

## LAVAGEM DE DINHEIRO E SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME ANTECEDENTE: UMA ANÁLISE DA (A)TIPICIDADE GERADA PELO ENUNCIADO DA SÚMULA VINCULANTE 24.

*MONEY LAUNDERING AND TAX EVASION AS A PREVIOUS CRIME: AN ANALYSIS OF THE (A)TYPICITY GENERATED BY THE STATEMENT OF BINDING PRECEDURE 24.*

*Andréa Walmsley<sup>1</sup>  
Raul Cesar Junges Carvalho<sup>2</sup>*

### Resumo

O presente artigo abordará os crimes materiais previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, vislumbrando seus reflexos como crimes antecedentes ao crime de lavagem de capital, previsto na Lei 9.613/98. De acordo com a Súmula Vinculante 24, não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, ou seja, somente pode-se tipificar um crime material de sonegação fiscal quando o crédito tributário estiver definitivamente constituído. Porém, o procedimento administrativo tributário passa por diversas fases em seu trâmite, ou seja, desde o momento em que o indivíduo pratica as condutas previstas nos incisos I a IV, da Lei 8.137/90, até a constituição definitiva do crédito tributário, num lapso temporal, muitas vezes, demasiadamente extenso, durante o qual podem ser praticados diversos atos voltados para a ocultação patrimonial. Percebe-se que a Súmula forjou uma atipicidade para os atos de lavagem de dinheiro praticados antes da constituição do crédito tributário em definitivo. Nesse sentido, é necessário entender o alcance da Súmula Vinculante 24, ou seja, se ela é aplicável às hipóteses de crimes de lavagem de dinheiro, os quais, por característica própria, possuem independência em relação à infração penal anterior. Além do mais, a natureza jurídica da Súmula Vinculante 24 como condição objetiva de punibilidade, justa causa ou elemento do tipo, a depender da teoria esposada, traz reflexos diretos no crime de lavagem de dinheiro tendo como antecedente o crime material de sonegação fiscal.

### Palavras-chave

Sonegação fiscal. Lavagem de Dinheiro. Súmula Vinculante. Atipicidade.

### Abstract

*This paper addresses the tax evasion crimes set in Article 1, Items I through IV, of Law 8137/90. It promotes a reflection over the anticipatory crime to the crime of money laundering, set in Law 9613/98. According to the Binding Precedent 24, a crime against the tax system cannot be typified before the final assessment of the tax. A crime of tax evasion can only be typified when the tax credit is definitely constituted. However, the administrative tax procedure is composed of several phases after the assessment of the tax credit. The moment the individual practices the conducts foreseen in items I to IV, of Law 8.137/90, until the constitution of the definitive tax credit, can be time consuming in specific cases. Where several acts are performed in order to hide assets, the Binding Precedent 24 cannot be used to typify as an antecedent crime to the crime of money laundering. The Binding Precedent 24 generated an atypicality for the acts of money laundering practiced before the constitution of the tax credit in definitive. In this sense, it is necessary to understand the scope of the Precedent in the sense of being (in)applicable to money laundering crimes, once such crimes have as a characteristic the independence from the previous criminal offense. Furthermore, the legal nature of the Binding Precedent 24 - as an objective condition of punishability of just cause or element of the type - brings direct reflections on the crime of money laundering having as antecedent the material crime of tax evasion.*

### Keywords

*Tax evasion; Money laundering; Binding Precedent; Atypicality.*

<sup>1</sup> Doutora em Direito (ciências criminais) pela Universidade Federal de Pernambuco (2016). Atualmente é Procuradora da República do Ministério Público Federal e Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Damas da Instrução Cristã.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito. Faculdade Damas da Instrução Cristã (FADIC). Disciplina de Metodologia e fundamentação Epistemológica da História do Direito. E-mail: Raul.junges@gmail.com

## 1. INTRODUÇÃO

O tecido social mantém-se coeso pelo balanço entre direitos e deveres atribuíveis às cidadãs e aos cidadãos<sup>3</sup>. Para a análise de lavagem de dinheiro e da sonegação fiscal como crime antecedente àquela, especial atenção deve-se dar ao dever de contribuir para o bem-estar social de acordo com sua capacidade contributiva, fazendo com o que o pagamento de tributos seja um dever<sup>4</sup> fundamental inseparável da vida em sociedade.

Em um modelo patrimonialista<sup>5</sup>, os crimes tributários não conseguem ser concebidos sem uma efetiva lesão da pretensão tributária ou do prejuízo da arrecadação. Já em um modelo funcionalista<sup>6</sup>, os crimes tributários estão acima da questão patrimonial, eles são vistos sob a ótica da proteção da função estatal decorrente da atividade tributária e, portanto, há uma vinculação entre a arrecadação de tributos em um Estado Social Democrático<sup>7</sup> e a intervenção penal.

No Brasil e no mundo ocidental, de forma geral, o crime de sonegação fiscal percorreu um caminho até ser considerado crime antecedente a lavagem de dinheiro, com diversos argumentos favoráveis, bem como contrários. A Lei 12.683<sup>8</sup>, de 9 de julho de 2012, alterou a Lei 9.613/98, tornando essa possibilidade consolidada na legislação nacional.

