VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Copyright © 2023 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-753-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas0) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já e objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS: POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS PARA COMBATE AO CRIME DE DESCAMINHO

TAX INCENTIVES AND BENEFITS: TAX POLICIES TO FIGHT THE CRIME OF SMUGGLING

Amanda dos Santos Alonso [1]
Maria De Fatima Ribeiro [2]

Resumo

O presente trabalho visa o estudo sobre a alta carga tributária do país, pontuando os problemas existentes relacionados ao Comércio Exterior, com enfoque na necessidade de instituição de políticas tributárias, como forma de combate aos crimes econômicos que envolvem o comércio internacional. A problemática do trabalho gira em torno de questões econômicas, trazendo a alta carga tributária como um empecilho ao cumprimento das obrigações fiscais, principalmente pelo desconhecimento sobre incentivos e benefícios fiscais aos quais as empresas fazem jus. Justifica-se tal pesquisa pela necessidade de revisão sobre a alta carga tributária no país, tendo em vista que os crimes contra a ordem tributária, podem conduzir a diversos problemas. O objetivo é apresentar o crime de descaminho e compreender seu viés dentro do Direito Penal Tributário, pontuando os incentivos e benefícios fiscais como uma das ferramentas para auxiliar na diminuição de tais crimes. Para tanto, primeiramente, serão pontuados os conceitos de elisão, elusão e evasão fiscal, relacionando-os com o crime de descaminho. Posteriormente, será trazido o crime de descaminho com maior ênfase, tendo em vista que afeta diretamente não só as relações de Comércio Exterior, como também as questões da economia interna. Ainda, virá a questão da alta carga tributária presente no país e como os incentivos e benefícios fiscais podem auxiliar na diminuição de tais crimes, como forma de política tributária hábil para tanto. Para a realização do presente trabalho, utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica e qualitativa.

Palavras-chave: Descaminho, Crimes tributários, Incentivos fiscais, Benefícios fiscais, Políticas tributárias

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to study the high tax burden in the country, pointing out the existing problems related to foreign trade, focusing on the need to institute tax policies as a way to combat economic crimes involving international trade. The problem of the work revolves around economic issues, bringing the high tax burden as an obstacle to compliance with tax

[1] Mestranda Mestranda no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de Marília (UNIMAR). Pós-graduada em Direito Empresarial-Tributário pelo PROJURIS-Marília. Técnologa em Comércio Exterior. MBA em Gestão Jurídica e Aduaneira Internacional.

[2] Mestrado em Ciências Jurídicas Empresarias pela PUC-RJ, Doutorado em Direito Tributário pela PUC-SP, Pós Doutorado em Direito Fiscal/Tributário na Universidade de Lisboa. Professora da Universidade de Marília - UNIMAR

obligations, mainly due to the lack of knowledge about incentives and tax benefits to which companies are entitled. This research is justified by the need to review the high tax burden in the country, considering that crimes against the tax system can lead to several problems. The objective is to present the crime of embezzlement and understand its bias within the Tax Criminal Law, pointing out the incentives and tax benefits as one of the tools to assist in reducing such crimes. To this end, first, the concepts of tax avoidance, tax evasion and tax evasion will be pointed out, relating them to the crime of embezzlement. Subsequently, the crime of smuggling will be brought with greater emphasis, in view of the fact that it directly affects not only the relations of foreign trade, but also the issues of domestic economy. Still, there will be the issue of the high tax burden present in the country and how incentives and tax benefits can assist in reducing such crimes, as a form of tax policy able to do so. For this work, bibliographic and qualitative research will be used.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Smuggling, Tax crimes, Tax incentives, Tax benefits, Tax policies

I) INTRODUÇÃO

Desde os primórdios das civilizações, a produção de bens era essencial para a sobrevivência da população. Entretanto, com o passar do tempo, as necessidades dos grupos sociais foram se alterando, fazendo com que surgisse um processo de trocas.

O comércio entre os povos e territórios diferentes representa uma evolução das relações sociais, de modo que ao longo da história, perpassa pelas mais diversas formas, chegando ao que conhecemos hoje como mercado.

