

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO CRIME DE DESCAMINHO

EXTINCTION OF CRIMINALITY BY PAYMENT OF THE TAX IN THE CRIME OF EMBEZZLEMENT

HUGO DE BRITO MACHADO
Professor Titular de Direito Tributário da UFC
Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários
Doutor em Direito pela UFPE
E-mail: hbm@hugomachado.adv.br

Artigo doutrinário publicado no Juris Plenum Ouro nº 48, março de 2016.

Data de recebimento do artigo: 03.12.2015.

Datas de pareceres de aprovação: 10.01.2016 e 21.01.2016.

Data de aprovação pelo Conselho Editorial: 28.01.2016.

SUMÁRIO: [Introdução](#) - [1. A criminalização do ilícito tributário](#) - [2. O crime de descaminho](#) - [3. A jurisprudência sobre o tema](#) - [4. Inconsistência da nova tese do STJ](#) - [Conclusões](#) - [Referências](#).

SUMMARY: Introduction - 1. The criminalization of the illicit tax - 2. The crime of embezzlement - 3. The case law on the subject - 4. Inconsistency of the new thesis of the Superior Court of Justice - Conclusions - References.

RESUMO: O presente artigo aponta a possibilidade de extinção da punibilidade em caso do pagamento de tributo no crime de descaminho.

PALAVRAS-CHAVE: tributo; descaminho; extinção da punibilidade; súmula vinculante.

ABSTRACT: This article points out the possibility of extinction of criminality in the case of payment of tax in the crime of embezzlement.

KEYWORDS: tax; embezzlement; extinction of criminality; binding precedent.

INTRODUÇÃO

Para a solução adequada da questão de saber se no crime de descaminho ocorre, ou não, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, é importante sabermos a razão pela qual o pagamento do tributo extingue a punibilidade nos crimes de supressão ou redução de tributo, e ainda, em que consiste o crime de descaminho, para que se possa saber se este é, ou não, um crime contra a ordem tributária.

Neste pequeno estudo pretendemos demonstrar que o crime de descaminho é um crime contra a ordem tributária e que, por isto mesmo, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido extingue, sim, a punibilidade do acusado. O tema ganhou maior importância porque o Superior Tribunal de Justiça, com argumentos a nosso ver inconsistentes, como vamos demonstrar, modificou sua jurisprudência, passando a decidir no sentido de não considerar o descaminho um crime contra a ordem tributária.

Começaremos examinando a finalidade da criminalização do ilícito tributário, para demonstrarmos porque o pagamento do tributo extingue a punibilidade no crime de supressão ou redução do tributo. Depois vamos examinar o crime de descaminho, explicando a distinção essencial que existe entre o contrabando e o descaminho, mostrando inclusive, a evolução legislativa neste ponto, para com isto confirmar que o descaminho é mesmo um crime contra a ordem tributária. Em seguida, examinaremos a jurisprudência sobre o tema para, finalmente, firmarmos as nossas conclusões.

1. A CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

A questão de saber qual foi a verdadeira razão que motivou a criminalização do ilícito tributário tem sido objeto de intermináveis controvérsias. Em artigo no qual sustentamos que a extinção do crédito tributário, por qualquer das modalidades legalmente previstas, opera a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, depois de descrevermos a evolução legislativa a nosso ver decorrente dessa controvérsia, e apontarmos os argumentos contrários e os argumentos favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, manifestamos a nossa opinião, escrevendo:

Efetivamente, a razão parece estar com os que preconizam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, com os acréscimos legais. A favor dessa tese podemos ressaltar, entre outros, os seguintes argumentos, que adiante serão desenvolvidos:

- a) constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei;
- b) é um equívoco acreditar, como fazem os que adotam a tese contrária, que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos;
- c) não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente;
- d) a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento, de sorte que o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial;
- e) não é contrária à isonomia, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como de redução da pena (art. 16), e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento, que poderá redundar na extinção da punibilidade.⁽¹⁾

Hoje não há mais nenhuma dúvida quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos crimes contra a ordem tributária. Prevaleceu, como era mesmo de se esperar, a tese segundo a qual o pagamento do tributo, a qualquer tempo, mesmo depois da condenação definitiva do réu, extingue a punibilidade. Extingue-se a punibilidade pelo pagamento, porque a criminalização do ilícito tributário teve por finalidade essencial compelir o contribuinte ao pagamento do tributo devido.

