

**O CRIME TRIBUTÁRIO COMO DELITO ANTECEDENTE À
LAVAGEM DE DINHEIRO: DESAFIOS DA INVESTIGAÇÃO
PRELIMINAR EM DECORRÊNCIA DA SÚMULA
VINCULANTE 24**

*TAX CRIME AS AN ANTECEDENT OFFENSE TO MONEY
LAUNDERING: CHALLENGES FOR A PRELIMINARY
INVESTIGATION LOCKED TO BINDING PRECEDENT 24*

*EL CRIMEN TRIBUTARIO COMO DELITO ANTECEDENTE
AL LAVADO DE DINERO: DESAFÍOS DE LA INVESTIGACIÓN
PRELIMINAR EN CONSECUENCIA DE LA RECUENTO
VINCULANTE 24*

Beatriz Daguer*
Luiz Antonio Borri**
Rafael Junior Soares***

* Advogada. Doutoranda em Direito na Universidade Federal do Paraná. Professora de Direito Penal da Faculdade Paranaense (FACCAR). Brasil.

** Advogado. Doutorando em Ciências Criminais pela PUCRS. Professor de Direito Penal da UniCesumar, campus Londrina, Londrina (PR), Brasil.

*** Advogado. Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Professor de Direito Penal na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Coordenador da Pós-Graduação em Direito Penal Econômico da PUC/PR. Professor da Pós-Graduação em Direito no Instituto de Direito Constitucional e Cidadania (IDCC) e da Universidade Cesumar - UniCesumar, campus Londrina, Londrina (PR), Brasil.

SUMÁRIO: *Introdução. 1.1 Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. 2. Definição da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal. 3. Limites contra a investigação preliminar nos crimes contra a ordem tributária em face dos direitos da personalidade. 4 Considerações finais. Referências.*

RESUMO: O presente trabalho examina os crimes contra a ordem tributária e os limites quanto à investigação preliminar. Isso porque desde o advento da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, definiu-se que o crime tributário somente se caracterizará a partir da conclusão do processo administrativo fiscal. No entanto, são cada vez mais recorrentes apurações criminais sem que tenha sido concluída a fase administrativa perante o órgão competente, mostrando-se, assim, relevante estabelecer limites à investigação preliminar nestes casos. Portanto, com base no método hipotético-dedutivo e de ampla revisão bibliográfica, propõe-se a criação de restrições nos casos excepcionais de apuração de crimes fiscais sem a constituição definitiva do crédito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Investigação preliminar; Crimes contra a ordem tributária; Súmula Vinculante 24; Limites à apuração criminal.

ABSTRACT: Current paper investigates crimes against the tax order and the limits for preliminary investigations. Since the advent of the Binding Precedent 24 published by the Brazilian Federal Supreme Court, tax crime may be only characterized as from the conclusion of the tax administrative process. However, criminal investigations are increasingly recurrent without the administrative phase being completed before the competent body. Consequently, it is relevant to establish limits to the preliminary investigation. The paper, based on the hypothetical-deductive method and bibliographic reviews, proposes to establish restrictions in exceptional cases for the determination of tax crimes without the definitive constitution of the tax credit.

Autor correspondente:

Luiz Antonio Borri

E-mail: luiz@advocaciabittar.adv.br

Recebido em: 01 de fevereiro de 2022.

Accepto em: 27 de março de 2023.

KEY WORDS: Preliminary investigation; Crimes against the tax order; Binding Precedent 24; Limits to criminal investigation.

RESUMEN: En el presente estudio se examina los crímenes contra la orden tributaria y los límites a respeto a la investigación preliminar. Esto porque desde la llegada del Recuento Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, se definió que el crimen tributario solamente se caracterizará a partir de la conclusión del proceso administrativo fiscal. Sin embargo, son cada vez más recurrentes apuraciones criminales sin que tenga sido concluida la fase administrativa delante al órgano competente, mostrándose, así, relevante establecer límites a la investigación preliminar en estos casos. Por lo tanto, con base en el método hipotético-deductivo y de amplia revisión bibliográfica, se propone la creación de restricciones en los casos excepcionales de apuración de crímenes fiscales sin la constitución definitiva del crédito tributario.

PALABRAS CLAVE: Investigación preliminar; Crímenes contra la orden tributaria; Publicación Vinculante 24; Límites a la apuración criminal.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar os delitos materiais contra a ordem tributária partindo da Súmula Vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal, a qual exige o lançamento definitivo do tributo para a consumação de tais crimes, considerando irrelevante para o direito penal os comportamentos que precedem a constituição do crédito tributário.

Nessa perspectiva, são examinados aspectos gerais e dogmáticos atinentes aos crimes contra a ordem tributária, passando por aspectos históricos, identificação do bem jurídico, condutas punidas e cabimento de eventuais benefícios penais ou processuais penais. Na sequência, estudar-se-ão os contornos da referida Súmula Vinculante e suas implicações na jurisprudência da Corte.

Com isso, não se pretende criticar ou debater eventuais equívocos acerca da elaboração do enunciado sumular, mas discutir consequências práticas oriundas do verbete. Por essa razão, formula-se o seguinte problema de pesquisa: quais os limites à investigação de crime material contra a ordem tributária ou dos delitos derivados, como a lavagem e a associação criminosa?

A partir desse problema de pesquisa buscar-se-á compreender os limites investigatórios dessa espécie de crime, bem como de que forma os direitos de personalidade do investigado podem ser afetados.

Para responder aos questionamentos propostos, emprega-se o método dedutivo, elaborando a hipótese de que não é possível a instauração de investigação criminal ou medidas investigatórias para apuração de crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do crédito tributário. Da mesma forma, propõe-se a inviabilidade de configuração do delito de lavagem de ativos e associação criminosa quando atrelados ou acessórios ao crime contra a ordem tributária.

Finalmente, como técnica de pesquisa será utilizada ampla revisão bibliográfica, além de análise documental, comparando-se a compreensão mais recente dos Tribunais Superiores em relação ao tema debatido no artigo.

1.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, faz-se necessário formalizar uma prévia compreensão relativa às obrigações tributárias no âmbito constitucional, para analisar o fenômeno da tutela penal na esfera tributária à luz de seus aspectos originários no ordenamento jurídico brasileiro.

Pontua Heloísa Estellita que é dentro do modelo constitucional de estado que impõe ser compreendida a atividade tributária, de modo que o tributo é meio de obtenção de receitas para o estado, a quem são atribuídas funções quanto à necessidade de receita pública, o que deve ser feito de forma ponderada entre imprescindibilidade de arrecadação, os direitos individuais e o modelo constitucional econômico que deve encontrar equilíbrio no fenômeno tributário¹.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu metas de justiça e igualdade social, as quais tiveram repercussões no título VI, capítulo I e seção I e discorreram sobre a necessária destinação dos recursos angariados. Para além de sua função de meio de obtenção de receitas, o tributo também serve para atuar positivamente na redistribuição de riquezas dentro do território nacional, entre classes sociais e regiões, e para “influir no domínio econômico como

¹ ESTELLITA, Heloísa. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 101.

mais um instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento nacional”². De todo modo, a necessidade de tutela infralegal da ordem tributária advém do contido no texto constitucional.

Via de regra, infrações à legislação tributária implicam em sanções administrativas, podendo ser aplicadas multas moratórias, devidas tão somente a partir do atraso no pagamento do tributo, ou multas de ofício comuns e qualificadas, impostas quando verificada a ocorrência de alguma irregularidade envolvendo omissões ou fraudes, além das denominadas multas isoladas ou penas menos comuns³.

Por seu turno, o art. 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A partir disso, é possível extrair de sua essência alguns atributos, como a pecuniaridade, a compulsoriedade, a reserva legal, a licitude do fato gerador e a fiscalização plenamente vinculada⁴.

