



## DOS TIPOS PENAIS TRIBUTÁRIOS: ESPECIFICIDADES DO CRIME DE DESCAMINHO

Gabriela Segarra\*

### RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de estudo o crime de descaminho, com o intuito de introduzir essa modalidade de delito aos crimes incluídos na Lei 8.137/90 (crime contra a ordem tributária), inclusive com requisitos semelhantes, a exemplo, daquele previsto na Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, mostra sua configuração como um crime material. Estuda, também, as distinções entre o crime de contrabando e descaminho, com a recente alteração legislativa (Lei 13.008/2014).

**Palavras chaves:** descaminho, crime tributário, crime material.

### 1. INTRODUÇÃO

Jamais esqueçamos de que já fomos uma colônia. No Brasil, durante seu período colonial, regia os conformes dos ditames das Ordenações Filipinas e das Ordenações Manuelinas, ambas trazidas de Portugal com a estrutura jurídica das Ordenações Afonsinas. Entretanto, como pouco importava à época, tais ordenamentos foram adequados à realidade brasileira nos conforme que melhor favorecia ao Reino. À título exemplificativo nota-se que o

---

\* Mestranda na Universidade de Coimbra. Especialista em direito penal econômico e europeu pela Universidade de Coimbra. Especialista em direito penal e processo penal pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada.

Para melhor ilustrar, apresentamos os dizeres das Ordenações Filipinas, no seu Livro V, Título CXIII, o qual tratava de condutas que poderiam ser analogicamente consideradas como crime de contrabando e descaminho. Vejamos: “Que se não tire ouro, nem dinheiro para fora do Reino”. Ordenações Filipinas. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1870. p. 1264

crime de contrabando vinculava as mercadorias que eram proibidas de entrar e sair do Reino sem o consentimento do Rei<sup>1</sup>.

À época, a sanção para quem cometesse tal delito era puramente pecuniária e material, vez que, perderiam todos os seus bens e fazenda, sendo a metade entregue para quem o achasse ou denunciasse, e a outra metade dos bens seria destinada ao próprio Reino.

No transcorrer evolucionar das legislações, chegamos ao ano de 1830 - após a Proclamação da Independência do Brasil -, momento em que fora editado o Código Criminal do Império, e como uma das inovações trouxe a distinção entre contrabando e descaminho, que até então era tratado como um crime semelhante, cuja denominação era “crime de contrabando”. Conforme a dicção do português arcaico disposto no artigo 177:

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

Fazendo uma interpretação extensiva do dispositivo, chegamos a conclusão de que na primeira parte o legislador tinha como fulcro abordar o crime de contrabando. Deixando para o final, a atipicidade do crime de descaminho. Pela elocução do artigo nota-se o cunho financeiro - patrimonial da pena aplicada. Para a época, o delito não tinha a sanção nos moldes hodiernos, não era punido com penas privativas de liberdade ou restritivas de direito. Tais punições foram advindas apenas com a promulgação do Código Penal Republicano, em 11 de outubro de 1890, o qual previa penas de privação de liberdade de lapso temporal de um a quatro anos, além das sanções fiscais.

Nos moldes mais atuais, eis que surge o Código Penal Brasileiro em 1940 – digo “atuais”, porque vergonhosamente, é o Código Penal que temos de mais moderno -, o ordenamento permaneceu com o mesmo ideal para punição. Entretanto, foi mais além e fez uma necessária distinção entre as figuras do contrabando e do descaminho, não obstante ainda ser tratada de forma igual pelos leigos.

Apenas com recentíssima alteração desse Código Penal, por meio do advento da Lei 13.008/2014, que finalmente foi dada tipicidades diferentes aos delitos em questão. O artigo

---

<sup>1</sup> Para melhor ilustrar, apresentamos os dizeres das Ordenações Filipinas, no seu Livro V, Título CXIII, o qual tratava de condutas que poderiam ser analogicamente consideradas como crime de contrabando e descaminho. Vejamos: “Que se não tire ouro, nem dinheiro para fora do Reino”. Ordenações Filipinas. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1870. p. 1264

dispositivo que regulamentava os crimes, artigo 334, agora cuida apenas do crime de descaminho, abrindo-se um novo dispositivo, artigo 334-A, para cuidar do crime de contrabando.

