

A NATUREZA FISCAL DO DELITO DE DESCAMINHO¹

Laura Gaboardi²

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo analisar o delito de descaminho, classificado como um delito de natureza fiscal, equiparado aos crimes contra a ordem tributária. Intenta-se demonstrar que o descaminho apresenta as mesmas características do crime contra a ordem tributária, vez que atenta imediatamente contra o erário público, deve ser precedido por algum tipo de fraude e é crime material, exigindo resultado, que consiste na falta de pagamento, no todo ou em parte, de imposto devido pela entrada ou saída da mercadoria. Esta classificação pode incorrer na aplicação dos mesmos institutos aplicados à Lei 8.137/90, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a necessidade de exaurir-se a via administrativa para a persecução penal em juízo.

Palavras-Chave: Descaminho. Natureza fiscal. Crime contra a ordem tributária.

INTRODUÇÃO

Atualmente há um estímulo ao consumo e ao comércio exterior, pelas políticas internacionais e pelas facilidades proporcionadas pela evolução dos meios comerciais eletrônicos. Com o aumento na circulação de mercadorias, o descaminho ganha destaque e então surgem os questionamentos, como a possibilidade de equiparar o descaminho aos demais crimes tributários e as consequências geradas pela equiparação.

No presente trabalho iremos analisar o delito de descaminho, classificado como um delito de natureza fiscal, ante os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Se o descaminho, tipificado no artigo 334 do Código Penal, inserido no título XI, dos crimes contra a administração pública, possui natureza fiscal, este enquadramento merece uma análise, pois o resultado do delito se dá no fato de

¹ Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Aprovação com grau máximo pela banca examinadora composta pelos professores Luciano Feldens (orientador), Alvaro Filipe Oxley da Rocha e Nereu José Giacomolli, em 28 de junho de 2012.

² Acadêmica do curso de Direito da PUCRS. E-mail: laugaboardi@gmail.com.

iludir impostos quando da entrada, saída ou consumo de mercadoria, ou seja, assim como nos crimes contra a ordem tributária, a infração está em não efetuar o pagamento dos tributos devidos, o que nos coloca diante de uma previsão legal que suscita dúvidas.

Pretendemos demonstrar que tal qual acontece com as modalidades de sonegação fiscal do artigo 1º da Lei 8.137/90, o descaminho há de ser considerado um crime material, porque exige, para a sua consumação, a ilusão no pagamento integral ou parcial do direito ou imposto devido.

Objetiva-se demonstrar que a estruturação do tipo, o bem jurídico penalmente protegido, bem como a natureza jurídica do ilícito, se assemelham com os crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei 8.137/90.

Iremos examinar as implicações de ser o descaminho classificado como um delito fiscal, quais os resultados práticos desta classificação no direito brasileiro, que poderá incorrer na aplicação dos mesmos institutos aplicados à Lei 8.137/90, como a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para o exercício da ação penal, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e o perdimento de bens como causa extintiva da punibilidade.

O presente trabalho tem o objetivo de expor a incidência do regime jurídico já reconhecido aos crimes fiscais, em especial a necessidade de lançamento definitivo, elemento objetivo do tipo penal, consoante decidiu o Supremo Tribunal Federal no HC 81.611-8/DF, entendimento que deu origem à Súmula Vinculante 24 e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou suspensão da pretensão punitiva em caso de parcelamento de tributo.

Iremos verificar os fundamentos que nos levam a aplicar esta classificação, com a aplicação do princípio da insignificância, que faz sobressair bem a natureza patrimonial do bem juridicamente protegido e a análise da jurisprudência. Como objeto de estudo, iremos examinar decisões dos Tribunais Superiores sobre a matéria, pois o entendimento já alcança inclusive o Supremo Tribunal Federal, de que o crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º da Lei 8.137/1990

assemelha-se com o crime de descaminho, previsto no artigo 334, *caput*, do Código Penal.

Este trabalho procura demonstrar que o delito de descaminho não é outra coisa senão um crime contra a ordem tributária, já que o bem jurídico penalmente tutelado é o mesmo dos demais crimes protegidos pela Lei 8.137/90. E, em razão de estar tipificado no artigo 334 do Código Penal, lhe é negado o mesmo tratamento. Porém, apesar da doutrina e jurisprudência majoritária entenderem que o bem tutelado no crime de descaminho não se restringe apenas ao erário público, há quem reconheça que o bem jurídico protegido é exatamente o mesmo do artigo 1º da Lei 8.137, ou seja, a ordem tributária.

1 O DESCAMINHO COMO DELITO FISCAL

1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O trânsito de mercadorias entre os países sempre foi motivo de preocupação das sociedades, com o fundamento de proteger os produtos da concorrência estrangeira ou, até mesmo, de evitar que a técnica utilizada ficasse conhecida³.

Em 1940, com o atual Código Penal (CP), foi atribuído ao descaminho a seguinte redação:

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

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

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; (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira,

³ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 283.

desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965). (grifo nosso)

De grande importância o fato de que historicamente o descaminho foi o primeiro ilícito penal contra o Fisco, visto estar previsto no atual Código Penal, mas já presente no Código do Império. Por muito tempo apenas o descaminho tipificava o não recolhimento de tributos, sendo que a sonegação fiscal surgiu no ordenamento jurídico apenas com a edição da Lei 4.729 de 1965⁴.

1.2 CARACTERÍSTICAS

O descaminho está tipificado no artigo 334 do Código Penal, juntamente com o contrabando, inserido no Título XI, dos crimes contra a administração pública.

No entanto, apesar de unificados pelo legislador em um mesmo dispositivo, a doutrina encarregou-se de distingui-los, pois são fatos diversos, que não se confundem.

Enquanto o contrabando configura a importação e exportação de mercadorias proibidas, o descaminho é eminentemente fraude fiscal, consistindo na ilusão total ou parcial do pagamento de direito ou imposto devido em razão da saída ou entrada de mercadoria. O contrabando é crime pluriofensivo, visto que poderá atentar contra a saúde pública, a higiene, a segurança e até mesmo a indústria nacional. O descaminho é essencialmente um crime tributário, pois visa especificamente proteger o erário, a ordem tributária⁵.

Antonio Pagliaro⁶ sustenta que o legislador não poderia ter dito contrabando ou descaminho, como se fossem equivalentes, sendo que nitidamente diversos. Vez

⁴ CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de contrabando e descaminho** – 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 5.

⁵ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 286.

⁶ PAGLIARO, Antonio; COSTA JUNIOR, Paulo José da. **Dos crimes contra a administração pública**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2006. p.208.

que o descaminho configura ilícito de natureza tributária, onde se apresenta uma relação Fisco-contribuinte, não verificável no contrabando.

