

Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais?

Como uma discussão conceitual desvia o olhar do que realmente importa: a razão de ser da Súmula Vinculante nº 24

Are tax crimes offenses of harm or endangerment, of conduct or causation, formal or material?

How a conceptual discussion diverts from what really matters

Heloiisa Estellita 

Marcelo Costenaro Cavali 

Resumo: A Súmula Vinculante nº 24 causou uma série de efeitos indesejados no tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. O mais recente deles está representado na discussão acerca da classificação dos crimes tributários como crimes formais ou materiais e nas supostas consequências dessa classificação para a aplicação do tipo penal do art. 168-A do Código Penal, tanto no Supremo Tribunal Federal (ADI 4.980) quanto no Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.982.304). Neste artigo, os autores sustentam que essa classificação é irrelevante para decidir tanto sobre a aplicação da Súmula Vinculante nº 24 quanto sobre a determinação do termo inicial da prescrição da pretensão punitiva (art. 111, I, do CP).

Palavras-chave: crime tributário; sonegação fiscal; Súmula Vinculante nº 24; prescrição; apropriação indébita previdenciária.

Abstract: Brazilian Supreme Court's Binding Ruling nº 24 has caused a series of unwanted effects in the criminal and criminal procedural treatment of tax crimes. The most recent arises in a discussion about the classification of tax crimes as formal or material offenses in the Brazilian Supreme Court (ADI 4.980) and in the Brazilian Superior Court of Justice (Special Appeal nº 1.982.304). In this article, the authors argue that this classification is irrelevant for the purposes of the application of the Binding Ruling nº 24 as well as for the determination of the initial term of the statute of limitations (art. 111, I, Penal Code).

Keywords: tax crime; tax evasion; Supreme Court's Binding Ruling nº 24; statute of limitations; tax embezzlement.

Sumário: Introdução; 1 As classificações e os seus objetos de referência; 2 A polêmica e as suas verdadeiras razões; 3 A falta de autolançamento ou de declaração pelo sujeito passivo como ponto crucial para a distinção; 3.1 As principais figuras e o seu elemento comum: um prejuízo patrimonial; 3.2 Formas de ataque ao bem jurídico; 3.3 Consequências; 4 Retornando ao caso *sub judice* no STJ: consumação do crime; 5 Conclusão e questões pendentes; Referências.

Introdução

A Súmula Vinculante nº 24 (adiante, SV 24) já causou uma série de efeitos indesejados no tratamento penal e processual penal dos crimes tributários¹. A mais recente apareceu em uma discussão acerca da classificação dos crimes tributários como formais ou materiais, e nas supostas consequências dessa classificação para a aplicação do tipo penal do art. 168-A do CP. O tema ocupou a atenção do Supremo Tribunal Federal (ADI 4.980) e logo ocupará a do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.982.304).

Na ADI 4.980, julgada em março de 2022, a PGR pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/1996², no que tange, especificamente, à sua aplicabilidade ao crime do art. 168-A do CP. Pleiteava que a representação fiscal para fins penais não dependesse, nesses casos, de decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário. A ação foi julgada improcedente porque se entendeu, repetindo-se os fundamentos já adotados na ADI 1.571, que referida norma tem como destinatárias as autoridades fiscais, sem aptidão para obstaculizar o dever do Ministério Público de investigar, diante da suspeita de prática criminosas. Para a PGR, essa exigência seria inconstitucional quanto aos crimes de natureza *formal*, entre eles o de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP). Sustentava esse argumento a partir da distinção feita pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do HC 81.611, *leading case* sobre matéria, no qual se decidiu que a necessidade de esgotamento da via administrativa para a persecução penal de crimes tributá-

1 Sobre os problemas dessa Súmula Vinculante, com mais vagar, MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 2-10; TAFFARELLO, *Direito penal econômico*, p. 299-338, *passim*; e, mais recentemente, LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, *passim*.

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

rios só se aplicaria àqueles do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 (tidos por “crimes materiais”), e não aos do art. 2º da mesma lei (que seriam “crimes formais”) – nestes últimos seria desnecessário que, da conduta, “resulte, efetivamente, a redução, diminuição ou subtração do tributo devido” (inicial, §§ 22-24). Por essa razão, o entendimento quanto à necessidade do esgotamento da via administrativa (hoje consolidado na infeliz redação da SV 24), atrairia “a discussão acerca da classificação dos crimes tributários quanto ao resultado” (inicial, § 25)³.