## **2. BREVES PALAVRAS SOBRE A QUESTÃO DO BEM JURÍDICO TUTELADO**

De forma sucinta, cabe-nos discorrer acerca da grande divergência doutrinária no que tange ao bem jurídico tutelado pelos crimes contra a Ordem Tributária. Para ilustrar a matéria trouxemos os prantos dos pensamentos de alguns doutrinadores.

Pelos saberes dos espanhóis Miguel BAJO FERNÁNDEZ e Silvina BACIGALUPO, o bem jurídico aqui tutelado seria o Erário, não obstante entenderem que indiretamente tutela a política estatal de arrecadação e alocação de recursos públicos (2001, p. 55). Corrobora com tal entendimento, Rodrigo SÁNCHEZ RIOS ao considerar como bem jurídico imediato o Erário, e como mediato “o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos” (2003, p. 50).

Com pensamento distinto, apresentamos a doutrinadora lusitana Susana Aires de SOUSA, a qual aduz que o bem jurídico é o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é o titular (2006, p. 299). Manoel Pedro PIMENTEL leciona que o bem jurídico é a “defesa dos interesses do Estado, ligados à política de arrecadação dos tributos devidos e à respectiva fiscalização da sua execução” (1974, p. 37).

Sob a ótica do doutrinador lusitano Manuel da Costa ANDRADE, nota-se dois blocos para tratar a questão: (i) para além da índole supraindividual: “caracterizam-se materialmente pela sua relevância directa para o sistema económico cuja sobrevivência, funcionamento ou implementação se pretende assegurar”; (ii) para perspectiva genética: “os bens jurídicos do Direito Penal Económico são em grande medida um produto histórico do intervencionismo do Estado moderno na vida económica” (1998, pp. 402-403).

Para o também lusitano Augusto Silva DIAS, o bem jurídico “(...) é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas

fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético-social (...)” (1990, p. 264).

O Magistrado Rui STOCO afirma que o bem jurídico é “os interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos devidos à Fazenda Pública, visando à boa execução da política tributária do Estado” (1992. p. 335). Para Luiz Regis PRADO seria a “política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades” (2004. p. 408).

Após perscrutados alguns pensamento, firmamos a doutrina de Cláudio COSTA, o qual entende que o bem tutelado é, simplesmente, a arrecadação tributária, na medida em que: (i) a Fazenda não se interessa pela cobrança de tributos de valor desprezível; (ii) o pagamento do tributo devido enseja a extinção da punibilidade do agente (2003. p. 37-38). Ficamos com essa concepção, a qual apresenta um caráter mais patrimonial, fazendo-nos crer que o Erário não é o bem tutelado, mas sim o sujeito passivo.

### **3. DISTINÇÃO ENTRE CONTRABANDO E DESCAMINHO**

Voltamos, agora, à preocupação em desmistificar a semelhança existente entre os crimes de contrabando e descaminho. No mais recente dos nossos Códigos Penais (1940), antes do advento da Lei 13.008.2014, os delitos foram colocados no mesmo dispositivo penal, mas notamos a nítida e voluntária vontade do legislador em diferenci-los em dois tipos penais, com acentuadas distinções. Começamos, então, por apresentar o artigo em que se encontravam dispostos, a saber<sup>2</sup>:

Art. 334 - Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:  
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Ficava a cargo da primeira parte do artigo a tipificação do crime de contrabando e tem como núcleo do fato desviante o ato de importar ou exportar mercadorias proibidas. De outra

---

<sup>2</sup> Pela transcrição do artigo não deixamos de notar o que antes mencionado: a pena apresentada é a privativa de liberdade ou restritiva de direito, a depender do caso e do subjetivismo Judiciário.

banda, o descaminho consolida-se pela parte final do dispositivo, sendo tratado pelo não pagamento de imposto devido pela entrada e saída da mercadoria. Nesse olhar minucioso e separado dos delitos é difícil compreendê-lo como sendo um mesmo tipo penal. São nitidamente diversas, como nos ensina PAGLIARO e COSTA JÚNIOR (2009. p.237).