O bem jurídico protegido no descaminho é a Administração Pública. Tutela-se a Administração Pública, em especial o erário público, uma vez que no descaminho o Estado deixa de arrecadar os pagamentos dos impostos de importação, exportação ou consumo⁷.

O sujeito passivo é o Estado, tendo em vista a lesão ao erário. Pois é o titular do interesse penalmente protegido e o prejudicado pela falta do recolhimento tributário.

Quanto ao sujeito ativo, poderá ser qualquer pessoa, vez que o artigo 334 do Código Penal não exige nenhuma qualidade ou condição especial, a não ser no caso em que o sujeito ativo é funcionário público, mas aí, será considerado o crime do artigo 318 do Código Penal.

Art. 318 - Facilitar, com infração de dever funcional, a prática de contrabando ou descaminho (art. 334):
Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)

A conduta típica do delito em estudo consiste em iludir no todo em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Não importa a forma com que se pratica a conduta, seja ocultando a mercadoria conduzida para que os fiscais não tomem conhecimento da importação, seja alterando a rota de ingresso no país, evitando a barreira alfandegária, para impedir a exigência ao pagamento do imposto devido. Para configurar o crime, é suficiente a conduta de iludir o fisco, não efetuando o pagamento do imposto devido.

A execução do delito pode se dar quando a mercadoria ingressa ou deixa o território nacional legalmente através de procedimento sujeito a controle aduaneiro pela Receita Federal, através das delegacias, inspetorias, alfândegas e agências, quando instaladas em portos, aeroportos e nas fronteiras.

⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 585.

Também pode ocorrer descaminho, quando a mercadoria entra ou sai do território nacional, através de locais onde não há fiscalização por parte da Receita Federal. Então, não haverá despacho aduaneiro ou qualquer procedimento junto à aduana. Nesse caso, o sujeito ativo do crime usa de subterfúgio para entrar ou sair sorrateiramente do País com mercadoria sem pagar os tributos, hipótese em que o crime irá se consumir quando da ultrapassagem pela fronteira⁸.

O elemento subjetivo exigido pelo tipo penal é o dolo, consistindo na vontade livre e consciente de iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Ou seja, se o agente não tem intenção de burlar a fiscalização nem suprimir o tributo, não há descaminho, pois a conduta deve ser dolosa.

Na percepção de Rogério Greco⁹ não há previsão para modalidade de natureza culposa.

A ação penal é pública incondicionada, de competência da Justiça Federal.

A pena do delito está prevista no caput do artigo 334 e é de um a quatro anos, sendo que o § 3º prevê pena em dobro quando praticado em transporte aéreo. Porém, esta previsão, alcança somente o transporte feito por meio de aeronaves clandestinas, já que em voos regulares há fiscalização alfandegária permanente¹⁰.

Importante referir, que além da hipótese principal, o legislador, através da Lei 4.729/65, criou as condutas equiparadas ao contrabando e descaminho, dispostas no § 1º, alíneas *a*, *b*, *c* e *d*. O § 2º, equipara às atividades comerciais, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

Atualmente, o perfil das ações penais que versam sobre o delito de descaminho não se limita à internação de produtos que acabam apreendidos, mas abarca também casos em que as operações já ocorreram, as mercadorias já foram

⁸ NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A imprescindibilidade do término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de descaminho**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 94. p. 385. Jan / 2012. p. 393.

⁹ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte especial, volume IV – 7. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2011. p.520.

¹⁰ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 473.

internadas e eventualmente comercializadas e, só então, verificam-se condutas fraudulentas¹¹.

1.3 OS IMPOSTOS ILUDIDOS: IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO, IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Diferentemente da prática, já de longa data, de proteger o mercado interno da concorrência internacional, hoje nos deparamos com outra realidade. Atualmente, podemos dizer que as fronteiras estão abertas, pois passamos a presenciar um estímulo à importação e exportação de mercadorias, e isso se dá por diversas razões, como a facilidade de se efetuar uma compra e venda de qualquer local e fazer o pagamento pelo computador e ao novo tratamento dado aos crimes relacionados com o comércio exterior¹².

Assim, aumentam o número de transações internacionais e o descaminho ganha destaque. O delito é frequentemente praticado por meio de declaração inexata dos preços praticados, o subfaturamento, ou a descrição indevida da mercadoria importada para enquadramento em alíquotas tributárias menores, condutas que constantemente são levadas a efeito mediante a prática sistematizada de falsificar e utilizar documentos material ou ideologicamente falsos e de prestar declarações falsas para pagamento de parte dos tributos incidentes sobre as mercadorias importadas, tanto dos tributos aduaneiros como dos tributos internos.

Atualmente, o subfaturamento do preço das mercadorias é o modo mais utilizado para iludir o pagamento de tributos, pois é através dele que se torna possível alcançar uma redução considerável no total do imposto devido na entrada de mercadorias estrangeiras, vez que a cobrança de impostos se dá pelo conhecido “efeito cascata”¹³.

¹¹ OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. **Reflexões sobre os crimes tributários**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 86. p. 201. Set / 2010. p. 214-215.

¹² GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva. p. 282.

¹³ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999. p. 19-20.

Isso se dá em razão da ausência de vigor na conferência de valores, documentos e até mesmo pelo elevado número de importações que adentram diariamente no território nacional. Bem como, pelos avanços nos meios de transporte e a facilitação gerada pela informática contribuem para a prática das infrações. Atualmente é possível fazer uma transação bancária de qualquer local, seja pelo computador pessoal ou até mesmo por celulares, tornando as barreiras do tempo e da distância inexistentes¹⁴.

Dentre os impostos iludidos vamos aqui analisar o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação e o Imposto sobre produtos industrializados.

O Imposto de Importação é um imposto federal, incidente sobre a entrada de produtos estrangeiros em território nacional¹⁵. Estando disposto no artigo 153, inciso I e § 1º, da Constituição Federal, nos artigos 19 a 22 da Lei 5.172 de 1966, (Código Tributário Nacional), no Decreto-lei 37 de 1966 e nos artigos 69 a 189 do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro). Possui função extrafiscal, servindo como importante instrumento de política econômica¹⁶.

Já o Imposto de Exportação é um imposto federal incidente sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior.¹⁷ Disposto no artigo 153, inciso II e § 2º, da Constituição Federal, nos artigos 23 a 28 do Código Tributário Nacional, no Decreto-lei 1.578 de 1977 e nos artigos 212 a 236 do Decreto 6.759/09. Assim como o imposto sobre importação, o imposto sobre exportação possui função extrafiscal¹⁸.