Resta-nos agora saber se o descaminho é um crime contra a ordem tributária.

2. O CRIME DE DESCAMINHO

Ao estudarmos o crime de descaminho é relevante constatarmos a distinção entre este e o crime de contrabando. Talvez pelo fato de estarem o contrabando e o descaminho, previstos no mesmo dispositivo do Código Penal, o povo em geral confundia um com o outro, e geralmente se falava de contrabando quando na verdade se estava diante de um crime de descaminho. Certamente, por isto mesmo o legislador resolveu desdobrar o dispositivo legal em questão em dois, separando assim, a definição legal do descaminho da definição legal do contrabando.

É claro que sempre existiu distinção entre contrabando e descaminho. Mesmo antes da Lei nº 11.008, de 26 de junho de 2014, que desdobrou o [art. 334](#) do Código Penal em dois, separando claramente o tipo penal do descaminho do tipo penal do contrabando, e cominando penas diferentes para cada um desses crimes.

Agora, o descaminho está definido no [art. 334](#) do Código Penal, com redação que lhe deu a lei acima mencionada, assim: "[Art. 334](#). Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria".

A rigor, portanto, o descaminho é como sempre foi, um crime contra a ordem tributária, porque o objeto jurídico protegido é a arrecadação de tributos. Com a alteração legislativa, porém, tornou-se indiscutível a distinção entre o contrabando e o descaminho, e a identificação de qual seja, neste, o objeto jurídico protegido.

A qualificação do descaminho como um crime contra a ordem tributária tem a importante consequência de fazer com que sejam aplicáveis a este as regras relativas àqueles, tais como as que dizem respeito à extinção da punibilidade pelo pagamento, à suspensão da punibilidade pelo parcelamento do débito e a albergada pela Súmula Vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no [art. 1º](#), incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo".

No que diz respeito à última das citadas consequências, vale dizer, no que diz respeito à aplicação da regra consubstanciada na Súmula Vinculante nº 24, segundo a qual não se considera tipificado o crime antes do lançamento definitivo do tributo, é indiscutível que ao descaminho deve ser dado o mesmo tratamento dado aos crimes contra a ordem tributária, pois somente assim será possível evitar-se a configuração do absurdo de se ver alguém penalmente denunciado, e até condenado, em situação na qual a própria Administração Tributária afirma não ter havido o não pagamento do tributo devido.

Aliás, não é novo o nosso entendimento a esse respeito. Por diversas vezes, faz algum tempo, temos sustentado que o descaminho é um crime contra a ordem tributária. Já em 2009 opinamos neste sentido. Em 2011 publicamos artigo sustentando o mesmo ponto de vista.⁽²⁾ Em agosto de 2013 escrevemos mais uma vez a propósito do tema em face da Súmula Vinculante nº 24, colocando um argumento que nos parece irresponsável e muito mais do que suficiente para justificar a aplicação da citada súmula aos crimes de descaminho:

Imaginemos que alguém é denunciado, e até condenado por descaminho, sem que tenha havido julgamento definitivo do processo administrativo. E no julgamento administrativo definitivo a Administração Pública decide pela improcedência da ação fiscal, considerando que o tributo não era devido na importação ou na exportação correspondente. Houve a conduta, seja a importação ou exportação, mas não houve o resultado, vale dizer, o não pagamento do tributo, porque não havia tributo devido. Fica então demonstrado o equívoco dos que sustentam não ser a Súmula Vinculante 24 aplicável ao descaminho.⁽³⁾

Realmente, conhecemos casos nos quais o contribuinte questionou, na via administrativa, a exigência de tributos que seriam devidos na importação, e obteve a final decisão favorável, vale dizer, decisão afirmando não ser devido o tributo cobrado. Em tais casos, se admitida a ação penal por descaminho antes do esaurimento da via administrativa, poder-se-á chegar ao absurdo de ver alguém condenado por um crime que a própria Administração Pública afinal, afirma não ter existido.

3. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

A jurisprudência sobre o tema é instável, e ultimamente o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que o descaminho não é um crime contra a ordem tributária, com argumentos a nosso ver insustentáveis como adiante vamos demonstrar.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região parece ser o que tem mais decisões afirmando não ser o descaminho um crime contra a ordem tributária.

O Supremo Tribunal Federal, embora tenha também decisões em sentido oposto, já decidiu, por unanimidade, que “o crime de descaminho, mercê de tutelar o crédito público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária.”⁽⁴⁾

No Superior Tribunal de Justiça, embora também existam decisões em sentido contrário, merecem registro dois importantes julgados, um da 6ª e o outro da 5ª Turma, nos quais firmou-se o entendimento segundo o qual o descaminho é um crime contra a ordem tributária. No primeiro, o julgado proferido no *Habeas Corpus* nº 137.628/RJ, do qual foi relator o Ministro Haroldo Rodrigues, desembargador convocado do Tribunal de Justiça do Ceará, restou afirmado expressamente que:

1. A Sexta Turma desta Corte firmou o entendimento de que o tratamento conferido aos delitos previstos no [art. 1º](#) da Lei nº 8.137/1990 deve também ser aplicado ao descaminho, por se tratarem todos, em última análise, de crimes contra a ordem tributária.⁽⁵⁾

O segundo dos julgados acima referidos, que merece destaque, foi o proferido no RHC nº 31.368/PR, que porta a seguinte ementa:

RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. DESCAMINHO. CRIME MATERIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. RECURSO PROVIDO.

1. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o raciocínio adotado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente aos crimes previstos no [art. 1º](#) da Lei nº 8.137/1990, consagrando a necessidade de prévia constituição do crédito tributário para a instauração da ação penal, deve ser aplicado, também, para a tipificação do crime de descaminho. Precedentes.

2. Embora o crime de descaminho encontre-se, topograficamente, na parte destinada pelo legislador penal aos crimes praticados contra a Administração Pública, predomina o entendimento no sentido de que o bem jurídico imediato, que a norma insere no [art. 334](#) do Código Penal procura proteger é o erário público, diretamente atingido pela evasão de renda resultante de operações clandestinas ou fraudulentas.

3. O descaminho caracteriza-se como crime material, tendo em vista que o próprio dispositivo penal exige a ilusão, no todo ou em parte do tributo devido. Assim, não ocorrendo a supressão no todo ou em parte, do tributo devido pela entrada ou saída da mercadoria pelas fronteiras nacionais, fica descaracterizado o delito.

4. Na espécie, confirmou-se a ausência de constituição definitiva do crédito tributário, uma vez que ainda não foram apreciados os recursos administrativos apresentados pela defesa dos recorrentes. Dessa forma, não é possível a instauração de inquérito policial ou a tramitação de ação penal enquanto não realizada a mencionada condição objetiva de punibilidade.

5. Recurso ordinário que se dá provimento a fim de extinguir a Ação Penal nº 5001641-71.2010.404.7005, da Segunda Vara Federal da Subseção Judiciária de Cascavel, Seção Judiciária do Paraná.⁽⁶⁾

Recentemente, porém, o Superior Tribunal de Justiça passou a decidir que o pagamento do tributo devido não extingue a

punibilidade no crime de descaminho, e que é desnecessária, para a persecução penal no crime de descaminho, a apuração administrativa do montante do tributo que deixou de ser recolhido, tendo em vista a natureza formal do delito, o que se configura com o simples ato de iludir o pagamento do imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Consignou-se para tanto que o bem jurídico tutelado pelo [art. 334](#) do Código Penal vai além do valor do imposto sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira.⁽⁷⁾

Esse novo rumo da jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça, com o devido respeito, é inteiramente equivocado, porque inteiramente inconsistente o argumento com o qual os eminentes julgadores pretendem estabelecer diferença entre os crimes contra a ordem tributária e o descaminho, e dar a este um tratamento penal mais severo.