Além das meras palavras que não nos permite confundir os delitos, encontramos também diferenças nas violações produzidas. Enquanto o crime de contrabando atenta contra a “moral, saúde, higiene, segurança pública”, o delito de descaminho viola obrigações aduaneiras, ou seja, tributos aduaneiros (BITENCOURT, 2007. p.227).

Nelson HUNGRIA reafirma os entendimentos acima, sustentando:

Contrabando é a clandestina importação ou exportação de mercadorias cuja a entrada no país, ou saída dele, é absoluta ou relativamente proibida; enquanto descaminho é a fraude tendente a frustrar, total ou parcialmente, o pagamento de direitos de importação ou exportação ou do imposto de consumo (a ser cobrado na própria aduana) sobre mercadorias. (1959. p.432)

O que nos parece é que o crime de descaminho está vinculado a supressão de impostos das mercadorias, mais relacionado a classe dos crimes tributários, inclusive, tendo como eles, a violação do mesmo bem jurídico. De forma bem diferente encontramos no delito de contrabando, que apenas analisa a permissão ou não da entrada de certa mercadoria no país.

Apenas recentemente, com o advento da Lei 13.008/2014, o legislador parece que notou a confusão aparente de ambos os crimes distintos e resolveu, afinal, diferenciar os delitos em dois dispositivos, ficando a cargo do antigo artigo 334, cuidar apenas do delito de descaminho e um novo, 334-A, surgiu para tratar do contrabando, sendo o último punido com mais rigor.

Entretanto, como não é de causar estranheza, o legislador insiste na aplicação –tão somente - da pena privativa de liberdade ou restritiva de direito. Além disso, parece-nos que o artigo 318 do Código Penal foi esquecido de alteração. Por tal dispositivo tipifica a ação do funcionário público quando este tem a intenção de facilitar a ocorrência do crime. Entretanto, com a mudança da legislação estamos diante da facilitação de qual crime? Tal questão não nos foi dada a resposta.

#### **4. ANÁLISE DO CRIME DE DESCAMINHO**

Em um primeiro olhar rápido acerca do crime de descaminho, nota que o delito possui como configuração “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”. Pelo núcleo do tipo, o verbo “iludir”, remete-nos a induzir a existência de um meio fraudulento, malicioso.

Sob essa óptica minuciosa do artigo, ousamos em discordar de Rogério Sanches CUNHA. Para o autor, a simples omissão na declaração da quantidade de mercadorias já basta para configuração do delito (2008, p. 411). Corroboramos com BITENCOURT e defendemos a conduta omissa e comissiva. Tal ato comissivo é entendido pela ação ativa, que no caso seria o fato de iludir, através de fraude o recolhimento de impostos na entrada e/ou saída de mercadorias do país. Aqui faz necessário um adendo de uma excepcionalidade, que seria uma eventual participação do funcionário encarregado (2012, p. 339).

Ademais, como é o posicionamento maioritário das nossas Cortes, para a incidência no crime de descaminho não basta um dolo presumido, esse tem que ser comprovado. Faz necessário o tipo subjetivo do dolo para a consumação do delito. Senão vejamos parte da ementa disposta pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

PENAL. RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. CONFIGURAÇÃO. TIPO SUBJETIVO. ONUS PROBANDI.

I - O delito de descaminho, no tipo subjetivo, exige o dolo de iludir o pagamento do tributo devido, não podendo tal situação ser desprezada, confundindo-a com matéria de interesse extra-penal ou, o que seria pior, aceitando eventual responsabilidade objetiva (Precedentes).

II - Ainda que, na maioria das vezes, conforme dicção da doutrina, o dolo venha a ser demonstrado com o auxílio do raciocínio, tal não se confunde com mera presunção que possa excepcionar o disposto no art. 156 do CPP<sup>3</sup>.