Importa ressaltar que a extrafiscalidade é um poderoso instrumento utilizado pelo Estado para estimular ou inibir condutas ao abrigo do ordenamento jurídico,

¹⁴ BONAT, Luiz Antonio. **Crimes relacionados com o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 304.

¹⁵ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 13.

¹⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Tributos sobre o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 41.

¹⁷ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 14.

¹⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Tributos sobre o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p.59.

observada no Imposto de Importação e no Imposto de Exportação, consubstanciado na regulação do comércio exterior e na proteção da indústria nacional¹⁹.

O Imposto sobre produtos industrializados é um imposto federal, incidente sobre operações com produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, efetuadas por um industrial ou equiparado.²⁰ Regulado pelo artigo 153, inciso IV e § 3^a, da Constituição Federal, nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional, na Lei 4.502 de 1964, no Regulamento do IPI, Decreto 7.212 de 2010 e na Tabela de Incidência do IPI, Decreto 7.660 de 2011.

De relevância, o fato de que em razão da política governamental, já de longa data, as exportações gozam de incentivos e benefícios fiscais-tributários²¹. O que acaba por acarretar em poucos casos de descaminho na modalidade exportação. O objetivo é proteger o produto nacional e a economia do país, quer na elevação do imposto de exportação, para fomentar o abastecimento interno, quer na sua sensível diminuição ou isenção, para estimular o ingresso de divisa estrangeira no país.

Hoje em dia, são poucos os produtos que efetivamente fazem o pagamento do IE, pois a maioria possui alíquota zero²². A redução da alíquota a zero se dá em função da importância dos recursos advindos do processo de remessa de mercadorias nacionais para o exterior, como a entrada de dólares, a geração de empregos na indústria e na agricultura, e o aspecto positivo para economia, do superávit da balança comercial²³.

Também importante o que ocorre no imposto de importação, cuja elevação ou isenção têm por escopo ora proteger o produto nacional, ora proteger a própria nação da especulação por este engendrada e, ainda, suprir necessidades vitais do Estado²⁴.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Notas sobre a existência de um direito aduaneiro**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p.33.

²⁰ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 14.

²¹ ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 170.

²² ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009. p. 209.

²³ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Tributos sobre o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 59.

²⁴ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 469.

Concordamos que o aumento ou redução de tributos relacionados com o comércio exterior possuem caráter de extrafiscalidade, mas o que observamos é que os tributos em geral possuem esta característica, vez que a função do tributo é financiar as ações do Estado²⁵.

Deve ser lembrado que o Estado arrecada para cumprir certas finalidades, de interesse coletivo, não arrecada por arrecadar, devendo aí ser vislumbrado o bem jurídico²⁶.

A tributação não constitui um objetivo do Estado, mas o meio através do qual é possível cumprir os seus objetivos, que são as tarefas de estado de direito e tarefas de estado social²⁷.

Como bem esclarece José Casalta Nabais, o imposto não deve ser considerado uma simples relação de poder, onde o Estado exige e os seus súditos sujeitam-se. O imposto não pode ser visto como um poder do Estado e nem como um sacrifício dos cidadãos, mas sim, como uma contribuição indispensável para que a vida em comum seja próspera para todos²⁸.

Então, com o intuito de coibir a prática de condutas indesejáveis, que tentam contra bens jurídicos de interesse da sociedade, o legislador as tipifica como criminosas²⁹, pois o Estado dispõe de ferramentas repressivas que funcionam para garantir o bem-estar social, sendo empregadas para prevenir e sancionar as condutas indesejáveis³⁰.

Há quem defenda uma atuação forte e irrestrita contra os ilícitos, devido ao potencial danoso à economia e finança nacional, e há aqueles que a

²⁵ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 287.

²⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 445.

²⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Livraria Almedina, 2004. p. 185.

²⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Livraria Almedina, 2004. p. 185.

²⁹ OLIVEIRA, Jacqueline Orofino da Silva Zago de. **A banalização do direito penal nos crimes tributários**. Revista Jurídica Tributária - ano 3 - nº 10 - julho/setembro 2010. p. 53.

³⁰ LENTO, Vitor Marques. O princípio da insignificância e sua aplicação ao contrabando e descaminho. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p.370.

descriminalizam, em razão das origens sociais do ilícito e na suficiência da sanção administrativa³¹.

1.4 NATUREZA JURÍDICA: CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Para o direito brasileiro a exportação ou a importação de mercadoria mediante fraude ao pagamento dos encargos aduaneiros, é ato ilícito, enquadrando-se no Direito Penal, classificado como crime contra a administração pública, disposto no título IX do Código Penal. Porém, há entendimento doutrinário e jurisprudencial em outro sentido, de que o descaminho possui caráter fiscal, ou seja, assim como nos crimes contra a ordem tributária, a infração está em não efetuar o pagamento de tributos devidos.

Defendemos a tese de que o descaminho possui característica eminentemente tributária, pela falta de recolhimento. Na importação e na exportação, o fato de suprimir tributos, em razão da falsificação de documentos, por exemplo, configura sonegação fiscal, pois estamos diante da evasão de renda resultante de operação fraudulenta.

Fernando Capez, em seu texto, afirma que o descaminho configura modalidade especial de crime contra a ordem tributária, adequando-se a definição contida no artigo 1º da Lei 8.137/90, e sendo assim, não há como dar tratamento diferenciado a condutas tão semelhantes, sob pena de afronta ao princípio constitucional da proporcionalidade³².

Pedro Decomain³³ refere que o bem jurídico do descaminho é a ordem tributária, visando à preservação do erário público, já que o Estado deixa de receber os tributos incidentes da importação ou na exportação. Inclusive, adverte para o fato de que na importação ou na exportação, os tributos serem suprimidos, em razão de documentos falsificados, não resultará na prática do descaminho, mas sim de sonegação fiscal.

³¹ LENTO, Vitor Marques. **O princípio da insignificância e sua aplicação ao contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p.370.

³² CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 595.

³³ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária** – 4. ed. - Belo Horizonte: Forum Editora, 2008.

Na interpretação de Pagliaro³⁴, o descaminho é essencialmente um ilícito de natureza fiscal, atentando apenas contra o erário público.

Também, José Paulo Baltazar Júnior³⁵, posiciona-se que o descaminho é modalidade específica de crime contra a ordem tributária, tendo por objeto tributos externos. Ainda, sustenta que embora arrolado no Código Penal, entre os crimes contra a administração pública, atenta contra a ordem tributária, na medida em que se configura pela ilusão do direito ou imposto devido pela entrada, saída ou consumo de mercadoria, configurando uma infração penal tributária aduaneira.