No STJ, o caso afetado à 3ª Seção não trata mais da representação fiscal para fins penais, mas dos efeitos da classificação do crime como material ou formal sobre a prescrição. A acusada obtivera perante o TRF o reconhecimento da prescrição, pois os fatos ocorreram em 2007/2008 e a denúncia tinha sido recebida em 2021, quase 13 anos depois. A Corte Federal, reconhecendo o caráter “formal” do crime, cravou o início do prazo prescricional no momento dos sucessivos não recolhimentos e reconheceu a extinção da punibilidade. O representante do MPF local, ao contrário do entendimento sustentado pela cúspide do mesmo órgão na ADI 4.980, recorreu ao STJ afirmando que, na verdade, o crime é “material” e, assim, “se consuma na data em que há a constituição definitiva do crédito tributário ou o exaurimento da via administrativa”, invocando a SV 24. Por sua vez, a Relatora, Ministra Laurita Vaz, assim delimitou a controvérsia a ser decidida pela 3ª Seção: “Natureza jurídica (formal ou material) do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal”⁴.

Esses dois casos escancaram os efeitos nocivos em cadeia causados pelo teor e pela linguagem empregados na SV 24⁵. Haveria tanto a dizer sobre esse enunciado que chega a ser aflitivo ter de escolher apenas alguns aspectos para as pretensões limitadas deste texto. Não obstante, ensaiamos algumas reflexões para dar uma contribuição ao tema, algumas com ar de frescor. Isso será feito da seguinte forma: primeiro, trataremos das classificações e de seus objetos de referência (1); a seguir, das verdadeiras razões da polêmica (2) e dos efeitos penais da falta de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo (3), com o que podemos voltar ao caso a ser julgado pelo STJ (4) e, então, concluir com algumas reflexões para o futuro (5).

3 Sobre essa ADI, cf. LEÃO/SCALCON, *Revista de Direito Tributário Atual* 50, *passim*; LEÃO/SCALCON, *Jota* (21 fev. 2022), *passim*; e LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, *passim*.

4 STJ, ProAfr-REsp 1982304, 3ª Seção, Relª Laurita Vaz, j. 09.08.2022, DJe 21.09.2022.

5 Cf. MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 2-10.

1 As classificações e os seus objetos de referência

A alocação das figuras típicas em categorias (classificação), a partir da identificação de elementos comuns, tem por fim agrupar figuras que, em razão da comunhão de características compartilhadas, apresentam problemas e produzem consequências jurídicas similares, merecendo tratamento jurídico uniforme em razão do princípio da igualdade⁶.

Assim, de forma bem simplificada⁷, a distinção entre delitos de *mera conduta* (ou de atividade) e de *resultado*, que tem como referência o objeto sobre o qual recai a conduta⁸, serve para colocar em evidência que, nas figuras que exigem resultado naturalístico espaço-temporalmente ou pelo menos mentalmente (lógico-conceitualmente⁹) separado da conduta (no homicídio, por exemplo, a morte de uma pessoa; no estelionato, o prejuízo patrimonial¹⁰), será necessário examinar o nexo de causalidade (e a imputação objetiva) entre o resultado e a conduta¹¹.

Outra distinção estabelece-se entre crimes *formais* e *materiais*. Bruno assenta-a na “realização do resultado fixado como característico do tipo legal”. O exemplo paradigmático de um crime material seria o homicídio, que só se consuma com o “fato da morte”. Esses crimes, ensina, são chamados de *crimes de resultado* (*Erfolgsdelikte*) pelos alemães¹². Já, nos crimes *formais*, “com a própria atividade realiza-se o resultado”, e por essa razão, anota, os alemães preferem chamá-los de *simples atividade* (*schlichte Tätigkeitsdelikte*)¹³. Em conformidade com isso, seriam intercambiáveis as expressões *crimes de resultado/crimes materiais* e *crimes de mera conduta/crimes formais*¹⁴. Também Luna identifica o crime

6 As classificações são úteis “para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables” e “el criterio para decidirse por una de ellas no está dado sino por consideraciones de conveniencia científica, didáctica o práctica” (CARRIÓ, *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 99).