Observa-se que nas últimas décadas surgiu uma nítida sobreposição normativa relativa às infrações praticadas no âmbito do direito tributário, ao passo que foram criadas diversas normas contendo sanções de caráter civil, tributário, administrativo e/ou penal. O que é problemático ao pensar na necessidade de se ter uma racionalização da ordem normativa a fim de se evitar múltiplas sanções a partir de um só ato.

Por seu turno, os tipos penais tributários configuram, em regra, crimes materiais ou de resultado, pressupondo a supressão ou redução do tributo devido⁵ ao estado, de forma que a tutela penal da ordem tributária se revela um dos pioneiros campos de incidência do direito penal econômico⁶. Além disso, é possível afirmar que “os delitos contra a ordem tributária só podem ser imputados ao agente a título doloso, sendo inadmissível eventual responsabilidade penal objetiva, porquanto manifestamente contrária ao princípio da culpabilidade”⁷.

O marco legislativo na seara do direito penal pode ser encontrado na lei 4.729/65 que previa o crime de sonegação fiscal, tratando das figuras típicas exclusivamente no art. 1º. Nota-se que na mencionada legislação havia o tratamento idêntico ao particular e ao funcionário público, estabelecendo-se apenas uma causa de aumento de pena para o agente que cometesse o crime prevalecendo do cargo. Da mesma forma, a pena estava fixada como detenção de seis meses a dois anos e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo⁸.

Posteriormente, de forma mais detalhada, a lei nº. 8.137/90 definiu os crimes contra a ordem tributária nos arts. 1º, 2º e 3º. Conforme se extrai da legislação, o “Capítulo I” é denominado de crimes contra a ordem tributária, sendo dividido em seção I, dos crimes praticados por particulares (arts. 1º e 2º), e seção II, dos crimes praticados por funcionários públicos (art. 3º). Os dispositivos legais na sequência abordam os crimes contra a economia e as relações de consumo (arts. 4º a 7º).

² ESTELLITA, Heloisa. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 102.

³ PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 327-328.

⁴ PRATES, João Gabriel Fassbender Barreto. Extinção da punibilidade na dogmática penal e no Direito Penal Tributário. In: *Direito Penal Econômico: tendências e perspectivas*. LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales [Orgs.]. 1. reimp., Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 330-331.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 328.

⁶ TAFFARELO, Rogério Fernando. Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: *Direito Penal Econômico: questões atuais*. FRANCO, Aberto Silva; LIRA, Rafael (Coord.) São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 301.

⁷ MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. In: *Direito Penal Econômico*. CURY, Rogério [Coord.]. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, p. 28-29.

⁸ Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

A seguir, os arts. 8º e 9º (Capítulo III – Das Multas) estipulam a forma de contagem dos dias-multa, enquanto os arts. 11, 12 e 15 (Capítulo IV) preveem, respectivamente, o concurso de pessoas, causas de aumento de pena e, por fim, natureza jurídica da ação penal como pública incondicionada.

Tratando especificamente das infrações penais contra a ordem tributária, o art. 1º fixa o crime fiscal de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório” mediante as condutas descritas nos incisos I a V, com pena de reclusão de dois a cinco anos e multa⁹. Por sua vez, o art. 2º estabelece uma figura equiparada, indicando condutas do inciso I a V, com pena de detenção de seis meses a dois anos e multa¹⁰. Por fim, o art. 3º constitui os crimes funcionais contra a ordem tributária, prevendo, para tanto, os incisos I a II, com pena de reclusão de três a oito anos e multa, além do inciso III como outro crime funcional, mas com pena de um a quatro anos e multa¹¹.

Ainda, há de se mencionar que por meio da lei nº. 9.983/00 foram instituídos no Código Penal os dispositivos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A), os quais são considerados crimes especiais¹².

As normas incriminadoras possuem relevância como forma de se proteger o bem jurídico¹³ arrecadação tributária ou ordem tributária, consistente no mecanismo para a obtenção de receita pública e concretização das metas estabelecidas na Constituição Federal para toda a sociedade¹⁴. No que tange à ideia de bem jurídico, o qual tem caráter inequívoco de limitação do poder punitivo estatal, é razoável defender que a partir da evolução da sociedade de risco e do fenômeno da globalização, a ordem tributária surge como bem jurídico supraindividual merecedor de tutela penal¹⁵, ou seja, existem bens jurídicos que tutelam um número indeterminado de pessoas e não apenas aqueles que protegem a individualidade.

Partindo dessa premissa, diversos tipos penais foram instituídos sob a perspectiva de conferir amparo a esses bens, dentre eles, os delitos contra a ordem tributária aqui abordados. Como dito, infere-se que a doutrina não possui entendimento unânime no que toca ao bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, sendo necessário discorrer neste tópico sobre as possibilidades abarcadas.

Há quem defenda que a arrecadação tributária figura como objeto de tutela dos crimes tributários, posto que representa esse caráter supraindividual, “com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa

⁹ Art. 1º 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.

¹⁰ Art. 2º 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.

¹¹ Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): 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.

¹² PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 328.

¹³ Defendendo dois níveis de afetação do bem jurídico, entende-se que o bem jurídico mediato seria a atividade financeira do Estado (Fazenda Pública), que serve como fundamento para intervenção penal, enquanto o bem jurídico imediato seria diferenciado a partir do sistema de receitas e gastos, pois o viés seria variável numa perspectiva patrimonial ou de patrimônio público. OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Justiça e Sistema Criminal*, Curitiba, v. 6, n. 11, p. 7-42, 2014. Da mesma forma, a visão patrimonialista calcada no interesse arrecadatório e a visão funcionalista baseada às funções que a receita tributária proporciona à sociedade. SAIBRO, Henrique da Rosa. *Crimes tributários*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020, p. 82-87.

¹⁴ ESTELLITA, Heloisa. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2001, p. 188.

¹⁵ MARTINS, Amanda Jales. O tipo penal tributário e sua interpretação. In: *Direito Penal Econômico: tendências e perspectivas*. LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales [Orgs.]. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 71.

humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento de pena¹⁶. Dessa forma, a identificação desse bem jurídico como sendo a arrecadação tributária é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema, conforme pontuado por Heloisa Estellita¹⁷.

Compreende Leandro Paulsen que os crimes contra a ordem tributária têm como bens jurídicos protegidos tanto a integridade do erário, quanto a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias¹⁸. Hugo de Brito Machado afirma categoricamente que o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo¹⁹, o que é igualmente corroborado por outros autores²⁰, argumentando que esta é valor essencial para a administração pública, “porquanto o Estado tem de cobrar tributo para arrecadar tributos necessários para manter o seu encargo, compromisso e missão de defender, conservar e aprimorar os interesses da coletividade”²¹.

Em suma, existem três correntes que buscam compreender o bem jurídico penal tributário, as quais são sintetizadas por Henrique Saibro²², quais sejam: (i) a corrente patrimonialista, que defende que o direito penal tributário se caracteriza diante da finalidade de defender os interesses estatais ligados à arrecadação de tributos; (ii) a corrente funcionalista que rechaça a anterior, visto compreender que o bem jurídico estaria vinculado às funções que a receita tributária deve oferecer à sociedade; e, por fim, (iii) a corrente eclética ou pluriofensiva que visa conciliar e reunir as principais vantagens das teorias patrimonialista e funcionalista, propondo uma divisão entre um bem jurídico imediato e outro mediato, que seria imaterial, de viés abstrato e intangível, consubstanciado na função social do tributo.

