuição previdenciária, artigo 337-A — crime esse inscrito no mesmo título e capítulo do crime de descaminho no Código Penal — e para o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP, ou seja, em tese, um crime contra o patrimônio).

¹⁰⁴ **Art. 67.** Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 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.

6.1.2 O efeito da extinção pela prescrição ou decadência

Comentando-se a extinção do crédito tributário pela prescrição ou decadência, vale ressaltar que, para que se cogite a existência de crime contra a ordem tributária, sonegação de contribuição previdenciária, apropriação indébita previdenciária ou descaminho, necessariamente há de se estar diante de atuação fraudulenta e dolosa do Contribuinte, eis que a intenção de iludir é elemento subjetivo desses tipos.

Cabe lembrar, nesse passo que, no caso de fraude, dolo ou simulação, a regra para a contagem da decadência do direito do Fisco lançar o crédito encontra-se no artigo 173, I, do CTN, a saber, *“cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*¹⁰⁵.

Particularmente em relação aos tributos incidentes sobre a importação e exportação, entende-se que sejam de natureza instantânea (não têm fatos geradores complexivos). Logo, a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde a do registro da Declaração na Aduana ou a da entrada (ou saída) clandestina no país. A decadência se opera, então, em cinco anos, cujo termo inicial é 1º de janeiro seguinte à infração. A prescrição

¹⁰⁵ A regra geral de decadência encontra-se no artigo 150, § 4º (cinco anos a contar do fato gerador).

segue a regra do artigo 174, ou seja, cinco anos contados da constituição definitiva do crédito.

Note-se que a extinção do crédito pela inércia do Fisco em lançar ou em cobrar repercute na própria perda do poder-dever de punir do Estado pelo não exercício da pretensão punitiva. Com efeito, a regra da prescrição penal é mitigada quando se trata dos crimes de natureza tributária. Isto porque, sendo a estes injustos aplicáveis as penas máximas privativas de liberdade igual a cinco¹⁰⁶ ou a quatro anos¹⁰⁷, seria de se esperar a ocorrência da prescrição em doze ou oito anos¹⁰⁸.

Deste modo, dispondo o Fisco de cinco anos para lançar o crédito, igual será o seu tempo para exercer sua pretensão punitiva; donde se conclui que a prescrição penal será alcançada, não em oito ou doze anos, mas em cinco, a partir do fato. No caso de existir lançamento, isto é, quando a Autoridade houver lançado o crédito tributário através de um auto de infração,

¹⁰⁶ Crime material contra a ordem tributária, Sonegação de contribuição previdenciária, apropriação indébita previdenciária.

¹⁰⁷ Descaminho.

¹⁰⁸ CP: Art. 109 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

IV - em oito anos, se o máximo da pena é superior a dois anos e não excede a quatro;

será a definitividade do lançamento o termo inicial da contagem da prescrição — tributária e penal.

Entendendo-se prescrição como a perda do poder-dever de punir estatal pelo não exercício tempestivo de sua pretensão punitiva ou executória, pode-se vislumbrar que, nos crimes de natureza tributária, esse interesse na *persecutio* só está presente quando o Estado se interessa no cumprimento das obrigações (acessórias ou principais) que constituem o valor essencial protegido através da criminalização.

CAPÍTULO 7

A Aplicação das Regras e Princípios Penais Tributários ao Injusto de Descaminho

7.1. O Desvalor da Ação e do Resultado no Crime de Descaminho

A necessidade de adequação entre pena e delito é questão clássica, tratada de forma admirável por Beccaria (1738-1794), que firmemente anunciou não ser de interesse da sociedade o cometimento de delitos, sendo desejável serem tanto mais raros quanto mais nocivos à

sociedade. Assim, o jurista italiano consigna sobre a modulação entre o erro e a punição¹⁰⁹:

Portanto, devem ser mais fortes os obstáculos que afastam os homens dos delitos na medida em que estes são contrários ao bem comum e na medida dos impulsos que os levam a delinquir. Deve haver, pois, uma proporção entre os delitos e as penas.