7 Sobre o caráter nada simples destes conceitos, cf., entre nós, BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 232-240, e as obras de Greco referidas ao longo do texto.

8 SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 360-362; no mesmo sentido, GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40. O bem jurídico não se confunde com o objeto da ação: “Se A furta um anel a B, objeto da ação é o anel, bem jurídico a ‘propriedade alheia’; se C mata D, o corpo de D é o objeto da ação, a vida humana o bem jurídico lesado” (FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal PG I*, p. 359).

9 A expressão é de RÖNNAU, *JuS* 11/2010, p. 961.

10 FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal PG I*, p. 356.

11 Cf. CIRINO DOS SANTOS, *Direito penal PG*, p. 85; TAIPA DE CARVALHO, *Direito penal PG*, p. 303.

12 BRUNO, *Direito penal PG II*, p. 221.

13 BRUNO, *Direito penal PG II*, p. 222.

14 O mesmo se verifica em TAIPA DE CARVALHO, *Direito penal PG*, p. 303; e em FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal PG I*, p. 356. Entre nós, cf. BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 234.

formal com o de pura atividade e o crime material com o de ação e resultado¹⁵, que entende como “uma modificação no mundo exterior”, nem sempre sensível¹⁶. Pimentel, porém, postula que tanto crimes formais quanto materiais “apresentam um resultado de dano ou de perigo concreto”; o que os distingue é o “momento da incidência desse resultado”: nos crimes formais, “o resultado vem enredado na própria conduta”; nos materiais, dela “se destaca, no tempo e no espaço”¹⁷. Magalhães, por sua vez, assenta a distinção em um critério subjetivo, segundo o qual crimes *formais* são aqueles nos quais “o agente pratica uma ação com vistas à obtenção de um resultado, embora a concreta materialização deste tenha sido dispensada pelo legislador no momento em que definiu os contornos da figura típica”¹⁸. Definição essa que se ajusta à dos *crimes de intenção ou de resultado cortado*, “nos quais o tipo legal exige, para além do dolo do tipo, a intenção de produção de um resultado que todavia não faz parte do tipo de ilícito”¹⁹.

Esse restritíssimo panorama dá uma ideia da pouca clareza que assombra esses conceitos e parece justificar as críticas que Greco e Hefendehl, por exemplo, dirigem à distinção entre crimes de resultado e crimes de mera conduta. Para Greco, ela seria “confusa e de pouca utilidade”²⁰; para Hefendehl, praticamente impossível estabelecer uma clara distinção entre crimes de mera conduta e de resultado, pois seria quase sempre possível construir um componente de resultado nas figuras classicamente apontadas como de mera conduta, como, exemplifica, no crime de invasão de domicílio, no qual se pressupõe que o corpo do agente entre, ao menos parcialmente, na casa alheia²¹. Essa mesma figura típica é utilizada por Roxin e Greco para mostrar que todo crime de mera conduta pode ser praticado na forma de crime de resultado, como sucede na invasão de domicílio em autoria mediata²².

15 LUNA, *O resultado, no direito penal*, p. 85.

16 LUNA, *O resultado, no direito penal*, p. 18.

17 PIMENTEL, *Crimes de mera conduta*, p. 43.

18 Há quem assente a distinção em um critério subjetivo, segundo o qual crimes *formais* são aqueles nos quais “o agente pratica uma ação com vistas à obtenção de um resultado, embora a concreta materialização deste tenha sido dispensada pelo legislador no momento em que definiu os contornos da figura típica”, GOMES, *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*, p. 93, com ulteriores referências.

19 FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 444. Depois de expor diversos conceitos de crime formal, Costa Júnior expressamente o identifica como um crime de resultado cortado, COSTA JÚNIOR, *Nexo causal*, p. 48.

20 GRECO, *Boletim IBCCrim* 229, p. 7. Cf. também ROXIN/GRECO, *Strafrecht* AT I, §10, nm. 104.

21 HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 155. Críticas da coautora deste texto em ESTELLITA, *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*, p. 236-239.