Consoante Antônio Cláudio Mariz de Oliveira, a criminalização das condutas aqui discutidas tem duas visões: para uns o seu objetivo é proteger a arrecadação do Estado, cujo produto deve ser revertido em benefício da sociedade e, para outros, os delitos tributários têm um viés pragmático, de coagir o contribuinte a pagar seus tributos, em face da ameaça de uma sanção penal²³.

14

É destacado por Célio Armando Zanczeski que a utilização do direito penal nas infrações tributárias “deve-se dar com cautela e parcimônia, a fim de não se sobrepor o interesse da arrecadação ao do contribuinte, nem monetizar a norma penal”²⁴. Dessa forma, é certo que recorrer à sanção criminal somente pode ocorrer após o esgotamento de todos os instrumentos à disposição do Poder Público para a utilização da esfera penal.

Partindo do pressuposto que se espera uma harmonização do sistema de normas, o grande problema que surge a partir dos denominados crimes contra a ordem tributária estão pautados na denominada administrativização do direito penal, definida como a redução dessa esfera como forma de coerção do indivíduo para a arrecadação do estado, cujo produto deve ser revertido em benefício da sociedade, muito embora existam outras formas de obtenção desses valores, notadamente por meio das esferas cível e administrativa.

É possível afirmar que o corpo social tem uma crença precípua no sentido de que a pena criminal é eficaz e que, assim, qualquer problema enfrentado pelo estado deve ser levado ao crivo do direito penal. Uma justificativa para isso é o fato de que “as penas criminais se mostram mais eficazes na medida em que predomina o preconceito,

¹⁶ ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

¹⁷ *Idem*, p. 188.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 329.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 23.

²⁰ MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. In: *Direito Penal Econômico*. CURY, Rogério [Coord.]. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, p. 28-29.

²¹ *Idem*, p. 29.

²² SAIBRO, Henrique da Rosa. *Crimes tributários*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020, p. 82-87.

²³ OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do ilícito penal tributário. In: *Crimes Federais*. ESPÍNEIRA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogerio; REIS JÚNIOR, Sebastião [Orgs.]. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015, p. 201.

²⁴ ZANCZESKI, Célio Armando. Crimes Fiscais: Tipo e elementos. In: *Direito Penal Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares [Coords.]. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 71.

especialmente nas classes mais dotadas de riqueza”²⁵.

Em virtude de as penas mínimas cominadas aos delitos tributários não ultrapassarem quatro anos, ainda que incida a causa de aumento do art. 12, é viável o oferecimento do acordo de não persecução penal (art. 28-A, CPP), ou ainda, a suspensão condicional do processo para os crimes com pena mínima de até um ano.

Insta salientar que para fins de propositura do benefício penal no âmbito dos crimes tributários, não se mostra razoável fixar o pagamento do tributo como condição inexorável à consecução do acordo, tendo em vista a existência de outras esferas do direito para o seu recebimento, além do fato de que a legislação prevê o adimplemento como causa de extinção da punibilidade²⁶.

Não é novidade a discussão acerca da relação existente entre as instâncias administrativa e penal no processamento e julgamento de crimes contra a ordem tributária, de modo que a Súmula Vinculante, ao mesmo tempo em que soluciona problemas de natureza material, proporciona dificuldades de ordem processual, como se vê nas apurações criminais.

Por fim, estabelecidas as premissas legais e dogmáticas acerca do crime tributário pretende-se examinar a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, a qual foi responsável por consolidar a posição da Corte acerca da caracterização dos delitos descritos no art. 1º, da lei 8.137/90, como crimes materiais, além de assentar a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa para viabilizar a persecução penal.

2 DEFINIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Os crimes tributários foram alvo de uma intensa discussão ao longo dos últimos anos a respeito da sua natureza jurídica, sendo tratados tanto como crimes formais quanto materiais. Desse modo, a existência de distinção precisa era importante porque interferiria no critério temporal da caracterização da infração penal, tendo em vista que o resultado poderia ou não ser exigido no caso examinado.

Com efeito, em diversas situações percebeu-se a existência de divergências entre as esferas administrativa e criminal, eis que pessoas eram condenadas pela prática de crimes fiscais e, posteriormente, não se reconhecia a dívida na seara administrativa, fato que era no mínimo incongruente.

Diante disso, no *habeas corpus* 81.611, de relatoria do min. Sepúlveda Pertence²⁷, entendeu-se que o crime tributário disposto no art. 1º, da lei nº. 8.137/90 seria material, de modo que somente se configuraria com o encerramento da discussão na esfera administrativa. A argumentação consistia em que o elemento normativo “tributo” contido no tipo objetivo somente se concretizaria a partir da resposta final dada pela autoridade administrativa (Receita

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 16.

²⁶ DAGUER, Beatriz; SOARES, Rafael Junior. Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal>. Acesso em: 07 mar. 2023.

²⁷ HC 81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.

Estadual ou Federal)²⁸. O crédito tributário somente surge com o lançamento definitivo da obrigação determinada e quantificada pelo fisco, após uma série de atos que vão da fiscalização à apuração do tributo, com a culminação da notificação do lançamento ao respectivo devedor²⁹.

Depois disso, a fim de evitar novos questionamentos, editou-se a Súmula Vinculante 24, publicada em 11/12/2009, com a seguinte redação: “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”³⁰. Afirma-se que sua elaboração representou grande avanço para o direito, visto que “escancarou o mau uso da persecução penal como ferramenta de arbítrio estatal destinada a constranger o contribuinte a não se defender das autuações fiscais, diante do medo do processo criminal”³¹.

Diante disso, houve a resolução da questão no âmbito jurisprudencial³² para se definir que, necessariamente, a persecução penal somente poderia ocorrer com a conclusão do procedimento administrativo fiscal, pois a autoridade fazendária seria responsável pelo estabelecimento do resultado, entendido como prejuízo causado pela prática criminosa. É certo, também, que a natureza jurídica de crime material atinge apenas o crime contra a ordem tributária do art. 1º, uma vez que a conduta do art. 2º é compreendida como de natureza formal. Trata-se, inclusive, de situação entendida como subsidiária do art. 1º, da mesma lei.

Para corroborar o conteúdo sumular e a tese defendida, traz-se à análise o disposto no art. 83 da lei nº. 9.430/96³³, o qual tem por objetivo disciplinar o momento em que o fisco deverá encaminhar ao Ministério Público

²⁸ Existe certa resistência da doutrina na classificação como elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade. Nesse sentido, ver: BITTAR, Walter Barbosa. O encerramento do procedimento administrativo e a questão da punibilidade da tentativa nos crimes contra a ordem tributária. *Jornal de Ciências Criminais*. São Paulo, v. 1, nº. 1, p. 59-70, jul-dez/2018. Abordando as diversas correntes doutrinárias sobre o tema, Cezar Roberto Bitencourt destaca que a constituição definitiva do tributo é vista como (i) condição de procedibilidade; (ii) hipótese de tipicidade condicionada; (iii) forma de efetivação das garantias constitucionais do contribuinte (Tratado de Direito Penal Econômico. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 697-698). De todo modo, ao firmar posição sobre o tema o autor admite uma dupla função dogmática ao encerramento do procedimento administrativo fiscal, o qual “pode assumir um significado distinto a depender do objeto da discussão. Quando nele se discute a existência da obrigação tributária, ou a adequação da conduta do agente, isto é, se houve ou não cumprimento dos deveres de colaboração e de informação para com o fisco, o emprego de fraude, e se há ou não relação com a redução ou supressão de tributo, trata-se de questões que dizem respeito à constatação da materialidade delitiva, sem a qual o crime não se consubstancia, por absoluta inadequação típica. Não se pode ignorar que o contribuinte pode não passar de mero inadimplente, somente ter incorrido em erro na interpretação e aplicação da legislação tributária, sem que, em outros termos, sua dívida tenha caráter de infração penal. Observe que essas questões repercutem diretamente na tipicidade. No entanto, sendo evidente o emprego de fraude e a existência de prejuízo para os cofres públicos, a discussão sobre o quantum devido representa uma questão que não repercute, a priori, na materialização do crime, e tampouco representa um obstáculo à persecução penal. O encerramento do processo administrativo fiscal, neste último caso, como condição para a punibilidade do crime tributário, justifica-se somente como medida de política criminal, ante a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva, ou de extinção da punibilidade mediante o parcelamento ou o pagamento da dívida, respectivamente.” (Idem, p. 704) Refutando tratar-se de condição objetiva de punibilidade, pois elas não são abarcadas pelo dolo e pela culpa, Gustavo Badaró conclui que o dolo deve abranger o elemento do tipo “tributo”, razão pela qual “tributo” é elemento normativo do tipo penal. Por seu turno, o lançamento definitivo apenas acrescenta uma prova da materialidade delitiva de um dos elementos do crime. Logo, para o autor, o lançamento do crédito tributário constitui a comprovação da materialidade delitiva e é necessária para satisfazer a justa causa para a ação penal (Do chamado “lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. *Direito Penal Econômico – Temas Essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual*. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 205-211).