Nesse cenário, porém, algumas questões ainda restam controvertidas, como, por exemplo, apesar da independência do crime de lavagem de capitais em relação à infração anterior, quando se tratar de sonegação fiscal na condição de crime antecedente, somos indagados se os efeitos da Súmula Vinculante 24 também atingem o crime de lavagem de dinheiro.

Explica-se. Seria possível falarmos em lavagem de dinheiro antes da constituição definitiva do crédito tributário no crime material de sonegação fiscal? Os atos de ocultação/dissimulação de bens, direitos ou valores praticados durante o processo administrativo tributário seriam atípicos? As respostas são controvertidas na doutrina e, inclusive, há algumas decisões dos tribunais que suscitam essa análise.

<sup>3</sup> Entre os direitos há aqueles que devem ser resguardados pelo Estado como os direitos de primeira geração, bem como aqueles que devem ser promovidos, como os direitos de segunda a quinta geração.

<sup>4</sup> Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem, artigo XXXVI, *in verbis*: “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”.

<sup>5</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ é enfático no caráter patrimonial do bem jurídico mediato nos crimes tributários, entendendo que uma simples conduta não teria condições de afetar a funcionalidade do Estado, devendo prevalecer o patrimônio como maior bem jurídico afetado. MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho penal económico, Parte General. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 547.

<sup>6</sup> Os modelos funcionalistas entendem que os crimes tributários lesam diretamente as “funções tatas decorrentes da atividade tributária, o crime tributário sobreleva a questão patrimonial, devendo ser levada em consideração a “íntima ligação havida entre os objetivos perseguidos por meio da arrecadação de tributos em um Estado Social e Democrático de Direito e a intervenção punitiva estatal”. XEREZ, Hugo Vasconcelos. Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017. Apud. PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro – São Paulo: Sar17aivaJur, 2022. pg. 21-22.

<sup>7</sup> *Em um Estado Liberal, os tributos têm função meramente arrecadatória, de custeio das atividades que beneficiam a coletividade. Noutro giro, num Estado Social, em que se supera a postura contemplativa do ente estatal ao mercado, substituída pelo dever de estimular e coordenar as atividades de instituições públicas e privadas para alcançar determinados resultados de interesse coletivo, modifica-se a função dos tributos. (...) Nesse sentido, no Estado Social, o tributo, sem deixar de ser meio de custeio das atividades necessárias à coletividade, converte-se em instrumento para a efetividade da justiça distributiva, corolária da justiça social (...).* PANOEIRO, José Maria de Castro. Política criminal e direito penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. – Porto Alegre: Núria Fabris. 2014., pg. 188-189.

<sup>8</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2). Acesso em 19/08/2022.

No presente artigo debateremos acerca das indagações mencionados, bem como apresentaremos diversas doutrinas divergentes e o posicionamento dos Tribunais Superiores acerca dos assuntos.

## 2. SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME ANTECEDENTE A LAVAGEM DE CAPITAIS

O catálogo de infrações prévias à lavagem de dinheiro tem sido reiteradamente ampliado pelo legislador brasileiro, até que alcançou a totalidade dos tipos penais<sup>9</sup>.

O crime de lavagem de capitais, em sua primeira geração<sup>10</sup>, possuiu a Convenção de Viena<sup>11</sup> como propulsora para sua criminalização. O objetivo da referida convenção foi combater o tráfico de drogas e, para isso, incluiu-se o combate a lavagem de dinheiro proveniente daquele crime<sup>12</sup>.

A segunda geração da lavagem de dinheiro ampliou o rol de crimes antecedentes (*numerus clausus*). “Embora o narcotráfico seja a fonte principal das operações de lavagem de dinheiro, não é a sua única vertente. Existem outros ilícitos, também de especial gravidade, que funcionam como círculos viciosos relativamente à lavagem de dinheiro e à ocultação de bens, direitos e valores.”<sup>13</sup>

É na segunda geração que localizamos a criação da Lei n.º 9.613/98, a qual, em sua redação original, elencou os crimes antecedentes taxativamente e, em sua exposição de motivos, excluiu expressamente o crime de sonegação fiscal como possível crime antecedente.

Na exposição de motivos da referida lei, considerou-se que a sonegação fiscal não agregaria bens, direitos ou valores, ao patrimônio do agente, existindo apenas a manutenção de patrimônio já existente em decorrência do não pagamento de tributos. E, sendo assim, seria irracional incluir referido crime como antecedente a lavagem de dinheiro, pois, em tese, não haveria origem ilícita dos valores<sup>14</sup>.

O GAFI/FATF<sup>15</sup> (Grupo de Ação Financeira Internacional/Financial Action Task Force), em 2010, começou a discutir a possibilitar do ingresso do delito fiscal como delito prévio a lavagem de dinheiro.