Desta forma, esclarecemos as formas para a consumação do delito, tanto na necessidade de seu dolo demonstrado e na questão do verbo “iludir”. Resta agora discutir acerca da tentativa do delito, que não se apresenta como uma questão controvertida. A doutrina e a jurisprudência vêm se posicionando no sentido de que é possível um crime tentado de descaminho, desde que a *iter criminis* seja fracionado e por causas alheias a vontade do agente, que empregou todos os

---

<sup>3</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial N° 259.504 - RN (2000/0049066-0). Relator: Ministro Felix Fischer. Quinta Turma. Data de julgamento: 19/02/2002.

meios necessários para a consumação, não obteve êxito em iludir as autoridades (CUNHA, 2008, p. 412).

Outrossim, em outra categoria, o crime de descaminho é considerado um crime comum, ou seja, qualquer pessoa pode ser o sujeito ativo do delito, até mesmo funcionários públicos. Entretanto, como muitas regras têm sua exceção, aqui não é diferente, não podem ser pessoa ativo do delito em questão, pessoas que exerçam a função fiscalizadora aduaneira, uma vez que nosso ordenamento penal resguardou outra tipicidade para esses casos, assegurados no artigo 318, do Código Penal brasileiro (facilitação do contrabando ou descaminho). Contudo, polêmica e discordância nesse teor não ocorrem quanto ao sujeito passivo, sem muita discussão, esse é o Estado, o ente que terá o erário reduzido pela prática do crime.

Quanto ao bem jurídico aqui tutelado, consigna-se como já de costume, as diferenças doutrinárias. E aqui um pouco mais acentuado, vez que não obstante o crime de descaminho estar tipificado no Código Penal, no Capítulo que trata dos crimes contra a Administração Pública, adotamos a postura de entendê-lo como crime contra a ordem tributária e, por isso, deveria ter sido incluído na Lei 8.137/90, que rege especificamente sobre os crimes dessa ordem.

Aduzimos ser esse ilícito um crime de sonegação fiscal, com natureza tributária, que ataca diretamente o Erário Público. O seu enquadramento nos moldes como se encontra no Código Penal (crime contra Administração Pública) seria apenas por opção político-criminal do legislador. Não seria nenhum absurdo se fossem enquadrados como crime contra a ordem tributária.

O bem jurídico tutelado no crime de descaminho vai além da ofensa a Administração Pública e do Erário Público, ele interfere na soberania nacional. Resguarda-nos com a hipótese de que o Estado não visa apenas a proteção a arrecadação dos tributos, mas também a soberania e a segurança nacional. Desta forma, ficamos com os pensamentos da jurista Márcia Dometila de CARVALHO:

enquanto os outros delitos contra o fisco são tipificados à medida que os governantes preocupam-se mais em intervir no domínio econômico, seja para melhor distribuição e aplicação das rendas comunitárias, seja para um eficaz desempenho da economia, o descaminho é antecipadamente visto como uma ofensa à soberania estatal, como entrave à autodeterminação do Estado, como obstáculo à segurança nacional em seu mais amplo sentido (1983. p. 4-5)<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> De forma igual é o entendimento de BITENCOURT, que afirma que a tendência atual é de criminalizar a fraude contra o Fisco, dessa forma, seria pouco provável que a legislação contemporânea deixasse de criminalizar o

Entretanto, trazemos a baila entendimento divergente, o qual alega que o crime de descaminho afeta unicamente os cofres públicos, tendo essencialmente natureza fiscal, sendo um “contrabando contra o Fisco” (PAGLIARO, Antonio; COSTA JUNIOR, Paulo José. 2009. p. 237).

Com efeito, toda a incansável polêmica acerca do bem jurídico, a nosso ver, vence aquela que reconhece que o único bem jurídico protegido do delito de descaminho é o mesmo constante no artigo 1º da Lei 8.137/90, fazendo jus aos requisitos deste.

Entretanto, por muito tempo foi negado ao crime de descaminho a identidade tributária, pelo simples fato de estar tipificado no Código Penal (no artigo 334). Por consequência, não lhe foi concedido tratamento específico dos delitos tributários, ente eles, a extinção da punibilidade através do pagamento do tributo, a aplicabilidade da Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal e a necessidade de esgotamento da via administrativa.

