

# **O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24**

## **Tax crimes as previous crime of money laundering and the 24th precedent**

Caio Marcelo Cordeiro Antonietto\*

**RESUMO:** A criminalização de condutas reguladas por outros ramos da atividade jurídica, como ocorre com os tipos de sonegação fiscal, demandam do direito penal uma inter-relação com estes ramos, exigindo que a pesquisa respeite a complexidade destas relações jurídicas. O presente estudo aborda a relação entre o postulado da súmula vinculante n. 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal que dispõe sobre o lançamento tributário e os delitos de sonegação fiscal em relação ao delito de lavagem de capitais fruto de sonegação fiscal. Parte-se da interpretação da súmula vinculante n. 24 com a finalidade de analisar se a imutabilidade do lançamento tributário relativa ao delito prévio de sonegação fiscal é elemento indispensável ao oferecimento de denúncia e instauração de ação penal pelo delito de lavagem. Assim, por meio de pesquisa interdisciplinar pretende-se aprofundar os limites da responsabilidade criminal nos delitos de lavagem de capitais.

**ABSTRACT:** The criminalization of social conducts regulated by other fields of law study, as the criminalization of tax evasion, requires of the researcher respect for the complexity between those fields. This study addresses the relationship between the postulate of the 24th precedent issued by the Brazilian Supreme Court that provides for tax assessment and tax evasion offenses in relation to the offense of laundering money gained from tax evasion. Starting of the interpretation of 24th precedent in order to examine whether the immutability of the tax assessment of tax evasion is essential prior to the prosecution of the offense of laundering. Thus, through interdisciplinary research aims to deepen the limits of criminal responsibility in the crimes of money laundering.

**PALAVRAS CHAVE:** Delitos Fiscais – Súmula Vinculante n. 24 – Lavagem de Capitais.

**KEYWORDS:** Tax Crimes – 24th Precedent - Money laundering.

---

\*O autor é advogado, Mestrando em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Professor de Direito Penal nas Faculdades Opet.

## 1. Introdução

O estudo dos tipos penais de sonegação fiscal exigem conhecimentos que vão além das limitações do poder punitivo, da teoria do crime e da aplicação da pena. Este tipo de criminalização exige um conhecimento multidisciplinar que só pode ser alcançado quando se rompem as barreiras do formalismo e da construção de pensamentos simplistas que ignoram a realidade complexa a qual o direito é voltado. Esta necessidade de um estudo complexo mostra-se mais evidente quando se pretende estudar a relação entre os delitos fiscais e a criminalização das atividades de lavagem dos frutos financeiros obtidos com aquelas ações criminosas.

Diante da edição da súmula vinculante n. 24 pelo Supremo Tribunal Federal, que estabelece limites à criminalização dos tipos penais de sonegação fiscal, o problema proposto ao desenvolvimento no presente estudo é a aplicabilidade do enunciado sumulado aos crimes de lavagem de capital oriundo de sonegação fiscal. Se a tipicidade dos delitos fiscais descritos no artigo 1º, da Lei n. 8.137/90 está vinculada ao lançamento definitivo, estarão os crimes de lavagem de ativos oriundos de sonegação limitados ao lançamento definitivo do tributo? O que significa lançamento definitivo do tributo?

Assim, com base em pesquisa em doutrina tributária e penal será realizado estudo sobre as principais características dos delitos fiscais e dos delitos de lavagem a fim de destacar as características de cada um destes tipos penais bem como as consequências que decorrem de seu inter-relacionamento a fim de possibilitar a tomada de posicionamentos conclusivos sobre o problema objeto do estudo.

## 2. O delito fiscal e a súmula vinculante n. 24

O direito penal e o direito tributário possuem muitas características comuns, ambos são instrumentos estatais coercitivos que interferem em direitos fundamentais limitando-os significativamente. De um lado tem-se a liberdade, de outro o patrimônio e muitas vezes suas intersecções. Por esta razão existem diversos estudos envolvendo ambas matérias, as quais devem ser tratadas de forma interdisciplinar à luz de sua complexidade. Assim, é importante traçar num panorama inicial a delimitação funcional destes dois ramos do direito público.

É comum encontrar a descrição da função do direito penal como direito do Estado em penalizar os sujeitos que desrespeitam regras jurídicas elaboradas para proteger os bens socialmente mais caros, de outro lado, também comum é encontrar descrições de que o direito tributário representa um poder do Estado em exigir do particular contribuição pecuniária para seu custeio. Contudo, quando se pretende realizar um estudo envolvendo a intersecção destas duas disciplinas jurídicas mostra-se de fundamental importância a delimitação adequada de seus objetivos dentro do Estado de Direito. Nos limites do presente estudo é importante frisar que as tradicionais delimitações acima descritas não resistem a uma análise mais profunda.

A análise criminológica do direito penal consubstanciada na teoria negativa da pena desenvolvida por ZAFFARONI e BATISTA demonstra que não se pode atribuir a aplicação de penas a característica de um direito do Estado já que não satisfaz qualquer função manifesta, causa dor e privações de direitos sem oferecer qualquer benefício ou reparação. A pena representa um poder estatal contra o cidadão, demonstrativa da força do Estado, um real exercício de poder punitivo, para limitação deste poder punitivo existe o direito penal (2003, p. 99).

De outro lado, a cobrança de tributos não pode ser entendida como simples exercício de um poder pelo Estado e muito menos como punição. A reflexão da relação tributária à luz do texto constitucional brasileiro, marcado por seu carácter indutor de transformações sociais leva a conclusão de que a exigência tributária deve ser entendida como uma função estatal na busca dos objetivos constitucionais de construção de uma sociedade igual e justa como expõe GRECO:

“...o Estado não está originariamente investido de poder; ao revés, a ele é originariamente atribuída uma função que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem (a sociedade civil) Isto altera o fundamento último, que passa a ser a ideia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos buscados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos.” (2009, p. 174).