²⁹ GRANATO, Marcelo de Azevedo. *Direito tributário [livro eletrônico]*. (Coord. Fauzi Hassan Choukr). 1 ed. São Paulo: Tirant lo Blanc, 2020, p. 93.

³⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante 24. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 07 mar. 2023.

³¹ PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. Devido processo legal e crime fiscal. Disponível em: conjur.com.br/2021-mai-24/antonio-pitombo-devido-processo-legal-crime-fiscal. Acesso em: 07 mar. 2023..

³² Na doutrina subsistem críticas ao teor da súmula vinculante 24, seja porque o relevante para o direito penal não é o crédito tributário, mas o emprego de fraude para redução ou supressão do tributo (MESSA; Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. In: CURY, Rogério. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 39), ou ainda, porque o enunciado sumular constituiria equívoco dogmático por: (i) violar a teoria da atividade; (ii) vincular o Poder Judiciário à decisão de cunho administrativo; (iii) violar o art. 5º, XXXIX, CF; (iv) alterar o prazo prescricional que se tornou variável para o mesmo tipo penal; (v) excluir o inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90 do comando sumulado; (vi) impossibilitar a utilização de medidas cautelares para apuração de crimes tributários de natureza material; (vii) impossibilitar a apuração do fato delituoso previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 por investigação legal; (viii) implicar desproteção ao bem jurídico tutelado e a diminuição da arrecadação tributária; (ix) gerar descompasso sistêmico entre a punição da lavagem de ativos nos casos em que o crime antecedente é perpetrado contra a ordem tributária (FISCHER, Douglas. O manifesto equívoco técnico, dogmático, sistêmico e lógico da súmula vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. *Direito Penal Econômico – Temas Essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual*. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 221-263).

³³ Art. 83 - a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente

a decisão final do procedimento administrativo e, conseqüentemente, ser avaliada a viabilidade de instauração da investigação preliminar e seus conseqüentes desdobramentos.

Diante disso, o referido dispositivo ressalta que no exercício da fiscalização tributária, após a realização de todos os trâmites administrativos pertinentes, deverá ser informado ao órgão responsável por promover a persecução penal qual foi a decisão final proferida no procedimento administrativo fiscal.

Como efeito, o *parquet* poderá então abrir investigação para apurar eventual prática delituosa, devendo-se ressaltar que cada um dos procedimentos contará com suas peculiaridades, uma vez que no direito tributário o objetivo é o recebimento dos tributos que não foram devidamente arrecadados e a sua utilização em prol da sociedade. Já no direito penal, objetiva-se identificar quais os responsáveis por incorrer na prática de condutas realmente graves, em caráter de *ultima ratio* e após o esgotamento da atividade das demais instâncias.

Destarte, se houver o parcelamento do tributo na esfera do procedimento administrativo fiscal, não há condição de procedibilidade para instauração de ação penal³⁴, logo, inviável atuação do Ministério Público. No mesmo sentido, se houver o pagamento do tributo em momento anterior, é extinta a punibilidade do agente³⁵, inexistindo razão para a atuação da esfera penal.

Acerca da necessidade de demonstração do tributo, que é elemento constitutivo do tipo, Antonio Pitombo define que o lançamento definitivo constitui a justa causa para o processo criminal, mas, por outro lado, o resultado, entendido como o prejuízo causado ao estado, deverá ser devidamente comprovado, além de falsidade documental da conduta atribuída³⁶.

É incontestável que a Súmula Vinculante trouxe grande contribuição para a correta definição do crime contra a ordem de tributária. Por outro lado, diversos outros desafios surgiram a partir da referida interpretação, como, por exemplo, o início do prazo prescricional em face do momento da consumação do crime³⁷, a definição da competência dos delitos³⁸, sucessão das leis penais e a retroatividade das causas de extinção da punibilidade pelo parcelamento ou pagamento do tributo³⁹ etc.

Contudo, argumenta-se pela inviabilidade de se instituir um procedimento investigativo pelo órgão acusatório em momento anterior à decisão final no procedimento fiscal, uma vez que a Receita Estadual ou Federal é que dispõe de maior técnica e potencial para averiguar possíveis irregularidades perpetradas, servindo como uma espécie de filtro para evitar imputações desnecessárias. Isso porque a legislação vigente oferece possibilidades de parcelamento e pagamento em momento anterior ao início da investigação preliminar, de forma que o adimplemento integral dos valores devidos extingue a punibilidade do agente, não se mostrando plausível a atuação concomitante de dois órgãos estatais para apurar os mesmos fatos, até para se evitar o indevido desperdício de dinheiro público.

³⁴ ANDRÉ, Luana Otoni de Paula. *Considerações acerca da Súmula Vinculante 24 do STF*. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/102659/consideracoes-acerca-da-sumula-vinculante-24-do-stf>. Acesso em: 07 mar. 2023.

³⁵ Art. 34 da lei nº. 9.249/95 - Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Art. 9º da lei nº 10.684/03 - Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Art. 83 da lei nº. 9.430/86 (Alterado pela lei nº. 12.382/11) - Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

³⁶ PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. *Devido processo legal e crime fiscal*. Disponível em: conjur.com.br/2021-mai-24/antonio-pitombo-devido-processo-legal-crime-fiscal. Acesso em: 07 mar. 2023.

³⁷ REALE JR. Miguel. Restrição ilegal. Boletim do IBCCRIM, ano 21, nº. 245, abr./2013, p. 2-3.

³⁸ BORRI, Luiz Antonio; SOARES, Rafael Junior. A relativização da competência nos crimes tributários. Boletim informativo IBRASPP, ano 04, nº. 07, 2014-2, p. 10-12.

³⁹ SOARES, Rafael Junior; BORRI, Luiz Antonio. Os problemas decorrentes dos parcelamentos nos crimes contra a ordem tributária. Boletim do IBCCRIM, ano 26, nº. 315, fev/2019, p. 03-05.

Apesar do argumento de autonomia das instâncias, nota-se que o próprio legislador confere limites à atuação penal em momento anterior ao esgotamento do procedimento administrativo fiscal. Ademais, constata-se problemas relativos à investigação preliminar, ao crime tributário como antecedente à lavagem de dinheiro e organização criminosa e/ou associação criminosa, conforme será tratado de forma mais detalhada no tópico a seguir.