Nesse diapasão, insta salientar a representatividade da Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal, pela qual: “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”. Ademais, ressalta-se que nos crimes contra a ordem tributária vigora o princípio da dupla tipicidade, isto é, faz-se necessária a caracterização de infração fiscal na esfera administrativa para que se configure um delito propriamente na esfera penal. Em razão da subsidiariedade do Direito Penal, o ilícito penal deve ser também ilícito civil ou administrativo (ASSIS TOLEDO, 2002.p. 161).

Ora, assim fica difícil não vislumbrar a natureza exclusivamente tributária do crime em comento, haja vista que o descaminho é uma fraude ao pagamento dos tributos, onde apresenta a relação Fisco/contribuinte, tal como ocorre na sonegação fiscal e, por consequência, seu enquadramento nos tratamentos específicos concedidos aos crimes contra a ordem tributária.

Notamos que a dificuldade em enquadrar o crime de descaminho com os crimes contra a ordem tributária é ainda uma questão viva a ser discutida. Entretanto, colocamos nosso posicionamento diante de doutrina e jurisprudência. Assim, verifica que essa linha de raciocínio não foi abandonada durante o transcorrer dos anos. Transcrevemos, deste modo, um trecho jurisprudencial do ano de 2007.

---

contrabando e o descaminho, em razão de entenderem que esses delitos ofendem mais do que apenas a Administração Pública e o Erário Público, mas também atingem a soberania nacional (2007, p. 219)



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.

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<sup>5</sup>

O mesmo entendimento ainda se percebe em 2014, quando foi creditado ao crime de descaminho as mesmas façanhas concedidas ao crime contra a ordem tributária. Senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. CRIME MATERIAL. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA PARA O INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDENAÇÃO INSUBSISTENTE. CONDUTA ATÍPICA.

1. (...).
2. A ausência de constituição definitiva do crédito tributário, sem o encerramento do procedimento administrativo-fiscal para a configuração do delito previsto no art. 334 do Código Penal, obsta a instauração de inquérito policial ou a tramitação de ação penal com condenação enquanto não realizada a mencionada condição objetiva de punibilidade. (...)<sup>6</sup>

Pois bem. A escolha desse último julgado não foi aleatória. Concordamos com a necessidade de adequar o crime de descaminho à Lei contra de crime tributário, elevando a aquele os mesmo procedimentos. Todavia, enfrentamos outra questão a ser debatida e, como fulcro desse trabalho, desmiuçaremos as indagações sobre o delito: Seria o delito de descaminho um crime material, como proposto pelo julgado de relatoria do Ministro Sebastião Reis Junior, ou um crime formal?

Sempre ouvimos e entendemos que a diferença entre crime formal e material é o resultado naturalístico e por assim deixamos. Entretanto, as distinções entre ambas as formas de delito vai muito além de um mero resultado naturalístico. Ambos os crimes podem descrever um resultado. A principal diferença se pauta na possibilidade de diferimento entre a ação, o verbo e o resultado dela decorrente, ou seja, funda a diferença na possibilidade (ou não) de separar o

---

<sup>5</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. HC 48805 / SP. Relator(a): Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA. Sexta Turma. Data de Julgamento: 25/06/2007.

<sup>6</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1366571/ PR. Relator(a): Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR. Sexta Turma. Data de Julgamento: 24/04/2014.

resultado com o desenrolar da conduta. Utilizando dessa forma mais completa para fazer a distinção, notamos que nos crimes formais, a conduta e o resultado não são plausíveis de separação, motivo que não admite tentativa. Já nos crimes materiais, o resultado é deslocado da conduta e essa é ligada pelo nexo de causalidade<sup>7</sup>. Essas são as palavras de PIMENTEL:

“1) Se é verdade que tanto os crimes formais, como os materiais, apresentam um resultado de dano ou de perigo concreto, difere o momento da incidência desse resultado; nos crimes do primeiro grupo, o resultado vem enredado na própria conduta; nos crimes materiais, o resultado se destaca, no tempo e no espaço, e da sua ocorrência — que pode ser evitada, no iter criminoso — depende a consumação do crime. 2) O crime formal, pela sua natureza, não admite a tentativa, pois o realizar-se da ação já implica a consumação do delito; o crime material, que pode ser interrompido no seu iter, possibilita a tentativa, admitindo, ainda, o reconhecimento da desistência voluntária e do arrependimento eficaz; ainda com referência aos crimes materiais, os antecedentes do resultado lesivo podem constituir, por si sós, fatos puníveis, nos termos do artigo 13 do Código Penal, o que não é possível nos crimes formais, porque os atos de execução já são a própria consumação.” (1975, p. 43).