Entre os argumentos contrários tivemos a necessidade de distinguir entre planejamento fiscal legítimo e fraude fiscal. Uma coisa é a fraude fiscal, isto é, o não pagamento de impostos mediante meios ilegais, e que constitui delito no Brasil; outra situação é evitar o pagamento através de emprego de meios legais para procurar um salvamento tributário e não incorrer em

<sup>9</sup> TIEDEMANN, Klaus. Manual de Derecho Penal Económico. Tirant lo blanch. Valencia, 2010. p. 345.

<sup>10</sup> LIMA, Renato Brasileiro de. Legislação criminal especial comentada: volume único. – 7 ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2019. pg. 594-595

<sup>11</sup> Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas celebrada em Viena no dia 20 de dezembro de 1998 que entrou em vigor internacional no dia 11 de novembro de 1990.

<sup>12</sup> <https://www.unodc.org/lpo-brazil/pt/drogas/marco-legal.html>. Acesso em 22/06/2022.

<sup>13</sup> Exposição de Motivos. n.º 21. Disponível em <https://www.gov.br/coaf/pt-br/aceso-a-informacao/Institucional/a-atividade-de-supervisao/regulacao/supervisao/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-2613-1.pdf/view>. Acesso em 22/06/2022.

<sup>14</sup> Op. cit. Exposição de motivos. N.º 34. Acesso em 22/06/2022.

<sup>15</sup> A Força-Tarefa de Ação Financeira (GAFI) é o órgão de vigilância global da lavagem de dinheiro e do financiamento do terrorismo. O órgão intergovernamental estabelece padrões internacionais que visam prevenir essas atividades ilegais e os danos que causam à sociedade. Como órgão de formulação de políticas, o GAFI trabalha para gerar a vontade política necessária para realizar reformas legislativas e regulatórias nacionais nessas áreas. Disponível em < <https://www.fatf-gafi.org/about/>>. Acesso em 08/09/2022.

responsabilidade tributária, o que não é crime. Por isso, é necessário articular um claro conceito de delito fiscal e estabelecer sua diferença com o planejamento fiscal legítimo<sup>16</sup>.

Misabel Derzi<sup>17</sup> entende que não há aumento ilícito de patrimônio para o contribuinte quando proveniente de crimes tributários, pois o autor apenas deixou de reduzir seu patrimônio, lesando apenas o direito do credor, típico de qualquer descumprimento de obrigação patrimonial. No mesmo sentido, Frederico Horta e Heloisa Estellita<sup>18</sup> afirmam que a vantagem patrimonial é apenas de uma economia de recursos, um valor economizado pelo não recolhimento dos tributos devidos. Consequentemente, não seria possível sustentar a ocorrência de lavagem de dinheiro.

Argumentam aqueles de forma contrária também devido à falta de uma definição internacional acerca do que é delito fiscal. As variações de legislações tributárias e criminais entre os países possibilitam que indivíduos e empresas estruturarem sua situação de uma maneira que pode ser considerada ilegal em outro país. Dessa forma, o sujeito que operar em jurisdições diversas pode ver uma conduta legal em um país constituir-se em um delito em outro país. Além do mais, isso pode atrapalhar eventual cooperação internacional entre os países<sup>19</sup>.

Ainda, conectado ao argumento anterior, alegam que a imposição de uma obrigação internacional de reportar operações suspeitas relacionadas com o produto de delito tributário pode gerar uma carga de cumprimento impossível. Por isso, é crucial uma clara definição de delito tributário para o funcionamento eficiente dos procedimentos de diligências devidas pelos sujeitos obrigados<sup>20</sup>.

Há, ainda, grande dificuldade em individualizar o dinheiro procedente do delito tributário. Quintero Olivares<sup>21</sup> explica que a não declaração ao fisco de ingressos que tem origem legítima e sua posterior atuação sobre eles não deve dar lugar a um delito de lavagem porque não derivam, direta ou indiretamente, de um delito. O mero ato de não declarar os valores ao fisco não transforma a fonte de tais valores e não os converte em ilegais<sup>22</sup>. Essa defraudação tributária, consistente em não declarar valores ao fisco, vai gerar constantes debates acerca de qual parte do patrimônio do devedor tributário pode ser considerada contaminada para gerar o delito de lavagem de capitais.<sup>23</sup>

O crime de sonegação enseja um resultado econômico, mas não como riqueza gerada pelo crime, mas sim devido à omissão ou fraude do agente que evita a cobrança dos tributos. A sonegação não agrega valores ao infrator, apenas evita um passivo que lhe seria oneroso, uma espécie de evasão fiscal. A riqueza é obtida através do exercício de atividades lícitas, tendo o infrator enriquecido ao deixar de cumprir obrigações tributárias, mas sem tomar o que não lhe pertence<sup>24</sup>.

<sup>16</sup> BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 374-375.

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 8, n. 31, p. 201-216, jul./set.. 2000. Disponível em: [http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=28963](http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=28963). Acesso em: 4 ago. 2022.

<sup>18</sup> HORTA, Frederico; ESTELLITA, Heloisa. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária. In: Revista do Instituto de Ciências Penais (ICP). V.6, n. 1, 2021. p. 59

<sup>19</sup> BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 377.