Comparando o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e a segunda parte do artigo 334 do Código Penal e seus incisos encontramos diversos indícios de que o bem jurídico protegido é o mesmo, independe de ser considerada a ordem tributária, a arrecadação fiscal ou a solidariedade tributária³⁶.

Muitos autores são contrários à atribuição de natureza fiscal ao delito de descaminho, e para isso se valem da alegação de que o bem jurídico tutelado no descaminho é pluriofensivo, pois protege diversos bens jurídicos, como a livre concorrência, a indústria nacional, sendo o interesse do Fisco em arrecadar apenas um dos bens jurídicos. Porém, se considerarmos o fato, de que com a prática do delito, o Estado deixará de receber os tributos incidentes na importação ou na exportação, veremos que este é o mesmo resultado dos crimes contra a ordem tributária, previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90.

A elevação ou redução dos impostos de importação ou exportação, com o intuito de proteger a indústria nacional, não é argumento suficiente para diferenciar o descaminho dos demais crimes tributários³⁷.

Também, o argumento de estar o descaminho tipificado no Código Penal, em capítulo dos crimes contra a administração pública, não é suficiente para concluir

³⁴ PAGLIARO, Antonio; COSTA JUNIOR, Paulo José da. **Dos crimes contra a administração pública**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2006. p.210.

³⁵ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 197.

³⁶ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 290-292.

³⁷ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 287.

que devesse ter tratamento jurídico diferenciado dos demais crimes contra a ordem tributária.

Cezar Roberto Bitencourt elucida que descaminho implica em sonegação automática de inúmeros impostos, como o imposto de importação e exportação, o imposto de produtos industrializados e o imposto sobre a circulação de mercadorias, contudo, é tipificado e classificado como crime contra a Administração Pública, por opção político-criminal do legislador, e não como crime contra a ordem tributária, o que não constituiria em prejuízo se fosse esta a opção do legislador³⁸.

Diante das novas regras e formas de realização do comércio exterior o legislador poderia ter alterado os tipos penais, fazendo uma reformulação. Porém, não é esta a realidade, sendo que os crimes previstos são os mesmos existentes antes da abertura do mercado interno. O *caput* do artigo 334 tem a mesma redação desde a edição do Código Penal, em 1940³⁹. Os parágrafos que dispõem as figuras assemelhadas até vieram a ser alterados, mas o *caput* permanece inalterado, apesar de descrever duas condutas cada vez mais distintas⁴⁰.

Ludmila Groch assegura que o descaminho deve ser equiparado aos demais crimes fiscais, podendo utilizar-se das mesmas regras, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido e a necessidade de esgotamento da via administrativa para o início da ação penal⁴¹.

O descaminho e os delitos da Lei 8.137/90 possuem características comuns, o bem jurídico tutelado, que são os Cofres Públicos e suas formas de arrecadação, o sujeito passivo, e na maior parte das hipóteses, o fato de ser a fraude a forma de consecução⁴². As condutas praticadas no descaminho em nada diferem das estampadas no artigo 1º da Lei 8.137/90, a não ser pelo fato de que estas possuem

³⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**, 5. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 251.

³⁹ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 282-283.

⁴⁰ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 284.

⁴¹ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 296.

⁴² BARROS, Adriana Pazini de. **Natureza jurídica do crime de descaminho**. Boletim IBCCRIM – Ano 16 – nº 187 – junho – 2008. p. 8.

pena mais severa⁴³. Desta feita, podemos afirmar que o tipo do artigo 334 do Código Penal é espécie de crime tributário, portanto não há motivos para dar tratamento diferenciado às duas figuras⁴⁴.

1.5 O ARTIGO 334 E A LEI 8.137/90 CONVIVEM?

Quando da edição da Lei 8.137/90 passou-se a questionar se o descaminho não teria sido revogado, já que a conduta prevista no artigo 334 do Código Penal iludir impostos não está especificamente disposta, mas de forma geral está prevista na referida lei. De fato, a conduta é a mesma, e este é o argumento dos doutrinadores que atribuem ao descaminho natureza fiscal, a falta de recolhimento de determinado tributo é ilícito tributário.

Conforme Baltazar⁴⁵, o descaminho é uma infração tributária aduaneira, e, portanto, difere-se dos crimes tributários em geral, objeto da Lei 8.137/90, em razão da aplicação do princípio da especialidade, vez que no artigo 334 do Código Penal o tributo é devido em razão da exportação ou importação, enquanto na Lei 8.137/90 o tributo pode incidir em razão de qualquer outro fato.

Trazemos também o argumento de Carraza⁴⁶, que sustenta que aplicando o princípio da especialidade, que dispõe, em resumo, que a lei de caráter especial não revoga, nem é revogada, pela lei de caráter geral, mas, apenas, a ela prefere, o artigo 334 do Código Penal prevalece ao artigo 1º da Lei 8.137/90, ou seja, o descaminho absorve integralmente o crime de sonegação fiscal. Ainda, afirma que só se chega ao descaminho através da sonegação fiscal e que no presente caso existe apenas um conflito aparente de normas e não um concurso de crimes.

O descaminho não passa de uma forma específica de suprimir o tributo, havendo um conflito aparente de normas⁴⁷. A norma do artigo 1º, da Lei 8.137/90 é

⁴³ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999. p. 21.

⁴⁴ BARROS, Adriana Pazini de. **Natureza jurídica do crime de descaminho**. Boletim IBCCRIM – Ano 16 – nº 187 – junho – 2008. p. 8.

⁴⁵ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 209.

⁴⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Da impossibilidade jurídica de concurso material ou formal imperfeito entre os crimes de descaminho (art. 334, segunda parte, do Código Penal Brasileiro) e de sonegação fiscal (art. 1º, I a I, da Lei n.º 8.137-90) – Questões conexas**. IN: COSTA, José de Faria & SILVA, Marco Antonio Marques da (Coord.). **Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – Visão Luso-Brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 236-239.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 299.

norma geral e a norma do artigo 334 do Código Penal é norma especial, pela presença do componente importação ou exportação, o qual atrai a incidência⁴⁸.

Na percepção de Capez⁴⁹, que segue a linha que adotamos, o descaminho configura modalidade especial de crime contra a ordem tributária, enquadrando-se perfeitamente na definição contida no artigo 1º da Lei 8.137/90, então não há como admitir tratamento diferenciado para condutas tão semelhantes, sob pena de afronta ao princípio constitucional da proporcionalidade.