Como já mencionamos, o crime de estudo é plausível de tentativa. Não nos restam dúvidas do seu enquadramento como crime material. Nesse diapasão, sem adentrar em todas as miudezas da Lei 8.137/90, cabe aqui uma informação, o artigo 1º<sup>8</sup> faz parte do rol dos crimes material. De outra banda, o artigo 2º<sup>9</sup>, dos crimes formais<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Art. 14, inc. II, do Código Penal: “Diz-se o crime: (...) tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente.”

Art. 14, inc. I, do Código Penal: “Diz-se o crime: (...) consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal”.

<sup>8</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000): 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. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

<sup>9</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000). I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir

Notamos, então, que o crime de descaminho é muito parecido com o previsto pelo artigo 1º da Lei 8.137/90. Pelo verbo “iludir” entendemos uma fraude ou uma falsidade e sem a ocorrência do resultado, previsto no tipo penal, que seria a redução ou isenção do pagamento de imposto, não configuraria o crime. Não diferente é o que ocorre com os verbos “suprimir ou reduzir tributos” previsto no primeiro artigo da Lei contra a ordem tributária. Entretanto, a diferença aqui se mostra nas condutas meio, ou seja, na eventualidade de não consumação do delito de supressão ou redução de tributos, ainda cabe a tipicidade de outros crime, como o de falsidade. Já no descaminho, o legislador não abre margem a essas condutas meios, concentrando apenas no conceito aberto de “iludir”<sup>11</sup>.

Apenas um adendo, porque aqui faz necessário para confirmar nosso entendimento, o crime contra a Ordem Tributária é tipificado com ênfase no desvalor do resultado da conduta criminosa, despontando como crime material ou de resultado e a sua consumação exige a inflicção de dano patrimonial ao Fisco, mediante a supressão ou redução do crédito tributário devido (FIGUEIREDO DIAS; COSTA ANDRADE, 1996, p. 418).

Derradeiramente, em particular a essa matéria, nos posicionamos a contrario *sensu* do doutrinador BITENCOURT, que claramente nos explica a não necessidade de prática arditosa (fraude) por parte do agente, que visa iludir a fiscalização. Para ele, o crime já é tipificado com a simples entrada de mercadorias estrangeiras no país, sem o recolhimento dos impostos alfandegários. O jurista fica com a tese de que estamos diante de um crime formal, aquele que basta a comprovação de dano efetivo a Administração<sup>12</sup>.

## 5. CONCLUSÃO

---

informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

<sup>10</sup> Detalhes sobre o assunto em MARTINS. Ives Gandra (coord). **Crimes contra ordem tributária**. In Pesquisas Tributárias, Nova Série 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. Julgados sobre o tema: Brasil. Supremo Tribunal Federal. RHC 90532 ED/CE. Ministro Relator: Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 23/09/2009; Brasil. Superior Tribunal de Justiça. HC 97039/DF. Ministra Relatora: Maria Thereza de Assis Moura. Sexta Turma. Data de julgamento: 13/08/2009.

<sup>11</sup> A ação ‘*iludir*’ significa enganar, lograr; burlar, usar de subterfúgios para não cumprir (HOLANDA, 1986. p. 917)

<sup>12</sup> Complementa, ainda, o autor: “Temos certa resistência em admitir a expressão “fraude ou “fraudulenta”, na definição do crime, porque o legislador Brasileiro é claro, quando quer, usando literalmente a expressão fraude ou fraudulenta, ao contrário do que fez na tipificação do descaminho, referindo-se somente em “iludir” o pagamento”. (2007, p.220)

Sempre foi nítida que a intenção do legislador não era de tratar os crimes de contrabando e descaminho como um tipo penal só. Todavia por entendimentos nesta seara, não bastava a simples separação por ponto final. Fazia necessário mais um advento legislativo para esclarecer o que em primeira oportunidade gerou ambiguidades. Pois bem, assim ultrapassamos a monstruosa marca de treze mil leis e no dia 26 de junho de 2014, a Lei 13.008/2014 separou em dois dispositivos o crime de contrabando e descaminho, tratando o primeiro com mais rigor.