Com o aumento populacional, a demanda por recursos e bens aumentavam e junto a eles as tensões nas trocas, uma vez que o estabelecimento da relação de valores e saldos ficava cada vez mais dificultado. Além do mais, com o aumento populacional e consequentemente o aumento das demandas, houve a necessidade de expansão do comércio para fora das fronteiras territoriais, fazendo assim, surgir o Comércio Exterior.

Entretanto, mesmo com os percalços, as trocas comerciais internacionais ocorriam a todo momento, estabelecendo e ampliando as rotas comerciais, sobretudo nas expansões de territórios com empreitas militares, na formação dos grandes impérios.

Assim, diversas discussões são travadas acerca das relações de Comércio Exterior, uma vez que, com a crescente demanda dos grupos de obterem novas mercadorias das quais não eram capazes de produzir, necessário se fez a expansão das fronteiras de trocas e comércio.

Quando tratamos de Comércio Exterior, não só em sua essência, mas também atualmente, trazemos à tona diversas questões, dentre elas as questões criminais. A partir disso, entra o Direito Penal Tributário, onde discute-se a questão da motivação para o cometimento de crimes em tal seara, remetendo, principalmente, à alta carga tributária existente no país.

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos nas legislações brasileiras, tendo como objetivo a proteção à ordem tributária do país, visando o combate à crimes que afetam o patrimônio da Fazenda Pública e consequentemente, a economia.

Com os diversos obstáculos enfrentados pela economia brasileira, principalmente no atual cenário da COVID-19, as questões tributárias são enfrentadas com maior relevância, uma vez que essenciais para a recuperação da economia.

Posto isso, necessário se faz a compreensão de novos posicionamentos, principalmente do governo federal, com o objetivo de instituir políticas tributárias visando a diminuição do

cometimento de crimes que envolvem o comércio internacional, ou seja, as operações de importação e exportação.

Desse modo, o presente trabalho visa abordar o estudo dos crimes contra a ordem tributária, relacionando com o Comércio Exterior, pontuando com ênfase o crime de descaminho, bem como apontar a necessidade de criação de políticas tributárias, como forma de combate ao crime. A problemática do trabalho gira em torno de questões econômicas, trazendo os incentivos e benefícios fiscais como forma de política pública a se contrapor a alta carga tributária como um empecilho ao cumprimento, por parte dos importadores e exportadores, de suas obrigações fiscais. Utiliza-se, assim, o método dedutivo, através de pesquisas bibliográficas.

A relevância do presente trabalho está nos problemas que a economia brasileira enfrenta no atual momento. A principal receita tributária de movimentação à economia, é o cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, o que vem sendo objeto de constante descumprimento face a alta carga tributária imposta. Nesse contexto, pauta-se a presente pesquisa, também na necessidade de revisão sobre a alta carga tributária no país, tendo em vista que os crimes contra a ordem tributária que afetam diretamente o Comércio Exterior, pode conduzir a problemas não só na seara fiscal, como também nas questões de saúde pública, pontuando os incentivos e benefícios fiscais como uma das ferramentas hábeis para auxiliar na diminuição de tais crimes.

II – ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

Antes de tratar sobre os crimes contra a ordem tributária, necessária se faz a apresentação de alguns conceitos importantes, quais sejam, a elisão, a elusão e a evasão fiscal.

A Elisão fiscal é a prática de atos lícitos pelo contribuinte ou responsável pela obrigação tributária, de modo a diminuir ou extinguir o encargo tributário, devendo ocorrer antes do fato gerador, ou seja, antes do surgimento da obrigação tributária. Pode-se dizer, portanto, que se trata de um planejamento tributário.

A Elisão pode ocorrer em decorrência de lei ou até mesmo de lacunas na legislação. Na primeira hipótese, o próprio dispositivo permite ou induz a economia de tributos, através de benefícios fiscais como os incentivos fiscais que auxiliam para a diminuição da alta carga tributária, através de isenção, desconto ou compensação. Já a segunda hipótese, ocorre quando

não há previsão legal, mas utiliza-se de elementos não proibidos para evitar a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, diverso da elisão fiscal que trata de condutas lícitas, a elusão e a evasão fiscal, englobam condutas ilícitas, que se encaixam nos crimes contra a ordem tributária.