3 LIMITES NA INVESTIGAÇÃO PRELIMINAR NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA EM FACE DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE

A partir de qualquer prática criminosa, o estado dará início à investigação preliminar como forma de reunir elementos de autoria e materialidade para subsidiar a opinião do Ministério Público quanto à pretensão acusatória⁴⁰. Note-se, inclusive, que nos casos de crimes contra a ordem tributária, a legislação foi expressa ao defini-los como de ação penal pública incondicionada, cabendo às autoridades responsáveis, delegado de Polícia ou Ministério Público, darem início à investigação criminal.

No tocante à investigação preliminar, esta é considerada uma “fase antecedente, um procedimento prévio e preparatório do processo penal, sem que seja, em si, um processo penal”⁴¹. De todo modo, a natureza jurídica de seus atos é administrativa, que pode se iniciar de ofício ou a partir de uma *notitia criminis* por parte da vítima ou daquele que tem conhecimento do ato supostamente delituoso.

De acordo com Código de Processo Penal brasileiro de 1941, o denominado inquérito policial é realizado pela polícia judiciária e deverá ser exercido pelas autoridades policiais no território de suas respectivas circunscrições⁴². O inquérito policial é disciplinado do art. 4º ao art. 23 e tem como objetivo principal estabelecer suficientemente a existência da autoria e materialidade de suposto ato delitivo.

Por conseguinte, no presente texto se busca conferir interpretação que contribua para a redução de dores⁴³, identificando nítida conexão do tema com os direitos da personalidade⁴⁴, o qual se assenta no tripé do campo penal, civil e constitucional⁴⁵, daí porque “não é possível dissociar as análises dos efeitos das violências aos direitos da personalidade”⁴⁶. Significa dizer que “a relação da natureza jurídica e a finalidade do processo penal é umbilical com Direitos da personalidade do acusado”⁴⁷.

Em se tratando da investigação de crimes tributários, Antonio Pitombo sustenta a importância do inquérito policial para a descoberta da verdade e para a demonstração da materialidade delitiva, o que pode ser interessante à defesa técnica que deve se utilizar do procedimento investigativo para “infirmar conclusões do procedimento administrativo-fiscal, seja no tocante aos fatos, seja no que se refere à materialidade e à autoria delitiva”⁴⁸.

⁴⁰ LOPES JR., Aury; GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. *Investigação preliminar no processo penal*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 169-170.

⁴¹ *Idem*, p. 91.

⁴² *Idem*, p. 222.

⁴³ CHRISTIE, Nils. *Limites à dor: o papel da punição*. Trad. Gustavo Noronha de Ávila; Bruno Silveira Rigon; Isabela Alves. 2ª. Tiragem. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 30. Em nota dos tradutores Gustavo Noronha de Ávila, Bruno Silveira Rigon e Isabela Alves à obra citada, critica-se o termo redução de danos, consignando-se que “existe potencial inegável no giro linguístico proposto por ele [referindo-se à Nils Christie] para além da redução de danos, categoria esta sequer compatível com o sistema penal, devemos pensar em redução de dor” (p. 20).

⁴⁴ Para uma aproximação entre os direitos da personalidade e o âmbito penal cf. ROSA, Gerson Faustino. A violação da personalidade humana pelo expansionismo penal. *Revista Direito e Liberdade*, v. 15, n. 3, p. 41-70, set/dez.2013.

⁴⁵ KAROLENSKY, Natália Regina; CARVALHO, Gisele Mendes de. Fundamentos dos Direitos da Personalidade sob o prisma penal. *Revista Jurídica Cesumar – Mestrado*, v. 13, n. 2, p. 527-530, jul/dez, 2013.

⁴⁶ CARVALHO, Érika Mendes. Apresentação: In: CARVALHO, Gisele Mendes; ÁVILA, Gustavo Noronha de; MOREIRA, Camila Virissimo Rodrigues da Silva (Orgs). *Violência e Direitos da Personalidade*. Birigui: Editora Boreal/Unicesumar, 2020.

⁴⁷ GROKSKREUTZ, Hugo Rogério; ÁVILA, Gustavo Noronha de. Da correlação entre os direitos da personalidade e o processo penal: um estudo introdutório In: CARVALHO, Gisele Mendes; ÁVILA, Gustavo Noronha de; MOREIRA, Camila Virissimo Rodrigues da Silva (Orgs). *Violência e Direitos da Personalidade*. Birigui: Editora Boreal/Unicesumar, 2020. p. 66.

⁴⁸ PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. Devido processo legal e crime fiscal. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: conjur.com.br/2021-mai-24/antonio-pitombo-devido-processo-legal-crime-fiscal. Acesso em: 07 mar. 2023.

Conforme esclarecido anteriormente, por mais que o Supremo Tribunal Federal entenda que o crime fiscal possui natureza material e, portanto, somente pode ser objeto de persecução penal após a constituição definitiva do crédito tributário⁴⁹, é certo também que existem diversas relativizações, constatadas a partir dos próprios precedentes da Corte Suprema, a respeito da possibilidade ou não de se adotarem investigações preliminares. Além disso, há casos mais graves em que foram autorizadas medidas invasivas contra a esfera de direitos fundamentais dos investigados, como buscas e apreensões e até mesmo prisões cautelares e medidas assecuratórias.

Neste contexto, há remansosa jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal de que seria possível a investigação dos crimes correlatos⁵⁰, apesar dos supostos crimes contra a ordem tributária não terem tido a discussão encerrada na esfera administrativa. Observa-se que, na maioria dos casos, invocou-se o argumento da existência de crimes de *organização criminosa e/ou associação criminosa*, bem como *lavagem de dinheiro*, os quais, como se verá a seguir, são insuficientes para se autorizar investigações preliminares por crimes contra a ordem tributária ainda não caracterizados, na linha da referida Súmula Vinculante.

Primeiramente, é importante destacar que o crime de associação exige estabilidade e permanência quanto à reunião de três ou mais pessoas, além do fim específico de cometer crimes. É essencial, portanto, que esteja caracterizado o objetivo de práticas de crimes daqueles que se associam⁵¹. Desse modo, observa-se de maneira muito clara que não há como se imputar mencionado delito, enquanto não encerrada a fase administrativa para a constituição do tributo.

A afirmação ocorre porque, ainda que se trate de crime formal, que não dependeria de qualquer prática criminosa consumada, soa estranha a responsabilização penal sobre a finalidade criminosa hipotética. Lembre-se que apesar da associação criminosa ser considerada crime de perigo abstrato contra a paz pública, no caso examinado, há mera conjectura sobre eventual objetivo de prática de crimes, não sendo possível afirmar qualquer ofensa ao bem jurídico⁵².

Com efeito, a Súmula Vinculante 24 tem como um dos seus objetivos evitar justamente situações incongruentes entre a esfera penal e administrativa, o que era muito comum quanto à existência ou não do “tributo” devido. Logo, admitir a acusação do crime de associação criminosa de forma isolada, ressuscitaria a problemática anterior, em função da possibilidade de divergência entre as searas do direito.

Assim, “não há crime de associação criminosa por planejamento de fatos que, hipoteticamente, consubstanciam delitos contra a ordem tributária, sem que tenha havido o lançamento”⁵³. O mesmo entendimento se dá quanto ao crime de organização criminosa, que também possui como propósito “a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores a 4 (quatro) anos”, de modo que para a consumação não importa se as infrações penais venham ou não a ser praticadas pela organização criminosa⁵⁴, mas, no caso de crimes fiscais, não deve prevalecer tal raciocínio.

⁴⁹ Trata-se de nítida intersecção entre o direito penal e o direito administrativo. Sobre o tema assinala Marina Pinhão Coelho Araújo que “além da diferença teleológica e da dificuldade em se firmar os elementos diferenciadores essenciais da esfera administrativa e da esfera penal, tem-se, em muitos casos, que o conteúdo da norma penal é quase em sua totalidade preenchido por decisões ou cenários programáticos das autoridades administrativas. A isso deu-se o nome de assessoriedade administrativa no direito penal.” (Crimes tributários e previdenciários. In: SOUZA, Luciano Anderson de; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho [Coords]. *Direito Penal Econômico – Leis Penais Especiais*. v. 2. São Paulo: RT, 2020. p. 63).