Significa dizer que os objetivos e fundamentos do direito penal e do direito tributário são aparentemente semelhantes mas em concreto bastante diversos. Esta realidade não pode ser deixada de lado quando se realiza um estudo sobre crimes fiscais, ou, como no caso presente, em que delitos fiscais são elementos integrantes de possível responsabilização criminal. O direito penal não pode ser utilizado como instrumento arrecadatório, razão pela

qual os limites da criminalização de condutas ligadas as obrigações tributárias devem ser bem delimitados.

## 2.1. O delito fiscal

A disciplina jurídica dos crimes fiscais, aqueles tipos penais ligados ao descumprimento de obrigações tributárias, varia muito de acordo com o modelo fiscal adotado em cada Estado. Muitas vezes a distinção entre não pagamento, planejamento tributário e evasão criminosa é tênue merecendo especial atenção por parte do jurista. Este problema se agrava quando se estuda a motivação dos comportamentos ilícitos, pois ao contrário do que acontece com os delitos ditos clássicos (homicídio, roubo, estupro, etc.) em que as pessoas tem uma carga estimulante social negativa, no caso dos delitos fiscais, especialmente na realidade brasileira diante da alta carga tributária e o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva representado na orientação de tributação sobre o consumo ao invés da renda, as pessoas recebem estímulos sociais positivos à prática destes ilícitos:

“Even compared to other white-collar crimes, the tax crimes seem ambiguous in their moral character: no one likes to pay taxes, and most people take steps to minimize their liability; on the other hand, we recognize that taxes are the fuel on which a liberal society runs, and we resent it when others fail to pay their fair share. Depending on the circumstances, the nonpayment of taxes can be treated as a serious fraud, a minor regulatory violation, or perfectly lawful ‘tax avoidance’. Even when it is clear that a violation of law has occurred, there is great variability in whether it will be treated as criminal or civil, and the decision of which kind of remedy the enforcement agency will decide to pursue is made in different ways in different regions, whit like cases often being treated in quite divergent ways.” (GREEN, 2006, p. 243)<sup>1</sup>.

O crime fiscal não pode decorrer do simples não pagamento de tributos, é necessária a existência de uma fraude, a utilização de um artil capaz de induzir a administração tributária em erro com a finalidade de alterar a realidade da obrigação tributária. Pode-se afirmar que em diversos casos o tipo penal de sonegação fiscal irá descrever um estelionato

---

<sup>1</sup>Mesmo comparado a outros crimes do colarinho branco, os delitos fiscais são ambíguos em sua característica moral: ninguém gosta de pagar tributos, e muitas pessoas toma providências para diminuir suas obrigações, de outro lado, reconhecemos que os tributos são o combustível que move a sociedade liberal e sentimos quando outros não pagam sua parte. Dependendo das circunstâncias o não pagamento de tributo pode ser entendido com uma grave fraude, uma ilícito de menor importância, ou legal diminuição. Mesmo quando uma clara violação legal ocorre há uma grande variação se será tratada como ilícito civil ou criminal, bem como há grande diversidade de decisões a serem adotadas pelas agências dependendo da região.(tradução do autor)

praticado contra o Estado com o fim de obter vantagem pelo não pagamento, ou pagamento a menor, de tributos:

“...quando o não pagamento dos tributos provém de um fato vinculado à fraude – como é o caso da adulteração dos livros fiscais ou da apresentação de declarações falsas -, então existirá omissão de pagar o tributo, originado de um ato positivo do querer humano, de caráter doloso, porque provém do engano, da desonestidade. O simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal.” (RIOS, 1998, p. 29).

O bem jurídico representado como interesse social fundamental protegido pela norma penal, elemento mínimo necessário a garantir legitimidade ao exercício do poder punitivo, nos crimes fiscais não é apenas a tutela da arrecadação. A legitimação dos delitos fiscais está vinculada a proteção da função tributária entendida em sua amplitude constitucional conforme já destacado acima. O exercício de um poder fiscal no qual o Estado teria a prerrogativa de exigir a transferência de patrimônio dos cidadãos para si não poderia amparar o exercício de outro poder ainda mais rígido que é a aplicação de uma pena privativa de liberdade. À luz do princípio da intervenção mínima do direito penal a criminalização de condutas deve ser utilizada como último instrumento do Estado, pelo que não se pode exercer o poder punitivo com fins arrecadatórios, a tutela penal se justifica ao se fixar como bem jurídico a função arrecadatória em toda sua amplitude:

“A identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo a arrecadação tributária, é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema. Potencialidades estáticas concernentes à proteção de parcela do patrimônio público, representada pela receita tributária, cuja destinação socioeconômica já foi identificada. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exceção tributária, igualmente orientadas ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.” (SALOMÃO, 2001, p. 188).

O Crime fiscal não representa o simples inadimplemento da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação acessória, em regra, o tipo penal de sonegação fiscal expressará o descumprimento de uma obrigação tributária principal (o não pagamento do tributo) em razão do descumprimento doloso de obrigações acessórias (fraude em documentos fiscais, não comunicação de fatos geradores, etc.). Assim haverá a lesão do bem jurídico penalmente tutelado, a arrecadação tributária, em decorrência de um atuar potencialmente criminoso.

O delito de sonegação fiscal esta tipificado no ordenamento brasileiro por meio da Lei n. 8.137/90<sup>2</sup>, que em seu artigo 1º apresenta um rol de condutas que por sua especial gravidade foram elevadas a categoria ilícita criminal.

Ponto importante para delimitação dos tipos penais de sonegação fiscal descritos no artigo 1º, da Lei n. 8.137/90 passou a ser a constituição dos créditos tributários, questão objeto de grande discussão acadêmica e jurisprudencial que resultou na edição da súmula vinculante n. 24 pelo Supremo Tribunal Federal.

2.2. A constituição do crédito tributário como elemento do delito fiscal e a súmula vinculante n. 24

Os ilícitos criminais fiscais tipificados na Lei n. 8.137/90, especialmente aqueles tipos descritos no seu artigo 1º, estão vinculados a existência de um crédito tributário não adimplido perante a Fazenda Pública, seja por fraude que dissimula a existência de um fato imponible, ou fraude que vise reduzir o valor do crédito gerado pela incidência tributária. Desta forma, indispensável é a formalização do procedimento administrativo tributário. No ordenamento pátrio a relação tributária entre sujeito ativo e passivo se formaliza por meio do chamado lançamento tributário.

