

## A SÚMULA VINCULANTE N°24 DO STF E A FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA

### BINDING PRECEDENT NO. 24 OF THE STF AND STRUCTURED TAX FRAUD

Alexandre Affonso Castilho<sup>1</sup>

Fábio Ramazzini Bechara<sup>2</sup>

#### RESUMO

Este texto apresenta os contornos da fraude fiscal estruturada, enquanto evento econômico-tributário típico da macrocriminalidade econômica organizada, que se encontra inserido no campo de estudos do Direito Penal Econômico. Estabelece o contexto a partir da análise econômica de sua prática, da aferição dos bens jurídicos envolvidos nas previsões penais tributárias, e das consequências ao Estado e à sociedade, tudo com a finalidade de demonstrar a autonomia dos crimes envolvidos em seu âmbito. Tratando-se de fenômeno invariavelmente praticado através de organizações criminosas, e por meio de diversas formas típicas, como lavagem de dinheiro, crimes de sonegação fiscal, crimes de falsidade e corrupção, o artigo estabelece os parâmetros ao afastamento da aplicação literal da Súmula Vinculante n° 24 do STF ao objeto discutido. O estudo procura demonstrar que a atividade investigativa estatal contra a fraude fiscal estruturada não pode ser proibida ou obstada em razão da coexistência de crimes autônomos.

**Palavras Chaves:** Súmula vinculante n° 24 STF. Fraude fiscal estruturada. Direito penal econômico. Organização criminosa. Lavagem de dinheiro.

#### ABSTRACT

This text presents the contours of structured tax fraud, as a typical tax-economic event of organized economic macro-crime, which is included in the field of Economic Criminal Law studies. It establishes the context in which it is inserted, from the economic analysis of its

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, Especialista em Direito Público pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UNISAL. Membro do Grupo de Pesquisa “Direito Penal Econômico e Justiça Internacional” da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Promotor de Justiça do Estado de São Paulo integrante do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado – GAECO.

<sup>2</sup> Professor Doutor dos Programas de Graduação e Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor em Direito pela USP. Pós-doutorado no Woodrow Wilson International Center for Scholars. Líder do Grupo de Pesquisa “Direito Penal Econômico e Justiça Internacional” da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Promotor de Justiça em São Paulo.

practice, the measurement of the legal assets involved in the criminal tax provisions, and the consequences to the State and society, all with the purpose of demonstrating the autonomy of the crimes involved in its scope. As this is a phenomenon invariably practiced by criminal organizations, and through various typical forms, such as money laundering, tax evasion crimes, crimes of falsehood and corruption, the article establishes the parameters to avoid the literal application of the Binding Precedent n° 24 of the STF to the object discussed. The study seeks to demonstrate that state investigative activity against structured tax fraud cannot be prohibited or impeded due to the coexistence of autonomous crimes.

**Key Words:** Binding precedent n° 24 STF. Structured tax fraud. Economic criminal law. Criminal organization. Money laundering.

## 1. Introdução

Desde sua edição em dezembro de 2009, a Súmula Vinculante n° 24 do Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup> tem proporcionado diversos debates acerca de sua aplicação. Da necessidade de uma incidência rígida a despeito da banalização dos crimes contra a ordem tributária e sanha arrecadatória do Fisco, até a desproteção do sistema na apuração de crimes e impunidade aos grandes grupos empresariais sonegadores, os argumentos se contrapõem.

O objetivo da edição da Súmula Vinculante foi consolidar precedentes da Suprema Corte nas hipóteses em que contribuintes que discutiam administrativamente autuações fiscais se viam processados por ações penais com tramitação paralela. Os julgados foram se direcionando em prol da garantia dos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo, ratificando o entendimento de que enquanto tramitasse um processo administrativo contra a exigência tributária, o lançamento não deveria ser considerado definitivo e exigível, não sendo possível, por consequência, se falar na existência de crime tributário.

É bem verdade que já se vaticinava, quando dos discussões sobre a proposta da Súmula, que as características multifacetárias da criminalidade exigiriam da Corte a revogação ou a clarificação de seu conteúdo e, não obstante a permanência de seus postulados até os dias atuais, diversos julgados que se seguiram sobre a matéria, de fato, trouxeram algumas mitigações à sua literalidade, mormente quando a discussão objetivava limitações ou proibições

---

<sup>3</sup> Súmula Vinculante n° 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

às atividades investigativas sobre a prática de crimes tributários em concurso com outros delitos, o que se verifica, por exemplo, nos casos de fraudes fiscais estruturadas.

A análise aqui proposta não se cinge à discussão doutrinária acerca do conceito de lançamento tributário, dos preceitos referentes ao processo administrativo tributário, ou ainda na necessária revisão e esclarecimento do teor da Súmula Vinculante, mas sim em sua não incidência em hipóteses de fraude fiscal estruturada, tendo em vista tratar-se de fenômeno afeto à criminalidade econômica organizada, a envolver bens jurídicos penalmente tutelados distintos e autônomos, e que não pode ser confundido com a mera prática de crime contra a ordem tributária.

O texto vai trilhar pela contextualização da fraude fiscal estruturada, com o fito de proporcionar o seu entendimento conceitual, a concepção de suas características específicas, bem como o reconhecimento de sua autonomia, como evento econômico-tributário, frente aos delitos com os quais guarda ligação umbilical. Sem a intenção de apresentar conclusões definitivas, o artigo intenciona demonstrar a gravidade e as consequências desse tipo de criminalidade, e o tratamento jurídico que lhe deve ser despendido quando confrontado com os termos da Súmula Vinculante nº 24 do STF, enquanto fenômeno típico de macrocriminalidade econômica organizada.

## **2. Contextualização da fraude fiscal estruturada**

A globalização tem proporcionado avanços em diversas áreas do conhecimento. Enquanto isso, novos padrões na economia de mercado criam a todo instante interações que ultrapassam as fronteiras físicas. Por outro lado, a criminalidade organizada desenvolve uma capacidade adaptativa às transformações socioeconômicas que não é acompanhada com a mesma velocidade pelo Estado.

O Direito Penal clássico e os tradicionais meios de prova empregados contra a criminalidade tradicional não mais atendem aos reclamos da tutela de bens jurídicos-penais

coletivos, próprios da criminalidade global conectada à atividade econômica, a denominada “macrocriminalidade econômica”<sup>4</sup>, que constitui um dos objetos do Direito Penal Econômico<sup>5</sup>.

