

A EXIGÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O CRIME DE DESCAMINHO

Fabício Albuquerque Gomes*
Marcelo Lopes Barroso**

RESUMO

Estuda-se, pelo presente artigo, sobre a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para a configuração do crime de descaminho. Ressalta-se o bem jurídico protegido por este e a correlação que deve existir entre o procedimento adotado para os demais delitos contra a ordem tributária e o adotado no descaminho. Analisa-se a repercussão do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal mediante a edição da Súmula Vinculante n.º 24. Apresentam-se as consequências processuais decorrentes da ausência de constituição definitiva do crédito tributário.

Palavras-chave: Descaminho. Crédito Tributário. Bem Jurídico.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento cada vez mais célere das relações sociais constitui-se em força motriz para a constante evolução das normas jurídicas, seja do ponto de vista de sua elaboração, seja na perspectiva do processo interpretativo. Novos ramos do Direito são criados, de sorte a exigir dos operadores jurídicos contínuo aprimoramento, a fim de solucionar a contento os problemas práticos advindos dessa ramificação marcante das diversas áreas do saber jurídico.

A inevitável especialização da Ciência do Direito não poderá resultar, todavia, no desprezo pela análise sistêmica das normas jurídicas, ainda que integrantes de áreas particularizadas. Assim, para a compreensão de muitas figuras penais, exige-se o conhecimento de institutos do Direito Tributário. Nessa

* Acadêmico de Direito da Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Estagiário da Defensoria Pública da União. E-mail: fabriciofag@hotmail.com

** Defensor Público Federal. Professor da Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Mestre em Direito (UFC). E-mail: barrosomarcelo@uol.com.br

perspectiva, a edição da Súmula Vinculante n.º 24, do Supremo Tribunal Federal, que condiciona a tipificação dos crimes previstos nos incisos I a IV da Lei n.º 8.137/90 à constituição definitiva do crédito tributário, não pode ser ignorada no que toca à configuração do crime de descaminho.

Ante essa nova realidade, o presente estudo tem por finalidade tecer considerações acerca da necessidade do término do procedimento administrativo constitutivo do crédito tributário como condição de tipicidade do descaminho.

Inicialmente, trataremos do delito de descaminho de *per se*, abordando alguns temas chaves, dentre eles, qual o bem jurídico protegido pela mencionada figura típica, suas implicações e semelhanças com os demais crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei n.º 8.137/90.

Avançando no tema, discutiremos sobre a repercussão da constituição definitiva do crédito tributário na esfera penal e a necessidade de comunicação entre as esferas administrativa e judicial.

Por fim, serão estudados os reflexos processuais e medidas cabíveis, pelo juiz penal, em diferentes fases do trâmite processual, quando do oferecimento de denúncia sem prévio exaurimento da via administrativa constituidora do crédito.

2 O DELITO DE DESCAMINHO

Com impressionante atecnia jurídica, de forma a causar distúrbios interpretativos entre os estudiosos do assunto, o delito de descaminho encontra-se insculpido no art. 334 do nosso Código Penal, conjuntamente com o crime de contrabando.

Não bastando o senso comum nos levar à confusão entre os dois institutos, o legislador penal agrava ainda mais esta confusão. Embora popularmente seja o crime de “contrabando” entendido como a conduta de entrar no país tentando burlar o pagamento do imposto devido, este *modus operandi*, para o direito, tipifica, na verdade, a conduta incriminadora do descaminho. O artigo apresenta a seguinte redação: “Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria” (BRASIL, 1940).

Para melhor esclarecimento de que, embora situados no mesmo artigo, os dois crimes são diversos, apenas possuindo em comum a circunstância da entrada de mercadoria no Brasil, separaremos os dois delitos. Desta forma, é definida por contrabando a conduta de “Importar ou exportar mercadoria proibida”; por seu turno, o descaminho caracteriza-se quando consegue o agente “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”.

Pela leitura do dispositivo em comento, mostra-se clarividente de que o descaminho é um crime material, posto que o próprio dispositivo penal exige a ilusão, no todo ou em parte, do pagamento do imposto devido, ou seja, o tipo penal exige a ocorrência de um resultado. Não ocorrendo a supressão no todo ou em parte do tributo devido pela entrada ou saída de mercadoria pelas fronteiras nacionais, está descaracterizado o tributo, não fazendo sentido a reprimenda estatal quando o Fisco não restou prejudicado.