Dentro do estudo proposto no presente trabalho a correta delimitação do que se entende por lançamento tributário é fundamental. É importante definir se o lançamento tributário cria a obrigação tributária, é elemento de exigibilidade ou simples ato administrativo formal na relação obrigacional, bem como se o lançamento pode ser provisório ou apenas definitivo. Por tal razão é que se justifica a metodologia complexa e interdisciplinar pois o direito penal não pode ficar alheio ao conhecimento desenvolvido nos outros ramos do direito, especialmente do direito tributário quando se trata de crimes fiscais. Não se pode admitir que a dogmática penal desenvolva conceitos sobre institutos já

---

<sup>2</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.

consolidados no pensamento jurídico, ignorando todo o avanço da ciência desenvolvida por pesquisadores dedicados a outros ramos do direito, este é o caso do lançamento tributário, cuja definição deve ser buscada em pesquisas tributárias.

Segundo a concepção dualista predominante na jurisprudência brasileira o lançamento tributário será o ato administrativo que formaliza a existência de uma obrigação tributária, definindo seus elementos e seus sujeitos, não bastando a existência da norma legal geral e abstrata e a ocorrência do fato impositivo no mundo do ser para a exigência da obrigação tributária. Destaca-se o conceito de lançamento exposto por CARVALHO:

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u´a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.” (2000, p. 383).

Contudo, este pensamento não resiste a um exercício reflexivo mais aprofundado. Destaca FOLLONI que se a norma geral e abstrata representada na descrição da hipótese de incidência da lei tributária inerente ao mundo do dever ser não é capaz de interferir no mundo do ser onde se realizou o fato impositivo, tão pouco o será a norma individual e concreta representada pelo lançamento, também do mundo do dever ser (2013, p. 242). A existência da norma geral e abstrata é suficiente para gerar a obrigação tributária a partir da ocorrência do fato impositivo, não havendo falar em nascimento da obrigação pelo lançamento. Tampouco pode se afirmar que o crédito tributário não era exigível. Com base no pensamento kelseniano FOLLONI argumenta que se o não pagamento do tributo pode gerar sanção administrativa independente do lançamento é porque o crédito é exigível independente daquele.

“Imagine-se a norma geral e abstrata que prescreve, da ocorrência de um evento qualquer, surgir o dever de pagar tributo, antecipadamente a qualquer fiscalização. Uma vez ocorrido o fato, se o sujeito passivo não fizer o pagamento no prazo, antes de qualquer fiscalização, estará sujeito à sanção, pela falta de pagamento. Se há possibilidade de sanção pela falta de pagamento, é porque havia a obrigação de realizar a conduta contrária: pagar o tributo. Essa obrigação é prévia a sanção. Seu descumprimento “causa” a incidência da norma sancionadora. Loga se há aplicação legítima da sanção jurídica, é porque, previamente a ela, havia obrigação jurídica que foi descumprida.” (2013, p. 243).

Assim, não se pode falar em lançamento provisório, o lançamento é ato administrativo formal e vinculado que individualizará uma obrigação tributária e uma vez perfectibilizado será definitivo. Todavia, mesmo definitivo é passível de revisão na esfera administrativa, o que dependerá de procedimentos estabelecidos em lei, tais como o processo administrativo fiscal. Esta possibilidade de revisão na esfera administrativa será imprescindível para compreensão da súmula vinculante 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal.

Após longa discussão entre os Ministros que integravam a corte, na data de 02 de dezembro de 2009 o Supremo Tribunal Federal aprovou por maioria de votos a edição da súmula vinculante n. 24 segundo a qual *“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”*

Esta súmula vinculante veio a atender anseio doutrinário que afirmava não ser possível a tipificação criminosa de uma conduta quando o crédito tributário for objeto de discussão na esfera administrativa, pois se ainda houvesse possibilidades da própria Fazenda reconhecer que o tributo não seria devido não se justificaria o processamento criminal desta conduta. Destaca-se como referência do debate então travado o posicionamento de MACHADO:

“Não se pode considerar razoável a lei que admita a propositura da ação penal, por crime de sonegação fiscal, se ainda nem a própria Administração pode afirmar a existência de sonegação, porque ainda não encerrado o processo administrativo a este fim destinado. Muito menos que esteja sendo a lei corretamente interpretada. E menos ainda que exista igualdade entre as partes, no processo administrativo fiscal, se o Estado fisco dispõe, antes de apurados os fatos, do instrumento de atemorização que é a ação penal, posto que a ameaça de seu uso constitui, indubitavelmente, forma evidente de coação.” (2001, p. 324/325).

Desta forma, embora a edição da súmula vinculante n. 24 tenha representado um marco importante no ordenamento jurídico pátrio, inclusive como relevante limitação ao poder punitivo estatal, é necessário destacar que sua redação não expressa a melhor técnica conceitual. Conforme exposto acima, não se pode falar em lançamento definitivo na medida em que juridicamente inviável a figura do lançamento provisório. O lançamento é ato administrativo formal e vinculado, uma vez realizado dentro das formalidades exigíveis se torna perfeito e definitivo. A tipicidade do crime de sonegação fiscal descrito no artigo 1º, da Lei 8.137/90 tampouco está vinculada a exigibilidade do tributo. Conforme se afirmou acima

o lançamento não é constitutivo da obrigação tributária nem mesmo elemento indispensável a exigibilidade do crédito, o qual surge e se torna exigível com a realização do fato imponible descrito na norma geral e abstrata no mundo do ser.

A forma mais adequada de se interpretar a assertiva sumulada pelo Supremo Tribunal Federal é de que os princípios constitucionais ligados a presunção de inocência e o devido processo legal impedem que qualquer cidadão seja processado criminalmente por conduta ligada a supressão fraudulenta de tributos enquanto não houverem sido exauridas todas as vias de discussão administrativas. Neste sentido esclarece MACHADO “Embora se refira a lançamento definitivo, na verdade a regra consubstanciada na Súmula Vinculante 24 diz respeito ao lançamento que não pode mais ser questionado na via administrativa.”(2011a, p. 332)

O que o Supremo Tribunal Federal fixou com a edição da súmula vinculante n. 24 foi que não é possível o oferecimento de denúncia crime pelo Ministério Público quando a obrigação tributária e a exigibilidade do tributo ainda puderem ser questionadas pelo contribuinte na esfera administrativa ou forem passível de revisão pela própria Fazenda Pública. Então, embora não se possa vincular o oferecimento de denúncia ao lançamento definitivo, o oferecimento da denúncia está adstrito ao esgotamento das vias procedimentais administrativas sob pena de atipicidade da conduta criminalmente imputada.