A Elusão Fiscal ocorre quando à, por parte do contribuinte, uma simulação de um negócio jurídico, de forma a reproduzir a ocorrência de um fato gerador, que nunca ocorreu no mundo prático. Assim, há a aparência de um fato gerador lícito, mas houve apenas uma dissimulação, de forma a isentar ou reduzir a tributação.

Já a Evasão Fiscal, é uma forma de sonegação fiscal, pois após o fato gerador o contribuinte se utiliza de falsas declarações, omitindo informações, para não ser onerado com a tributação de suas operações, como por exemplo, as omissões em declaração de imposto de renda, falsificação de notas fiscais, bem como o próprio crime de descaminho, que nada mais é, do que frustrar o pagamento de impostos devidos nas operações de entrada ou saída de mercadoria no país.

A prática de Evasão Fiscal está prevista claramente na Lei nº 8.137/90, pois se trata de crime contra a ordem tributária. Desse modo, enquanto a Elisão Fiscal é a forma lícita de reduzir impostos, principalmente através de incentivos fiscais, a Elusão e a Evasão se enquadram nas formas de crimes contra a ordem tributária, devendo ser punidos nas formas previstas em lei.

III – OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Quando tratamos de crimes contra a ordem tributária, temos a previsão legal das condutas consideradas crimes, na Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, bem como alguns previstos no Código Penal Brasileiro. Nesse ponto, importante pontuar que os crimes contra a ordem tributária podem ser praticados por particulares e os crimes praticados por funcionários públicos, sendo necessário realizar tal distinção.

Os crimes praticados por particulares, são crimes próprios, já que só podem ser cometidos pelo contribuinte ou pelo responsável pelo pagamento do tributo e consistem nas condutas de suprimir ou reduzir um tributo ou seus acessórios, nas formas previstas no artigo 1º da citada Lei.

> "Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
> 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."

O citado artigo trata sobre obrigações acessórias que precisam ser realizadas pelo contribuinte, com o intuito de auxiliar a fiscalização e arrecadação dos tributos, ou seja, não traz previsão de obrigação relacionadas com o pagamento do tributo.

Importante salientar, a previsão trazida pela Súmula Vinculante de nº 24 do Supremo Tribunal Federal (STF), que dispõe que somente será considerado crime contra a ordem tributária, após o lançamento definitivo do tributo pelo órgão competente.

> "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."

Já o artigo 2º da Lei nº 8.137/90, apresenta outro rol de condutas que também tipificam crimes contra a ordem tributária, mas de menor gravidade, tendo em vista trazer uma pena menor. Além disso, nesses casos, não é necessário que haja um efetivo prejuízo ao fisco, sendo necessária somente a prática de tais condutas, ou seja, não é necessário que haja a supressão ou redução de um tributo.

> "Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:
> 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 informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
> Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

Os crimes praticados por funcionários públicos são os crimes funcionais, sendo possível o cometimento em três condutas, previstas no artigo 3º da referida Lei.

> "Art. 3° Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no:
> I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;
> II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.
> III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa."

Enquanto isso, o Código Penal Brasileiro, traz de forma mais detalhada, a previsão de alguns crimes, sempre levando em consideração a análise das condutas trazidas pelos artigos da Lei nº 8.137/90. O artigo 168-A apresenta o crime de apropriação indébita, o artigo 334 traz o crime de descaminho e o artigo 337-A o crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Tais legislações vêm com o objetivo de proteger a ordem tributária e, concomitantemente, o patrimônio da Fazenda Pública, já que este diz respeito à receita tributária de determinado local.

O artigo 1º da Lei nº 8.137/90 apresenta os crimes de sonegação fiscal, sendo que, para cometer tal crime, imperioso a prática de supressão ou redução de tributos. Segundo Cézar Roberto Bitencourt:

> "suprimir significa eliminar, abolir, acabar, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória apareça ou se configure no sistema tributário nacional; reduzir, por sua vez, significa diminuir, abater ou restringir. Ambos os comportamentos – suprimir ou restringir – têm como objeto material tributo ou contribuição social e quaisquer acessórios correspondentes. A supressão de tributo refere-se, assim, à sua evasão total, enquanto a redução significa diminuí-lo, isto é, não recolher o que deveria ter sido pago ao erário público." (BITENCOURT, 2013, p. 67)

Ao tratar de questões de recolhimento de tributos, destaca-se as operações de Comércio Exterior, que são parte importante em termos de mercado e economia. Dentro dessa seara, o crime de descaminho ganha destaque. Neste ponto, o artigo 334 do Código Penal, apresenta o crime de descaminho, que prevê:

> "Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria."