O processo evolutivo do Direito Penal Econômico, segundo a jurista portuguesa Anabela Miranda Rodrigues, acompanha o debate havido na definição do conceito de crime econômico, cujas “zonas de consenso” em sua identificação “não são fáceis de se encontrar”, residindo mais facilmente no plano criminológico:

Acentua-se o facto de ser protagonizado por indivíduos com qualificações e *status*, que utilizam estruturas e instrumentos comuns à atividade econômica lícita. É um crime – como já ao tempo definiu *Edwin Shutherland* – cometido por uma pessoa com respeitabilidade e *status* social alto na sua ocupação. Fala-se de *respectable crime*, numa clara evocação da definição de *White-collar crime* deste Autor. Por sua vez, a empresa é apontada como foco de perigo, no sentido de que propicia(ria) o cometimento de crimes – que, isoladamente, a pessoa não cometeria -, nela se desenvolvendo um espírito criminal de grupo e uma má cultura empresarial, que fomenta(ria) a aprendizagem de comportamentos criminais e de técnicas de neutralização da culpa. [...] A criminalidade assim desenvolvida, num quadro de globalização e financiarização da economia e de capitalismo popular como o atual, comporta uma danosidade elevadíssima – desmensurada, como se tem vindo a acentuar nos tempos mais recentes -, o que é apontado como a sua característica identificadora<sup>6</sup>.

Ao tratar da significância da expressão “crime de colarinho branco”, cunhada pelo célebre sociólogo Edwin Sutherland, José Laurindo Souza Netto indica que,

[...] remete à criminalidade econômica, à criminalidade das empresas, às condutas fraudulentas fortemente marcadas pela impunidade, que implicam, ao lado do dano econômico, um dano de maior gravidade, imposto às relações sociais, pela geração de perda de confiança e produção de desorganização social em grande proporção. Constitui uma das maiores dificuldades no pertinente aos crimes contra a ordem econômica a de tratar com fraudes multiformes, compreendo práticas mascaradas e simuladas, mediante meios e negócios paralelos, sendo que a multiplicação se

---

<sup>4</sup> Conforme o autor, esse tipo de criminalidade, “claramente desenvolvida e praticada por organizações criminosas altamente estruturadas e com ramificações em vários segmentos produtivos, dentro e fora do país, destaca-se pela ganância de seus agentes e pela desmedida busca pelo lucro fácil, ampliando seus campos de atuação para quaisquer atividades potencialmente rentáveis”. TURESSI, Flávio Eduardo. *Justiça Penal Negociada e Criminalidade Macroeconômica Organizada*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 142.

<sup>5</sup> Suzana Aires de Sousa reconhece que da criminalidade socioeconômica é possível retirar da produção legislativa e doutrinal um conjunto de preceitos legislativos que se prende com o exercício da atividade empresarial e que compõe o chamado direito penal da empresa. O dano causado pela empresa ganhou ao longo do século XX, segundo a autora, uma maior dimensão objetiva e também uma maior percepção junto da sociedade. Na sua concepção, a inserção do direito penal da empresa no âmbito do direito penal econômico leva em consideração critérios de natureza econômica baseada na clássica definição de empresa enquanto agente econômico dotado de uma organização de capital e trabalho destinada a produção, distribuição e prestação de serviços. SOUSA, Susana Aires de. *Questões Fundamentais em Direito Penal de Empresa*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 21.

<sup>6</sup> RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito Penal Econômico*. 2ª ed. Coimbra: Almeida, 2020, p. 50-52.

sociedades de fachada, do tipo “fantasma”, contribui para o crescimento do elevado nível de impunidade em questão<sup>7</sup>.

Apesar de divergências doutrinárias, no pensar de Márcia Dometila Lima de Carvalho, as expressões “macrocriminalidade” e “crimes de colarinho branco” devem ser utilizadas como sinônimas.

Segundo a autora, os delitos econômicos têm, como bens jurídicos, “valores supra individuais que uma vez violados, representam ofensa à confiança que deve existir como base da sociedade”. Enquanto os bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal tradicional se pautam com o livre desenvolvimento da personalidade de cada homem individualmente considerado, os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal Econômico se relacionam com a situação da personalidade do cidadão, “enquanto fenômeno social”. Trata-se de um verdadeiro crime constitucional, que se encontra na “macrocriminalidade”<sup>8</sup>.

Mas a percepção do âmbito no qual se insere a fraude fiscal estruturada também perpassa por uma análise econômica da prática ilícita, pela aferição dos bens jurídicos envolvidos nas previsões penais tributárias - com as quais detém relação íntima, mas não exauriente - e, por fim, pelas consequências de sua prática ao Estado e à sociedade.

Cotejando a fraude estruturada sob a perspectiva da teoria da escolha racional, Fábio Costa Pereira se vale dos ensinamentos do Prêmio Nobel da Economia de 1992, o economista Gary Becker que, no artigo “*Crime and Punishment: An Economic Approach*”, afirma que o cometimento do crime por qualquer agente passa pela análise prévia dos custos e dos benefícios da conduta, sendo que nos crimes econômicos, o agente busca algum tipo de benefício, a chamada utilidade esperada (u.e.), que pode ser dinheiro, poder, projeção social ou qualquer outro, ainda que sem tradução econômica, que seja valorizada pelo agente.

Conclui o autor que a fraude estruturada tem relação direta com os crimes praticados por organizações criminosas, bem assim com os crimes de colarinho branco que inserem, no contexto de seu proceder ilícito, mecanismos próprios de viabilização, desenvolvimento e manutenção do empreendimento, rompendo-se com paradigmas clássicos da criminalidade. Os agentes que decidem pela prática de crimes estruturados e dissimulados por sua própria natureza, estimam os custos e os benefícios de sua utilização nas práticas de crimes dentro do contexto de seus negócios ou empreendimentos, tanto para ludibriar os órgãos persecutórios,

---

<sup>7</sup> SOUZA NETTO, José Laurindo de Souza. *Lavagem de dinheiro: comentários à Lei 9.613/90*. Curitiba: Juruá, 1999, p. 258.

<sup>8</sup> CARVALHO, Márcia Dometila de Lima. *Fundamentos Constitucionais do Direito Penal*. 2 ed. Minas Gerais: Del Rey Editora, 2016, p. 144.

quanto para superar a concorrência e obter resultados mais expressivos. Esse benefício é o que se denomina utilidade esperada (u.e.)<sup>9</sup>. Arremata o autor afirmando que:

[...] O praticar ilícitos, portanto, está inserido no modelo de negócios desenvolvidos por inúmeros empreendedores e empresas que, superando barreiras legais e morais, entendem como vantajosas a adesão ao crime. Fraudar consumidores, concorrência e os próprios órgãos de fiscalização/persecução, neste contexto, constitui-se em meio para que o objetivo maior, a u.e. seja atingido, maximizando-se benefícios e minimizando-se os custos. [...] Se as recompensas forem menores que os riscos, por óbvio que a prática do ilícito se tornará contraindicada. De outro lado, se a prática de FEs<sup>10</sup> potencializar os benefícios e mitigar os custos, o “empresário” que se vale do ilícito para a concretização de seus objetivos negociais irá delinquir<sup>11</sup>.