### 3. O crime fiscal como antecedente da lavagem de capitais

Expostas algumas características fundamentais dos delitos fiscais, especialmente a sua relação com a constituição e exigibilidade do crédito tributário à luz do texto sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, é ponto importante no desenvolvimento do presente estudo a análise do delito fiscal como crime antecedente da lavagem de capitais. Para tanto, dentro da delimitação temática da presente pesquisa, será realizada uma rápida exposição das principais características dogmáticas e criminológicas do delito de lavagem de capitais.

#### 3.1. Noções introdutórias ao delito de lavagem de capitais

A lavagem de capitais, lavagem de dinheiro, branqueamento de capitais ou reciclagem de dinheiro deve ser entendida como o procedimento ilícito por meio do qual o

agente insere dinheiro fruto de crime no sistema financeiro de forma a torná-lo com aparência lícita, permitindo assim ao sujeito criminoso usufruir dos lucros auferidos com sua atividade ilícita, BRANDÃO assim define a lavagem de dinheiro “O branqueamento de capitais é a atividade pela qual se procura dissimular a origem criminosa de bens ou produtos, procurando dar-lhes uma aparência legal.” (2002, p. 15). Trata-se de delito com características eminentemente transnacionais, na medida em que sua análise empírica e criminológica demonstra a participação de grandes corporações financeiras, utilização de paraísos fiscais e envolvimento de organizações criminosas transnacionais, estimando-se uma movimentação financeira de mais de 500 bilhões de dólares por ano.

Os negócios ligados aos procedimentos de lavagem de capitais são elaborados, em regra, de forma complexa, envolvem diversos agentes e etapas. Como o objetivo deste tipo penal é a recolocação no mercado formal de ativos obtidos de forma ilícita as atividades ilícitas se misturam as atividades lícitas sendo muito difícil a distinção entre atividades legais e atividades de fachada, da mesma forma é trabalhosa a identificação dos valores oriundos da reciclagem e sua distinção dos valores lícitos, situação que se agrava quando entram em cena os frutos obtidos com a aplicação do dinheiro ilícito em negócios lícitos:

“As transações de reciclagem, quer nos parecer, não se distinguem externamente de operações legais, pois, na maioria dos casos, de forma imediata, o dinheiro não denota a sua procedência, valendo a célebre máxima *pecunia non olet*. No entanto, uma operação de branqueamento, por regra, constitui-se uma exceção em meio a uma infinidade de operações legais, partindo dessa premissa a consequente dificuldade de identificação inicial por parte dos órgãos de controle.” (RIOS, 2010, p. 179).

Tradicionalmente a doutrina destaca três etapas da lavagem de capitais, quais sejam, a introdução do dinheiro fruto de crime no mercado financeiro, o encobrimento de sua origem ilícita, e, por fim, a utilização deste dinheiro “lavado” no mercado formal, possibilitando assim que se usufrua do dinheiro obtido na atividade criminosa:

“Em razão do grande número de variantes existentes na matéria, são sistematizadas três fases ou etapas principais: na primeira- colocação ou inserção -, introduz-se o dinheiro líquido no mercado financeiro (ex: banco, corretora); na segunda - ocultação, encobrimento ou cobertura -, escamoteia-se sua origem ilícita (ex: paraíso fiscal, superfaturamento) e na terceira - integração ou reciclagem -, objetiva-se a re-introdução do dinheiro reciclado ou na economia legal (ex: aquisição de bem, empréstimo).” (PRADO, 2011, p. 703).

A lavagem de capitais foi criminalmente tipificada no Brasil pela Lei n. 9.613 de 1998. Em sua redação original o tipo penal de reciclagem estava atrelado a um rol taxativo de crimes antecedentes dos quais deveria ser fruto o dinheiro reciclado, contudo após a alteração legislativa de 2012 este rol de crimes antecedentes foi excluído da legislação penal, de sorte que atualmente qualquer capital oriundo de crime, se reciclado, poderá caracterizar o tipo de lavagem, inclusive aqueles advindos da realização de delitos fiscais.

Um dos motivos pelos quais a disciplina legal anti reciclagem de dinheiro desperta tanto interesse acadêmico deve-se ao fato de que as políticas internacionais em matéria de lavagem de capitais não se limitam a persecução criminal do agente responsável pelo crime, vão muito além. O combate internacional à lavagem é desenvolvido por meio de institutos como inteligência financeira, cooperação internacional, confisco, colaboração de entidades privadas e recuperação de ativos. O que se busca por meio desta política anti reciclagem é mais que a simples imposição de penas aos agentes criminosos, busca-se a desarticulação da criminalidade transnacional organizada e das redes terroristas, exigindo assim a criação de novas tecnologias persecutórias e preventivas. Sobre o tema da criminalização da lavagem de capitais explica MORO:

“A criminalização da lavagem de dinheiro significa, acima disso, uma nova política de prevenção e repressão da atividade criminal. Tem por base a constatação de que não basta, para prevenir ou reprimir o crime, a imposição de pena privativa de liberdade ao criminoso, O que é essencial é privar o criminoso dos ganhos decorrentes de sua atividade, ou seja, confiscar o produto do crime. É a consagração do velho adágio de que o "crime não deve compensar.”(2010, p. 16).

Ante a característica multifacetada do combate estatal à lavagem de capitais e de seus diversos objetivos estabeleceu-se uma controvérsia sobre a definição do bem jurídico tutelado pelo tipo penal de lavagem, se o regular funcionamento da economia e do sistema econômico nacional ou a administração da justiça, assim esclarecida por PODVAL “A administração da Justiça é o bem jurídico tutelado pelo crime em questão, na medida em que os autores de crime de lavagem, com a finalidade de proteger os responsáveis pelos crimes antecedentes, acabam obstruindo a própria justiça, impossibilitando a punição dos culpados.” (2011, p. 1040).