⁵⁰ HC 139.151 ED, rel. min. Rosa Weber, 1º T, j. 5-10-2018; Rcl 24.768 AgR, rel. min. Alexandre de Moraes, 1ª T, j. 21-8-2017; HC 107.362, rel. min. Teori Zavascki, 2ª T, j. 10-2-2015; ARE 936.653 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 24-5-2016; HC 95.443, rel. min. Ellen Gracie, 2ª T, j. 2-2-2010.

⁵¹ BUSATO, Paulo Cesar. *Direito penal: parte especial*. Vol. 3. São Paulo: Atlas, 2016, p. 295.

⁵² SOUZA, Luciano Anderson de. Art. 288. In: Código penal comentado [coord. Luciano Anderson de Souza]. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 964.

⁵³ HIRECHE, Gamil Föppel El; FIGUEIREDO, Rudá Santos. A inexistência de crime de associação criminosa antes do lançamento do crédito tributário: reflexos da súmula vinculante 24 do STF. In: *Processo penal e garantias: estudos em homenagem ao professor Fauzi Hassan Choukr*. 2 ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 316.

⁵⁴ MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. *Crime organizado*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 43.

O tema já é controvertido por si só ao se vincular a *associação na criminalidade empresarial*⁵⁵, tendo em vista que a imputação do delito de organização criminosa em relação a estruturas societárias sofre uma série de limitações dogmáticas a serem superadas⁵⁶. Acrescente-se a isso os desafios mostrados acima quanto aos crimes tributários, de modo a reforçar a inviabilidade de investigações preliminares.

Em seguida, chama a atenção apurações criminais iniciadas a partir da somatória de crimes fiscais e lavagem de dinheiro, em razão da sua clara incongruência. Desde a reforma da lei de lavagem de dinheiro no ano de 2012, autorizou-se que qualquer infração penal antecedente possa dar origem, a partir da produção de bens ou valores, à imputação de lavagem de ativos⁵⁷. Inexiste atualmente no ordenamento jurídico limitação sobre as infrações penais que dão origem à lavagem de ativos, o que inclui, ao menos no juízo perfunctório, os crimes fiscais.

No entanto, a afirmação acima parece controversa quando se examinam os crimes fiscais. O primeiro ponto reside no fato que a ocultação ou dissimulação pressupõe “*indícios suficientes da existência da infração penal antecedente*”, na linha do art. 2º, § 1º, da lei 9.613/98, mostrando-se, desde logo problemática a afirmação, do ponto de vista de que ainda não há a caracterização do crime tributário sem a conclusão da esfera administrativa. Ou seja, como se pode afirmar a existência da infração dependente ou acessória, se nem ao menos há segurança quanto à prática ou não do crime fiscal.

Considerando a Súmula Vinculante 24, o ato de ocultação ou dissimulação de recursos somente caracterizará lavagem de dinheiro após a constituição definitiva do crédito tributário, o que representará a prática do crime fiscal⁵⁸. Antes disso, inviável afirmar o cometimento da lavagem de ativos, sob pena de inversão na ordem das infrações penais. Não bastasse a dificuldade retratada, não há como ignorar o debate a respeito da impossibilidade de lavagem de dinheiro a partir de crimes contra a ordem tributária. A questão doutrinária é tormentosa e mal resolvida⁵⁹, eis que se defende a não geração de produtos ou valores oriundos do crime fiscal porque, na verdade, são lícitos⁶⁰.

A perspectiva é interessante pois, de acordo com a doutrina, a “*sonegação fiscal não pode ser considerada infração penal antecedente da lavagem de dinheiro porque nela o capital é preexistente ao delito e não produto deste*”.⁶¹

⁵⁵ Heloisa Estellita e Luíz Greco explicam “os crimes econômicos praticados no âmbito da participação na vida econômica ou em estreita conexão com ela por um grupo de pessoas estruturado e organizado na forma legal, com aspiração à permanência. Aqui não se trata mais da empresa ilícita, mas de uma empresa constituída em conformidade ao direito, com finalidade lícita conforme a seu estatuto social, no âmbito da qual são praticadas condutas puníveis na participação na vida econômica, ou seja, estreitamente conectadas com a participação na vida econômica. Nesse âmbito, não se pode afirmar a tipicidade objetiva do crime de associação criminosa de forma autônoma”. ESTELLITA, Heloisa; GRECO, Luíz. Empresa, quadrilha (art. 288 do cp) e organização criminosa uma análise sob a luz do bem jurídico tutelado. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 91/201, p. 393-409, jul.-ago./2011.

⁵⁶ A imputação do delito de organização criminosa seria possível desde que “reste constatada a existência de estruturas institucionais direcionadas objetivamente à prática de crimes. Após, para que o integrante seja submetido à sanção penal do delito em questão, é necessário que as condutas realizadas no contexto da organização de alguma forma tenham auxiliado no estado favorecedor de persecução de fins ilícitos próprios da organização criminosa”. LABATE, Victor. Tipicidade material no delito de pertencimento à organização criminosa e à criminalidade de empresa *Revista de Direito Penal Econômico e Compliance*. vol. 2/2020, p. 121-154, abr.-jun./2020.

⁵⁷ TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. *Lavagem de capitais: fundamentos e controvérsias* [livro eletrônico]. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020, p. 40. Vicente Greco Filho reforça a finalidade de obtenção de vantagem indevida mediante as infrações penais propiciadas, visadas ou facilitadas pela organização criminosa. *Comentários à Lei de Organização Criminosa: Lei nº. 12.850/13*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 22.

⁵⁸ BADARÓ, Gustavo; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 118.

⁵⁹ Como importante debate para solução dos problemas derivados da tipificação da lavagem de dinheiro tendo como antecedente o crime tributário, realizando distinção entre crimes fiscais que economizam valores e aqueles que obtêm acréscimos patrimoniais positivos cf. MENDES, Gilmar; BUONICORE, Bruno Tadeu; CEOLIN, Guilherme Francisco. Crime fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro: desafios práticos e normativos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 186. ano 29. p. 41-73. São Paulo: Ed. RT, dezembro 2021. Disponível em: <https://bityli.com/bleDK>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁶⁰ Leandro Paulsen faz distinção entre produto e proveito de crime e resultado econômico, assim, na perspectiva do autor “o crime de sonegação, que ora nos interessa, ensina um resultado econômico, mas não como riqueza gerada pelo crime, e sim porque, mediante omissão ou fraude, o agente esconde a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária, evita a constituição do crédito tributário e se esquia da respectiva cobrança. Com a sonegação, o infrator não agrega patrimônio, mas procura evitar um passivo que lhe seria oneroso. É manobra de evasão fiscal. Ele obtém riqueza com o exercício das suas atividades econômicas – normalmente lícitas –, mas a sonegação lhe vale porque, com ela, ele tem como dispor de modo pleno da sua riqueza sem precisar despendar recursos para o pagamento de tributos. Ele não agrega um ativo, mas evita um passivo. Não é um plus que o agente acrescenta ao seu patrimônio, mas um minus que ele evita. Enriquece não por tomar para si o que não lhe pertence, mas por deixar de cumprir obrigações pecuniárias” (*Tratado de direito penal tributário (e-book)*). São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 385).