Acerca, propriamente, do delito de contrabando, Beccaria assinala o moderado rigor com que deve ser apenado, indiciando, por assim dizer, a ausência de desvalor em seu ato e de lesividade relevante em seu resultado¹¹⁰:

O contrabando é um delito que ofende o soberano e a nação, mas cuja pena não deveria ser infamante, visto que quando cometido não produz infâmia na opinião pública. Quem pune com penas infamantes delitos que não sejam reputados como tais pelos homens atenua o sentimento de infâmia pelos que realmente o são.

E completa:

¹⁰⁹ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. Tradução Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p.50.

¹¹⁰ BECCARIA. Idem, p. 116 e 117.

Esse delito nasce da própria lei, pois, aumentando a taxa aduaneira, aumenta sempre a vantagem e, portanto, a tentação de praticar o contrabando e a facilidade de cometê-lo cresce com a extensão a ser vigiada e com a diminuição do volume da própria mercadoria. O confisco dos bens contrabandeados e das coisas que os acompanham é justíssimo, mas será tanto mais eficaz quanto menor a taxa aduaneira.

Ainda sobre a ausência de reprovação da conduta:

Mas por que será que esse delito não gera infâmia para o seu autor, se constitui furto contra o próprio príncipe e, por conseguinte, contra a própria nação? Respondo que as ofensas que os homens pensam não lhes possam ser feitas, não lhes interessam o suficiente para levantar a indignação pública contra os ofensores. Assim é o contrabando. Os homens sobre os quais as conseqüências remotas produzem impressões extremamente débeis não vêem o dano que lhes pode causar o contrabando; aliás usufruem amiúde as vantagens que ele apresenta..

Na mesma linha se manifesta Viveiros de Casto¹¹¹, ao afirmar, em 1898, que “*a diminuição das tarifas aduaneiras reduzirá progressivamente o contrabando*”. Continua o autor, propugnando a justiça

¹¹¹ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. A nova escola penal. BDJur, Brasília, DF, 15 maio 2009. p.75. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/21309>>.

fiscal, fundada na tributação progressiva e proporcional, que leve em conta a essencialidade dos bens. Repare-se ser extremamente atuais suas considerações que abrangem, inclusive, a discussão sobre a medida, a necessidade e a efetividade da pena: *“Um sistema de impostos que taxem de preferência as riquezas e os objetos de luxo, poupando os artigos de primeira necessidade, progressivamente proporcionado às rendas do contribuinte, acabará com as fraudes sistemáticas que as penas não sabem evitar e prevenirá também o fiscalismo empírico e exagerado, que é uma causa de rebeliões e desacatos”*.

O comentário crítico de Beccaria sobre a ausência de reprovação social ao crime de descaminho se coaduna com observação semelhante de Francisco de Assis Toledo, que aventa a possibilidade de tal tolerância se fundar na repulsa dos contribuintes às altas taxas incidentes sobre produtos de consumo cobiçado. Destaca o Penalista¹¹²:

Apesar desse caráter pluriofensivo¹¹³, que põe em destaque a sua gravidade, não suscita o descaminho significativa reprovação por parte da opinião pública, fato que dificulta extremamente o seu combate. Pessoas de boa condição social praticam-no de forma mais ou menos ostensiva. Em certas épocas, ou em certas regiões, o tráfico ilícito de

¹¹² Enciclopédia Saraiva de Direito. Vol.24. Coord. Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977, p.01 a 11.

¹¹³ Segundo o Autor, ofensa à Administração Pública e crime patrimonial de natureza tributária.

mercadorias chega a transformar-se em verdadeira atividade econômica florescente. Até mesmo a imagem do “contrabandista”, denominação vulgar dada a um tipo de criminoso habitual, não provoca a repulsa causada por outros tipos de delinquentes.