Para melhor compreensão, importante diferenciar os crimes de contrabando e descaminho. Enquanto o primeiro trata sobre a entrada e saída de mercadorias proibidas, o descaminho trata sobre o crime de natureza tributária, ou seja, a entrada e saída do produto de forma ilícita no que diz respeito às práticas tributárias, havendo assim, a evasão fiscal, ou seja, há uma frustração no pagamento do imposto devido.

Conforme explicação de Luiz Régis Prado:

> "num enfoque moderno, contrabando passou a denotar a importação e exportação de mercadoria proibida por lei, enquanto descaminho significa a fraude ao pagamento de tributos aduaneiros. Diferenciam-se, pois, porque enquanto este constitui um crime de natureza tributária, clarificando uma relação fisco-contribuinte, o contrabando expressa a importação e exportação de mercadoria proibida, não se inserindo, portanto, no âmbito dos delitos de natureza tributária. Assim, ao serem vedadas a importação ou exportação de determinada mercadoria, a violação legal do preceito estatal constitui um fato ilícito e não um fato gerador de tributos." (PRADO, 2001, p. 558)

Desse modo, o crime de descaminho possui natureza tributária, podendo ser tratado como uma modalidade de sonegação fiscal de operações relacionadas ao Comércio Exterior, sendo que, apesar de sua previsão estar no Código Penal, se equipara à previsão do artigo 1º da Lei 8.137/90.

A partir desse entendimento, salienta-se ainda, a necessidade de compreensão do princípio da insignificância, trazida pela jurisprudência, com o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal. Tal princípio é de suma importância no contexto dos crimes contra a ordem tributária, principalmente quando nos referimos ao crime de descaminho, tendo em vista tratar-se de um crime cada vez mais comum e pautado por tal princípio, há uma redução nas ações a serem adotadas por parte da Fazenda Pública, que pode requerer o arquivamento dos procedimentos.

Sendo assim, o princípio da insignificância está previsto no artigo 2º da Lei nº 10.522/02 e nas Portarias de nº 75 e 130 de 2012 do Ministério da Fazenda.

Dispõe o no artigo 2º da Lei nº 10.522/02:

> "Art. 2º. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional."

Já as portarias do Ministério da Fazenda, apresentam o valor em que se permite a aplicação do princípio da insignificância, de forma a complementar a lei.

Os artigos 1º e 2º da Portaria nº 75, apresentam:

> "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."

Tendo em vista tais previsões, o Superior Tribunal de Justiça revisou o tema 157 dos recursos repetitivos (REsp 1.688.878 e REsp 1.709.029), fixando o seguinte entendimento:

> "Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda."

Desse modo, pode ser aplicado o princípio da insignificância para dívidas de até R$20.000,00, ocasião em que a Fazenda pode requerer a arquivamento, conforme previsão da Lei nº 10.522/02 e das Portarias do Ministério da Fazenda nº 75 e 130 de 2012.

Assim, é possível pontuarmos a gravidade do crime de descaminho, que apesar de ter irrelevância para algumas ocasiões, com o princípio da insignificância, é necessário olhar para essas questões com um pouco mais de cuidado, uma vez que afeta não só as questões tributárias e fiscais do país, como também as questões de saúde pública.

IV – A ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Diante da atual economia brasileira, imperioso destacar a necessidade de cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, uma vez que a receita tributária é parte importante da movimentação da economia.

Salienta-se, ainda, que a alta carga tributária do país, não só vem servindo como justificativa para o inadimplemento tributário, como também da causa a este, já que se torna cada vez mais inviável, o cumprimento das obrigações tributárias no que diz respeito ao pagamento dos tributos.

Assim, tendo em vista a alta carga tributária, levante-se a discussão sobre o Princípio do Não-Confisco, uma vez que necessário frente ao embate existente entre a obrigação de cumprimento das obrigações tributárias e a alta carga tributária.