Diante deste complexo panorama dogmático e criminológico que envolve a atividade de lavagem de capitais, sua tipificação criminal, seu combate por parte das autoridades estatais e sua relação com outras atividades lícitas e ilícitas, a minuciosa análise desta

atividade é de grande relevância dentro do estudo do direito. Um ponto que merece destaque dentre tantos existentes nesta matéria é a relação entre lavagem de capitais e delitos fiscais, especialmente a criminalização das atividades de branqueamento dos valores obtidos por meio da prática de crimes fiscais.

### 3.2. Lavagem de capitais e delito fiscal

A questão do crime anterior é objeto de muita controvérsia dogmática no que toca ao delito de lavagem de capitais. Para a parte majoritária da doutrina o delito prévio representa elemento constitutivo do tipo penal de lavagem, de tal forma que o seu conhecimento por parte do agente que realiza o tipo penal de lavagem é parte integrante do dolo e, por exclusão, o desconhecimento do crime antecedente isenta o agente de responsabilidade penal diante da atipicidade da conduta, excetuadas as legislações que admitem o tipo imprudente de lavagem como acontece na Espanha. Para a parcela minoritária da doutrina o delito antecedente é condição objetiva de punibilidade do crime de lavagem, assim o branqueador não necessita de conhecimento concreto do delito antecedente para que seja responsabilizado criminalmente (BLANCO CORDERO, 2012, p. 274/275).

Importante destacar que o delito de lavagem ocorre de maneira independente ao delito antecedente, não se trata de fase consumativa ou de exaurimento da conduta típica antecedente, mas são tipo penais autônomos, como ressalta BLANCO CORDERO “el blanqueo es un delito autónomo e independiente del delito previo, tiene un injusto próprio y diferenciado de este.” (2012, p. 282)<sup>3</sup>. O tipo penal de lavagem não representa a simples utilização do proveito financeiro obtido com a prática criminosa, mas uma conduta autônoma, isolada da anterior mas com ela relacionada por derivação. Novamente BLANCO CORDERO “Del recurso al criterio de la procedencia se deriva la necesidad de que exista una conexión entre el hecho previo y el bien objeto del blanqueo en el sentido de que el bien provenga, derive directa o indirectamente, del mismo.” (2012, p. 340)<sup>4</sup>

Há duas formas legislativas de tipificação da lavagem de capitais no que se refere aos delitos antecedentes. Uma forma é aquela que destaca um rol fechado de crimes antecedentes capazes de tipificar o crime de lavagem, este era o caso do ordenamento

<sup>3</sup>O branqueamento é um delito autônomo e independente do delito prévio, tem injusto próprio e diferenciado daquele. (tradução do autor)

<sup>4</sup>Do recurso ao critério da procedência deriva a necessidade de que exista uma conexão entre o delito prévio e o bem objeto da lavagem no sentido de que o bem provenha, derive diretamente ou indiretamente do mesmo. (tradução do autor)

nacional até a reforma do ano de 2012, sendo que naquele rol de delitos antecedentes não estavam incluídos os tipos penais de sonegação fiscal. A outra forma legislativa é a que foi adotada no Brasil após a reforma de 2012, e agora vigente, na qual o legislador apenas faz referência a determinadas características dos crimes antecedentes, deixando em aberto para qualquer delito que nelas se enquadre, de tal sorte que hoje os crimes de sonegação fiscais podem gerar a conduta típica de lavagem de capitais. Porém, a inclusão dos delitos fiscais ao rol dos crimes de lavagem não é matéria simples.

BLANCO CORDERO destaca em sua obra dedicada ao crime de branqueamento de capitais que a inclusão dos delitos fiscais como antecedentes da lavagem de capitais vem sendo bastante discutida junto ao GAFI (Grupo de Ação Financeira Internacional), órgão de inteligência financeira responsável pela edição de diretrizes internacionais em matéria de combate a lavagem de capitais, sendo a maioria dos argumentos contrários (2012, p. 374). São argumentos contrários a inclusão dos delitos fiscais como antecedente ao crime de lavagem: a dificuldade em distinguir delito fiscal de planejamento tributário; a ausência de definição de delito fiscal em nível internacional; a dificuldade para as pessoas incluídas no rol das obrigações de colaboração (custos econômicos, dificuldade em identificar a fraude fiscal, especialmente em negócios internacionais), problemas para identificar o dinheiro oriundo do delito fiscal.

A característica mais marcante dos delitos de lavagem de capitais é justamente a sua natureza transnacional “O delito de lavagem de dinheiro tem, como uma de suas características, a possibilidade de ser realizado num país distinto daquele onde foi cometido o delito prévio que deu origem aos bens. É possível que o delito prévio que dá origem aos bens tenha sido cometido num país, eu delito de lavagem, em outro diferente.” (CALLEGARI, 2008, p. 131). Quando se estuda esta característica à luz dos delitos fiscais pode se perceber sérias dificuldades operacionais e dogmáticas decorrente das especificidades destes tipos penais e das características das relações tributárias.

A assertiva acima prende-se ao fato de que os sistemas tributários e os crimes fiscais sofrem muita variação entre os países. Ao contrário do que ocorre, por exemplo, nos crimes de tráfico de drogas em que os países seguem orientações internacionais e que o tipo penal de tráfico é muito semelhante na grande maioria dos países mundiais, os crimes fiscais possuem características próprias inerentes a cada sistema tributário e variam muito de país a país, não se podendo, por exemplo, traçar características comuns entre o sistema tributário brasileiro e o

norte-americano, como explica ATALIBA ao analisar o direito tributário comparado “nosso sistema é *sui generis*, original e desconhece similares e réplicas: contrasta radicalmente com os demais; é mais perfeito juridicamente e requer trato singular e específico, pelo que de pouco ou nada vale, a propósito, invocar doutrina alienígena, elaborada a partir de dados radicalmente diversos.” (1968, p. 27/28). Um negócio jurídico pode ser considerado plenamente válido e interpretado como planejamento tributário em um país ou como ato de sonegação fiscal em outro. Desta forma, é muito difícil trabalhar com os crimes de sonegação como antecedentes do delito de lavagem cometido de maneira transnacional quando se tem características tão diversas no crime antecedente, motivando a discussão que se estabelece no GAFI.