Pois bem, estando em mente a discussão já travada sobre a natureza jurídica tributária do crime de descaminho, tem-se que, fundamentalmente, o bem jurídico posto em risco e afetado é o recolhimento tributário; sendo o fim precípua da norma a proteção ao interesse fiscal. Repise-se não se estar olvidando o caráter de extrafiscalidade do II ou do IE ou IOF ou IPI; apenas se está conferindo ao descaminho o mesmo tratamento dispensado aos demais tributos com iguais características e aos quais se aplicam os preceitos das leis acima referidas.

Dentro da perspectiva do Desvalor da Ação e Desvalor do Resultado, verifica-se que o desvalor atribuído pelo ordenamento ao crime de descaminho é menor, se comparado aos demais crimes tributários, dado que a dosimetria da pena de cada do crime de descaminho (reclusão de um a quatro anos) é menor que o dos outros injustos em questão (reclusão de dois a cinco anos e multa).

Injusto	Pena
Contrabando ou descaminho (art. 334, do CP)	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos
Crime material contra a ordem tributária (art. 1º, da 8.137/90)	Reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
Sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, do CP)	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa
Apropriação Indébita Previdenciária (art. 337-A, do CP)	Reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa

7.2 A necessidade de tratamento isonômico

Havendo, portanto, identidade entre os bens jurídicos protegidos, não há por que tratar o descaminho de forma diversa a dos demais injustos, ainda mais se tendo em conta a menor reprovação social daquele em relação a estes.

Por tudo o que se discutiu, entende-se necessário aplicar ao descaminho os mesmos critérios de descriminalização empregados nos injustos contra a ordem tributária, de sonegação *stricto sensu*, de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita previdenciária.

Sobre os argumentos utilizados, tradicionalmente, pela doutrina e jurisprudência para afastar o encerramento do processo administrativo e o pagamento do tributo como causas de suspensão e extinção de punibilidade no descaminho, cabem alguns comentários críticos.

Fundamentalmente, são invocados os seguintes motivos para a ausência da equivalência de tratamento:

1º) A lei nº 6.910/80 cancelou a Súmula 560, do STF, a qual assentava que: “extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do Art. 18, parágrafo 2, do Decreto-Lei 157-67”.

Ora, lastrear a inobservância do princípio da isonomia, da adequação da norma penal ao contexto social e dos objetivos da norma punitiva, em uma lei cuja recepção constitucional é, no mínimo, duvidosa, tendo sido editada em momento em que a economia era absolutamente fechada às importações, é insuficiente e inadequado.

O fato de a Súmula haver sido cancelada há cerca de trinta anos não justifica o engessamento da jurisprudência, nem chancela o desprezo pela interpretação teleológica da lei penal e sua adequação ao atual contexto histórico e econômico. Principalmente, quando leis posteriores

(9.249//95, e as leis instituidoras dos parcelamentos especiais), expressamente instituem a extinção da punibilidade dos crimes fiscais.

2º) o crime de sonegação ou contra a ordem tributária é crime-meio, absorvido pelo descaminho, crime fim; portanto a regra utilizada para extinguir o primeiro não se estende ao segundo.

Cumpra argumentar, no entanto, que a “entrada da mercadoria estrangeira no território nacional”, ou seja, a importação não é o objetivo em si próprio. Não existe um “importar” ou um “exportar” autônomo. Pelo contrário, estas atividades coadunam-se com outras, sejam atividades empresariais ou particulares. Via de regra, a importação de produtos é atividade-meio para a persecução dos objetivos empresariais, como a importação de mercadorias para revenda no mercado varejista ou a importação de insumos para o processo fabril.

Com efeito, é cabível uma reflexão sobre a real subsidiariedade da sonegação em relação ao descaminho: Ora, deixar de pagar tributo é o objetivo de todos os crimes de natureza tributária, seja, por exemplo, o de falta de recolhimento do ICMS na venda de mercadorias, ou a compra sem nota de matéria-prima de uma indústria. A importação fraudulenta não é o objetivo em si próprio, a evasão do tributo aduaneiro ocorre, tanto

quanto com qualquer outro, com a finalidade de auferir lucros espúrios, economizando nas despesas tributárias.