O Princípio do Não-Confisco é trazido pela Constituição Federal, em seu artigo 150, incido IV, prevendo a vedação de utilização de tributos com efeito confiscatório, de modo a garantir que a carga tributária não recaia de forma exorbitante sobre o contribuinte. Desse modo, tal princípio vem com o intuito de garantir que a administração não viole a renda e o patrimônio do contribuinte, limitando o poder de tributar do Estado.

Diversas discussões foram travadas acerca das interpretações sobre o que é considerado confisco, oportunidade em que, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2010-MC do Distrito Federal, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

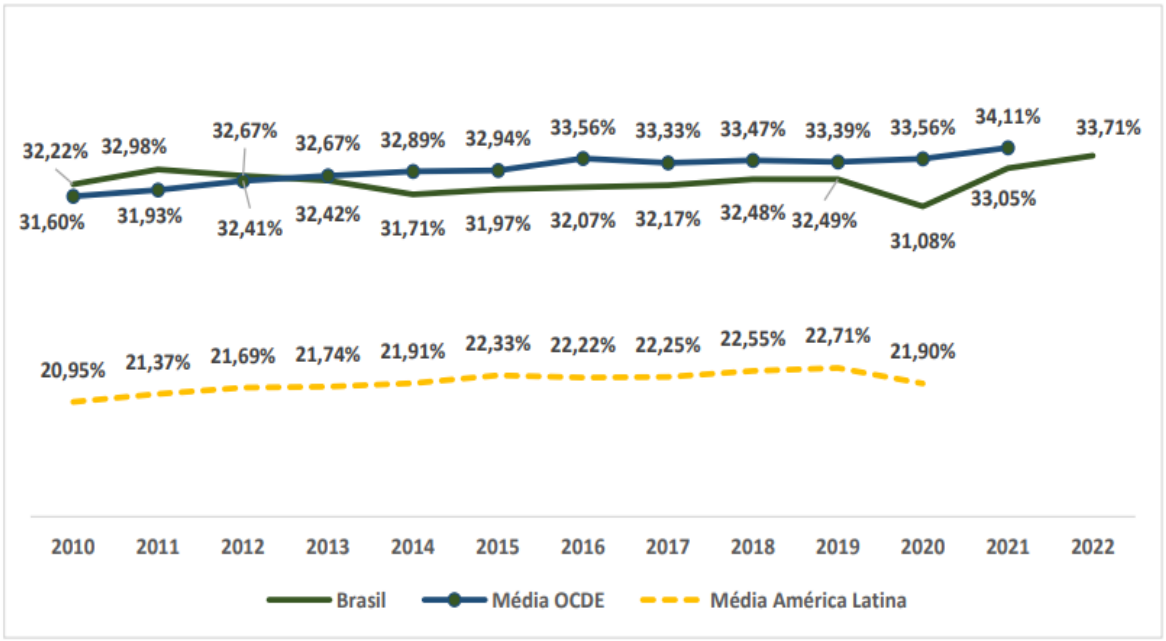
> "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte." (ADI 2010 MC / DF - Distrito Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade Relator (a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 30/09/1999; Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

O Princípio do Não-Confisco vem em decorrência, principalmente, da alta carga tributária no país, onde se discute se a alta carga tributária não seria forma de tributação com efeito de confisco.

A carga tributária de um país é calculada com a relação entre o Produto Interno Bruto e o total de arrecadações do país. Segundo o Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal, publicado em abril de 2022, no ano de 2021 a carga tributária foi de 33,90% do PIB (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2022), sendo que esse resultado foi altamente influenciado pela pandemia e pela retomada de setores da economia que sofreram com as paralizações.