Não obstante, parte da doutrina e da jurisprudência possuem entendimento diverso, de que bastaria a ilusão ao pagamento do tributo para a caracterização, sendo a ocorrência ou não de prejuízo à Fazenda mero exaurimento da conduta, mostrando-se, portanto, o descaminho como um delito formal.

Data venia aos que defendem esta tese, tal entendimento não merece prosperar. O Direito Penal Brasileiro é regido pelo princípio da *ultima ratio*, ou seja, somente são merecedoras de tutela penal aqueles interesses relevantes que os outros ramos do direito não conseguiram garantir.

Não faz o menor sentido alguém ser processado criminalmente pela ilusão, no todo ou em parte, de um tributo, sem que de fato haja a constatação da existência de um tributo. Não sendo comprovado que nenhum tributo é devido por ocasião da ilusão ao pagamento, esta ilusão restringe-se ao plano abstrato, inidôneo, portanto, a ensejar a rigorosa tutela penal.

2.1 Bem jurídico protegido

Bem, em sentido amplo, é tudo aquilo que possui algum valor ao ser humano, seja este valor econômico ou não. Bem jurídico, contudo, apesar das

diferentes acepções colocadas pela doutrina, pode ser sintetizado como “valores ético-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz social, e coloca sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou a lesões efetivas” (TOLEDO, 2000, p.16).

Portanto, para que determinada conduta possa ser vista como um ilícito penal, ela necessariamente precisa resguardar um bem jurídico considerado pela sociedade como primordial. Saliente-se que, na esfera penal, o bem jurídico, para ser configurado como tal, além de sua importância, deverá não ser tutelado de forma satisfatória por quaisquer outros ramos do direito. É o chamado princípio da fragmentariedade ou do Direito Penal Mínimo, o qual prega que somente merece proteção as ações que maiores danos causem aos os bens jurídicos mais importantes.

Conforme salienta Prado (2009, p. 42-43), tarefa bastante árdua é a diferenciação entre o objeto da ação delituosa e o bem jurídico protegido por este, posto que bastante correlatas. Contudo mostra-se extremamente relevante esta distinção, na medida em que todo delito deve lesar ou por em perigo determinado bem jurídico penal, por aplicação do princípio da ofensividade.

O objeto da ação é o objeto real (da experiência) atingido diretamente pelo atuar do agente. É a concreta realidade empírica a que se refere a conduta típica. Objeto jurídico, de outro lado, é um dado ou valor social material ou imaterial existente no contexto social reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem em sociedade.

Quando se atém a conduta praticada pelo delito de descaminho, qual seja, repita-se, a ilusão, no todo ou em parte, de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou consumo de mercadoria, algo diverso não se pode concluir senão que o fim da norma inculpada nesta conduta tipificada é a proteção ao Fisco.

Em outras palavras, o intuito do legislador ao incriminar o comportamento em estudo foi o de evitar, única e exclusivamente, o não recolhimento do imposto devido. Por consequência, constata-se que o bem jurídico que o Estado procurou tutelar é a ordem tributária, o Fisco ou, como queiram, a Administração Pública em seu aspecto fiscal.

Parte da doutrina, ao nosso ver de forma equivocada, diverge deste entendimento, afirmando que não seria somente a ordem tributária, mas a saúde

pública, a higiene, o devido cuidado tomados pelas Agências garantidoras de procedência do produto, os bens jurídicos acobertados pelo descaminho.

O equívoco desde entendimento está na interpretação em conjunto dos dois delitos incluídos em um único artigo do nosso Código Penal. Caso se faça um estudo deste artigo como um todo, outro entendimento não pode existir, posto que estes bens jurídicos são protegidos pela primeira parte do supracitado artigo. O delito de contrabando, sim, tutela mencionados bens na medida em que busca evitar a entrada no País de produtos proibidos.

Diversamente, o descaminho somente busca evitar que a entrada de um produto lícito seja realizada sem o pagamento de um tributo. Na medida em que o portador do produto de origem estrangeira adentra no território nacional e dirige-se à alfândega no intuito de pagar o tributo e assim o faz, não será feito qualquer exame de procedência ou higiene na mercadoria. Quitando-se o tributo devido, descaracteriza-se o descaminho.