Assim, pode-se, mesmo, defender a tese contrária, ou seja, o crime de descaminho restaria absorvido pela sonegação, porquanto constitui uma dentre as diversas formas possíveis de sonegação fiscal, tal qual a omissão de receita tributável na declaração de rendimentos, a venda de mercadoria sem emissão da nota fiscal ou, mesmo, a compra e venda de imóveis com escritura de venda abaixo do valor da transação para reduzir o pagamento do ITBI e o Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital. Portanto, eventual postura de se defender o trancamento da ação penal relativa à sonegação e prosseguir na penalização do descaminho não parece a solução mais justa e coerente.

Felizmente, nossos tribunais vêm, recentemente, alterando o entendimento a respeito do tema e estendendo os requisitos próprios aos demais crimes tributários, como condição à penalização do delito de descaminho.

Pelas razões de identidade antes tratadas, que denotam a necessidade de tratamento igual em questões envolvendo tributos, vinculados ao comércio exterior ou não, pode-se ratificar a conclusão de que, tanto nestes quanto naqueles, é imperioso o lançamento, em caráter definitivo, do crédito

tributário para que se cogite interesse estatal na punibilidade de injusto decorrente do descumprimento da obrigação fiscal.

A desnecessidade de se criminalizar a infração de natureza aduaneira se insere no conceito de fragmentariedade ou *ultima ratio* do direito penal, que somente é chamado a intervir nas situações de extremo interesse e quando não existam alternativas menos gravosas (como, por exemplo, a punição de natureza pecuniária).

Por fim, cabe resumir o tema, adotando o entendimento Luiz Regis Prado¹¹⁴ que assim se manifesta:

Critica-se a restrição imposta pelo legislador, em face da ofensa ao princípio da isonomia manifestado na máxima ubi aedem ratio, ubi eadem legis dispositio (onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito)¹¹⁵, de forma que é possível a admissibilidade do favor legal (extinção da punibilidade) em todos os crimes fiscais, incluindo-se aí o descaminho (...). Não se pode aplicar a aludida norma ao contrabando, já que, no caso, não há tributo sonegado.

¹¹⁴ PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 481.

¹¹⁵ O autor remete, em nota, a FRANCO, A.S.; Stocco, R. Código penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência. São Paulo: RT, 2001.p.4.087.

CONCLUSÃO

Como consideração final, cabe repisar que, diferente do verificado no contrabando, em que está envolvida a proteção a bem jurídico atinente à incolumidade pública, à segurança ou o equilíbrio comercial (caso, *e.g.*, de importação superior à cota permitida), estes riscos não são imponíveis ao crime de descaminho. Nesse diapasão, é aplicável ao contrabando a característica de crime contra a Administração Pública. Por sua vez, é legítimo evidenciar a natureza tributária do injusto de descaminho, na hora em que se avaliam o desvalor do fato, o desvalor da conduta e a necessidade de sua criminalização, tendo em vista a adequação da punibilidade aos objetivos finais da lei penal.

No desenvolvimento do tema, interessou examinar as especificidades do crime de descaminho, aplicando-se-lhe os mesmos critérios de descriminalização empregados nos injustos contra a ordem tributária, de sonegação *stricto sensu*, de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita previdenciária.

Como visto, o caráter formal da regra de justiça corresponde a “tratamento igual para situações essencialmente semelhantes”,

confrontando-se, por isso, com o paradigma positivista que circunscreve o direito nas claras fronteiras da legalidade.

O afastamento da regra “*dura lex, sed lex*”, tão afeita ao Positivismo Jurídico, prestigia a hermenêutica que concebe o injusto penal como sistema subordinado às finalidades de prevenção geral e aos limites da culpabilidade, segundo os critérios de razoabilidade e proporcionalidade.