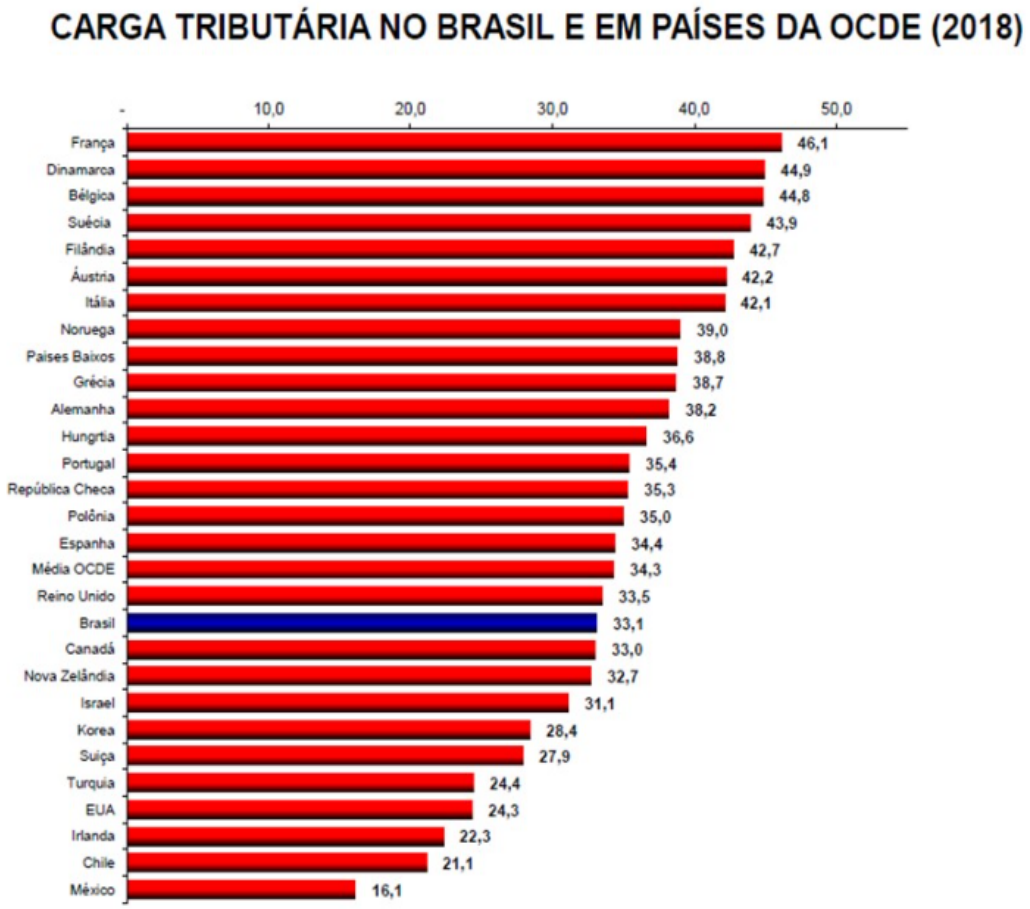
Já no Boletim do ano de 2022, publicado em março de 2023, a carga tributária foi de 33,71% do PIB, representando um aumento de 0,65 pontos percentuais em relação à 2021 (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2023).

No Brasil, a carga tributária mais baixa foi registrada no ano de 2020, sendo de 31,08%, enquanto a mais alta em 2011, com 32,98%. Em relação à OCDE, a carga tributária do Brasil é relativamente estável, enquanto em relação à américa Latina, o Brasil possui a maior carga tributária desde 2010 até hoje.



Fonte: STN e OCDE – Revenue Statistics, *in* Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral de 2022. **Evolução da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – Brasil e Média da OCDE,** mar. 2023.

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil é, aproximadamente, o 18º país com a maior carga tributária no mundo (YOUNG, 2022).



Fonte: Boletim Resultado do Tesouro Nacional (RTN) apresentação fev. 2020, *in.* YOUNG, Victor. **O Brasil tem a maior carga tributária do mundo?.** Blog Unicamp. 02 maio 2022.

A partir disso, podemos dizer que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, o que torna difícil e até mesmo inviável, o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, afetando diretamente a economia brasileira.

Muito embora os governos que perpassaram ao longo dos anos olhem para a alta carga tributária como algo necessário para manter o país e sua economia rodando, também é importante pontuar que essa mesma alta carga tributária pode afetar de forma direta a propriedade privada e o próprio Estado.