Em relação aos bens jurídicos envolvidos, Cezar Roberto Bittencourt anota que uma das principais características do Direito Penal moderno é seu fragmentarismo, no sentido de que constitui a *ultima ratio* do sistema, limitando-se a punir as ações mais graves praticadas contra os bens jurídicos mais importantes; e que o crime tributário (infração penal) deve ser diferenciado do ilícito tributário (infração tributária) em dois sentidos: em primeiro lugar, o delito tributário deve representar uma ofensa material um determinado bem jurídico, e não mera infração das normas do Direito Tributário; em segundo, a persecução de delitos tributários atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais, o que significa dizer que a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a culpabilidade constituem pressupostos imprescindíveis à aplicação da pena<sup>12</sup>.

De outro turno, Luiz Regis Prado entende que a tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela “natureza metaindividual, de cariz institucional, do bem jurídico”, em razão de que são os recursos auferidos dos tributos que dão suporte econômico necessário para a realização das atividades destinadas aos anseios e necessidades sociais<sup>13</sup>.

Rodrigo Luís Ziembowicz, após tecer considerações sobre as correntes existentes<sup>14</sup>, assinala que os delitos fiscais são “pluriofensivos”, atingindo distintos bens jurídicos, a saber, “o patrimônio da Fazenda Pública” e a “função social dos tributos”<sup>15</sup>.

<sup>9</sup> PEREIRA, Fábio Costa. *A fraude estruturada sob a perspectiva da teoria da escolha racional*. In: JORGE, Marco Antonio (org.); JUSTUS, Marcelo (org.). *Economia do crime no Brasil*. Curitiba: CRV, 2021, p. 336-338.

<sup>10</sup> Abreviatura de “Fraudes Estruturadas”.

<sup>11</sup> Idem, p. 340.

<sup>12</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal econômico - volume I*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 675-676.

<sup>13</sup> PRADO, Luis Regis. *Direito Penal Econômico*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 283.

<sup>14</sup> Conforme Ana Flávia MESSA e Everton Luiz ZANELLA, há outras duas correntes que procuram conceituar o bem jurídico-penal tributário: a corrente patrimonialista, que estabelece a defesa dos interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos; e a corrente funcionalista, ligada às funções que a receita tributária deve oferecer à sociedade. MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. *Aspectos Controvertidos dos crimes contra a ordem tributária*. In: CURY, Rogério (coord.). *Direito penal econômico*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 29.

<sup>15</sup> ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. *Crimes Tributários: extinção da punibilidade e sonegação*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 115.

Abordando a legitimidade da intervenção penal no âmbito do Direito Penal tributário e os fins perseguidos pela atividade de arrecadação tributária, Heloisa Estellita conclui que:

[...] não se pode negar, portanto, que a Constituição reconhece e disciplina o interesse superindividual na arrecadação tributária axiologicamente orientada e implementada segundo os valores constitucionais fundamentais antes elencados. Essa orientação axiológica entre a arrecadação tributária e a consecução e proteção da dignidade da pessoa humana<sup>16</sup>.

Já é possível vislumbrar, logo, que a fraude fiscal estruturada guarda intrínseca relação com a criminalidade econômica organizada e com a prática de sonegação fiscal, expressão esta que será utilizada no decorrer da exposição como referência generalizada aos crimes contra a ordem tributária.

Quanto às consequências da prática delituosa, olhando-se apenas para a sonegação fiscal, tem-se que a sua incidência proporciona graves efeitos sistêmicos ao Estado, porquanto afronta os seus objetivos constitucionais, retirando-lhe recursos que, se destinados à saúde, educação, saneamento, habitação, fomento ao emprego, etc., possibilitaria trilhar caminho almejado de redução da pobreza e das desigualdades sociais<sup>17</sup>.

E se a prática da sonegação fiscal já se posta como prejudicial ao Estado, a sua simbiose com as organizações criminosas é reconhecidamente desastrosa, pois os efeitos produzidos são deveras intensificados.

Importante trazer ao lume, as reflexões de Alberto Zacharias Toron acerca do sistema de justiça e o comportamento dos sonegadores de impostos:

[...] no que concerne aos empresários, é curioso observar como há um discurso profundamente moralista quando se trata de condenar por crimes praticados por outros e, nesse diapasão, notadamente, o dos menos favorecidos que, via de regra, furtam e roubam. Esta aparente integridade quanto ao respeito aos valores fundamentais da comunidade parece cessar quando se trata de sonegação fiscal ou crime ligados à Previdência Social. Aqui parece ocorrer o fenômeno da associação diferencial ou da identificação diferencial, no qual, como visto, a difusão de condutas fraudulentas chega a ser norma dentro de determinadas atividades, substituindo os valores originais

<sup>16</sup> ESTELLITA, Heloísa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 184. No mesmo sentido, encontramos os ensinamentos do jurista espanhol Joaquim Bages Santacana: “*La expansión del Derecho penal tendría pues una serie de límites más allá de los cuales no podría ser compatible con el sistema de valores y principios consagrados en la Constitución. [...] Así, en cuanto a la necesaria sustantivación del injusto a través de la referencia a un bien jurídico-penal, dicho delito protegería varios intereses socialmente valiosos, que no se agotarían en el patrimonio de la Hacienda Pública, sino que comprenderían también los deberes de solidaridad y de cooperación social inherentes a una sociedade preocupada por garantizar un ejercicio de la democracia en sentido material.* SANTACANA, Joaquim Bages. *Sistema Penal Tributário: Principios político-criminales y límites de la tipicidad en el delito fiscal del art. 305 CP*. Curitiba: Juruá, 2019, p. 279.

<sup>17</sup> SBARDELOTTO, Fábio Roque. *Direito Penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadoras*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001, p. 139.

e apresentando práticas fraudadoras como necessárias, louváveis e, inclusive justas. Por isso, não muito infreqüentemente, ouvem-se expressões de consolo e conforto em relação àquele que teve a desventura de ser apanhado pelas malhas da fiscalização e, posteriormente, levado às barras do tribunal. Afinal, poderia haver algo mais legítimo do que sonegar quando se julga que os impostos são exorbitantes e que, por outro lado, pagando-os não se pode fazer frente à concorrência? Isso para não falar nos casos onde se alega que o dinheiro arrecadado é destinado para setores ou atividades pouco legítimos. [...] Na verdade, a grande virada ocorrerá quando sonegar ou comprar bens oriundos do descaminho forem práticas vergonhosas, isto é, quando, para exemplificar, o empresário sentir-se isolado, sozinho, na sonegação e com um comportamento reprovável. E isto só ocorrerá, de um lado, com a instituição de políticas fiscais mais racionais e, de outro, com a diminuição da corrupção que mina a credibilidade das ações de governo e, por via oblíqua, "legítima" este tipo de delinquência<sup>18</sup>.

Por fim, João Santa Terra Junior sintetizou com propriedade o contexto em que a fraude fiscal estruturada se situa, ao anotar que o fenômeno repercute no âmbito de estruturas organizadas que se dedicam à gestão de pessoas, bens e capitais, e decorrem do emprego de técnicas e estratégias gerenciais, tratando-se de um evento econômico-tributário com relação íntima com o direito penal moderno<sup>19</sup>.