⁶¹ MAFRA, Antenor. *Lavagem de dinheiro: uma análise da tipicidade do delito à luz da teoria do conflito aparente de normas*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2018, p. 147. Em sentido similar Marcelo Batlouni Mendroni assevera que “são dois os elementos que operam contra o reconhecimento, ou a configuração do crime de sonegação fiscal como precedente do crime de lavagem de dinheiro. Um de ordem subjetiva – o conhecimento (consciência) da origem por infração penal, com vontade (intenção de praticá-lo); e outro de ordem objetiva – a efetiva proveniência dos valores de prática de infração penal.” (*Crime de Lavagem de Dinheiro*. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 204).

Desse modo, embora o legislador estabeleça qualquer infração penal como possível figura antecedente à lavagem de dinheiro⁶², o caso da sonegação fiscal é uma daquelas situações incongruentes do ponto de vista da produção de valores ilícitos⁶³.

Com isso, a quantia obtida de maneira lícita pelo indivíduo não se converte em ilícita apenas pelo fato de que não foi objeto de tributação, especialmente porque a quantidade de dinheiro sempre esteve na esfera patrimonial do devedor tributário, não possuindo a conotação da origem ilícita⁶⁴. No entanto, é necessário consignar que existe de fato uma tendência internacional quanto à admissibilidade do crime fiscal e da lavagem de dinheiro⁶⁵.

O tema é tão relevante que o Supremo Tribunal Federal examina a impossibilidade de atos constrictivos à liberdade do sujeito porque “[...] se a conduta do suposto delito antecedente é atípica, especialmente no caso do crime fiscal, parece não haver dúvidas de que resta prejudicada a tipicidade do crime de lavagem”⁶⁶.

Da mesma forma, embora critique o teor da Súmula Vinculante 24, Douglas Fischer admite que o precedente da Suprema Corte conduz ao entendimento de que a produção de provas “por intermédio de buscas e apreensões, interceptações telefônicas para compreensão melhor das práticas criminosas ou outras medidas cautelares (sempre excepcionais, repisa-se) não pode ser utilizada”, essa conclusão decorre do fato de que “pela ‘criação jurisprudencial’, o crime (embora os fatos já cometidos) só existiria a partir do fim do procedimento administrativo”⁶⁷.

Igualmente, segundo o mesmo autor, “tem-se reconhecido ser impossível a instauração de inquérito policial ou qualquer outro meio de apuração de fato criminoso enquanto não exaurida a esfera administrativa”⁶⁸. Assim, afirma-se que os mesmos empecilhos subsistiriam quanto à configuração do crime tributário como antecedente à lavagem de ativos, já que, enquanto não exaurida a esfera administrativa inexistiria crime de sonegação fiscal, logo, ausentes os indícios do crime⁶⁹.

Também numa perspectiva crítica, Gustavo Badaró reconhece os problemas gerados pelo descompasso entre o momento do lançamento definitivo do tributo e a prática da ação ou da omissão, nessa perspectiva, propõe o exemplo do não pagamento de tributo por caracterizar “caixa dois”, sendo tal quantia submetida à lavagem. Ocorre que levará anos para realização de uma fiscalização e lançamento definitivo do tributo e “se assim o é, chegar-se-ia a concluir, por rigor lógico, que antes do lançamento definitivo do tributo, o crime tributário não está consumado, logo, ainda não gerou produto algum.” Para o autor, porém, é “evidente qual tal conclusão seria de todo inaceitável,

⁶² A parcela sonegada pelo agente poderá ser objeto material da lavagem de dinheiro, no entanto, mesmo com essa posição, o encerramento da esfera administrativa seria necessário para se imputar o delito (SV-24), o que poderia resultar em tempo demasiado largo entre ambos os marcos. BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. *Boletim Científico ESMPU*, Brasília, a. 16 – n. 49, p. 197-235, jan./jun. 2017.

⁶³ Gustavo Badaró e Pierpaolo Bottini defendem que crimes tributários podem sim gerar produto ilícito, seja por meio do recebimento de restituições de valores pelo fisco ou a manutenção de recursos que deveriam ser pagos ou transferidos, de acordo com as condutas previstas em lei. BADARÓ, Gustavo; BOTTINI, Pierpaolo. *Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 117. Embora não esclareça razões específicas, Marco Antonio de Barros cita os crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal) como possíveis delitos com expressividade econômica que podem ensejar posterior lavagem de ativos. BARROS, Marco Antonio de. *Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas – com comentários, artigo por artigo, à Lei 9.613/1998*. 4ª. Ed. São Paulo: RT, 2013, p. 149.

⁶⁴ PEREZ, Alfredo Alpaca. Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho penal peruano. *Revista Nuevo Foro Penal*. Vol. 11, Nº. 85, julio-diciembre 2015, p. 11-51.

⁶⁵ Isidoro Blanco Cordero aborda a questão dos delitos fiscais em alguns países europeus, a fim de demonstrar que há um encaminhamento para sua admissão como infração penal antecedente, ressaltando, todavia, aspectos específicos de cada ordenamento jurídico (p.ex.: vedação ao autobranqueamento, gravidade da fraude fiscal etc.). El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2011, núm. 13-01, p. 01-46.

⁶⁶ HC 180567 MC/MG - Rel Min. Gilmar Mendes - j. 30.03.2020. Em sentido diverso, admitindo que, no caso de apuração de crime contra a ordem tributária em conjunto com os crimes lavagem de dinheiro e falsidade ideológica inexistiria aderência à Súmula Vinculante 24 cf. RCL 40.976/PR, Min. Ricardo Lewandowski, decisão monocrática, j. 19.10.2020.

⁶⁷ FISCHER, Douglas. O manifesto equívoco técnico, dogmático, sistêmico e lógico da súmula vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. *Direito Penal Econômico – Temas Essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 241.

⁶⁸ *Idem*, p. 242.

⁶⁹ *Idem*, p. 254.

pois no período entre o não pagamento do tributo e seu lançamento definitivo, haveria um *bill* de indenidade para a lavagem de dinheiro!⁷⁰.

A compreensão criticada por Douglas Fischer e por Gustavo Badaró encontra respaldo em precedentes do Superior Tribunal de Justiça que já rechaçou a viabilidade de medidas investigatórias anteriormente à constituição definitiva do tributo.⁷¹ Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal já assentou a inviabilidade de início da investigação criminal enquanto não constituído o crédito tributário, haja vista a irrelevância penal do comportamento do agente⁷², inclusive trancando ação penal cujo início ocorreu antes da edição da Súmula Vinculante 24⁷³.

Em suma, a partir da consolidação do entendimento sobre o momento consumativo do crime fiscal pelo Supremo Tribunal Federal tem-se como inviável a inauguração de persecução penal (inquérito policial, medidas cautelares probatórias, pessoais ou patrimoniais) para apuração do crime fiscal ou eventuais crimes dele decorrentes, como associação ou organização criminosa e a lavagem de dinheiro enquanto não encerrada a discussão na esfera administrativa tributária.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O caminho percorrido no presente texto possibilitou compreender inúmeros problemas derivados da complexidade que envolve os crimes contra a ordem tributária, havendo reflexos dogmáticos materiais e processuais penais. De todo modo, a Súmula Vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal, buscou resolver parcela das dificuldades inerentes aos crimes contra a ordem tributária, contudo, pode-se perceber a subsistência de espaços carentes de solução.

Dessa maneira, retomando-se o problema de pesquisa formulado inicialmente, podem ser firmadas as seguintes conclusões: (i) a inexistência de lançamento definitivo do tributo constitui óbice intransponível à deflagração de procedimento persecutório penal; e (ii) a ausência de constituição definitiva do tributo torna atípico o crime contra a ordem tributária, o que se estende aos crimes que seriam dele derivados, tais como a lavagem de dinheiro e a associação e/ou organização criminosa.