Porém, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, com raras exceções, sempre separaram o descaminho dos demais crimes tributários, principalmente sob a alegação de que se trata de delito pluriofensivo, pois visa proteger diversos bens jurídicos, como a livre concorrência, a balança comercial, a indústria nacional, sendo o interesse de arrecadar, do Fisco, apenas um dos bens jurídicos defendidos⁵⁰.

No delito de sonegação fiscal o bem jurídico protegido é a integridade do erário, a arrecadação ou a ordem tributária entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução dos seus fins. Então, secundariamente, protege-se a Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência, consagrada pela Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IV, como um dos princípios da ordem econômica, uma vez que o empresário que sonega poderá alcançar preços melhores do que aquele que recolhe seus tributos, o que acaba por caracterizar uma verdadeira concorrência desleal⁵¹.

Luis Renato Pacheco⁵² constata que a redação dos parágrafos 1º e 2º do artigo 334 do Código Penal, foi conferida exatamente pela Lei 4.729/65, a qual tipificava os crimes de sonegação fiscal antes da edição da Lei 8.137/90, o que já nos indica que o descaminho tem natureza jurídica tributária. Esta lei, 4.729/65, que incorporou algumas figuras ao descaminho, bem como instituiu os chamados crimes

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 303.

⁴⁹ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 595.

⁵⁰ OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. **Reflexões sobre os crimes tributários**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 86. p. 201. Set / 2010. p. 213.

⁵¹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 445.

⁵² OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. **Reflexões sobre os crimes tributários**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 86. p. 201. Set / 2010. p. 213.

de sonegação fiscal em nosso ordenamento, pretendia, em termos de prevenção geral, coibir a ausência ou diminuição do recolhimento de tributos.

Então, constatamos que, se à época da edição do Código Penal de 1940 ainda não havia tipificação geral dos crimes contra a ordem tributária, existindo apenas o tipo do artigo 334 referente ao contrabando e descaminho, naquele contexto, as demais condutas violadoras da ordem tributária somente poderiam mesmo ser enquadradas como crimes contra a Administração ou ainda como estelionato ou falsidade. Pois, foi com o advento da Lei 4.729/65, e depois com a Lei 8.137/90, que a matéria passou a ser tratada em legislação penal específica, porém ainda assim o legislador optou por manter a tipificação do descaminho no artigo 334 do Código Penal.

Ao atentarmos para a pena do descaminho, verifica-se que essa é de um a quatro anos, enquanto a pena dos crimes previstos na Lei 8.137/90 é de dois a cinco anos e multa. Então, se maior a pena dos crimes contra a ordem tributária, estamos diante de conduta mais grave, e por quê? Não seria a mesma conduta? Qual a diferença entre sonegar imposto numa operação de venda de mercadoria e sonegar imposto na importação de mercadoria? Aliás, diante da proteção da indústria nacional, poderia se esperar que a conduta fosse considerada ainda mais grave.

Deste modo, como restou amplamente demonstrado, o descaminho e os crimes contra a ordem tributária, além de protegerem o mesmo bem jurídico, também se assemelham quanto ao tipo penal, devendo ambos, por dedução lógica, ter o mesmo tratamento, inclusive, no que se refere às prerrogativas que são adstritas aos crimes arrolados pela Lei 8.137/90.

2 OS FUNDAMENTOS E IMPLICAÇÕES DA NATUREZA FISCAL

2.1 A NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DEFINITIVO E SUA APLICABILIDADE AO DESCAMINHO

Nos apoiamos na possibilidade de estender ao descaminho os institutos aplicáveis aos delitos do artigo 1º da Lei 8.137/90, ao menos nas hipóteses em que a mercadoria passa pelo controle da fiscalização aduaneira, situação em que

apresenta características e elementos semelhantes aos crimes contra a ordem tributária.

A necessidade de se aguardar o término do processo administrativo fiscal para que se inicie a persecução penal encontra previsão na Súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, cuja redação transcrevemos:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1o, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. (STF. Súmula Vinculante 24, Sessão Plenária, julgado em 02/12/2009, DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1.)

Partindo-se da premissa de que somente existe crime contra a ordem tributária quando há tributo devido, começou-se a discutir a necessidade de lançamento tributário, com a sua constituição definitiva, esgotando-se a via administrativa, para então dar início a ação penal por crime contra a ordem tributária.

Em resumo, com a súmula vinculante 24 do STF, originária do HC 81.611/DF, adotou-se o entendimento de que há necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para o exercício da ação penal. O julgamento não foi unânime e fixou jurisprudência já defendida por muitos, a exemplo do doutrinador Hugo de Brito Machado.

Então, também tendo o descaminho natureza tributária, exige para a sua persecução penal, a constituição definitiva do crédito tributário no âmbito administrativo.

Quando a mercadoria é submetida ao controle aduaneiro, a fraude está para o crime de descaminho tal qual está para o previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90. Em ambos, é aplicada no procedimento de lançamento, que visa constituir o crédito tributário, com a efetiva redução ou com o não pagamento do tributo⁵³.

O lançamento é indispensável, pois é o ato que quantifica o prejuízo imposto ao erário e oportuniza ao contribuinte, antes do recebimento da denúncia, afastar a punibilidade do crime.

⁵³ NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A imprescindibilidade do término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de descaminho.** Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 94. p. 385. Jan / 2012. p. 397.

Cabe ao órgão administrativo-fiscal a última palavra sobre a exigibilidade e a quantidade do valor do imposto devido, através de procedimento administrativo próprio, facultada em qualquer caso a possibilidade de defesa do contribuinte até que a decisão seja julgada pela última instância. Só com a decisão definitiva do órgão, é que estará presente o elemento necessário à configuração do crime de descaminho⁵⁴.

Também seria absolutamente contrária à harmonia do ordenamento jurídico a imputação a alguém de crime que tem como elemento a ilusão de imposto devido, se a esfera que tem competência privativa determinada pela Lei definitivamente decidisse que tributo algum foi iludido⁵⁵.

No HC 109.205, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, em uma decisão inovadora, entendeu pela aplicação ao crime de descaminho, o mesmo entendimento dado aos crimes do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e artigo 337-A do Código Penal, de que se faz necessário, como condição objetiva da punibilidade, o prévio lançamento do tributo evadido⁵⁶.

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

2.2 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO DESCAMINHO

Embora não esteja previsto nas várias causas de extinção da punibilidade do artigo 107 do Código Penal, o pagamento do tributo foi introduzido através da Lei

⁵⁴ NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A imprescindibilidade do término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de descaminho.** Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 94. p. 385. Jan / 2012. p. 397.

⁵⁵ NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A imprescindibilidade do término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de descaminho.** Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 94. p. 385. Jan / 2012. p. 397.