A profa. Betina Grupenmacher descreve com clareza:

> "Embora seja absolutamente legítima a cobrança de tributos em um Estado fiscal, a fúria arrecadatória empreendida por alguns governos pode ser aniquiladora da propriedade privada e, consequentemente, das riquezas que possam ser alcançadas pela tributação.
> Não obstante, aparentemente, o incremento na arrecadação possa parecer positivo para fins orçamentários e para os propósitos e interesses públicos, impõe-se ressaltar que a tributação excessiva e o aumento da carga fiscal são

> pejorativos, e a longo prazo, podem representar a aniquilação das riquezas tributáveis, pondo em risco não apenas as atividades empreendidas pelo setor produtivo, mas em especial a própria existência do Estado e das comunidades organizadas." (GRUPENMACHER; CAVALCANTE; RIBEIRO; QUEIROZ, 2012, p. 7-8)

Cumpre ressaltar, ainda, o aumento significativo do crime de descaminho durante a Pandemia da COVID-19, motivado, principalmente, pelo alto índice de desemprego no país. Segundo estimativa do IBGE, realizada em 2021, o nível de desemprego foi de 14,6% no trimestre fechado em maio de 2021, ou seja, existiam 14,8 milhões de pessoas em busca de emprego. Concomitante a isso, segundo apuração realizada pela CNN Brasil, no mesmo período do ano, foi registrado um aumento de 8% nos crimes de contrabando e descaminho, se comparado à 2020, ou seja, ao começo da pandemia.

Tendo isso em vista, importante ressaltar a necessidade de auxílios por parte do governo, para que os contribuintes consigam honrar com suas obrigações. Dado isso, importante pontuar os incentivos e benefícios fiscais como forma de incentivo ao cumprimento das obrigações tributárias e consequentemente ao combate aos crimes contra a ordem tributária.

Salienta-se, primeiramente, a necessidade de diferenciação entre benefícios e incentivos fiscais. Embora utilizados como sinônimos em muitas ocasiões, importantes destacar suas diferenças.

Inicialmente, como incentivos fiscais, podemos compreender "as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, (...), estão atrelados a uma contrapartida." (GRUPENMACHER; CAVALCANTE; RIBEIRO; QUEIROZ, 2012, p. 12)

Já os benefícios fiscais independem de contraprestação, sendo concedidos por questões de políticas fiscais ou em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, segundo leciona a profa. Betina Grupenmacher:

> "Pensamos que o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação." (GRUPENMACHER; CAVALCANTE; RIBEIRO; QUEIROZ, 2012, p. 14)

Os governos buscam instituir os incentivos e benefícios fiscais visando a diminuição dos impostos. Assim, os incentivos e benefícios fiscais são concedidos pelos governos a

empresas e empresários, visando não só a abertura de novas empresas, como também a movimentação de mercado e a concorrências das empresas brasileiras, com a isenção de impostos que envolvam importação e exportação de mercadorias.

Esses benefícios podem atingir tanto os contribuintes adimplentes como os inadimplentes. Se traduzem de forma a reduzir a carga tributária, com isenção ou redução de alíquota (adimplentes) ou isenção de multa e juros e valor do tributo, como o que foi feito pelo Governo Lula, denominado "Litígio Zero" (inadimplentes).

Quando tratamos do crime de descaminho, de suma importância se fazem os incentivos fiscais, tendo em vista que a onerosidade das operações de importação e exportação, acabam pesando para o contribuinte. A partir disso, os incentivos fiscais podem ser tratados como uma alternativa aos empresários importadores e exportares, à alta carga tributária do país, como política tributária eficiente para auxílio de combate ao crime.

Ainda, segundo Betina Grupenmacher "a concessão de incentivos e benefícios fiscais, desde que prevista no orçamento e observadas as normas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, não é necessariamente maléfica, isto se fizer parte de uma política tributária sólida e consistente." (2012, pag. 09)

Assim, pode-se dizer que os incentivos fiscais concedidos pelos governos, são ferramentas hábeis ao combate ao crime de descaminho, uma vez que, com a isenção de impostos próprios de operações de Comércio Exterior, há uma facilitação na entrada e saída de mercadorias no que se refere ao recolhimento de tributos, o que, consequentemente, auxilia na movimentação da economia interna.

V - CONCLUSÃO

Com os diversos obstáculos enfrentados pela economia brasileira, principalmente no atual cenário tanto da COVID-19, as questões tributárias devem ser enfrentadas com maior relevância, uma vez que essenciais para a recuperação da economia brasileira.