As limitações à atividade persecutória estabelecidas no trabalho refletem de forma direta e imediata nos direitos de personalidade, em especial porque o indivíduo submetido ao processo penal tem seu direito à honra, nome e imagem afetados. Significa dizer que, ao se exigir a conclusão do procedimento administrativo tributário responsável pela apuração do tributo devido para afirmar-se a existência de crime tributário e eventual crime de associação ou organização criminosa e lavagem de dinheiro, potencializa-se a proteção da pessoa humana e resguarda-se seu patrimônio imaterial.

Essas respostas indicam a necessidade de repensar as premissas teóricas firmadas em alguns julgados recentes dos Tribunais, sobretudo para que não se incorra no absurdo de possibilitar a investigação de comportamentos irrelevantes ao direito penal. Finalmente, é certo que o teor do enunciado sumular vinculante suscita muitos debates, mas, aqui, se pretendeu fixar consequências dogmáticas derivadas do seu conteúdo.

⁷⁰ Do chamado “lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. *Direito Penal Econômico – Temas Essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual*. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 209.

⁷¹ HC 211.393/RS, Rel. Ministro CAMPOS MARQUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/PR), QUINTA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 19/08/2013.

⁷² HC 101.900/SP, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, j. 21.09.2010; HC 93.209/SP, Rel. Min^a. Cármen Lúcia, 1ª Turma, j. 18.03.2008.

⁷³ RHC 119.954/CE, Re. Min. Celso de Mello, decisão monocrática, j. 04.06.2014.

REFERÊNCIAS

- ANDRÉ, Luana Otoni de Paula. **Considerações acerca da Súmula Vinculante 24 do STF**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/102659/consideracoes-acerca-da-sumula-vinculante-24-do-stf>. Acesso em: 07 mar. 2023.
- ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho. Crimes tributários e previdenciários. *In*: SOUZA, Luciano Anderson de; ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho (coord.). **Direito Penal Econômico: Leis Penais Especiais**. v. 2. São Paulo: RT, 2020.
- BADARÓ, Gustavo. Do chamado “lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal. *In*: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. **Direito Penal Econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual**. Salvador: Juspodivm, 2017.
- BADARÓ, Gustavo; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- BARROS, Marco Antonio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei 9.613/1998**. São Paulo: RT, 2013.
- DAGUER, Beatriz; SOARES, Rafael Junior. Acordo de não persecução penal e reparação do dano nos crimes tributários. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/daguer-soares-acordo-nao-persecucao-penal>. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal Econômico**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BITTAR, Walter Barbosa. O encerramento do procedimento administrativo e a questão da punibilidade da tentativa nos crimes contra a ordem tributária. **Jornal de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 1, nº. 1, p. 59-70, jul./dez. 2018.
- BRASIL. Decreto-lei nº. 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BRASIL. Decreto-lei nº. 3.689, de 03 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BRASIL. **Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm. Acesso em: 07 mar. 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: 07 mar. 2023.
- BRASIL. **Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BRASIL. **Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BRASIL. **Lei nº. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante 24**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 07 mar. 2023.

BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 16, n. 49, p. 197-235, jan./jun. 2017.

BORRI, Luiz Antonio; SOARES, Rafael Junior. A relativização da competência nos crimes tributários. **Boletim informativo IBRASPP**, ano 4, nº. 7, p. 10-12, 2014-2.

BUSATO, Paulo Cesar. **Direito penal: parte especial**. Vol. 3. São Paulo: Atlas, 2016.

CORDERO, Isidoro Blanco. El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**, núm. 13-01, 2011.

ESTELLITA, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ESTELLITA, Heloisa; GRECO, Luís. Empresa, quadrilha (art. 288 do cp) e organização criminosa uma análise sob a luz do bem jurídico tutelado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 91, n. 201, p. 393-409, jul./ago/2011.

FISCHER, Douglas. O manifesto equívoco técnico, dogmático, sistêmico e lógico da súmula vinculante 24 do STF. *In*: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. **Direito Penal Econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual**. Salvador: Juspodivm, 2017.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. **Direito tributário**. (Coord. Fauzi Hassan Choukr). São Paulo: Tirant lo Blanc, 2020.

GROKSKREUTZ, Hugo Rogério; ÁVILA, Gustavo Noronha de. Da correlação entre os direitos da personalidade e o processo penal: um estudo introdutório. *In*: CARVALHO, Gisele Mendes; ÁVILA, Gustavo Noronha de; MOREIRA, Camila Virissimo Rodrigues da Silva (org.). **Violência e Direitos da Personalidade**. Birigui: Boreal; Unicesumar, 2020.

KAROLENSKY, Natália Regina; CARVALHO, Gisele Mendes de. Fundamentos dos Direitos da Personalidade sob o prisma penal. **Revista Jurídica Cesumar – Mestrado**, v. 13, n. 2, p. 513-539, jul./dez. 2013.

LABATE, Victor. Tipicidade material no delito de pertencimento a organização criminosa e a criminalidade de empresa. **Revista de Direito Penal Econômico e Compliance**, v. 2/2020, p. 121-154, abr./jun. 2020.

LOPES JR., Aury; GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Investigação preliminar no processo penal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAFRA, Antenor. **Lavagem de dinheiro: uma análise da tipicidade do delito à luz da teoria do conflito aparente de normas**. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2018.

MARTINS, Amanda Jales. O tipo penal tributário e sua interpretação. *In*: LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales (org.). **Direito Penal Econômico: tendências e perspectivas**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. **Crime organizado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

MENDES, Gilmar; BUONICORE, Bruno Tadeu; CEOLIN, Guilherme Francisco. Crime fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro: desafios práticos e normativos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 186, ano 29, p. 41-73, dez. 2021.

- MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de Lavagem de Dinheiro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MESSA; Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. *In*: CURY, Rogério (coord.). **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Almedina, 2020.
- OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. **Revista Justiça e Sistema Criminal**, Curitiba, v. 6, n. 11, p. 7-42, 2014.
- OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Aspectos do ilícito penal tributário. *In*: ESPÍNEIRA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião (org.). **Crimes Federais**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.
- PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- PEREZ, Alfredo Alpaca. Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho penal peruano. **Revista Nuevo Foro Penal**, v. 11, nº. 85, p. 11-51, jul./dic. 2015.
- PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. Devido processo legal e crime fiscal. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: conjur.com.br/2021-mai-24/antonio-pitombo-devido-processo-legal-crime-fiscal. Acesso em: 07 mar. 2023.
- PRATES, João Gabriel Fassbender Barreto. Extinção da punibilidade na dogmática penal e no Direito Penal Tributário. *In*: LOPES, Luciano Santos; MARTINS, Amanda Jales (org.). **Direito Penal Econômico: tendências e perspectivas**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.
- REALE JR. Miguel. Restrição ilegal. **Boletim do IBCCRIM**, ano 21, nº. 245, p. 2-3, abr/2013.
- ROSA, Gerson Faustino. A violação da personalidade humana pelo expansionismo penal. **Revista Direito e Liberdade**, v. 15, n. 3, p. 41-70, set./dez. 2013.
- SAIBRO, Henrique da Rosa. **Crimes tributários**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.
- SOARES, Rafael Junior; BORRI, Luiz Antonio. Os problemas decorrentes dos parcelamentos nos crimes contra a ordem tributária. **Boletim do IBCCRIM**, ano 26, nº. 315, fev. 2019.
- SOUZA, Luciano Anderson de. Art. 288. *In*: SOUZA, Luciano Anderson de (coord.). **Código penal comentado**. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.
- TAFFARELO, Rogério Fernando. Improriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. *In*: FRANCO, Aberto Silva; LIRA, Rafael (coord.). **Direito Penal Econômico: questões atuais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de capitais: fundamentos e controvérsias**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.
- ZANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipo e elementos. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005.