<sup>20</sup> BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 382

<sup>21</sup> QUINTERO OLIVERAES, Gonzalo. El Blanqueo Del Tributo Impagado. R.E.D.S. núm. 13, Julio-Diciembre 2018. p.7 ISSN: 2340-4647. Disponível em: < <file:///Users/macintosh/Downloads/Dialnet-ElBlanqueoDelTributoImpagado-6859382.pdf>> Acesso em: 10/09/2022.

<sup>22</sup> BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 387

<sup>23</sup> BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 388

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro – São Paulo: SaraivaJur, 2022. pg. 385.

Bruno Espiñeira Lemos afirma que no crime de sonegação fiscal não há uma origem ilícita do patrimônio, que este é resultado do descumprimento de obrigação tributária e que, portanto, não poderá ser objeto de lavagem de dinheiro<sup>25</sup>.

Inclusive se o investigado posteriormente regularizar sua situação tributária, com pagamento dos tributos e multas, será difícil que tenha uma contabilidade completa dos benefícios ilícitos acumulados. Por isso seguirá havendo bens contaminados em seu patrimônio junto com bens lícitos, ou seja, será praticamente inviável que a pessoa possa voltar a levar seus assuntos de acordo com o direito<sup>26</sup>.

Não obstante, em lado oposto, favoráveis ao delito fiscal como antecedente ao crime de lavagem de capitais entendem que a fraude fiscal priva os países em desenvolvimento que invistam sua riqueza em serviços sociais, em alguns casos, os mais básicos como a educação e o saneamento. A fraude fiscal é um delito cometido por indivíduos e empresas e o seu produto são os fundos que deveriam ter sido pagos ao governo e investidos. Todos somos vítimas desse crime e o seu reconhecimento como um produto real, com consequências reais e vítimas reais é um passo fundamental para frear esse problema<sup>27</sup>.

Aqueles que subtraem o erário público, mediante fraude, com dolo de enganar os outros cidadãos e aceitando que os privará de algum serviço público não podem ser privilegiados, pois tal conduta delitativa tem como vítima o conjunto do povo e não somente um cidadão. É maior, considerando uma maior gravidade que ataca a todos, e não apenas um<sup>28</sup>.

Em 2012, as 40 Recomendações do GAFI/FATF foram revisadas passando a exigir que os crimes fiscais sejam também delitos antecedentes ao crime de lavagem de dinheiro. Aqueles foram expressamente incluídos na lista mínima das infrações penais antecedentes (“*designated categories of offences*”).<sup>29</sup>

A Lei 12.683<sup>30</sup>, de 9 de julho de 2012, alterou a Lei 9.613/98 em seu artigo 1º<sup>31</sup>, revogando os incisos que elencavam taxativamente os crimes antecedentes possíveis para a lavagem de dinheiro, tornando qualquer infração penal possível de ser considerada como antecedente, desde que gerasse bens, direitos ou valores.

Nesse sentido, os crimes de sonegação fiscal, antes excluídos da condição de crime antecedente ao crime de lavagem de dinheiro, passaram a ser aceitos pela posição majoritária da doutrina brasileira<sup>32</sup>. Não obstante, há uma corrente restritiva<sup>33</sup> que ainda entende pela

<sup>25</sup> LEMOS, Bruno Espiñeira. Crimes de lavagem de dinheiro: o alargamento excessivo dos tipos antecedentes e o bis in idem. In: LEMOS, Bruno Espiñeira; CHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião (org.). Crimes federais. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 195-196.

<sup>26</sup> Consejo de abogados europeos (CCBE, <Respuesta de CCBE sobre la consulta planteada por GAFI>. Apud. BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 389

<sup>27</sup> Task Force on Financial Integrity and Economic Development. Apud. BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012, p. 390

<sup>28</sup> LOMBARDEIRO EXPÓSITO, Luis Manuel, El Nuevo Marco Regulatorio Del Blaqueo de Capitales, Editorial Bosch, Barcelona, 2015., 168.

<sup>29</sup> Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal/ Coordenador Carla Veríssimo de Carli; Andrey Borges Mendonça – 2. Ed. – Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013. pg. 359.

<sup>30</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2). Acesso em 28/06/2022.

<sup>31</sup> Artigo 1º, caput, da Lei 9.613/98: “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”. Grifo nosso

<sup>32</sup> BONFIM, Wellington Luís de Souza. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa, 2015.

<sup>33</sup> TOSI, Mariana Tumbiolo. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro. 2016. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. Acesso em: 04 ago. 2022.

impossibilidade, ao argumento de que o delito contra a ordem tributária não geraria acréscimo patrimonial.

O fato de o legislador excluir o rol taxativo de crimes antecedentes não permite a conclusão absoluta de que qualquer crime pode ser considerado crime antecedente, por uma questão lógica, a saber, a lavagem de dinheiro pressupõe o que “lavar”. Dessa forma, somente poderá ser infração antecedente ao crime de lavagem aquela que produzir bens, direitos ou valores que serão objeto de ocultação ou dissimulação<sup>34</sup>.