### 3. Conceito de fraude fiscal estruturada

Fernanda Regina Vilares e Matheus Carneiro Assunção registram que o tema fraude fiscal estruturada ainda é pouco abordado doutrinariamente. Não obstante, sustentam que todo o esquema envolvido no planejamento com o objetivo de se esquivar ao cumprimento das obrigações tributárias tem sido denominado de fraude fiscal estruturada:

Vem sendo observada uma mudança de comportamento dos contribuintes que não pretendem honrar seus compromissos com a Fazenda Pública. Se antes a estratégia comum era omitir informações aos órgãos de administração tributária e efetuar operações comerciais por vias informais, a tecnologia, informatização e a possibilidade de cruzamento de dados em tempo real serve como desincentivo ao comportamento tipificado no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, qual seja, omitir ou fraudar informação relevante para a constituição do crédito tributário. Assim, tem sido habitual a estratégia de declarar todos os dados relativos aos fatos geradores, mas utilizar estruturas de blindagem patrimonial com o escopo de inviabilizar a cobrança da dívida tributária que surge da natural incidência da norma. [...] Fica claro que o fenômeno transcende o espectro dos tipos penais trazidos pela Lei de Crimes contra a Ordem Tributária pois engloba, sobretudo, estratégias de blindagem patrimonial e artifícios para evitar o pagamento de tributo mesmo após sua constituição e de maneira reiterada. Não raramente, envolvem, também, atos de lavagem de dinheiro, quando há

<sup>18</sup> TORON, Alberto Zacharias. Crimes de colarinho branco. Os novos perseguidos? In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: Revista os Tribunais, ano 7, nº 28, out/dez, 1999.

<sup>19</sup> JUNIOR, João Santa Terra. *Apontamentos a respeito da persecução criminal no contexto da fraude fiscal estruturada*. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida (org.); HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro (org.). *Direito penal econômico*. São Paulo: JusPodivm, 2017, p. 548.

ocultação, dissimulação e distanciamento da cota defraudada resultante do crime tributário com a finalidade de reinserir os valores na economia sob aparência lícita<sup>20</sup>.

O Estado de São Paulo foi o primeiro a legislar sobre fraude fiscal estruturada. A Lei Estadual paulista nº 6.374/89, que dispõe sobre a instituição do ICMS, no capítulo que trata da inscrição dos estabelecimentos e as razões de sua cassação ou suspensão, conceitua fraude fiscal estruturada em seu art. 20, § 2º, item 1, como sendo a prática de atos ilícitos que tenham repercussão no âmbito tributário consistente na “participação em organização ou associação com a finalidade de implementar esquema de evasão fiscal mediante artifícios envolvendo dissimulação de atos, negócios ou pessoas, e com potencial de lesividade ao erário”.

Na esfera regulamentar, foi através da Portaria CAT 95/2006, publicada em 25/11/2006, no Diário Oficial de São Paulo, e também na parte alusiva a cassação ou suspensão da inscrição de estabelecimentos, que se estabeleceu um rol de condutas que correspondem a atos ilícitos, de repercussão na seara tributária, indicativos de fraude fiscal estruturada<sup>21</sup>. Nos termos do art. 25, §§ 2º e 3º, da referida Portaria:

§ 2º - Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

1 - fraude fiscal estruturada aquela decorrente da implementação de sistema ou esquema de evasão fiscal mediante artifícios envolvendo a dissimulação de atos, negócios ou pessoas, e com potencial de lesividade ao erário;

2 - sistema ou esquema de evasão fiscal aquele formado pela associação de duas ou mais empresas, de existência real ou simulada, para o fim de planejar e executar práticas de caráter dissimulatório objetivando indevida redução ou supressão de tributo;

3 - prática de caráter dissimulatório, no âmbito jurídico-tributário, aquela infringente de norma de direito material, objetivando indevida redução ou supressão de tributo, mas encoberta por ato simulado de modo a aparentar conformidade à legislação.

§ 3º - Igualmente se compreende no conceito de prática de caráter dissimulatório, no contexto deste artigo, ato revestido de forma jurídica diversa da que deveria ser adotada em função da vontade efetiva das partes, objetivando encobrir fato gerador do tributo ou seus elementos constitutivos e, por consequência, indevida redução ou supressão de tributo.

Analisando as características da legislação paulista relativa ao ICMS, Fábio Costa Pereira conclui que é possível agregar outras igualmente recorrentes às fraudes estruturadas: a) operacionalização das fraudes através do emprego de ardil, artifício, dissimulação ou outro

<sup>20</sup> VILARES, Fernanda Regina; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn>. Acesso em 28 de novembro de 2021.

<sup>21</sup> Anotamos, ainda, o PROTOCOLO ICMS nº 66/2009, firmando pelas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados de Goiás, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, que instituiu Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação.

meio fraudulento, objetivando induzir e manter outrem em erro, no caso os mecanismos de prevenção e repressão; *b*) a utilização de interpostas pessoas; *c*) a falsificação de documentos; *d*) a simulação de operações comerciais e creditórias; *e*) a blindagem patrimonial; *f*) a prática de operações artificiosas sem fundamentação econômica; *g*) a utilização de paraísos fiscais; *h*) a utilização de empresas sem atividades econômica de fato para absorver responsabilizações; *i*) a participação de agentes públicos; *j*) utilização de “empresas de prateleira”<sup>22</sup>.

Com se percebe, por detrás dessa figura complexa denominada fraude fiscal estruturada, há a ocorrência de crimes variados, alguns autônomos, com bens jurídicos tutelados distintos, e todos praticados no ambiente societário. Trata-se de atividade desenvolvida invariavelmente através de organizações criminosas, por meio de diversas formas típicas correlatas e autônomas, tais como lavagem de dinheiro, crimes contra a ordem tributária, crimes de falsidade, corrupção, etc.

#### **4. A relação da fraude fiscal estruturada com os crimes correlatos**

O fato da fraude fiscal estruturada se atrelar à atividade empresarial<sup>23</sup>, nos leva a reconhecer que o campo de sua incidência é lícito, o que não impede que a atividade em si não possa ser praticada por organizações criminosas.

O próprio conceito de empresa como união organizada de pessoas para o exercício de atividade econômica já demonstra suas principais características, a saber, a pluralidade de agentes, a indicar o envolvimento de várias pessoas nessa prática; e a organização, na medida em que compreende a divisão de tarefas e de funções entre essas pessoas, além de uma estrutura de coordenação e hierarquia entre elas<sup>24</sup>.

Novamente nos valem das observações de João Santa Terra Junior, que destacou duas formas de identificação da atuação de uma organização criminosa por meio da atividade empresarial,

“ a) com a transmutação da finalidade associativa, ou seja, a empresa que, a partir de uma momento de sua existência, destina a sua estrutura organizacional para o

<sup>22</sup> Segundo o autor, empresas de prateleira “são empresas sem patrimônio e sem atividade econômica, criadas especialmente para absorver eventuais dívidas e responsabilizações nas mais diferentes órbitas jurídicas. São verdadeiras empresas ‘one way’, descartáveis e não recicláveis após o uso. PEREIRA, op. cit., p. 344.