Assim, poder-se-ia concluir que, na valoração do injusto do descaminho, a interpretação do fato real consistente em “iludir tributo na importação ou exportação” demandaria levar-se em conta a regra formal de justiça e o raciocínio analítico, próprio da lógica argumentativa. Nesse sentido, deve-se atentar para a necessidade de os tribunais superiores serem um instrumento de absorção dos novos valores. de Equilíbrio Justiça e Legalidade.

A Regra Formal de Justiça, quando aponta demandarem as situações idênticas tratamento idêntico, torna patente e inexorável que a extinção de punibilidade dos demais crimes tributários se estenda ao injusto do descaminho, tal qual se defenderá n o curso deste trabalho.

Conforme evidenciado, de acordo abordagem funcionalista do direito penal e tendo em conta o princípio constitucional da Intervenção Mínima do Estado, o injusto não decorre unicamente da subsunção da conduta

ao enunciado do tipo, mas de uma abordagem sistêmica, de conceitos articulados, emoldurados pelos princípios fundamentais de proteção à liberdade em consonância com a realidade social, estando em perfeita harmonia com as concepções filosóficas aristotélicas retomadas por Perelman. Em resumo, a existência do crime não decorre inexoravelmente de um ajuste formal entre um comportamento e um tipo legal, sendo necessária a lesão a bem jurídicos e a reprovação ética e social da conduta.

Por todos esse ângulos, percebe-se que a extinção do crédito tributário deve ser encarada, proporcional e isonomicamente, bastante ao Estado como forma de repressão ao e compensação pelo dano causado à coletividade pela conduta de traficar mercadorias com fraude de tributos.

Como decorrência dessa constatação, evidenciam-se pressupostos à punibilidade do descaminho, quais sejam, a constituição do crédito tributário, o esgotamento da esfera administrativa de impugnação ao crédito (causa de suspensão da exigibilidade) ou a inexistência de uma causa extintiva do referido crédito (*e.g.* pagamento, compensação, remissão, prescrição e decadência).

Desta forma, não se deve falar de persecução penal, quando o crédito estiver com sua exigibilidade suspensa, conforme art. 151, do CTN ou extinto nos termos do artigo 156, do mesmo código.

Considerando-se que a sanção penal somente se justifica quando impossível garantir os limites de uma convivência social pacífica através de outros meios, pode-se considerar que existem, sim, meios de se garantir uma convivência equilibrada apesar da conduta reprovável, na medida em que a importância do resultado pode ser minimizada, seja pelo pagamento dos tributos correspondentes, seja, mesmo, pelo perdimento para o Estado dos bens ilegítimamente ingressados no país.

Saliente-se, inclusive, a existência de outras penalidades de natureza civil que atingem severamente o infrator, quais sejam, a possibilidade de perder seu CNPJ ou a condenação a não mais atuar no comércio exterior..Isto porque o Direito Aduaneiro Administrativo é pródigo em penalizar condutas consideradas “dano ao erário”, seja este um dano direto, seja indireto. (veja-se o DL. 1.455/76, art. 23, que arrola mais de vinte condutas puníveis com a pena de perdimento das mercadorias).

Levando-se, portanto, em conta a desnecessidade de o direito penal atuar, quando se pode assegurar a paz jurídica pela regras do direito civil ou administrativo, deve-se ressaltar que a evasão de impostos se resolve através do lançamento tributário e cobrança pela Fazenda Pública, com todos os privilégios e prerrogativas de que dispõe e, no que respeita às

infrações vinculadas ao comércio exterior, fartas e severas são as sanções políticas aplicáveis.