Alguns crimes não possuem produto ou proveito como bens, direitos ou valores como resultado, por exemplo, injúria, ameaça, homicídio (salvo mediante paga ou promessa de recompensa), lesão corporal. Tais delitos, conseqüentemente, mesmo com a ausência de um rol taxativo na Lei 9.613/98, não poderão ser infração penal antecedente ao crime de lavagem de dinheiro.

### 3. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A SÚMULA VINCULANTE 24

No Brasil, atualmente, a Lei 8.137/90<sup>35</sup> definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. A referida lei, nos artigos 1º<sup>36</sup> e 2º, apresenta os crimes praticados por particulares e, no artigo 3º, os crimes praticados por funcionários públicos.

Para a configuração do crime previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 basta o dolo de suprimir ou reduzir o tributo, pois as condutas previstas nos incisos I a V representam os meios para a realização do fim pretendido – suprimir ou reduzir tributos. Sendo assim, o tipo penal é considerado alternativo múltiplo, pois o resultado pode ser alcançado mediante a prática das condutas descritas, de forma alternativa ou sucessiva.<sup>37</sup>

Em 2 de dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 24 que diz “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro – São Paulo: SaraivaJur, 2022. pg. 382.

<sup>35</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 03/08/2022.

<sup>36</sup> 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.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

<sup>37</sup> EISELE, Andreas. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Dialética, 2002, p. 145.

<sup>38</sup> Plenário. Extrato de Ata. Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu e aprovou a proposta de edição da Súmula Vinculante n.º 24, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo Ministério Público Federal a Dra. Deborah Macedo de Brito Pereira, Vice-Procuradora-Geral da República. Plenário, 2.12.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em 03/08/2022.

De acordo com a Súmula Vinculante 24, não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, ou seja, somente poderemos tipificar um crime material tributário quando o crédito tributário estiver definitivamente constituído. Consequentemente, infere-se que não é possível falar em lavagem de dinheiro proveniente de crime tributário, pois o delito fiscal sequer se consumou<sup>39</sup>.

A Súmula Vinculante 24 contrariou a Teoria da Atividade disposta no artigo 4º do Código Penal, a qual entende “praticado o crime no momento da ação ou omissivo, ainda que outro seja o momento do resultado”. O crime deveria se consumir com a supressão ou redução (artigo 1º, caput, da Lei 8.137/90) de tributo mediante omissão ou fraude.

Ademais, a constituição definitiva do crédito tributário em relação ao crime de sonegação fiscal é de natureza jurídica controvertida entre os próprios ministros do Supremo. O Ministro Cezar Peluso, durante discussão acerca da criação da Súmula Vinculante 24, disse que se trata de um elemento normativo do tipo<sup>40</sup>.

O Ministro Marco Aurélio, em seu voto, questionou se o tipo penal de sonegação fiscal exige, quanto à persecução penal, processo administrativo para se definir se está configurado o crime. “Onde está a exigência, como elemento próprio ao tipo, do lançamento? Não há a exigência”<sup>41</sup>. E prossegue afirmando que um verbete sumular com essa natureza, com forma de aditar norma penal e exigir elemento que não compõe a configuração de crimes tributários, gerará insegurança jurídica.

O Ministro Roberto Barroso<sup>42</sup> e Gilmar Mendes<sup>43</sup> consideram o exaurimento da via administrativa como uma condição objetiva de punibilidade.

A definição da natureza jurídica do exaurimento da via administrativa como justa causa, condição objetiva de punibilidade, elemento do tipo, é de suma importância para discutir a possibilidade de os atos de lavagem de dinheiro praticados durante o processo administrativo tributário serem considerados crimes.

#### 4. A (IN)DEPENDÊNCIA DO CRIME DE LAVAGEM DE CAPITAIS

<sup>39</sup> ROSA, Rodrigo Silveira da. A sonegação fiscal como infração penal antecedente ao crime de lavagem de dinheiro. Revista Síntese de direito penal e processual penal, Porto Alegre, v. 15, n. 90, p. 9-33, fev./mar.. 2015. Disponível em: [http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=111448](http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=111448). Acesso em: 4 ago. 2022.

<sup>40</sup>[https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_24\\_PSV\\_29.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf). Acesso em 07/08/2022. pg. 4

<sup>41</sup>[https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_24\\_PSV\\_29.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf). Acesso em 07/08/2022. pg. 35-36

<sup>42</sup> (...) 1. O crime previsto no art. 1º, incisos I, da Lei nº 8.137/90, é de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas sim com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. 2. Só se verifica o implemento da condição objetiva de punibilidade em relação ao crime de natureza material quando constituído definitivamente o crédito tributário – vale dizer, após preclusa a via administrativa na qual se discutem a efetiva supressão ou redução e o seu montante. [Rel 31.194 MC, rel. min. Roberto Barroso, dec. monocrática, j. 29-11-2018, DJE 257 de 3-12-2018.]