Outra parte da doutrina entende que o descaminho tem por bem jurídico a Administração Pública, vez que situado no Capítulo II do Código Penal, intitulado “Dos Crimes Praticados por Particular Contra a Administração Pública em Geral” e não na Lei nº 8.137/90 que define os crimes contra a ordem tributária.

Os que dessa forma entendem fazem uma interpretação topográfica do ordenamento jurídico, olvidando da identificação do bem jurídico. Embora situado em um estatuto diverso da Lei definidora dos crimes contra a ordem tributária, o descaminho é um crime eminentemente tributário, por tudo que acima se afirmou. Saliente-se que o descaminho é o primeiro crime contra a ordem tributária, uma vez que o nosso Código Penal data de 1940.

Constatado que o descaminho é, por excelência, um crime material contra a ordem tributária, necessária se faz a aplicação do princípio *ubi eadem ratio ibi idem jus*, ou seja, quando a razão for a mesma, deve ser aplicado o mesmo direito. Por conseguinte, o raciocínio adotado pelo Supremo Tribunal Federal aos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, consagrando a necessidade de prévia constituição do crédito tributário para a tipificação do crime de descaminho.

3 CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO PENAL: A COMUNICAÇÃO ENTRE AS INSTANCIAS ADMINISTRATIVA E PENAL

Em nosso país, o Direito Penal tem sido utilizado ao longo da história de forma autoritária e abusiva. O princípio da fragmentariedade, anteriormente comentado, foi colocado em apartado, servindo o Direito Penal como um instrumento indiscriminado de controle, não somente daqueles bens jurídicos indispensáveis à convivência social, mas todos aqueles que, de alguma forma, beneficiem ao Estado.

Tentando combater esse inchaço legislativo e, por via de consequência, judicial, foi editada a Lei nº 8.137/90, que no seu art. 14 instituiu a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, desde que esse pagamento fosse efetuado antes do recebimento da denúncia.

Bastante criticado por fazer distinção entre contribuintes que se encontravam em uma mesma posição jurídica, posto que o princípio da presunção de inocência propaga que todos são considerados previamente inocentes até condenação definitiva, o referido artigo foi revogado. Sobrevieram, então, várias normas disciplinando o tormentoso tema da repercussão penal do pagamento do tributo. Hodiernamente, encontra-se em vigor o art. 9º da Lei nº 10.864/2003, que não estabeleceu marco temporal para que o pagamento funcione como causa extintiva de punibilidade aos crimes fiscais, desde que realizado até o trânsito em julgado da sentença. Percebe-se, destarte, que o interesse estatal centra-se no pagamento do tributo e não propriamente em rechaçar um comportamento intolerável ao convívio social.

É preciso, todavia, destacar que o pagamento não é sequer exigível pelo Estado antes de ser constituído.

Faremos, agora, uma breve síntese do trâmite administrativo até que o crédito tributário possa ser considerado como definitivamente constituído e exigível.

Quando o legislador, através de uma lei *stricto sensu*, define que determinado fato da vida cotidiana faz nascer a obrigação tributária, temos a configuração de uma hipótese de incidência. Concretizada, no plano concreto, a hipótese de incidência, surge o fato gerador e com ele a obrigação tributária de efetuar o pagamento.

Porém, não é com o simples nascimento da obrigação tributária que o Fisco poderá exigir, até mesmo judicialmente, o valor devido a título de tributo. Para que isto ocorra é necessária a realização de um procedimento administrativo, no qual será verificada, pela dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Este procedimento administrativo é chamado de lançamento.

Pelo dispositivo tributário em comento, constata-se que somente a autoridade administrativa, através do procedimento do lançamento, é detém competência para auferir acerca da existência do tributo, além de determinar o seu valor.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LV, prevê como garantias fundamentais do cidadão o contraditório e a ampla defesa, inclusive nos processos administrativos: “Art. 5.º [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”(BRASIL, 1988)

Da norma constitucional em foco, podemos concluir ser um direito do contribuinte, acusado de tentar iludir tributo devido pela entrada ou saída de mercadorias do País, discutir administrativamente no ambiente do processo de lançamento. Podem surgir impugnações no que diz respeito à ocorrência ou não do fato gerador, sobre as mercadorias sujeitas à incidência tributária, bem como acerca da quantia devida.