A doutrina e jurisprudência atuais expressam a firme tendência de incluir o descaminho no mesmo campo de incidência das demais condutas de natureza tributária, dando menor relevo aos aspectos extrafiscais daquele crime e reconhecendo que a extrafiscalidade ou a existência de bem jurídico complexo não têm o condão de afastar a característica essencial e primária veiculada pelo tipo. Nesse sentido, havendo notável compatibilidade entre o núcleo do descaminho — iludir o pagamento de direito ou imposto — e o do crime contra a ordem tributária — suprimir ou reduzir tributo — é de se aplicar a estas situações jurídicas análogas os mesmos critérios de punição bem como os benefícios e juízos de valor na compreensão do injusto. Este é o tratamento que confere efetividade ao Princípio Constitucional da Igualdade.

BIBLIOGRAFIA

AROCENA, Gustavo A. *Contrabando. In: Pensamiento penal y criminológico. Revista de Derecho Penal Integrado. Ano IV – Nº 6.* Córdoba: Editorial Mediterrânea, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *IPTU e progressividade. In: Revista de Direito Público n.º 92, p. 233.* Rio de Janeiro,

BATISTA, Nilo. *O objeto jurídico do contrabando: um equívoco centenário. In: Discurso sediciosos. Crime, direito e Sociedade.* Rio de Janeiro: Instituto Carioca de Criminologia, 1999.

BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas.* Tradução Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

CARBAJAL. José Antonio Romero de. *Problemática jurídico-penal de la Ley de contrabando de 1995. In: Cuadernos de derecho judicial.* Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 2000. p.287-318.

CARRARA, Francesco. *Programa do Curso de Direito Criminal;* tad. Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN Editora, 2002.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. A nova escola penal. BDJur, Brasília, DF, 15 maio 2009. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/21309>>.

CRISTOFARO, Ângela Lima Rocha. *A Pena de Perdimento no Direito Aduaneiro à luz dos princípios constitucionais*. Monografia de final de curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Advocacia Pública da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Rio de Janeiro: 2008.

DECRETO DE ABERTURA DOS PORTOS ÀS NAÇÕES AMIGAS. Obtido em http://pt.wikisource.org/wiki/Decreto_de_Abertura_dos_Portos.

FERNÁNDEZ LEVIA, Jesús Ramón. *El servicio Fiscal y el Contrabando*. In: EGUZKILORE. Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología, nº 6, San Sebastian, 1992.p.21-28

FERREIRA, Carlos Manuel. *O Crime Aduaneiro de Contrabando de Circulação*. Coimbra: Verbo Jurídico, 2008. p.17. Obtido em www.verbojuridico.pt | .eu | .net | .org | .com. Consulta em 10 de outubro de 2008.

FONTELES, Cláudio Lemos. *Descaminho: Introdução de Mercadoria acima da quota*. Revista de Assuntos Criminais,; ano II, nº2. Brasília, MPF-PGR-Câmara Criminal, 1994.

FRAGOSO, H. C. Lições de Direito Penal. Parte geral. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FRANCO, Alberto Silva ; Stocco, Rui. Código penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência. São Paulo: RT, 2007.

GAMA JR., Lauro. *Contratos Internacionais à Luz do UNIDROIT. Capítulo III, 2 (b): A Nova Retórica de Perelman e a regra de Justiça*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Gianzaga, Pietro. *Leggi Fiscali*, in Enc. Pessina, Milão, 1908, ed. Libreria, v.XI, p.764. Apud BATSTA, 1999, p.85.

GOMES, Luiz Flávio. *Norma e bem jurídico no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. *Princípio da insignificância no âmbito federal: débitos até R\$ 10.000,00*. Porto Alegre: Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, v. 5, n. 30, fev./mar. 2005, p. 14.

GONÇALVES, V. E. R. *Direito Penal. Parte geral*. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2002. Coleção sinopses jurídicas. Vol. 7.

- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006
- GRECO, Luís. Um panorama da teoria da imputação objetiva. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- HOUAISS, Antonio. Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa 1.0.5.a. São Paulo: Objetiva, 2001.
- IRROLO, Domenico. *Considerazioni “a caldo” sulla recente parziale depenalizzazione del reato di contrabbando dognale*. In: *Rivista Trimestrale Di Diritto Penale dell’Economia*. Anno XIII – n.1-2, Gennaio – Giugno 2000. Padova: Cedam, 2000.
- JAPIASSÚ. Carlos Eduardo Adriano. *O Contrabando. Uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.
- JESUS, Damásio E. de. *Prescrição Penal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. *Direito Penal. Parte Geral*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. vol. 1.

LIMA, Newton de Oliveira. *A filosofia dos valores no culturalismo neokantiano : bases do filosofia do direito de radbruch*. Obtido em www.diritto.it/archivio/1/26874.pdf. Acesso em 08 de junho de 2009.

LISZT. Fran Von. *Tratado de Direito Penal Alemão*, trad. J. Hygino. Rio, ed. Briguiet, t. II, p.614. Apud: BATSTA, op. cit

LOTT, Herman. Crimes contra a ordem tributária. Texto publicado originalmente no *Jus Navigandi* (www.jus.com.br), reproduzido mediante permissão expressa do site e de seu autor. Elaborado em 06.2002.

Lollini, Silvio..*Disposizioni penale nelle leggi assicuranti allo Stato un monopolio*, in Enc. Pessina, Milão, 1905, ed. Libreria, v.XII, p.293. Apud BATSTA, 1999, p.85.

MARTINS, Tiago do Carmo. *Contrabando e descaminho e o princípio da insignificância*. Revista dialética de direito tributário nº 135. São Paulo: Dialética, 2006. p.46-52.

MENDONÇA. Paulo Roberto Soares. *A Argumentação nas Decisões Judiciais* – 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

MIRABETE, J. F. *Manual de Direito Penal. Parte Geral*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2002. vol. 1.

NORONHA, Magalhães. *Curso de Direito Processual Penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 57

NOSCHANG, Édna Márcia Marçon. *A Descriminalização do Crime de Descaminho em Razão da Aplicação do Princípio da Insignificância*. In: *Revista Discurso Jurídico*, Vol.2, nº 1, 2006. Obtido em <http://www.revista.grupointegrado.br/discursojuridico>.

ORDENAÇÕES AFONSINAS. Obtido em <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas>.

ORDENAÇÕES FILIPINAS. Obtido em <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas>.

ORDENAÇÕES MANUELINAS. Obtido em: <http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/Manuelinas>.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica. A Nova Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PIERANGELI, Jose Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro - parte especial*. 2 ed. v.2. SP: RT, 2007, p. 904

_____. *Códigos Penais do Brasil - Evolução Histórica*. 2ed. SP: Revista dos Tribunais, 2001.

PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 481.

_____. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: RT, 2004. vol. 1.

_____. Bem jurídico-penal e constituição. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

RODRIGUEZ-ARIAS, Antonio Mateos. *Los delitos de Contrabando. In: Delitos y Cuestiones Penales em el Âmbito Empresarial*. Madrid: Expansión, Garrigues & Andersen, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

TAFARELLO, Rogério Fernando. *O crime de descaminho na visão do STJ*. Obtido em Jornal Valor Econômico.

TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal*. 2.ed. rev e ampl. Belo Horizonte, Del Rey, 2002.

_____. *Teoria do Crime Culposos*. 3^a Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 233 a 237.

TAMBURUS, Carolina Sene. *Da Apropriação Indébita Previdenciária (Art.168-A, §1º, Inciso I Do Código Penal) E Sua Efetiva Materialização No Plano Da Tipicidade*. Obtido em: http://200.145.119.5/posdireito/Carolina_Tamburus.pdf.
Consulta em 10 de junho de 2009.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Descaminho*. In: *Enciclopédia Saraiva de Direito*. Vol.24. Coord. Limongi França. São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. *Princípios Básicos de Direito Penal*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

ZAFFARONI, E. R., PIERANGELLI, J.H. *Manual de Direito Penal Brasileiro. Parte geral*. 5. ed. São Paulo: RT, 2004.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)