De outro lado, os argumentos favoráveis são no sentido de que as fraudes fiscais causam abalos aos países em desenvolvimento que se veem destituídos de dinheiro destinado a programas sociais, educação e saneamento, gerando vítimas reais e concretas. Ainda, os argumentos são desenvolvidos no sentido de que não se pode mais admitir o uso de paraísos fiscais como meio de evasão tributária, já que na atual economia globalizada não se sustentam os segredos bancários e certas noções de soberania nacional.

Fato é que o Brasil incluiu os delitos fiscais como antecedentes do crime de lavagem. Porém um aspecto muito importante deve ser considerado nesta realidade que é a diversidade de objetivos político criminais entre os dois delitos. A assertiva prende-se ao fato de que os bens jurídicos protegidos nos delitos de lavagem e nos delitos fiscais são distintos e não podem ser confundidos a ponto de se criminalizar a lavagem com o intuito de proteger a arrecadação tributária. Neste sentido destaca BLANCO CORDERO:

“La protección de la hacienda pública frente a las conductas de evasión de impuestos no corresponde al delito de lavado de activos, lo mismo que la tutela de la salud pública frente al narcotráfico no es la función de dicho delito. Por ello, es incorrecto argumentar que la sanción penal del lavado de los activos procedentes de un delito tributario servirá para incrementar la tutela de la hacienda pública. El lavado es un delito autónomo, que menoscaba un bien jurídico propio de carácter económico, siendo indiferente el ilícito penal del que proceden los bienes. Si un Estado castiga penalmente la evasión fiscal, y el lavado de los bienes procedentes de cualquier ilícito penal, es evidente que también sanciona el lavado de los activos originados en el delito tributario. El problema es que no todos Estados tipifican penalmente la defraudación tributaria.” (2012, p. 392).<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> A proteção da Fazenda Pública frente a evasão de impostos não corresponde ao delito de lavagem de ativos, de mesma forma que a tutela da saúde pública frente o narcotráfico não é função deste delito. Por isso é incorreto afirmar que a sanção da lavagem de ativos procedente de sonegação de tributos servirá para incrementar a tutela da Fazenda Pública. A lavagem é um delito autônomo que protege em bem jurídico econômico, sendo indiferente o delito de que procedem os bens. Se um estado castiga penalmente a evasão, e a lavagem de bens

Esta distinção de bens jurídicos protegidos pelos crimes de lavagem e os delitos fiscais não pode ser ignorada no momento da persecução criminal, contudo, é exatamente o que tende a ocorrer na realidade brasileira, onde na disputa entre os interesses de limitação do poder punitivo e interesses arrecadatórios estes tendem a prevalecer. Aponta RIOS “É importante destacar que a legislação pátria apresenta antinomias internas quando se contrasta a legislação criminal e a tributária, prevalecendo a política fiscal arrecadadora sobre a política criminal, utilizando-se o direito penal como meio coercitivo de arrecadação” (2003, p. 156).

Por tais razões é que o respeito à súmula vinculante n. 24 deve prevalecer quando se imputa a prática de crime de lavagem de ativos decorrentes de sonegação fiscal, o que vem sendo relativizado diante da autonomia entre lavagem e crime antecedente.

#### 4. Lavagem de capital fruto de sonegação fiscal e a súmula vinculante n. 24

A Lei n. 9.613/98 que tipifica o crime de lavagem de capitais no ordenamento brasileiro faz especial referência a matéria probatória dos crimes antecedentes ao branqueamento. Segundo a legislação brasileira, o oferecimento de denúncia e o processamento criminal pela lavagem independem da existência de condenação pelo ilícito antecedente, devendo o Ministério Público instruir o feito com indícios suficientes da existência daquela ação delituosa, que pode ser praticada no Brasil ou no exterior.<sup>6</sup>

Diante desta disposição legislativa que consagra a autonomia do tipo penal de lavagem em relação a conduta delituosa que deu origem aos ativos branqueados, se cria um grande problema a ser resolvido na instrução probatória processual, qual seja, a prova de existência do delito antecedente. Não basta realizar a ligação entre capitais movimentados nos negócios suspeitos de lavagem e a ausência de comprovação de sua origem, ao Ministério Público cabe a produção de prova com o grau de certeza exigido para uma condenação criminal de que foi praticado um crime que não está em julgamento no processo da lavagem.

---

procedentes de qualquer ilícito penal, é evidente que sanciona, também, a lavagem dos ativos provenientes do delito fiscal. O problema é que nem todos os Estados tipificam a sonegação tributária. (tradução do autor)

<sup>6</sup>Art. 2º O processo e julgamento dos crimes previstos nesta Lei:

II - independem do processo e julgamento das infrações penais antecedentes, ainda que praticados em outro país, cabendo ao juiz competente para os crimes previstos nesta Lei a decisão sobre a unidade de processo e julgamento;

§ 1º A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência da infração penal antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente.

Vale destacar que para a demonstração da prática de um crime devem restar provados, no mínimo, todos os elementos típicos que integram a conduta. Caberá então ao Magistrado, além de julgar todos elementos do crime de lavagem (autoria, materialidade, tipicidade, etc.), julgar a existência de um crime, ou vários crimes, que não está sendo imputado ao autor do branqueamento, que pode ter sido cometido por diversas pessoas, inclusive no exterior. Destaca-se o posicionamento de CALLEGARI:

“...é necessário que o juiz responsável pelo julgamento do fato de lavagem considere provada a existência de um fato delitivo prévio, ou seja, é necessário saber com precisão qual é o fato criminoso que originou os bens. Assim, não se requer uma sentença condenatória do crime antecedente, mas a receptação deve estar plenamente creditada em sua realidade e em sua natureza jurídica, sem que baste para isso a mera constância de denúncias, a ocupação de bens e outras diligências policiais ou sumárias. Por se tratar de um elemento constitutivo do tipo, faz-se necessário que as provas destinadas a acreditá-lo se tenham praticado com as garantias constitucionais e processuais que as tornem aptas para desvirtuar a presunção de inocência.”(2008, p. 130).