<sup>23</sup> Nos termos do art. 966, do Código Civil: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços”.

<sup>24</sup> ESTELLITA, Heloísa. *Responsabilidade penal de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades anônimas, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa*. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 38.

empreendimento de infrações penais, ou seja, afasta-se da licitude que fundamentou a sua constituição inicial e ingressa na seara da ilicitude; b) com o reconhecimento da ilicitude na própria criação, nas hipóteses de ‘empresas de fachada’, ‘simulacros de empresas’, ‘empresas em nome de laranjas’, ou seja, situação nas quais a pessoa jurídica nasce com as finalidades associativas declaradas lícitas, porém, a motivação da sua criação é, desde o início, servir de meio para o desenvolvimento de atividades ilícitas”<sup>25</sup>.

E ao discorrer sobre autonomia do crime de organização criminosa com os delitos contra a ordem tributária, no contexto de fraude fiscal estruturada, o autor complementa:

[...] a simples existência da estrutura organizacional montada para a fraude fiscal estruturada é suficiente para configurar a tipificação penal do delito de organização criminosa e justifica a sua punição de forma autônoma. [...] seja em razão da análise do bem jurídico, seja pelo reconhecimento da diversidade dos momentos consumativos, ou ainda pelo fato de o crime contra a ordem tributária representar apenas parte de uma rede infracional qualitativa e quantitativamente maior, é possível concluir que a autonomia do crime de organização criminosa dedicado à fraude fiscal estruturada reclama responsabilização penal própria e garante substrato necessário para elidir os efeitos da extinção da punibilidade do crime contra a ordem tributária perpetrado no seu contexto estrutural<sup>26</sup>.

Tirante as referências ao número de integrantes, ao poder de intimidação, ao assistencialismo e, por fim, à transnacionalidade como regra ou tendência, Ana Luiza Almeida Ferro destaca as seguintes características da organização criminosa que, ao nosso sentir, guardam plena correspondência às da fraude fiscal estruturada: *a)* estabilidade e permanência da associação; *b)* sofisticação estrutural, embora mínima, com molde e planejamento empresarial; *c)* fim de cometimento de uma série indeterminada de infrações penais, muitas sem vítimas diretas ou com vítimas difusas, pelo objetivo prioritário do lucro, da acumulação de riquezas e da obtenção de poder que facilite a consecução do lucro e assegure a impunidade; *d)* ligação estrutural ou funcional com o Poder Público; *e)* penetração no sistema econômico, marcado pela formação e promoção do desenvolvimento e da manutenção de mercado econômico paralelo e pela infiltração no mercado econômico oficial, por intermédio da utilização de empresas legítimas; *f)* grande penetração de fraude difusa; *g)* uso de instrumentos e recursos tecnológicos avançados; *h)* cultivo de valores e padrões comportamentais compartilhados por uma parcela social; *i)* territorialidade, que é ligada ao ramo da “exploração”

---

<sup>25</sup> JUNIOR, op. cit., p. 552

<sup>26</sup> Idem, p. 558-561.

da atividade; j) estabelecimento de uma rede de conexões com outras organizações ou grupos econômicos<sup>27</sup>.

Nos termos do disposto no art. 1º, § 1º, da Lei 12.850/2013, “considera-se organização criminosa a associação de 4 (quatro) ou mais pessoas estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores a 4 (quatro) anos, ou que sejam de caráter transnacional”.

Cleber Masson e Vinícius Marçal reconhecem a autonomia do crime de organização criminosa, que se consuma independentemente da prática ou não das infrações penais para as quais foi constituída<sup>28</sup>.

No que concerne ao bem jurídico tutelado pelo tipo “participar de organização criminosa”, Vicente Greco Filho indica que é “múltiplo”, porquanto atinge a paz pública, a administração da justiça, “porque o crime organizado essencialmente a desafia”, o Estado Democrático de Direito, “porque a organização criminosa institui uma estrutura normativa paralela” e, também, “o crime de organização participa da natureza dos crimes por ela visados porque constituem mecanismo para sua implementação e incrementação”<sup>29</sup>.

Fausto de Sanctis também registra a autonomia do crime de organização criminosa, ao afirmar que o desenvolvimento do crime organizado se coloca como dissimulado ou encoberto por atividade comercial lícita, com ela não se confundindo, e que uma nota característica desse tipo de criminalidade é o investimento em atividades legítimas, “até por um motivo tão pouco nobre como a necessidade de lavar capitais ilícitamente obtidos”<sup>30</sup>.

O mesmo raciocínio que reconhece a autonomia do crime de organização criminosa com a fraude fiscal estruturada, deve ser aplicado à lavagem de dinheiro, que é uma prática ilícita vital às organizações criminosas.

Nesse sentido, encontramos as ponderações de Marcelo Batlouni Mendroni,

Já se considera uma das formas de organização criminosa a chamada organização criminosa empresarial, formada no âmbito de empresas lícitas licitamente constituídas. Elas se aproveitam da estrutura hierárquica da própria empresa. Têm atividades primárias lícitas, fabricando, produzindo, comercializando bens de

<sup>27</sup> FERRO, Ana Luiza Almeida. *Crime Organizado e Organizações Criminosas Mundiais*. 1ª ed., 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 494-496.

<sup>28</sup> MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. *Crime Organizado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 36.

<sup>29</sup> GRECO FILHO, Vicente. *Comentários à Lei de Organização Criminosa: Lei n. 12.850/13*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 26.

<sup>30</sup> SANCTIS, Fausto Martins. *Crime organizado e lavagem de dinheiro: destinação de bens apreendidos, delação premiada e responsabilidade social*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 27-29.

consumo para, secundariamente, praticar crimes fiscais, ambientais, cartéis, fraudes, dumping, lavagem de dinheiro etc. Neste passo, elementar que se a organização criminosa praticar, isolada ou cumulativamente, de qualquer forma, crimes fiscais, configurados ao menos por seguros indícios, poderão seus agentes ver-se processados pela prática de lavagem de dinheiro<sup>31</sup>.

A lavagem de capitais é uma atividade que se materializa pelo emprego de meios dissimulatórios utilizados para introduzir bens, direitos ou valores de origem ilícita na economia. Ataca frontalmente o sistema econômico-financeiro de um país, afetando a estrutura negocial ao introduzir bens ilicitamente adquiridos e quebrar a regra da livre e justa concorrência<sup>32</sup>. Guarda, portanto, grande afinidade com as fraudes estruturadas.

Ora, na consecução da fraude fiscal estruturada, os grupos empresariais que atuam como organizações criminosas, ou que se valem destas, estabelecem mecanismos sofisticados de blindagem patrimonial com a finalidade não só de se distanciarem da fraude que ocasiona a supressão ou a redução do recolhimento do tributo devido, como também para fazer circular a própria riqueza proporcionada com o acréscimo patrimonial conseguido com o ilícito.