22 Cf. também ROXIN/GRECO, *Strafrecht* AT I, §10, nm. 104.

A distinção entre *crimes de perigo* (concreto ou abstrato) e *de lesão* (ou dano)²³, que tem como ponto de referência o bem jurídico, serve para colocar em evidência o grau do menoscabo ao bem jurídico, o que permite avaliar a legitimidade da incriminação e a proporcionalidade da intensidade da resposta penal²⁴. Porque os critérios selecionados para essas classificações são diversos é que podemos encontrar crimes de *resultado e perigo* (concreto), como é o crime de desabamento ou desmoraonamento; de *mera atividade* e de *lesão*, como a injúria; de *mera atividade e perigo*, como a posse de arma de fogo; de *resultado* e de *lesão*, como o homicídio²⁵.

Para evitar ruídos, como os que produzem os casos ora analisados, talvez fosse melhor o abandono total das expressões crimes formais/crimes materiais e a adoção exclusiva das expressões *crimes de mera conduta ou de atividade/crimes de resultado*, que parecem expressar com mais fidelidade o critério diferenciador: um tipo de crime que exige ou não a realização de um resultado naturalístico para sua consumação.

Parece-nos, porém – e aqui a surpresa – que nenhuma dessas classificações é decisiva – ao menos não imediatamente – para os propósitos que realmente moveram tanto o proponente da ADI quanto o recorrente no caso repetitivo do STJ.

2 A polêmica e as suas verdadeiras razões

O objetivo do proponente da ADI era o de *escapar* (a) do óbice do art. 83 da Lei nº 9.430/1996 e, evidentemente, (b) da SV 24 (a representante máxima dessa enorme confusão). Para o recorrente no caso repetitivo do STJ, a questão residia em *usufruir* da (c) suspensão da prescrição da pretensão punitiva por de-

23 Greco prefere o termo lesão (cf. GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 75 e ss.); Badaró, o termo dano (cf. BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 241-242). Esse critério de diferenciação tem sido objeto de discussão quanto à sua adequação aos bens jurídicos coletivos. Cf., ilustrativamente, cf. GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato, passim*; BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual, passim*; e HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht, passim*.

24 SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 367-370. Cf. CIRINO DOS SANTOS, *Direito penal* PG, p. 86-87; FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 359-363. Demonstrações indubitadas em GRECO, *RBCCrim* 49, p. 89-147. Cf. também o ilustrativo artigo de MONTENEGRO/VIANA, *Jota* (23 mar. 2020).

25 Outros exemplos, nem sempre isentos de dúvida, em LEÃO/SCALCON, *Revista de Direito Tributário Atual* 50, p. 330; GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40. Esse critério de diferenciação tem sido objeto de discussão quanto à sua adequação aos bens jurídicos coletivos. Cf., ilustrativamente, GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato, passim*; BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual, passim*; e HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, 2002, *passim*.

corrência da aplicação da SV 24. Esses resultados se pretendiam obter a partir de uma associação quase mágica entre crime formal = afastamento da SV 24, crime material = aplicação da SV 24. Essa forma de proceder não tem ares de novidade, já foi feita com relação ao crime de descaminho (art. 334, *caput*, do CP), um claro exemplar de crime tributário que exige o não pagamento dos impostos²⁶, ao qual se sapecou a qualidade de crime formal para privá-lo das consequências penais do pagamento e do parcelamento e, depois, da SV 24²⁷.

Para a questão (a), referente ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, a resposta acertada foi dada pelo STF já no julgamento da ADI 1.571: trata-se de norma dirigida à autoridade fiscal e diz respeito ao envio, ou não, de uma *notitia criminis* ao MP. Esse órgão não se vê constrangido em sua atividade investigatória por falta de *notitia criminis*²⁸.

Para as questões (b) e (c), essas sim relacionadas à SV 24, é que se postula, agora, uma resposta do STJ. Isso porque essa súmula tem, ou pretende ter²⁹, o condão de inviabilizar investigações e ações penais enquanto o *crédito tributário estiver sendo discutido na via administrativa* e, por tabela, impedir o início ou suspender a prescrição da pretensão punitiva.

Mas a incidência da súmula só faz sentido, como procuraremos demonstrar a seguir, naquelas figuras que pressupõem que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não tenha realizado o autolancamento³⁰, e isso independentemente de as classificarmos como crimes formais/materiais, de mera conduta ou de resultado, de dano ou de perigo.