Esta dificuldade inerente a prova do crime antecedente que originou os ativos objeto de lavagem cria contornos de maior dificuldade quando se insere neste quadro os delitos fiscais, especificamente aqueles sujeitos ao texto da súmula vinculante n. 24. Como já exposto acima, os delitos fiscais possuem uma natureza complexa e para sua compreensão é indispensável a aplicação das diretrizes e ensinamentos do direito tributário. Não há como compreender o delito fiscal sem o conhecimento pleno das instituições tributárias, tais como lançamento, obrigação principal, obrigação acessória, exigibilidade do crédito, etc. O oferecimento de denúncia, instauração de processo crime e a condenação do agente pela lavagem de ativos provenientes de sonegação fiscal irão exigir a prova do crime antecedente, o que só ocorrerá com o preenchimento de todos os elementos típicos.

Conforme analisado neste trabalho, nos termos da redação da súmula vinculante n. 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal o esgotamento da esfera administrativa fiscal, ou seja a imutabilidade do lançamento na esfera administrativa é elemento constitutivo dos tipos penais descritos no artigo 1º da Lei 8.137/90. Assim, sem que haja esta condição relativa ao tipo penal de sonegação fiscal é impossível o processamento do agente pela prática de lavagem de ativos provenientes destes delitos, pois não há o preenchimento de todos os seus elementos típicos, ou seja, não se pode falar em existência do delito antecedente. Contudo, a contrário senso, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça, sob o argumento da autonomia do crime de lavagem em relação ao delito antecedente, proferiu decisão colegiada

por meio da qual admitiu o processo pelo delito de lavagem de ativos fruto de sonegação fiscal independente do exaurimento da via administrativa fiscal, destacamos:

“HABEAS CORPUS. SUBSTITUTO DE RECURSO PRÓPRIO. NÃO CONHECIMENTO. QUADRILHA E LAVAGEM DE DINHEIRO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR INÉPCIA. IMPROCEDÊNCIA. NOVA DENÚNCIA OFERECIDA PELO PARQUET, QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. INEXISTÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL.

1. À luz do disposto no art. 105 da Constituição Federal, esta Corte de Justiça não vem mais admitindo a utilização do habeas corpus como substituto de recurso ordinário, recurso especial, ou revisão criminal, sob pena de se frustrar a celeridade e desvirtuar a essência desse instrumento constitucional.

2. Impende ressaltar que, uma vez constatada a existência de ilegalidade flagrante, nada obsta que esta Corte defira ordem de ofício, como forma de coarctar o constrangimento ilegal, situação inócua na espécie.

3. Esta Sexta Turma, ao decidir o HC n. 150.608/CE, trancou, por inépcia formal da denúncia, a ação penal que imputava aos pacientes os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, lavagem de capitais, quadrilha e corrupção ativa.

4. Contudo, não há falar em inépcia da nova peça de acusação oferecida pelo Ministério Público Federal, a qual atribui aos pacientes os crimes de quadrilha e lavagem de capitais.

5. A nova denúncia descreve o funcionamento de uma organização voltada não apenas à exploração da contravenção do jogo do bicho, mas à sonegação de tributos, já que os vultosos valores arrecadados sequer eram declarados ao Fisco. Demonstrou que a quadrilha atuava de maneira hierarquizada e com divisão funcional de tarefas, com uma estrutura contábil para o controle do numerário obtido e posterior ocultação de valores.

6. Importa salientar que a denúncia, embora narre também a atividade voltada à sonegação tributária, não imputou este delito aos pacientes, dada a pendência de procedimentos fiscais. Lembre-se, contudo, que o crime de quadrilha é autônomo, independentemente da consumação dos delitos para os quais foi constituída. Assim, pouco importa, neste momento processual, para efeito de deflagração da ação penal especificamente pela associação delitiva, a conclusão do processo administrativo fiscal.

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.

8. Segundo o Ministério Público Federal, o grupo cuidava de ocultar a origem dos valores obtidos com a jogatina e sonegados, por meio da aquisição de imóveis, veículos, jóias e aplicações financeiras.

9. Ainda no que se refere à lavagem de dinheiro, a denúncia esclareceu que o seu antecedente consubstanciou-se na configuração de organização criminosa, nos termos da redação então vigente do art. 1º, VII, da Lei n. 9.613/98.

10. Ordem não conhecida.” (STJ, HC 235.900/CE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 21/06/2013)

Contudo, equivocada parece a decisão proferida pelo Corte Superior de Justiça. As normas penais não podem ser aplicadas como se fizessem parte de outro ordenamento jurídico independente a todo o direito, ao contrário devem ser aplicadas de forma sistêmica com as

demais regras “nenhuma norma jurídica paira avulsa, como que no ar. Nenhum mandamento jurídico existe em si, como que vagando no espaço, sem escoro ou apoio. Não há comando isolado ou ordem avulsa. Porque estes – é propedêutico – ou fazem parte de um sistema, nele encontrando seus fundamentos, ou não existem juridicamente.” (ATALIBA, 2011, p. 265). Em matéria de delito de lavagem de capitais oriundos de delito fiscal devem ser tomadas em consideração regras de direito penal, direito tributário, financeiro, de diretrizes internacionais dentre outras que integram esta realidade complexa.