⁵⁶ SCHMITT, Leoberto Simão Junior. **Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo.** IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 409.

4.729/65, no artigo 2º, *caput*⁵⁷, com o objetivo de estimular o contribuinte a pagar o tributo sonegado, sendo a extinção da punibilidade um tipo de prêmio⁵⁸.

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de sérias divergências, talvez por isso a lei sofra constantes alterações, ora admitindo e ora não admitindo a possibilidade de extinção.

Ocorre que a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, não fez referência ao descaminho. No entanto, passou-se a discutir a aplicação deste benefício, pois, se permitida extinguir da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia, nos crimes de sonegação fiscal, contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social, não haveria razão para negar tratamento igualitário ao delito de descaminho, onde, também, há apenas sonegação de tributos⁵⁹.

Até 1973 o extinto Tribunal Federal de Recursos e o Supremo Tribunal Federal entendiam pela não aplicação da extinção da punibilidade no descaminho⁶⁰. Mas, com o advento do Decreto-lei 157/67, que previu a possibilidade de extinção em seu artigo 18, § 2º, os Tribunais começaram a alterar seu posicionamento, atribuindo ao descaminho e também ao contrabando os efeitos do pagamento, surgindo assim, a Súmula 560, do STF⁶¹.

O entendimento mudou novamente com o Decreto-lei 1.650/78, que veio a ser declarado inconstitucional, surgindo então a Lei 6.910/81 que era aplicada somente aos delitos posteriores a sua edição, e aos anteriores aplicava-se a referida Súmula 560 do STF. E desde então nenhum dispositivo previu de forma expressa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho⁶².

⁵⁷ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999. p. 28.

⁵⁸ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999. p. 29.

⁵⁹ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 594.

⁶⁰ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). **Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 293.

⁶¹ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). **Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 294.

⁶² GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). **Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 294.

Como observa Ludmila Groch, o legislador não se preocupou mais com o descaminho, atendo-se aos crimes da Lei 8.137/90 e dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, relacionados com as contribuições previdenciárias. Inclusive, com a Lei 10.684/03 a preocupação com a arrecadação ficou evidente, permitindo-se a extinção da punibilidade pelo pagamento em qualquer momento processual⁶³.

Recentemente, a extinção da punibilidade pelo pagamento foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 85.942/SP, que assim como nos delitos fiscais, passou a ser admitida no descaminho.

Entendemos que o pagamento integral ou o parcelamento, a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado, extingue ou suspende a punibilidade, a qualquer tempo, respectivamente, também no descaminho, nos apoiando ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Não significa que concordamos com a extinção da punibilidade, o que pretendemos é que seja dado o mesmo tratamento aos crimes que lesam o mesmo bem jurídico e da mesma forma⁶⁴.

2.3 O PERDIMENTO DE BENS COMO CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE

O perdimento de bens consiste em sanção autônoma aplicada pela autoridade fazendária, porém sempre estando associada ao dano causado ao erário⁶⁵.

Se decretado o perdimento, temos uma espécie de extinção antecipada da obrigação tributária que nem ao menos foi constituída, pois a pena administrativa impede a incidência do tributo, ou seja, impede a ocorrência do fato gerador do imposto aduaneiro, obstando o próprio desembaraço.

⁶³ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 294-295.

⁶⁴ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 299.

⁶⁵ FERREIRA, Rony. **Perdimento de bens**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 154.

Sendo o descaminho considerado espécie de crime tributário, ao analisarmos as características do gênero, concluímos pela necessidade de estarem presentes todos os requisitos aplicados à sonegação fiscal, disposta no artigo 1º da Lei 8.137/90. Dentre elas, a constituição definitiva do crédito tributário, tendo esgotado todas as fases do procedimento administrativo, pois o elemento essencial dos crimes contra a ordem tributária é a supressão ou redução do tributo⁶⁶.

A sonegação fiscal é espécie de crime do gênero crimes contra a ordem tributária, então a confirmação do débito tributário pela autoridade fiscal é necessária para atestar a materialidade do crime. Os tribunais tem exigido certeza do débito fiscal e do seu exato valor, antes do início da ação penal⁶⁷.

Se o bem jurídico tutelado resta recomposto pelo pagamento do tributo, em razão da política arrecadatória, o pagamento é suficiente para extinguir a punibilidade⁶⁸.

O valor do tributo iludido corresponde ao prejuízo do fisco, que deve ser apurado através do processo administrativo que irá provar o prejuízo, sendo a prova material do crime de descaminho, necessária a configurar a justa causa da ação penal⁶⁹.

Após a demonstração do prejuízo, com a constituição definitiva do crédito tributário, o delito de descaminho resta configurado. Porém, por opção político, criminal da legislação brasileira, para que se tenha início a persecução penal, necessária a permanência do prejuízo ao fisco, que ao realizar o pagamento acaba afastada⁷⁰.

⁶⁶ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 296.

⁶⁷ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 296-297.

⁶⁸ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 299.

⁶⁹ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 300.

⁷⁰ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p.300.

Ou seja, não materializado o delito, com a constituição do crédito tributário, não existe crime. E, se realizado o pagamento, estará ressarcido o prejuízo e extinta a punibilidade⁷¹.

Então, entendemos que mesmo tendo ocorrido o descaminho, se não houver prejuízo ao erário, devido ao perdimento da mercadoria, a punibilidade será extinta⁷².

Assim, o perdimento da mercadoria funciona como causa extintiva da punibilidade, pois, se o pagamento extingue a punibilidade e o valor da mercadoria perdida é superior ao valor do tributo, não há justificativa para não aplicar o mesmo tratamento⁷³.

Também, de notar que com o perdimento da mercadoria não há lesão ao bem jurídico⁷⁴, se aplicada a pena de perdimento não há tributo a ser lançado, não havendo constituição de crédito tributário e sua execução fiscal.

E há compensação, pois ao aplicar o perdimento de bens ao em vez de lançar o imposto de importação, o Estado restitui o valor devido e mais um pouco, já que o bem vale mais que o tributo devido⁷⁵.

Ludmila Groch⁷⁶ afirma que “o perdimento de bens é forma legítima de extinção da punibilidade” vez que é uma forma de ressarcimento ao ente federativo.

2.4 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

⁷¹ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 300.

⁷² GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 300.

⁷³ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 301.

⁷⁴ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p.301.

⁷⁵ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p.302-303.

⁷⁶ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p.303.

O princípio da insignificância é de modo dominante reconhecido no descaminho, servindo de embasamento para questionar a natureza do delito. O entendimento adotado é de que se o agente realiza a conduta típica, mas não ofende minimamente o bem jurídico protegido, não está presente o desvalor necessário para que se fale em tipicidade material. E isso evidencia a natureza fiscal do descaminho.