<sup>43</sup> Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DE, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime. Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa. [HC 102.477, voto do rel. min. Gilmar Mendes, 2ª T, j. 28-6-2011, DJE 153 de 10-8-2011.]

O Supremo Tribunal Federal, mesmo diante da Súmula Vinculante 24, já admitiu a legalidade de concessões de medidas cautelares pessoais e patrimoniais durante a apuração do crime de lavagem de capitais posterior ao crime tributário material, mesmo antes da constituição definitiva do crédito<sup>44</sup>. Há decisão do Superior Tribunal de Justiça<sup>45</sup> no mesmo sentido.

O desembargador Maurício Yukikazu Katto, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em decisão<sup>46</sup> proferida disse: “o exaurimento da via administrativa, por mais que seja pressuposto de tipicidade penal para o delito tributário material, não é necessário nos casos de instauração de inquérito policial para apuração de suposta prática do delito de lavagem de dinheiro, desde que haja indícios de sonegação fiscal”.

Na Ação Penal 470, o STF decidiu que a lavagem de dinheiro “constitui crime autônomo em relação aos crimes antecedentes, e não mero exaurimento do crime anterior”. No mesmo sentido, o artigo 2º, inciso II e § 1º, da Lei n.º 9.613/98, afirma que o processo e julgamento dos crimes previstos na lei de lavagem de dinheiro independem do processo e julgamento das infrações penais antecedentes, bem como a denúncia será instruída com indícios suficientes da existência da infração penal antecedente.

Sendo assim, a denúncia de lavagem de dinheiro proveniente de sonegação fiscal, independeria da constituição definitiva do crédito tributário exigido na Súmula Vinculante 24. Além do mais, os crimes materiais contra a ordem tributária se consumam na ocasião da supressão ou redução de tributos mediante omissão ou fraude. A constituição definitiva do crédito tributário é condição objetiva de punibilidade e atribui segurança quanto à sua efetiva existência e liquidez, tornando-o inequívoco na esfera administrativa<sup>47</sup>.

<sup>44</sup> Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. INEXISTÊNCIA DE ARGUMENTAÇÃO APTA A MODIFICÁ-LA. MANUTENÇÃO DA NEGATIVA DE SEGUIMENTO. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 24. INVESTIGAÇÃO DE OUTROS DELITOS. BUSCA E APREENSÃO. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A inexistência de argumentação apta a infirmar o julgamento monocrático conduz à manutenção da decisão recorrida. 2. A Súmula Vinculante 24, ao condicionar a tipicidade à constituição definitiva do crédito tributário em delitos materiais contra a ordem tributária, impede, antes desse marco, a deflagração da persecução penal. 3. Hipótese em que as instâncias próprias apontaram que a investigação também tinha como objeto crime de lavagem de dinheiro, delito que não pressupõe esgotamento das vias administrativas e, portanto, legitimava o deferimento do meio de obtenção de prova independentemente da incoerência de lançamento. 4. Diante da presunção de legalidade dos atos administrativos, não é possível, na estreita via do habeas corpus, que reclame prova pré-constituída, atestar eventual artificialidade da investigação do crime de lavagem de dinheiro, supostamente empregada como falsa justificativa dirigida a propiciar o alcance de meio probatório inadmitido no ordenamento jurídico. Ausência de teratologia a motivar a concessão da ordem de ofício. 5. Agravo regimental desprovido. (HC 118985 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 24/05/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 20-06-2016 PUBLIC 21-06-2016).

<sup>45</sup> HABEAS CORPUS. (...) 7. O crime de lavagem de dinheiro também é autônomo, conforme reiteradamente tem proclamado a nossa jurisprudência, e, conquanto exija o delineamento dos indícios de cometimento de uma infração penal antecedente, com ela não guarda qualquer relação de dependência para efeito de persecução penal, inclusive na hipótese de ocultação de valores oriundos de sonegação tributária. (HC n. 235.900/CE, relator Ministro Og Fernandes, Sexta Turma, julgado em 4/6/2013, DJe de 21/6/2013.)

<sup>46</sup> E M E N T A. PENAL. PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. DELITO DE LAVAGEM DE VALORES. CRIME ANTECEDENTE. SÚMULA VINCULANTE 24, DO STF. ORDEM DENEGADA. 1. O trancamento da ação penal, por meio de habeas corpus, somente é possível quando se verificam de pronto a atipicidade da conduta, a extinção da punibilidade ou a inexistência de indícios de autoria ou materialidade.

2. O exaurimento da via administrativa, por mais que seja pressuposto de tipicidade penal para o delito tributário material, não é necessário nos casos de instauração de inquérito policial para apuração de suposta prática do delito de lavagem de dinheiro, desde que haja indícios de sonegação fiscal.

3. A impetração não demonstrou a inexistência de justa causa a reclamar o trancamento da ação penal.

4. Ordem denegada. Embargos de declaração prejudicados.

(TRF 3ª Região, 5ª Turma, HCCrim - HABEAS CORPUS CRIMINAL - 5010336-21.2021.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal MAURICIO YUKIKAZU KATO, julgado em 27/07/2021, Intimação via sistema DATA: 28/07/2021)

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro – São Paulo: SaraivaJur, 2022. pg. 390.