26 A jurisprudência do STJ é praticamente pacífica nesse sentido. Cf., apenas para indicar precedente recente, o acórdão proferido no AgRg-REsp 1964478, 5ª Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, j. 14.12.2021, DJe 16.12.2021.

27 Uma proposta que ajusta bem ao vício que atinge juristas de querer que os fenômenos se acomodem às classificações e não o contrário, segundo CARRIÓ, *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 99.

28 A diferença é que, sem a autorização legal, as autoridades fiscais não poderão provocar o MP e lhe remeter dados protegidos por sigilo fiscal, o que certamente demandará mais esforço investigativo por parte do *Parquet* e, eventualmente, dificuldades quase insuperáveis para a investigação. Na ADI 4.890, o STF deu a mesma resposta. Sobre isso, ESTELLITA, *Conjur* (17 fev. 2022).

29 Já há várias iniciativas em andamento para contornar os efeitos da súmula, como se pode ver, ilustrativamente, no STJ, HC 715307, 6ª Turma, Relª Laurita Vaz, j. 15.02.2022, DJe 25.02.2022, no qual se admite a mitigação da súmula quando o *modus operandi* para a prática do crime tributário envolve a constituição de empresas fantasmas. Uma solução bastante questionável *vis-à-vis* do disposto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990.

30 Preferiremos esta expressão à outra comumente utilizada – lançamento por homologação – apenas para tornar o texto mais conciso.

3 A falta de autolancamento ou de declaração pelo sujeito passivo como ponto de crucial para a distinção

3.1 As principais figuras e o seu elemento comum: um prejuízo patrimonial

Para compreender a última afirmativa, é conveniente que tenhamos em mente apenas as figuras de maior significado prático, que são as previstas nos arts. 1º, *caput*, e 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e nos arts. 168-A, *caput* e § 1º, I, 334 e 337-A do CP.

Todas essas figuras têm algo em *comum* quanto ao efeito das condutas incriminadas: delas decorre um prejuízo patrimonial para o sujeito ativo da obrigação tributária, que deixa de receber, na data devida, uma quantia de dinheiro à qual tem direito³¹. Assim, o não pagamento da prestação pecuniária objeto da relação jurídico-tributária (“a supressão ou redução do tributo”, art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e art. 337-A do CP), o não recolhimento do valor descontado ou cobrado (arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e art. 168-A do CP) ou o não pagamento dos impostos devidos (art. 334 do CP)³² são efeitos das condutas incriminadas nesses diversos dispositivos legais. Denomine-se esse efeito de resultado naturalístico, de resultado jurídico, de dano ou de perigo concreto, fato é que, por se tratar de elemento comum a todas essas figuras, não poderia, logicamente, ser utilizado como critério de discriminação para decidir sobre a aplicação ou não da SV 24. O critério para uma distinção, se houver, tem de estar em outro lugar.

3.2 Formas de ataque ao bem jurídico

Como visto, em todos esses casos subjaz uma *obrigação tributária*, uma relação jurídica entre um devedor (dever jurídico = débito) e um credor (direito subjetivo = crédito) que nasce com o “fato gerador” (*rectius*, fato jurídico tributário)³³

31 No sentido de falta de um acréscimo patrimonial que lhe era devido (*lucrum cessans*), cf. HORTA, *REC* 81, p. 194.

32 Há também figuras que se satisfazem apenas com uma *aptidão* da conduta para causar prejuízo, como é o caso do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/1990. O mesmo artigo contém outras figuras: uma que nem sequer protege o fenômeno propriamente tributário (inciso III); outra que não tutela o crédito tributário (inciso IV); e uma última que se apresenta como crime de perigo abstrato de questionável legitimidade (inciso V). Sobre essas figuras, cf. ESTELLITA, *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*, p. 202 e ss.

33 A expressão “fato gerador”, utilizada pelo CTN, é bastante infeliz, na medida em que é empregada, a depender do dispositivo legal, para se referir a duas realidades distintas. Por exemplo, no mencionado art. 113, § 1º, do CTN, “fato gerador” alude ao fato jurídico, ocorrido no mundo fenomênico, que desencadeia a relação jurídica tributária. Já em outros dispositivos, como os arts. 32 (IPTU), 43 (imposto de renda) e 46 (IPI), a expressão remete à hipótese de incidência prevista abstratamente na lei. Daí que Becker mencione que o “‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual” (BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 75). Justamente por isso,

(art. 113, § 1º, do CTN), mas que não nasce exigível. Pelo lançamento, constata-se e declara-se a ocorrência do fato jurídico tributário, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e o montante da prestação devida (art. 142 do CTN), tornando o crédito tributário *exigível*³⁴.