Somando-se a isto, mesmo na hipótese de ser vencido no processo de lançamento, o contribuinte será intimado para efetuar o pagamento do tributo, salvo disposição legal em contrário, no prazo de trinta dias.

Postular a desnecessidade de prévio esgotamento da via administrativa para o caso dos crimes contra a ordem tributária, importa em suprimir o direito do contribuinte de ver a sua punibilidade extinta pelo pagamento. Cerceia a possibilidade do suposto devedor do tributo demonstrar a inoccorrência do fato gerador, enfim, retira momento essencial para eventual reconhecimento de conduta penalmente reprovável. Em dissertação acerca do tema, leciona Machado: (1996, p. 233):

A exigência de prévio exaurimento da via administrativa, para que validamente possa ser proposta a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é indiscutivelmente uma forma de fazer efetivas as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, indubitado como é direito do contribuinte ao regular e prévio procedimento administrativo de acerto.

No direito brasileiro, a necessidade de prévia decisão da autoridade administrativa, no crime de supressão ou redução de tributo, é muito mais do que uma questão de Direito Penal ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional. Admitir-se a denúncia criminal antes da decisão definitiva da autoridade da Administração, é forma clara de negação da supremacia constitucional.

Esse entendimento foi acolhido pela jurisprudência de nosso Pretório Excelso, culminando na edição da súmula vinculante nº 24, a qual todos os juízes de todos os graus da jurisdição pátria estão submetidos. Verbera a referida súmula que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

O fundamento para a edição da súmula vinculante mencionada é exatamente afastar acusações pela prática de crimes contra a ordem tributária sem ao menos a demonstração da presença de circunstâncias elementares do tipo penal. Sem que haja o fim do procedimento administrativo, o suposto contribuinte não poderá ser processado criminalmente.

Tratando-se o descaminho de um crime material contra a ordem tributária, uma vez que também exige o resultado da conduta, desta feita com palavras diferentes, no caso, iludir no todo ou em parte o pagamento do tributo, o mesmo raciocínio deve ser utilizado. É a já citada aplicação do brocardo *ubi eadem ratio ibi idem jus*, que exige para configuração do crime de descaminho a definitiva constituição do crédito tributário.

4 A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE OU DE TIPICIDADE?

Importante discussão travou-se na doutrina pátria acerca de qual repercussão no Direito Penal e Processual Penal trouxe a norma insculpida no art. 83 da Lei nº 9.430/96 quando preleciona que:

[...] a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da lei 8.137/90 (...) será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.(BRASIL,1996).

Parte da doutrina entendeu que a prévia necessidade de exigibilidade do crédito tributário representa condição de procedibilidade penal para o delito de descaminho. Condição de procedibilidade é uma exigência que a lei faz para tornar regular o exercício do direito de ação por parte do Ministério Público, de forma que a sua ausência impede o ajuizamento da ação penal.

Em suma, a condição de procedibilidade está claramente situada no âmbito do Direito Processual Penal, de forma que o crime já existiria perfeitamente, perfazendo todas as condições para caracterizar-se como um injusto penal. Contudo, a lei imputa uma condição para que haja a persecução penal ao infrator.

Instituto amplamente difundido como exemplo de condição de procedibilidade é a exigência de manifestação de vontade da vítima em determinados crimes de ação penal pública. No Direito Penal Brasileiro, a regra é a de que ação penal é pública e incondicionada, ou seja, o Ministério Público, auferindo indícios de autoria e a prova da materialidade delitiva, autorizado está a ingressar com a ação penal.

Entretanto, existindo ofensa grave à vítima em sua intimidade, para o exercício válido do *jus perserquendi*, o legislador optou por condicioná-la a um permissivo externado por esta ou por seu representante legal, denominado representação. Ou seja, é uma solicitação autorizadora feita pela vítima ou por seu representante legal que, caso ausente, não tem início a persecução penal. (TÁVORA; ALENCAR, 2010, p. 152-153)

A nosso ver, não se coaduna esta visão com a realidade. A “representação” citada no art. 83 da Lei nº 9.430/96 em nada se assemelha ao instituto da representação do ofendido. Os crimes contra a ordem tributária tutelam imediatamente o interesse público, de forma que a ação penal destes é pública incondicionada, conforme a súmula nº 609 do STF, *in verbis*, “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”. O mesmo raciocínio da súmula pode ser levado aos demais delitos fiscais.