Desse modo, embora os crimes materiais de sonegação fiscal exijam a constituição definitiva do crédito tributário, a denúncia de lavagem de dinheiro do seu produto poderia viabilizar-se antes mesmo disso, bastando, na forma do artigo 2º, § 1º, da Lei 9.613/98, indícios suficientes de sua ocorrência, demonstrados a partir de qualquer meio. Portanto, não há que se sujeitar a persecução criminal por lavagem de dinheiro ao enunciado da Súmula Vinculante 24, que não se aplica a esse crime<sup>48</sup>.

Há poucas decisões dos Tribunais Superiores sobre a matéria, mas há precedente do Superior Tribunal de Justiça<sup>49</sup> em sentido contrário ao acima exposto. Walker Júnior e Fragoso<sup>50</sup> também afirmam ser necessária a constituição definitiva do crédito tributário, através da conclusão do processo administrativo fiscal, para apurar o *quantum* do produto econômico gerado, para que se inicie o processo criminal de lavagem de dinheiro.

Dessa forma, resta controvérsia quanto à tipicidade dos atos de ocultação de bens que possam configurar o crime de lavagem de dinheiro praticado durante o procedimento administrativo tributário, nas hipóteses em que o crime tributário é considerado o crime antecedente, uma vez que a Súmula Vinculante 24 não foi concebida aos crimes de lavagem de dinheiro.

Cabe ressaltar que o procedimento administrativo tributário passa por diversas fases a partir do momento em que o indivíduo pratica as condutas típicas previstas nos incisos I a IV, da Lei 8.137/90, até a constituição do definitivo crédito tributário, e é, muitas vezes, demasiadamente extenso. E nesse lapso temporal também podem ser praticados diversos atos voltados à ocultação patrimonial, que diante da Súmula Vinculante 24, não poderiam tipificar o crime de lavagem de capitais, devido à inexistência de consumação do crime antecedente.

## 5. CONCLUSÃO

Os crimes materiais contra a ordem tributária, devido a Súmula Vinculante 24, exigem a constituição definitiva do crédito tributário, para que haja uma persecução criminal. Entretanto, ressalta-se, a existência de decisões judiciais permitindo a investigação criminal, antes mesmo do deslinde da questão no âmbito administrativo. A natureza jurídica que a Súmula Vinculante 24

<sup>48</sup> Op. cit. pg. 391.

<sup>49</sup> PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO. CRIME PREVISTO NO ART. 1º, INCISO V, DA LEI 8.137/1990 COMO DELITO ANTECEDENTE. TRANCAMENTO DAS AÇÕES PENAIS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DENÚNCIAS QUE NARRAM A OCORRÊNCIA DE CRIME MATERIAL. APLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE N. 24 DO STF. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DELITIVA. RECURSO PROVIDO.

1. Embora tenham duas das denúncias tipificado a conduta criminosa antecedente no art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, a descrição fática claramente imputa não somente o formal descumprimento do correto registro de venda mas a efetiva sonegação tributária, crime material a exigir na materialidade a constituição definitiva do tributo - Súmula Vinculante nº 24 do STF.

2. Embora independa a persecução pelo crime de lavagem de valores do processo e julgamento pelo crime antecedente, na forma do art. 2º, II, da Lei nº 9613/1998, exigido é que a denúncia seja instruída com indícios suficientes da existência da infração penal antecedente (art. 2º, § 1º, da Lei nº 9613/1998, com redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012).

3. Na espécie sequer se discute a falta de prova do crime antecedente, mas, ao contrário, certa é a inexistência do crime, pois indispensável à configuração do delito de sonegação tributária é a prévia constituição definitiva do tributo.

4. Sem crime antecedente, resta configurado o constrangimento ilegal na persecução criminal por lavagem de dinheiro.

5. Recurso em habeas corpus provido para determinar o trancamento das ações penais, sem prejuízo do oferecimento de novas denúncias, desde que demonstrada a materialidade delitiva do delito antecedente. (RHC n. 73.599/SC, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 13/9/2016, DJe de 20/9/2016.)

<sup>50</sup> WALKER JÚNIOR, James; FRAGOSO, Alexandre. Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unidade do injusto penal tributário. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 407.

atribui ao crime material de sonegação fiscal é controvertida, e, por isso, há divergências doutrinárias e jurisprudências, pois, considerar a conclusão do processo administrativo tributário como justa causa, elemento do crime ou condição objetiva de punibilidade gerará diferentes repercussões jurídicas.

O crime de lavagem de dinheiro possui independência em relação à infração penal anterior. Porém, exige-se a existência de indícios daquela. Logo, caso a infração anterior seja um crime material contra a ordem tributária, a conclusão encetada pela Súmula Vinculante 24 também gerará efeitos no crime de lavagem de dinheiro.