A circulação dos valores se dá, muitas das vezes, pelas mesmas empresas de fachada e, após a consecução das operações próprias de reciclagem, são inseridos de qualquer forma no sistema financeiro, seja para alavancar as atividades empresariais propriamente exercidas, o que atinge diametralmente a livre concorrência, seja para a fruição particular dos sócios ou beneficiários ocultos da ilicitude, redundando novamente no branqueamento de capitais.

Há, portanto, na fraude fiscal estruturada, esquemas de fraudes, esquemas de blindagem patrimonial e esquemas de lavagem de dinheiro, tudo em um contexto societário e no âmbito de organizações criminosas. E não se pode descartar a existência de organizações criminosas que aderem a outras preexistentes com a única finalidade de proporcionar esquemas de lavagem de capitais como, por exemplo, a utilização de paraísos fiscais.

Cumpramos registrar, ainda, as observações de Marcelo Batlouni Mendroni quanto às falsificações - entendidas como crimes meio - de que se servem às organizações criminosas à prática dos crimes principais:

[...] As falsificações documentais, sejam as de documentos públicos, como também particulares, e ainda as ideológicas, são de extremo apoio em inúmeros outros negócios escusos. [...] São atividades muito corriqueiras nas constituições de empresas de fachadas e fictícias. No caso do Brasil, não seria exagero referir que a maioria das organizações criminosas esconde-se atrás de empresas de fachada e fictícias para realizar as suas atividades criminosas, conseguindo, com isto, imprimir

<sup>31</sup> MENDRONI, Marcelo Batlouni. *Crime de lavagem de dinheiro*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 207.

<sup>32</sup> CALLEGARI, André Lufz; WEBER, Ariel Barazzetti. *Lavagem de dinheiro*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 04.

uma aparência de legalidade às suas atividades. Para constituírem tais empresas, necessitam falsificar dados e documentos, de pessoas, endereços, atividades etc.<sup>33</sup>.

## **5. A não aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do STF aos casos de fraude fiscal estruturada**

Como dito, a Súmula Vinculante foi editada para ratificar o entendimento de que sem o lançamento tributário não há tipicidade penal tributária. Isso ocorre em razão da existência de crimes que dependem, para a sua configuração, da realização de conduta relacionada à redução ou à supressão de tributos. Sem a existência de tributo devido, a ser objeto da supressão ou da redução, não há crime e, portanto, impedida está a deflagração da ação penal.

É importante ao desenho analisado, conferir o tratamento que vem sendo dado pela legislação e jurisprudência aos efeitos do pagamento ou parcelamento de débito fiscal na configuração dos crimes contra a ordem tributária.

Para Rodrigo Luís Zienbowicz, a isenção da pena pelo pagamento do débito fiscal, como política criminal e fiscal, premia o sonegador, porquanto o contribuinte envolvido em fraude que resulte em bilhões de reais de prejuízo aos cofres públicos, pode ser liberado das sanções penais, ainda que às vésperas de uma condenação penal iminente, ou mesmo após a condenação definitiva, segundo alguns julgados do Supremo Tribunal Federal<sup>34</sup>.

Agregue-se a isso o fato de que o ingresso em programas de parcelamento do débito fiscal, desde que formalizado antes do recebimento de denúncia criminal, impede o prosseguimento de investigações pela prática de crimes contra a ordem tributária e impossibilita o oferecimento de denúncia contra os sonegadores de impostos.

O quadro não passou despercebido à análise sistêmica de Márcia Dometila Lima de Carvalho, para quem o crime de sonegação fiscal, para não se transformar em mais um fator de seletividade penal, deveria ter tratamento com a severidade merecida, com o intuito de diminuir o distanciamento penal conferido, diferentemente, para este e aqueles outros crimes de somenos importância, praticados pela classe social oprimida<sup>35</sup>.

Sendo assim, muitos sustentam que a aplicação literal da Súmula Vinculante não deveria vulnerar somente processos criminais, como também inquéritos policiais ou procedimentos investigatórios criminais próprios do Ministério Público, que tratem de crimes

<sup>33</sup> MENDRONI, Marcelo Batlouni. *Crime organizado: aspectos gerais e mecanismos legais*. 6ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 76-78.

<sup>34</sup> ZIENBOWICZ, op. cit., p. 125.

<sup>35</sup> CARVALHO, op. cit., p. 290.

contra a ordem tributária, e ainda que incluídos outros delitos no campo investigativo, sob pena de caracterização de constrangimento ilegal ao “contribuinte”.

Há quem defenda que o pagamento do débito fiscal, ainda que espontaneamente, impede o início ou a continuidade de investigações ao argumento de que a possível lavagem de dinheiro<sup>36</sup> não se configuraria, ante a inexistência do crime antecedente, bem como a própria organização criminosa, que não careceria de punição<sup>37</sup>.

Conquanto se possa discutir a incidência da Súmula Vinculante aos crimes materiais contra a ordem tributária, através da análise dos contornos do lançamento tributário, do processo administrativo fiscal ou dos elementos normativos do tipo penal, quando confrontada com a hipótese de fraude fiscal estruturada, não se cogita a sua aplicação, exatamente em razão do fenômeno não se exaurir na supressão ou na redução de tributo.

Não parece factível que ao Fisco seja possível o lançamento de tributo, ao cabo de processo administrativo tributário, quando se depara na atividade fiscalizatória com empresas de “fachada” ou de “prateleiras”, titularizadas por interpostas pessoas, sem que haja estabelecimento físico ou capacidade econômica, envoltas em esquemas fraudulentos e de blindagem patrimonial sofisticados, em franca atividade típica de organização criminosa, e que visa não só a sonegação fiscal propriamente dita, como também e talvez principalmente a lavagem de dinheiro para, ao final, cientificar o Ministério Público sobre a possibilidade de ocorrência de crime tributário a que alude o art. 1º, incisos I a V, da Lei nº 8.137/90<sup>38</sup>, e só assim proporcionar a autorização para a deflagração de ação penal, nos termos do disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº. 9.430/96<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> STF, decisão monocrática no HC 180.567 - Relator Min. Gilmar Mendes (pendente de julgamento).

<sup>37</sup> Nesse sentido Renato Silveira de Mello Jorge assevera que “[...] no mais das vezes, não se justifica a imputação penal associativa em casos de verificação de infrações tributárias em seio empresarial. A pretensa acusação ou resposta jurisprudencial, nesse sentido, além de artificial e de significado simbólico e punitivista, mostra-se bastante duvidoso, e de pouca efetividade, como já afirmava Moccia. E esse nunca foi o propósito final dos crimes associativos”. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Associação criminosa e crimes contra a ordem tributária. RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Art. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra (org.); RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 665-667.

<sup>38</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”.