E diferentemente não poderia ser. A ação penal e a própria existência dos crimes contra a ordem tributária não podem ficar a mercê da vontade da autoridade fiscal. A Lei n.º 9.430/96, ao citar “representação”, não o quis fazer de forma a condicionar a ação penal, mas mostrar a autoridade fiscal o momento correto em que se pode considerar como típico o fato anterior, devendo esta proceder de imediato a encaminhar a *notitia criminis* ao Ministério Público. (FARIA JÚNIOR, 2006, p. 54)

De modo diverso, a supracitada lei, ao instaurar a necessidade de prévia constituição do crédito dos delitos contra a ordem tributária, levando-se por consequência ao descaminho, o faz no afã de atestar a ilusão do tributo “no todo ou em parte”. Sem imposto devidamente caracterizado não há elemento do tipo penal.

Conforme salientado anteriormente, o delito de descaminho é considerado um crime material contra a ordem tributária, na medida em que torna necessária para a sua perfeita configuração a ilusão de imposto no todo ou em parte, ou seja, deve ser necessária a existência de um imposto.

De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, o montante do tributo [...]”. Em outras palavras, somente a autoridade administrativa é a legalmente competente para definir a existência do tributo devido e, existindo, qual o montante que foi iludido.

Somente poderá haver um processo penal caso seja dado ao contribuinte infrator a oportunidade de discutir administrativamente todas as matérias elencadas anteriormente, existência do tributo, montante devido, se ele realmente é o sujeito passivo da obrigação tributária e, em último caso, saindo-se perdedor no processo administrativo, pagar o tributo devido, de modo a obter a extinção da punibilidade.

Portanto, o prévio encerramento do processo administrativo do lançamento tributário é condição de tipicidade da tipificação conhecida como descaminho. Sem a constituição definitiva, não há, comprovadamente, o elemento do tipo “imposto” a ser iludido no todo ou em parte.

5 REPERCUSSÃO PROCESSUAL

Constatada que a prévia constituição do crédito é condição de tipicidade do crime de descaminho, passaremos a fazer uma curta análise das repercussões deste fato, não somente no âmbito do processo penal, mas, também em suas fases anteriores.

Nos crimes contra a ordem tributária, a ação penal é pública incondicionada, conclusão já debatida anteriormente. Desta forma, a *notitia criminis* poderá chegar ao Ministério Público por diversos meios, desde que a fonte forneça por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Não havendo a prévia constituição do crédito tributário nesta *notitia criminis* – salientando que defendemos a tese de que a “representação” da autoridade fiscal constante no art. 83 da Lei nº 9.430/96 equivaleria a apresentação de uma *notitia criminis*, desta feita, logicamente, com a prévia constituição do crédito – o fato descrito não pode ser considerado crime. Por conseguinte, não há a permissão para que a autoridade policial sequer investigue o fato, posto que este sequer constitui crime ainda.

Tomando o Ministério Público conhecimento de um inquérito policial pautado em qualquer crime contra a ordem tributária e este constatar que o crédito ainda não é exigível, deverá requerer a suspensão desde inquérito até que o fato ostente contorno típico. Insta ainda afirmar que não há prejuízo algum à persecução penal, posto que somente se inicia o prazo prescricional quando o crime reputa-se perfeito ou consumado.

Caso assim não proceda o Ministério Público e, passando por cima desta exigência, oferte a denúncia, esta deverá ser rejeitada pelo juiz, por ausência de uma das condições da ação. Explicaremos.

A máquina judiciária repudia ações que estejam, desde o seu nascedouro, fadadas ao fracasso. No intuito de coibi-las, foram criados institutos que devem existir para que a ação penal possa ter seu seguimento livre e regular. São condições da ação penal a legitimidade das partes, o interesse de agir, a possibilidade jurídica do pedido e a justa causa.