Não basta a presença de indícios de atividades financeiras suspeitas de lavagem de capitais e a presunção de existência de delitos fiscais, é necessária a prova robusta de todos os elementos típicos, e quando se trata de delito fiscal estes elementos típicos só se completam com a demonstração da existência de um tributo e de seu não pagamento fraudulento. Para tanto é necessário demonstrar a ocorrência de uma hipótese de incidência tributária com todos seus elementos e a impossibilidade de revisão administrativa do lançamento. Outra não é a lição de BLANCO CORDERO:

“Como venimos diciendo, el delito fiscal difiere bastante de otros delitos previos del blanqueo (por ejemplo, el tráfico de drogas). Las peculiaridades del mismo van a exigir una actividad probatoria muy intensa, para que pueda afirmarse la existencia de una cuota tributaria no pagada que supera la cuantía fijada en el Código penal. A diferencia de lo que considera la jurisprudencia respecto de los delitos de tráfico de drogas, en el delito fiscal sí va a ser necesario acreditar el acto delictivo concreto que genera los bienes blanqueados. Y es que la comisión de un delito fiscal requiere probar de manera específica varios elementos típicos de carácter temporal y personal.” (2012, p. 426/427).

Desta forma, diante da relevância constitucional e social dos bens jurídicos tutelados pelos tipos penal fiscais e pelo tipo penal de lavagem de delitos, bem como diante do caráter fragmentário e subsidiário do direito penal é que a persecução destes delitos só pode ser realizada à luz da legalidade e do devido processo legal. Para que isso ocorra é imperioso o respeito a todas as regras aplicáveis as espécies em análise, dentre elas se destaca a súmula vinculante n. 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal, razão pela qual não se poderá admitir o oferecimento de denúncia e a instauração de processo criminal pelo delito de lavagem de ativos provenientes de sonegação fiscal sem a condição de imutabilidade do lançamento tributário na competente esfera administrativa.

## 5. Conclusão

Diante do que foi exposto ao longo do presente texto, e com base na pesquisa realizada é possível destacar algumas considerações finais conclusivas no que tange ao delito fiscal como crime antecedente da lavagem de capitais. A relação entre delitos fiscais e branqueamento de capital é complexa e desta forma exige uma análise interdisciplinar de suas realidades jurídicas não sendo possível o estudo do branqueamento de ativos oriundos de sonegação fiscal sem a compreensão de conceitos e regras do direito tributário, do direito penal e das diretrizes internacionais que regulamentam o combate a lavagem de capitais em todo o mundo.

Os delitos fiscais devem ser compreendidos diante da função tributária estatal que se mostra muito além do mero exercício arrecadatório. Os delitos fiscais só se mostram legítimos quando se estuda a função tributária como elemento indispensável ao alcance da construção de um Estado voltado ao cumprimento dos objetivos constitucionais. Ponto fundamental para a criminalização das condutas de sonegação descritas no artigo 1º, da Lei n. 8.137/90 é a plena compreensão do texto editado pelo Supremo Tribunal Federal na súmula vinculante n. 24, de tal sorte que só será típica a conduta de sonegação fiscal quando exauridas as vias administrativas de questionamento do débito, tornando-se o lançamento imutável na via administrativa fiscal.

De outro lado, para que uma conduta de branqueamento de capitais se mostre típica é necessária a produção da prova da existência do delito anterior do qual o capital é fruto. Esta difícil necessidade deverá ser resolvida por meio de instrução probatória que demonstre o preenchimento de todos os elementos típicos da conduta anterior.

A tipificação dos delitos de lavagem de capitais fruto de sonegação fiscal só poderá ser alcançada quando preenchidos e provados todos os elementos típicos do delito fiscal, sendo inviável a relativização desta exigência com base na autonomia entre crime de lavagem e delito antecedente. Desta forma, a súmula vinculante n. 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal deve ser aplicada, também, nos casos de persecução criminal de delitos de lavagem de capital fruto de sonegação fiscal, pois se a imutabilidade administrativa do lançamento é elemento típico da sonegação o crime de lavagem só poderá ser provado quando preenchido este elemento típico do delito antecedente, sendo que interpretações em contrário violam o princípio da legalidade penal e do devido processo legal.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo, RT, 1968.

\_\_\_\_\_. *Procedimento Tributário-Penal*, In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. Doutrinas Essenciais: Direito Penal Tributário, Previdenciário e Financeiro, Vol. V, São Paulo, RT, 2011.

BLANCO CORDERO, Isidoro. *El Delito de Blanqueo de Capitales*, 3ª ed., Navarra, Aranzadi, 2012.

BRANDÃO, Nuno. *Branqueamento de Capitais: O Sistema Comunitário de Prevenção*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, HABEAS CORPUS N. 235.900/CE, Relator Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 21/06/2013.

CALLEGARI, André Luís. *Lavagem de Dinheiro: Aspectos Penais da Lei n. 9.613/98*, 2ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*, São Paulo, Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*, In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação, São Paulo, Quartier Latin, 2009.

GREEN, Stuart P., *Lying, Cheating, and Stealing: A Moral Theory os White-Collar Crime*, Nova Iorque, Oxford University Press, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Instâncias civil e penal da sonegação fiscal*, In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. Doutrinas Essenciais: Direito Penal Tributário, Previdenciário e Financeiro, Vol. V, São Paulo, RT, 2011.

\_\_\_\_\_. *A ação penal no crime de supressão ou redução de tributos e a Súmula Vinculante 24*, In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. Doutrinas Essenciais: Direito Penal Tributário, Previdenciário e Financeiro, Vol. V, São Paulo, RT, 2011.

MORO, Sérgio Fernando. *Crime de Lavagem de Dinheiro*, São Paulo, Saraiva, 2010.

PODVAL, Roberto, *O bem jurídico do delito de lavagem de dinheiro*, In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. Doutrinas Essenciais: Direito Penal da Administração Pública, Vol. IV, São Paulo, RT, 2011.

PRADO, Luiz, Regis. *Delito de Lavagem de capitais: um estudo introdutório*, In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. Doutrinas Essenciais Direito Penal da Administração Pública, Vol. IV, São Paulo, RT, 2011.

RIOS, Rodrigo Sanchéz. *O crime fiscal: Reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro*, Porto Alegre, Sérgio Antonio Fábris Editor, 1998.

\_\_\_\_\_. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*, São Paulo, RT, 2003.

\_\_\_\_\_. *Direito Penal Econômico: Advocacia e Lavagem de Dinheiro: Questões de Dogmática Jurídico-Penal e de Política Criminal*. São Paulo: Saraiva-GV law, 2010.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*, São Paulo, RT, 2001.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito Penal Brasileiro – I*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Revan, 2003.