O argumento sempre foi o de que, se a cobrança do valor não interessava aos cofres públicos, pois a União permitia o arquivamento das execuções fiscais, não seria razoável, diante do caráter fragmentário que marca o Direito Penal, considerar penalmente relevante uma conduta⁷⁷.

Os critérios jurisprudenciais para a aplicação concreta do princípio da insignificância nos crimes de contrabando e descaminho vinham, até pouco tempo atrás, oscilando frequentemente desde o advento da Lei nº 10.522 de 2002⁷⁸.

Inicialmente, o limite era de R\$ 1.000,00 (mil reais), conforme estabelecido no artigo 1º, da Lei 9.469 de 1997.

Com a Lei 10.522/02 o patamar foi elevado para R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Atualmente a jurisprudência, inclusive no âmbito do STF, como veremos adiante, é pacífica ao admitir o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), que foi estabelecido pela Lei 11.033 de 2004.

Em agosto de 2008 a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, examinou os parâmetros legais para a constatação da insignificância penal da conduta prevista no artigo 334 do Código Penal, e, considerou aplicável o critério de R\$ 10.000,00 em tributos federais iludidos, baseado no artigo 20 da Lei 10.522/02, com a nova redação dada pela Lei 11.033/04.

⁷⁷ PEREIRA, Fabio Soares. **Do esvaziamento da persecução penal pelos crimes de contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 356.

⁷⁸ PEREIRA, Fabio Soares. **Do esvaziamento da persecução penal pelos crimes de contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 356.

A decisão proferida no âmbito do STF resultou em uma mudança, quase que imediata, nos tribunais federais. E hoje, o princípio vem sendo aplicado de forma dominante pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos Tribunais Regionais Federais.

No âmbito administrativo, a Fazenda Nacional adotava, conforme a Portaria MF 49, de 01 de abril de 2004, em seu artigo 1º, incisos I e II, a posição de que quando o valor do crédito não excede a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), não será ajuizada ação de execução e quando o montante não for superior a R\$ 1.000,00 (mil reais), nem ao menos será procedida inscrição em dívida ativa da União. Porém, a referida portaria foi revogada pela Portaria MF nº 75/2012.

Recentemente passamos a ter um novo patamar, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a ser adotado a partir da previsão dos artigos 1º, inciso I, e 2º, da Portaria nº 75, de 22 de março de 2012, pois a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aumentou o limite mínimo para ajuizar execuções fiscais⁷⁹.

Transcrevemos os referidos artigos da Portaria MF 75:

Art. 1º Determinar:

I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

[...]

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.

Luiz Flávio Gomes⁸⁰ afirma que:

Alterado o quantum correspondente ao ajuizamento da execução fiscal, não existe nenhuma razão para não se modificar também a incidência do princípio da insignificância, no âmbito dos crimes tributários, previdenciários e descaminho.

⁷⁹ VASCONCELLOS, Marcos de. **PGFN aumenta valor mínimo para execuções fiscais**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-26/pgfn-aumenta-20-mil-valor-minimo-execucoes-fiscais>>. Acesso em 17 de maio de 2012.

⁸⁰ GOMES, Luiz Flávio. **Crimes tributários e previdenciários: até R\$ 20 mil, insignificância**. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2012/03/27/crimes-tributarios-e-previdenciarios-ate-r-20-mil-insignificancia/>>. Acesso em: 17 de maio de 2012.

Tudo leva a crer que o valor a ser considerado para aplicação do princípio da insignificância nos casos de descaminho passará a ser R\$ 20.000,00, já que esses valores, em princípio, não serão objeto de execução fiscal⁸¹.

Esse posicionamento da União demonstra o seu desinteresse em cobrar os referidos valores pela via judicial, bem como a insignificância das quantias alcançadas⁸².

A administração tem o dever de cobrar os tributos devidos, e se não o faz é porque reconhece que o valor é irrisório, podendo ser desprezado. Então, se a lesão é irrelevante para o ramo Administrativo, mas ainda para o Direito Penal⁸³.

2.5 CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL

A análise do descaminho como crime tributário inevitavelmente nos leva à discussão da aplicação dos mesmos institutos, como a extinção da punibilidade pelo pagamento e necessidade de processo administrativo anterior a persecução penal. E, como veremos o entendimento que vem sendo esposado pelos Tribunais Superiores, quando da análise da extinção da punibilidade e das condições exigidas para a ação penal, é no sentido de que o bem jurídico protegido é o mesmo⁸⁴.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já decidiram por diversas vezes em favor da natureza fiscal do delito em exame.

Vejamos, o descaminho entendido como delito fiscal, em *habeas corpus* do STJ:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS.

⁸¹ VASCONCELLOS, Marcos de. **PGFN aumenta valor mínimo para execuções fiscais**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-26/pgfn-aumenta-20-mil-valor-minimo-execucoes-fiscais>>. Acesso em 17 de maio de 2012.

⁸² RIBEIRO, Julio Dalton. **Princípio da insignificância e sua aplicabilidade no delito de contrabando e descaminho**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, vol. 73, p.48-82, julho/agosto 2008. p. 51.

⁸³ LENTO, Vitor Marques. **O princípio da insignificância e sua aplicação ao contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p.383.

⁸⁴ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 292-293.

1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.
 2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade.
 3. Ordem concedida.
- (STJ, HC 48805/SP, Sexta Turma, Relatora Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 19/11/2007)

Neste HC 48.805⁸⁵ resta afirmado que tanto a sonegação fiscal quanto o descaminho possuem como bem jurídico tutelado a ordem tributária. E, portanto, se aplicável o instituto da extinção da punibilidade à sonegação fiscal, seria quebra lógica do sistema não estendê-la ao descaminho.

Ao analisar os julgados do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 828.469/RS, no HC 48.805/SP e no HC 109.205/PR, Ludmila Groch afirma que diante do atual entendimento dos Tribunais Superiores o crime de descaminho tem natureza tributária, é crime material e exige a constituição do crédito tributário para sua configuração. Portanto, concluímos que o pagamento é causa de extinção da punibilidade, assim como nos demais crimes contra a ordem tributária⁸⁶.