A legitimidade das partes deve ser auferida, posto que, constatada uma ilegitimidade posterior, todo o processo será considerado nulo. Portanto, na parte ativa deve sempre figurar o Ministério Público ou aquele ao qual a lei conferiu o direito de ser titular da ação penal privada. Somando-se a isto, no polo passivo deverá figurar o agente infrator.

Além da legitimidade, deve ser constatada a presença do interesse de agir. Ou seja, se esta ação constitui meio hábil para se alcançar objetivo futuro; no caso da ação penal a possibilidade ou não de satisfação da pretensão punitiva do Estado.

A possibilidade jurídica do pedido existe quando aquela pretensão o fato narrado na denúncia ou queixa recebe tipificação em norma penal incriminadora.

A justa causa está relacionada ao suporte probatório mínimo que viabiliza o ajuizamento da ação penal, evitando denúncias infundadas, causando transtornos aos mais diversos ao acusado.

Vencida esta etapa, percebe-se que, constituindo-se o fato como atípico, caso não findo o processo administrativo do lançamento, carente de ação – expressão utilizada quando não encontra-se reputada uma das condições da ação – estará o Ministério Público por absoluta impossibilidade jurídica do pedido. O fato não é típico.

Se, por algum equívoco, a denúncia venha a ser recebida sem a constituição definitiva do crédito, recebida a resposta à acusação do réu, oportunidade na qual o acusado pode arguir questões preliminares (processuais) e tudo o que mais interessar a sua defesa, deverá o juiz prolatar decisão de absolvição sumária, com fulcro no art. 397, III do CPP.

Caso somente venha a ser aferida a questão de inexistência de prévia constituição do crédito por ocasião da sentença, outra alternativa não há senão absolver o réu por absoluta atipicidade da conduta, pautado no art. 386, III do Código de Processo Penal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não cabe ao Estado buscar no Direito Penal instrumentos para a cobrança coercitiva de seus créditos, constituindo-se a execução fiscal no ambiente processual propício à satisfação de pretensões de ordem patrimonial.

O delito de descaminho é um crime material contra a ordem tributária, de sorte que a mesma disciplina jurídica incidente aos delitos constantes no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 deve ser aplicada a esta figura típica.

A edição da Súmula Vinculante nº 24 pelo Supremo Tribunal Federal representa a preocupação do Excelso Pretório com o ajuizamento de ações penais infundadas, despidas de elementos de convicção mínimos, que justifiquem a submissão do acusado a uma série de atos degradantes.

A constituição definitiva do crédito tributário é condição essencial para a tipicidade do descaminho, vez que a norma do art. 334 do Código Penal prevê a elementar imposto, devido em razão da entrada ou saída de mercadorias do país.

THE REQUIREMENT OF PERMANENT ESTABLISHMENT OF TAXCREDIT AND CRIME OF EMBEZZLEMENT

ABSTRACT

It is studied, by this article on the need to establish permanent tax credit for configuration of the crime of embezzlement. It is emphasized the well protected legal by the correlation that must exist between the procedure adopted for other crimes against the tax and adopted in the embezzlement. This article analyzed the impact of understanding adopted by the Supreme Court through the issue binding precedent No. 24. It is presented the procedural consequences arising from the absence of definitive constitution of the tax credit.

Keywords: Embezzlement. Tax Credit. Well Legal.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_/constituicao/ConstituicaoComPilado.htm>. Acesso em: 1 maio 2011.

_____. Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1940. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del2848>>. Acesso em: 2 maio 2011.

_____. Decreto-Lei nº 3.689 de 03 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 out. 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 2 maio 2011.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 2 maio 2011.

_____. Lei n.º 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 30 abr. 2011.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 Dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 28 maio 2011.

_____. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 maio 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 1 maio 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 609**. É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 28 abr. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. 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. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante&pagina=sumula_001_032>. Acesso em: 28 abr. 2011.

FARIA JÚNIOR, César de. **O Processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Prévio Esgotamento da Via Administrativa e Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 15, 1996, p. 231-239.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

TAVORA, Nestor; ALENCAR; Rosmar Rodrigues de. **Curso de Direito Processual Penal**. 4. ed. Salvador: Jus Podivm, 2010.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.