<sup>39</sup> “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao

Da mesma forma, não se mostra aceitável impedir atividades investigativas até a consolidação do crédito tributário pelas instâncias administrativas, o que aliás pode levar anos, nos casos em que a fiscalização é iniciada com a desconfiança de ocorrência de fraude e não mera inadimplência tributária, em razão de uma concepção isolada do fenômeno como mera prática de sonegação fiscal.

A questão relacionada aos crimes contra a ordem tributária, tenham a sua configuração materializada ou não, haja a constituição do crédito tributário, ou pagamento espontâneo ou voluntário, não implica em óbices ao início de investigações, bem assim à futura apresentação de denúncia, pois há completa independência entre os crimes apurados, não se aplicando os postulados da Súmula Vinculante nº 24 do STF quando no contexto de fraudes estruturadas.

Anotamos que, ainda que não haja crime tributário ao final de todo o cenário apresentado, subsiste o necessário tratamento penal às demais figuras típicas envolvidas na prática de fraude fiscal estruturada, a saber, crime de organização criminosa, lavagem de dinheiro, corrupção, dentre outros delitos.

A satisfação do tributo devido não tem o condão de retirar do mundo fenomênico a associação das pessoas em organização criminosa, a ocultação do patrimônio ilícito e, ainda, a eventual corrupção de agente público.

Imagine-se a hipótese realista de que determinado grupo empresarial seja flagrado em esquema de fraude fiscal estruturada, e que resolva formalizar acordo colaboração premiada e delatar os concorrentes com os quais negociou fraudulenta e criminosamente, bem como a corrupção de servidores públicos da Administração Tributária. A incidência nua e crua da Súmula Vinculante nº 24 do STF poderia impedir o aprofundamento das investigações contra os demais grupos empresariais delatados em razão de não terem sido autuados com esgotamento dos recursos administrativos? A resposta nos parece negativa, sob pena de ofensa a incontáveis princípios constitucionais.

Fernanda Regina Vilares defende a necessidade de revisão do significado da Súmula sob o enfoque de inviabilização da persecução penal dos crimes tributários e da reparação do dano da vítima, e alerta para o fato de que pode tornar cada vez mais vantajoso para o contribuinte optar pelo caminho da sonegação fiscal. Prossegue a autora afirmando que a Corte Suprema vem se manifestando timidamente sobre a possibilidade de “mitigar” o conteúdo da Súmula

---

Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”.

Vinculante, não havendo nas decisões profundas justificativas teóricas, mas apenas referências aos indícios da prática de outros delitos de natureza não fiscal<sup>40</sup>.

De fato, o Supremo Tribunal Federal vinha reconhecendo em alguns julgados a mitigação da Súmula Vinculante, mas sem analisar profundamente o contexto existente na fraude fiscal estruturada<sup>41</sup>.

Ocorre que o panorama parece ter se modificado com o julgamento da Reclamação nº 15.087, proposta perante a Corte Suprema por suposta violação da Súmula Vinculante nº 24 em investigação de crimes autônomos à sonegação fiscal. Em decisão datada de 30.04.2019, o Ministro Celso de Mello acolheu, como razão de decidir, os fundamentos da manifestação da Procuradoria-Geral da República, valendo-se da técnica da motivação “*per relationem*”<sup>42</sup>. A

---

<sup>40</sup> VILARES, Fernanda Regina. A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da Súmula Vinculante nº 24 do STF. In: BOSSA, Gisele Barra (org.); RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 222.

<sup>41</sup> “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INÍCIO DA PERSECUÇÃO PENAL ANTES DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. MITIGAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24. EXCEPCIONALIDADE. MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO. LEGITIMIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA REFLEXA. PRECEDENTES.

(...)

2. Não obstante a jurisprudência pacífica quanto ao termo inicial dos crimes contra a ordem tributária, o Supremo Tribunal Federal tem decidido que a regra contida na Súmula Vinculante 24 pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal”. (STF -1ª T. – ARE 936.953 – Relator Min. Roberto Barroso – j. 24.05.2016).

“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.

(...)

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 inocorrência de lançamento”. (STF - 1ª T. – ARE 118.985 – Relator Min. Edson Fachin – j. 24.05.2016).

<sup>42</sup> Na mesma linha foi o julgamento da Ag.Reg. na Reclamação 32.656, também da relatoria do Ministro Celso de Mello: “EMENTA: RECLAMAÇÃO – ALEGADO DESRESPEITO AO ENUNCIADO CONSTANTE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24/STF – INOCORRÊNCIA – INVESTIGAÇÃO CRIMINAL INSTAURADA PARA APURAÇÃO DE DIVERSOS DELITOS, ENTRE ELES CRIMES MATERIAS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NA LEI Nº 8.137/90 (art. 1º, incisos I e II) – DECISÃO DO JUÍZO “A QUO” DEFERINDO A QUEBRA DOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL DOS ORA AGRAVANTES – ATO JUDICIAL RECLAMADO QUE NÃO DESRESPEITOU O ENUNCIADO SUMULAR VINCULANTE INVOCADO COMO REFERÊNCIA PARADIGMÁTICA – PARECER DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA PELO NÃO PROVIMENTO DESTA ESPÉCIE RECURSAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. – A jurisprudência desta Suprema Corte orienta-se no sentido de que a instauração de persecução penal para apuração de crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo, desde que guarde relação de conexidade com outros delitos,

PGR, por sua vez, se manifestou pelo indeferimento da Reclamação, apresentando sete fundamentos, com a assertiva de que o atual conteúdo da Súmula Vinculante representaria “insuportáveis problemas sistêmicos”. Em razão do foco de discussão, destacamos três fundamentos:

Quinto fundamento – Relativização da SV 24 pelo próprio STF. Inúmeros precedentes, inclusive do STF, têm relativizado a incidência da SV 24 em casos de crimes materiais de sonegação fiscal. Além disso, não houve inclusão, na sua redação, da conduta-meio prevista no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/1990, implicando precedentes atuais no sentido de que seria um crime formal. Incongruência sistêmica da interpretação e do teor da súmula vinculante.

Sexto fundamento – Desproteção sistêmica na apuração de crimes, pelo reconhecimento da impossibilidade de medidas cautelares prévias para comprovação da prática de crimes tributários. Conforme a SV 24, somente existe o crime material de sonegação fiscal com o exaurimento da esfera administrativa. Assim, seria absolutamente ilegal e inconstitucional lançar mão de buscas e apreensões, interceptações telefônicas, quebras de sigilos ou outros meios cautelares de produção probatória. Situação paradoxal que impede a apuração dos fatos criminosos.

Sétimo fundamento – Impossibilidade de apuração de fato criminoso previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990 mediante inquérito ou outro meio específico de investigação. Pelas mesmas razões, tem-se reconhecido a impossibilidade de instauração de inquérito policial ou outro meio investigativo para apuração dos crimes tributários materiais. Restrição à apuração de fato criminoso unicamente a uma autoridade, que, em muitos casos, por ausência de conveniência, não apura os fatos sob a ótica meramente tributário-econômica.