Em um contexto, onde a carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, relevante o entendimento do Princípio do Não-Confisco, tendo em vista a necessidade de haver uma mensuração, por parte dos governos, sobre o "quantum" devido de impostos, a fim de evitar a onerosidade excessiva aos contribuintes.

Nesse ponto, não só a atividade dos governos, com criação e aplicação de políticas públicas é imprescindível, como também uma efetiva fiscalização por parte do legislativo e do

judiciário, garantindo que a carga tributária não seja ainda mais majorada é de relevante importância.

Em decorrência da elevada carga fiscal, os crimes contra a ordem tributária acontecem de diversas formas, mas a sonegação fiscal presente no crime de descaminho, afeta diretamente o mercado brasileiro, trazendo enormes prejuízos ao erário.

Como forma de inibir os crimes contra a ordem tributária, os quais trazem como consequência o alto inadimplemento das obrigações por parte dos contribuintes, principalmente no que diz respeito ao pagamento de tributos e, como forma, inclusive, de aquecer a economia no atual e difícil momento, o Governo vem envidando esforços para criação e aplicação de políticas públicas na área fiscal. Um exemplo disto é a implantação pelo Governo Lula do atual "refis", denominado "Litígio Zero", programa que dará descontos em multa, juros e valor do tributo, com direito a parcelamento em até 12 (doze) meses. Referido programa tem como finalidade, tanto reduzir o volume de processos nas instâncias recursais como incrementar o volume de arrecadações.

Porém, somente uma medida por período temporário como referido Programa que tem sua data de adesão limite até 31/03 do corrente ano, não é medida suficiente tanto a melhorar o cenário econômico, como a combater a sonegação fiscal.

Necessário ao Governo atual, rever como medida efetiva e urgente a diminuição da carga tributária, o que levará também, por consequência e ainda que de forma indireta, uma redução dos crimes contra a ordem tributária, em especial o de descaminho. Aliás, é o que se espera com a prometida Reforma Tributária.

A menor incidência de tributos instigará o combate ao crime de descaminho, já que somente a mera retenção de mercadoria, não vem sendo o suficiente para impedir as condutas delituosas e ilícitas.

Desse modo, até que seja feita uma Reforma Tributária, o que trará eficácia e definitividade, as políticas públicas voltadas a criação e aplicação de incentivos fiscais vêm como forma de auxiliar e estimular o cumprimento da obrigação e o recolhimento dos tributos, não só nas operações que envolvem o Comércio Exterior, combatendo o crime de descaminho, mas também como maneira eficaz de recuperação econômica.

REFERÊNCIAS

BARROS, Alerrandre. **Desemprego fica em 14,6% no trimestre até maio e atinge 14,8 milhões de pessoas.** Agência IBGE. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/31255-desemprego-fica-em-14-6-no-trimestre-ate-maio-e-atinge-14-8-milhoes-de-pessoas>. Acesso em: 18 abril 2023.

BITENCOURT, Cézar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. **Código Penal.** Decreto Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm >. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** Tema Repetitivo 157. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157>. Acesso em: 28 jan. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015.

CNN BRASIL. **Comércio ilegal de mercadorias cresce durante pandemia.** Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/comercio-ilegal-de-mercadorias-cresce-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 18 abril 2023.

GOMES, Luis Flávio. **Princípio da insignificância e outras excludentes de tipicidade.** São Paulo: RT, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Editora Almedina, 2012.

PRADO, Luiz Régis. **Curso de Direito Penal brasileiro**, vol. 4, RT, 2001, p.558.

RECEITA FEDERAL. **Portaria nº 75, de 22 de março de 2012.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>. Acesso em: 28 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL. **Portaria nº 130, de 19 de abril de 2012.** Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37784&visao=anotado>. Acesso em: 28 jan. 2023.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral.** Abril 2022. Disponível em: < https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205>. Acesso em: 28 jan. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 2010-MC-DF.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>. Acesso em: 29 jan. 2023.

YOUNG, Victor. **O Brasil tem a maior carga tributária do mundo?.** Blog Unicamp. 02 maio 2022. Disponível em: < https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/#:~:text=Podemos%20verificar%20que%2C%20no%20ano,%2C1%25%20sobre%20o%20PIB.>. Acesso em: 29 jan. 2023.