Apesar da maioria dos doutrinadores, tribunais e juízes, ainda entenderem que o bem jurídico protegido no crime de descaminho não se restringe apenas ao erário público, atingindo também o bem estar da economia, a segurança e a soberania do país, há uma nova tendência reconhecendo que o único bem jurídico protegido no delito em estudo seria exatamente o mesmo daqueles constantes no artigo 1º da Lei 8.137/90, ou seja, a ordem tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao examinar o tipo penal do artigo 334 do Código Penal, verificamos que o bem jurídico tutelado é prioritariamente o mesmo dos demais crimes fiscais, ou seja, a ordem tributária em seu sentido amplo, consubstanciada no interesse da Administração Pública numa regular arrecadação de tributos para fazer frente às necessidades coletivas, bem como em aspectos extrafiscais.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 48.805/SP**, Sexta Turma, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJ 19.11.2007 p. 294. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=48805&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=9>>. Acesso em: 5 abr. 2012.

⁸⁶ GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). *Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 297-299.

Constatamos que o ilícito do descaminho é tipificado e classificado como sendo um crime contra a administração pública apenas por opção político-criminal do legislador, já que quando da edição do atual diploma, não existia nenhuma norma que tratasse especificamente dos crimes fiscais.

Apesar da divergência doutrinária e jurisprudencial existente atualmente, podemos afirmar que o descaminho possui característica tributária, pela falta de recolhimento. Reconhecemos que a jurisprudência é ainda conflitante no que concerne a sua natureza jurídica, a começar pelo fato de estar tipificado em capítulo do Código Penal que trata dos crimes contra a Administração Pública, razão pela qual, entendem alguns, não seria propriamente um crime contra ordem tributária de que trata a Lei 8.137/90. Porém, podemos observar que o fato de o descaminho estar tipificado no Código Penal, em capítulo dos crimes contra a administração pública por obvio não é suficiente a concluir que devesse merecer tratamento jurídico diferenciado dos demais crimes contra a ordem tributária.

Restou demonstrado que o descaminho é um delito fiscal, então não há razão para não ser aplicado o mesmo tratamento dispensado aos crimes tributários, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a qualquer tempo, bem como a suspensão da pretensão punitiva do Estado, em caso de parcelamento do débito, e, por ser um crime material, de natureza tributária, a autoridade administrativa somente poderá exigir o crédito tributário do contribuinte, da mesma forma que somente poderá haver representação fiscal para fins penais, se instaurado, preliminarmente, um processo administrativo em que o direito ao contraditório e ampla defesa estejam assegurados.

Percebemos que o valor que deixou de ser recolhido também assume importância quando já se tem pacificado nos Tribunais que ao crime de descaminho se deve aplicar o princípio da insignificância. Para que se aplique o princípio da insignificância há necessidade de afirmação de que o imposto seja devido e o quanto que se deve, o que será alcançado somente com o encerramento da fase administrativa, então a aplicação da insignificância revela a natureza material do crime e a importância do término do processo administrativo fiscal para a definição do valor do tributo. Entendemos que se a Fazenda Pública dispensa a cobrança de tributo inferior a determinado valor, não há por que julgar e processar acusado pela

prática de descaminho quando o total sonegado for inferior ao apontado no parâmetro legal.

Também, não há razão para que uma pessoa acusada de descaminho responda imediatamente a um processo criminal, enquanto os grandes sonegadores somente irão responder criminalmente após o lançamento definitivo do tributo, pois o que se pretende é um tratamento isonômico em relação ao descaminho e aos crimes contra a ordem tributária.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

BARROS, Adriana Pazini de. **Natureza jurídica do crime de descaminho**. Boletim IBCCRIM – Ano 16 – nº 187 – junho – 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal, 5: Parte Especial: dos crimes contra a administração pública, dos crimes praticados por prefeitos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BONAT, Luiz Antonio. **Crimes relacionados com o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação do direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

BRASIL. **Código Penal**. Rio de Janeiro, 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 4 abr. 2012.

_____. **Lei 4.729/65**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 5 abr. 2012.

_____. **Lei 8.137/90**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 5 abr. 2012.

_____. **Lei 10.522/02**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em: 5 abr. 2012.

_____. **Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 17 maio 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 48.805/SP**, Sexta Turma, Relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJ 19.11.2007 p. 294. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=48805&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=9>>. Acesso em: 5 abr. 2012.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, vol. 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. **Da impossibilidade jurídica de concurso material ou formal imperfeito entre os crimes de descaminho (art. 334, segunda parte, do Código Penal Brasileiro) e de sonegação fiscal (art. 1º, I a I, da Lei n.º 8.137-90) – Questões conexas**. IN: COSTA, José de Faria & SILVA, Marco Antonio Marques da (Coord.). Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – Visão Luso-Brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de contrabando e descaminho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Notas sobre a existência de um direito aduaneiro**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Tributos sobre o comércio exterior**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

FERREIRA, Rony. **Perdimento de bens**. IN: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Importação e exportação do direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes tributários e previdenciários: até R\$ 20 mil, insignificância**. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2012/03/27/crimes-tributarios-e-previdenciarios-ate-r-20-mil-insignificancia/>>. Acesso em: 17 de maio de 2012.

GROCH, Ludmila de Vasconcelos Leite. **O descaminho como crime tributário: consequências da equiparação**. IN: VILARDI, Celso Sanchez; PEREIRA, Flávia Rahal Bresser; DIAS NETO, Theodomiro (Coord.). Direito Penal Econômico: crimes financeiros e correlatos. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte especial, vol. IV – 7. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2011.

LENTO, Vitor Marques. **O princípio da insignificância e sua aplicação ao contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José

Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

NOAL, Alexandre Daiuto Leão. **A imprescindibilidade do término do processo administrativo-fiscal como condição para persecução penal no crime de descaminho**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 94. p. 385. Jan. / 2012.

OLIVEIRA, Jacqueline Orofino da Silva Zago de. **A banalização do direito penal nos crimes tributários**. Revista Jurídica Tributária. n. 10. Porto Alegre: Notadez, p. 47-63, 2010.

OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. **Reflexões sobre os crimes tributários**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 86. p. 201. Set. / 2010.

PAGLIARO, Antonio; COSTA JUNIOR, Paulo José da. **Dos crimes contra a administração pública**. 3. ed. São Paulo: Perfil, 2006.

PEREIRA, Fabio Soares. **Do esvaziamento da persecução penal pelos crimes de contrabando e descaminho**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

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

RIBEIRO, Julio Dalton. **Princípio da insignificância e sua aplicabilidade no delito de contrabando e descaminho**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, vol. 73, p.48-82, jul. /ago. 2008.

ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999.

SCHMITT, Leoberto Simão Junior. **Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo**. IN: HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo (Org.). Curso Modular de Direito Penal, v.2. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

VASCONCELLOS, Marcos de. **PGFN aumenta valor mínimo para execuções fiscais**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-26/pgfn-aumenta-20-mil-valor-minimo-execucoes-fiscais>>. Acesso em: 17 de maio de 2012.