Estudando minuciosamente o crime de descaminho não nos deixou dúvidas de que esse deve ser tratado como um crime material e respeitados todos os requisitos previstos a essa classe de delitos assegurados pela Lei 8.137/90, inclusive a necessidade do lançamento definitivo do crédito tributário, conforme apregoa nossa súmula número 24 do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, o núcleo do verbo do crime de descaminho “iludir” nos remete a mesma carga semântica daqueles constantes no artigo 1º da última supra citada lei, qual seja, “suprimir ou reduzir tributos”, o que respeitadas opiniões contrárias, entendemos que definitivamente não abre margem a outro tratamento para esse delito, a não ser o seu tratamento de crime material.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, MANUEL DA COSTA. **Direito penal económico e europeu: textos doutrinários.** Coimbra: Ed. Coimbra, 1998. v. 1.

ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos de direito penal.** São Paulo: Saraiva, 2002

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, BACIGALUPO, Silvina. **Delitos tributarios y previsionales.** Buenos Aires: Hammurabi, 2001

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 90532 ED/CE. Ministro Relator: Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Data de julgamento: 23/09/2009; Brasil. Superior Tribunal de Justiça. HC 97039/DF. Ministra Relatora: Maria Thereza de Assis Moura. Sexta Turma. Data de julgamento: 13/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1366571/ PR. Relator(a): Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR. Sexta Turma. Data de Julgamento: 24/04/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 48805 / SP. Relator(a): Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA. Sexta Turma. Data de Julgamento: 25/06/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 259.504 - RN (2000/0049066-0). Relator: Ministro Felix Fischer. Quinta Turma. Data de julgamento: 19/02/2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal** - Parte especial. São Paulo: Saraiva, 2007 e 2012. v 5

CARVALHO, Márcia Dometila Lima. **Crimes de Contrabando e Descaminho**. São Paulo: Saraiva, 1983.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

CUNHA. Rogério Sanches. **Direito Penal**: parte especial. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2008. v. 3.

DIAS, Augusto Silva. **O novo direito penal fiscal não aduaneiro** (Dec.-lei 20-A/90, de 15 de Janeiro) considerações dogmáticas e político-criminais. *Fisco*, n. 22, jul. 1990.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de; COSTA ANDRADE, Manuel da. **O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português**: Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações. Coimbra: Coimbra Editora. 1996.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1986.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**: parte especial. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1959, v. 9.

MARTINS. Ives Gandra (cood). **Crimes contra ordem tributária**. In Pesquisas Tributárias, Nova Série 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

Ordenações Filipinas. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 1870.

PAGLIARO, Antonio; COSTA JUNIOR, Paulo José. **Dos Crimes Contra a Administração Pública**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Introdução ao estudo do direito penal tributário**. In: Ciência Penal, São Paulo, n. 2. 1974.

\_\_\_\_\_. **Crimes de mera conduta**. São Paulo: RT, 1975.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

STOCO, Rui. **Sonegação fiscal e os crimes contra a Ordem Tributária.** In: Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 675, p. 335-353, jan. 1992.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador.** Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

## **TYPES OF CRIMINAL TAX: SPECIFICALLY CRIME OF SMUGGLING**

### **ABSTRACT**

This work aims to study of smuggling crime, in order to introduce this offense mode to the crimes included in the Law 8,137 / 90 (crime against the tax system), including similar requirements, such as, that provided in Precedent 24 of the Supreme Court. For it, shows that configures a material crime. Studies also the distinctions between smuggling and embezzlement crimes, with the recent legislative change (Law 13.008 / 2014).

**Key words:** smuggling; tax crime; material crime.