Trata-se de divergência que gera insegurança jurídica aos investigados, bem como aos atores da persecução criminal, e que não será solucionada enquanto condicionarmos a persecução de crime material contra a ordem tributária à conclusão da esfera administrativa, através da conclusão do processo administrativo tributário, nos moldes propostos pela Súmula Vinculante 24.

## 6. REFERÊNCIAS

BLANCO CORDEIRO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012.

BONFIM, Wellington Luís de Souza. *Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa, 2015.

Brasil. *Lei nº 9.613 de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências.* Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613.htm). Acesso em 29/06/2022.

Brasil. *Lei nº 12.683 de 9 de julho de 2012. Altera a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro.* Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12683.htm#art2). Acesso em 28/06/2022.

Brasil. *Lei 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.* Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 03/08/2022.

Consejo de abogados europeos (CCBE, <Respuesta de CCBE sobre la consulta planteada por GAFI>. Apud. BLANCO CORDEIRO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 8, n. 31, p. 201-216, jul./set. 2000. Disponível em: [http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=28963](http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=28963).

EISELE, Andreas. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Dialética, 2002.

- HORTA, Frederico; ESTELLITA, Heloisa. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária. In: *Revista do Instituto de Ciências Penais (ICP)*. v.6, n. 1, 2021.
- CARLI; MENDONÇA, Carla Veríssimo; Andrey Borges. *Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal*. 2. Ed. – Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013.
- LEMOS, Bruno Espiñeira. *Crimes de lavagem de dinheiro: o alargamento excessivo dos tipos antecedentes e o bis in idem*. In: LEMOS, Bruno Espiñeira; CHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião (org.). *Crimes federais*. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.
- LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação criminal especial comentada: volume único*. – 7 ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2019.
- LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel, *El Nuevo Marco Regulatorio Del Blaqueo de Capitales*, Editorial Bosch, Barcelona, 2015.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. *Derecho penal económico*, Parte General. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.
- PANOEIRO, José Maria de Castro. *Política criminal e direito penal económico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários*. – Porto Alegre: Núria Fabris. 2014.
- PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro* – São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- QUINTERO OLIVERAES, Gonzalo. El Blaqueo Del Tributo Impagado. R.E.D.S. núm. 13, Julio-Diciembre 2018. ISSN: 2340-4647. Disponível em: <file:///Users/macintosh/Downloads/Dialnet-ElBlanqueoDelTributoImpagado-6859382.pdf> Acesso em: 10/09/2022.
- ROSA, Rodrigo Silveira da. A sonegação fiscal como infração penal antecedente ao crime de lavagem de dinheiro. *Revista Síntese de direito penal e processual penal*, Porto Alegre, v. 15, n. 90, p. 9-33, fev./mar. 2015. Disponível em: [http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo\\_sophia=111448](http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=111448). Acesso em: 4 ago. 2022.
- Task Force on Financial Integrity and Economic Development. Apud. BLANCO CORDEIRO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª edición. Pamplona: Tomson Reuters/Editorial Aranzadi, 2012.
- TIEDEMANN, Klaus. *Manual de Derecho Penal Económico*. Tirant lo blanch. Valencia, 2010.
- TOSI, Mariana Tumbiolo. *Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro*. 2016. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. Acesso em: 04 ago. 2022.
- WALKER JÚNIOR, James; FRAGOSO, Alexandre. *Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unidade do injusto penal tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem. Disponível em: [https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao\\_americana.htm](https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm). Acesso em 17/08/2022.

Exposição de Motivos. Disponível em <https://www.gov.br/coaf/pt-br/aceso-a-informacao/Institucional/a-atividade-de-supervisao/regulacao/supervisao/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-9613-1.pdf/view>. Acesso em 22/06/2022.

United Nations Office on Drugs and Crime – UNODC. Disponível em <https://www.unodc.org/lpo-brazil/pt/drogas/marco-legal.html>. Acesso em 22/06/2022.

[https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_24\\_\\_PSV\\_29.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf). Acesso em 07/08/2022.

Rel. 31.194 MC, rel. min. *Roberto Barroso*, dec. monocrática, j. 29-11-2018, *DJE* 257 de 3-12-2018.]

HC 102.477, voto do rel. min. *Gilmar Mendes*, 2ª T, j. 28-6-2011, *DJE* 153 de 10-8-2011.]

HC 118985 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 24/05/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 20-06-2016 PUBLIC 21-06-2016).

HC n. 235.900/CE, relator Ministro Og Fernandes, Sexta Turma, julgado em 4/6/2013, DJe de 21/6/2013.)

TRF 3ª Região, 5ª Turma, HCCrim - HABEAS CORPUS CRIMINAL - 5010336-21.2021.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal MAURICIO YUKIKAZU KATO, julgado em 27/07/2021, Intimação via sistema DATA: 28/07/2021

RHC n. 73.599/SC, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 13/9/2016, DJe de 20/9/2016.)

Plenário. Extrato de Ata. Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu e aprovou a proposta de edição da Súmula Vinculante n.º 24, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo Ministério Público Federal a Dra. Deborah Macedo de Brito Pereira, Vice-Procuradora-Geral da República. Plenário, 2.12.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em 03/08/2022.