Ainda que não haja por parte do Supremo Tribunal Federal referências explícitas ao termo fraude fiscal estruturada, as recentes decisões demonstram de forma inequívoca que a Súmula Vinculante nº 24 não pode ser aplicada ao seu contexto, ou muito menos servir de obstáculos às atividades investigativas estatais.

## 6. Conclusões

O problema da fraude fiscal estruturada como exposto, inserida no contexto da “macrocriminalidade econômica organizada”, impõe a aplicação de postulados próprios do Direito Penal Econômico, e nesse sentido, afasta a incidência da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal federal, cuja premissa é a sonegação fiscal decorrente do não cumprimento das obrigações tributárias.

---

de natureza diversa, não transgredir o enunciado constante da Súmula Vinculante nº 24/STF. Precedentes”. (STF - 2ª T. - Ag.Reg. na Reclamação 32.656 – Relator Min. Celso de Mello – j. 24 a 30 de abril de 2020 (sessão virtual).

É um fenômeno que demanda proteção especial do Estado, tendo em vista que atinge uma parcela considerável da população, e é praticado por pessoas de elevado padrão socioeconômico, que ignoram a legislação para aumentar os lucros de suas atividades empresariais e aniquilar a livre concorrência. Envolve um amplo portfólio de serviços profissionais, e até estatais, lícitos, que são utilizados para a obtenção de ganhos ilícitos.

A autonomia dos crimes correlatos à fraude fiscal estruturada decorre da natureza dos bens jurídicos violados. O seu caráter pluriofensivo decorre do fato de que são praticados no seio de organizações criminosas econômicas, por meio dos crimes de lavagem de dinheiro de falso e, por vezes, da corrupção de agentes públicos. Não se trata, portanto, de mero crime de sonegação fiscal.

O que significa reconhecer que a investigação criminal não pode ser obstada a pretexto da literalidade da Súmula Vinculante nº 24, pois não visa somente o levantamento de elementos probatórios a proporcionar aptidão à deflagração de ação penal, como também subsídios ao próprio Fisco na autuação dos fraudadores, que se escudam em redes de empresas interpostas ou de fachada, criadas ou utilizadas para a prática de crimes, possibilitando, assim, a constituição dos respectivos lançamentos tributários e a cobrança contra os reais beneficiários da sonegação, numa clara demonstração de justiça fiscal.

Sem investigação não há como o Fisco estabelecer conluio ou relação entre os fraudadores ou, ainda, identificar quem são os grupos empresariais beneficiários e responsáveis pelos crimes contra a ordem tributária, ou pelos esquemas de blindagem patrimonial típicos da lavagem de dinheiro. Em outros termos, a desarticulação de organizações criminosas ou de esquemas de lavagem de capitais não é própria da atividade fiscalizatória da Administração Tributária.

A interpretação literal da Súmula Vinculante para proibir investigações e/ou impedir a persecução dos crimes conexos, constitui-se em verdadeiro salvo conduto aos grandes sonegadores de impostos do País, que se utilizam de expedientes criminosos complexos e engenhosos, típicos da macrocriminalidade econômica organizada.

Recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, todavia, deixam evidente que a Súmula Vinculante nº 24 não deve incidir sobre os de fraude fiscal estruturada - já que conectada com a prática de outros delitos autônomos, e muito menos impedir a atividade investigatória estatal. Trata-se de um importante passo rumo ao enfrentamento efetivo do fenômeno econômico-tributário próprio da criminalidade organizada.

## Referências

- BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico - volume I**. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CALLEGARI, André Luíz; WEBER, Ariel Barazzetti. **Lavagem de dinheiro**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- CARVALHO, Márcia Dometila de Lima. **Fundamentos Constitucionais do Direito Penal**. 2 ed. Minas Gerais: Del Rey Editora, 2016.
- ESTELLITA, Heloísa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: RT, 2001.
- ESTELLITA, Heloísa. **Responsabilidade penal de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades anônimas, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa**. São Paulo: Marcial Pons, 2017.
- FERRO, Ana Luiza Almeida. **Crime Organizado e Organizações Criminosas Mundiais**. 1<sup>a</sup> ed., 2<sup>a</sup> reimpr. Curitiba: Juruá, 2012.
- GRECO FILHO, Vicente. **Comentários à Lei de Organização Criminosa: Lei n. 12.850/13**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- JUNIOR, João Santa Terra. **Apontamentos a respeito da persecução criminal no contexto da fraude fiscal estruturada**. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida (org.); HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro (org.). **Direito penal econômico**. São Paulo: JusPodivm, 2017.
- MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinicius. **Crime Organizado**. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2015.
- MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime organizado: aspectos gerais e mecanismos legais**. 6<sup>a</sup> ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.
- MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. **Aspectos Controvertidos dos crimes contra a ordem tributária**. In: CURY, Rogério (coord.). **Direito penal econômico**. São Paulo: Almedina, 2020.

- PEREIRA, Fábio Costa. **A fraude estruturada sob a perspectiva da teoria da escolha racional.** In: JORGE, Marco Antonio (org.); JUSTUS, Marcelo (org.). *Economia do crime no Brasil.* Curitiba: CRV, 2021.
- PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico.** 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
- RODRIGUES, Anabela Miranda. **Direito Penal Econômico.** 2ª ed. Coimbra: Almeida, 2020.
- SANCTIS, Fausto Martins. **Crime organizado e lavagem de dinheiro: destinação de bens apreendidos, delação premiada e responsabilidade social.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SANTACANA, Joaquim Bages. **Sistema Penal Tributário: Principios político-criminales y límites de la tipicidad en el delito fiscal del art. 305 CP.** Curitiba: Juruá, 2019.
- SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito Penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadoras.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.
- SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Associação criminosa e crimes contra a ordem tributária.
- RUIVO, Marcelo Almeida. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Art. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In: BOSSA, Gisele Barra (org.); RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Almedina, 2018.
- SOUSA, Susana Aires de. **Questões Fundamentais em Direito Penal de Empresa.** Coimbra: Almedina, 2019.
- SOUZA NETTO, José Laurindo de Souza. **Lavagem de dinheiro: comentários à Lei 9.613/90.** Curitiba: Juruá, 1999.
- TORON, Alberto Zacharias. Crimes de colarinho branco. Os novos perseguidos? In: **Revista Brasileira de Ciências Criminais.** São Paulo: Revista os Tribunais, ano 7, nº 28, out/dez, 1999.
- TURESSI, Flávio Eduardo. **Justiça Penal Negociada e Criminalidade Macroeconômica Organizada.** Salvador: Editora JusPodivm, 2019.
- VILARES, Fernanda Regina; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn>. Acesso em 28 de novembro de 2021.
- VILARES, Fernanda Regina. A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da Súmula Vinculante nº 24 do STF. In: BOSSA, Gisele Barra (org.); RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Almedina, 2018.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários: extinção da punibilidade e sonegação.**  
São Paulo: Almedina, 2019.