Realmente, o Superior Tribunal de Justiça passou a decidir que não se aplicam ao descaminho as causas de extinção da punibilidade próprias dos crimes contra a ordem tributária, apoiando-se especialmente em dois argumentos, a saber: a) o descaminho é um crime formal, configurando-se com a conduta, simplesmente, posto que desnecessário o resultado; e b) o bem jurídico tutelado, no descaminho, vai além do valor do imposto sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira.

4. INCONSISTÊNCIA DA NOVA TESE DO STJ

Tais fundamentos da tese que atualmente está prevalecendo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual as causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária não se aplicam ao descaminho são, *data venia*, inteiramente inconsistentes.

Realmente, o crime de descaminho é indiscutivelmente um crime de resultado, vale dizer, configura-se com o não pagamento do tributo devido pela importação ou pela exportação de mercadoria. O contrabando, este sim, pode ser considerado um crime formal, porque configurado com a conduta de importar ou exportar mercadoria proibida. O descaminho configura-se com a supressão do tributo, vale dizer, com o não pagamento do tributo mesmo tendo ocorrido o seu fato gerador.

Por outro lado, também é inconsistente o argumento segundo o qual o bem jurídico tutelado, no descaminho, vai além do valor do imposto sonegado, pois além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira. Inconsistente porque também o crime de supressão ou redução do tributo dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira.

Ressalte-se, ainda, que a pena cominada para o descaminho, no [art. 334](#) do Código Penal, é de reclusão de 1 a 4 anos, enquanto a pena cominada para supressão ou redução de tributo é de reclusão de 2 a 5 anos e multa (Lei nº 8.137/1990, [art. 1º](#)). Pena mais grave, portanto. Se fosse verdadeiro o argumento com o qual se pretende justificar a tese atualmente adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, a pena para o descaminho teria de ser mais pesada. Se houver diferença, portanto, entre o crime contra a ordem tributária e o descaminho, não se justifica que dessa diferença possa resultar um tratamento penal mais benévolo para o descaminho.

CONCLUSÕES

Em face das razões expostas, podemos firmar, com segurança, as seguintes conclusões:

1ª A razão pela qual se deu a criminalização do ilícito tributário foi o interesse na arrecadação do tributo;

2ª No crime de descaminho a ilicitude reside essencialmente no não pagamento do tributo devido pela entrada ou pela saída de mercadorias no território nacional;

3ª Para sermos coerentes, temos de admitir que o pagamento do tributo extingue, sim, a punibilidade no crime de descaminho ao qual se aplica, também, a Súmula Vinculante nº 24, vale dizer, a inadmissibilidade de ação penal sem o prévio exaurimento da via administrativa.

NOTAS

(1) MACHADO, Hugo de Brito. Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, p. 76-77, fev. 2007.

(2) MACHADO, Hugo de Brito. O descaminho como crime contra a ordem tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 201, p. 95-99, jun. 2012.

(3) MACHADO, Hugo de Brito. O descaminho e a Súmula Vinculante 24. *Jornal O Povo*, Fortaleza, 13 ago. 2013.

(4) STF, 1ª Turma, HC nº 85.942/SP, rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 01.08.2011.

(5) STJ, 6ª Turma, primeiro item da ementa do acórdão proferido no HC nº 137.628/RJ, rel. Ministro Haroldo Rodrigues, julgado em 26 de outubro de 2010.

(6) STJ, 5ª Turma, RHC nº 31.368/PR, rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, julgado em 08 de maio de 2012, unânime.

(7) Veja-se RHC 43.558/SP, rel. Ministro Jorge Mussi, julgado em 05 de fevereiro de 2015, DJe de 13.02.2015.

REFERÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito. Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, p. 76-77, fev. 2007.

_____. O descaminho como crime contra a ordem tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 201, p. 95-99, jun. 2012.

_____. O descaminho e a Súmula Vinculante 24. *Jornal O Povo*, Fortaleza, 13 ago. 2013.