Há mais de um modo de constituição do crédito tributário, ainda mais em um cenário no qual o Fisco assume cada vez menos o papel de primeiro responsável por tal tarefa. As relações massivas e muitas vezes anônimas que geram obrigações tributárias fazem com que o titular do bem jurídico (o ente tributante) tenha uma capacidade bastante reduzida de se proteger de ataques³⁵. Diferentemente de um credor privado – que conhece desde o nascimento da relação obrigacional o ato que gera seu crédito, quem é o devedor, os elementos e o valor da dívida (princípio de imediatidade, *Unmittelbarkeitsprinzip*³⁶) –, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos sujeitos passivos para conhecer a ocorrência do fato jurídico tributário e tornar exigível o crédito, seja por declaração (art. 147 do CTN) seja pelo autolancamento (art. 150 do CTN)³⁷. Se o sujeito passivo não o fizer, o Fisco terá não só de descobrir a ocorrência do fato jurídico tributário – o que será quase acidental em virtude do caráter massivo, anônimo e da ausência de imediatidade das relações jurídico-tributárias –, como terá, ainda, de fazer o lançamento de ofício (CTN, art. 149).

São essas distintas *formas de constituição do crédito tributário* que, em nosso sentir, diferenciam as *formas de ataque ao bem jurídico* selecionadas pelo legislador penal. Muito embora, como visto, *todas* exijam um prejuízo patrimonial, enquanto as figuras dos arts. 1º, *caput*, Lei nº 8.137/1990, 334 e 337-A do CP, pressupõem que o crédito tributário não tenha sido tornado exigível, total ou

na linha de Carvalho, preferimos empregar a expressão fato jurídico (tributário), para aludir ao evento ocorrido na realidade fática que produz o nascimento da relação jurídica tributária, e a locução “hipótese tributária”, para aludir ao antecedente da norma abstrata de previsão da incidência da relação tributária – CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 283.

34 Note-se, portanto, que também o termo crédito é utilizado em duas acepções inconfundíveis pela lei e pela doutrina tributárias. No primeiro sentido, o crédito tributário consiste no direito subjetivo titularizado pelo sujeito ativo de uma relação jurídica de natureza patrimonial e, como dito, surge já com a ocorrência do fato jurídico previsto na hipótese de incidência tributária como apto a desencadear a relação jurídica tributária (“fato gerador”). No segundo sentido, quando o CTN se refere à “constituição do crédito tributário”, trata-se, simplesmente, da atribuição de exigibilidade a esse direito subjetivo (já existente, desde a ocorrência do “fato gerador”).

35 HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 364.

36 A expressão é utilizada por HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 364.

37 Razão pela qual Gaede denomina as fraudes fiscais de “fraudes comunicativamente orientadas” (GAEDE, *Wirtschaftsstrafrecht*, § 370 *Steuerhinterziehung*, nm. 76).

parcialmente; as dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, e 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP, não fazem essa exigência.

A reprovabilidade das condutas previstas no primeiro grupo de figuras se assenta no descumprimento do dever de tornar o crédito tributário exigível pelo autolançamento ou pelo fornecimento de declarações, mantendo o Fisco em *estado de ignorância* quanto à existência da obrigação tributária e obrigando-o, se e quando tomar ciência da ocorrência do fato tributário, a proceder ao lançamento de ofício. As segundas não. A sua reprovabilidade decorre da *traição a um dever fiduciário* instituído em lei, que, de um lado, obriga o responsável tributário a descontar ou cobrar do contribuinte o tributo por este devido (“descontada ou cobrada”); e, de outro, obriga-o a recolher esse valor aos cofres públicos³⁸. É em virtude de se tratar de um dever legal que não pode um empregado acusar seu empregador de inadimplência por ter descontado parte de seu salário a título de contribuição previdenciária, nem o contribuinte de ICMS poderá fazê-lo frente ao responsável por substituição que desconta a parcela devida por aquele. Não por outra razão, essa figura recebe o expressivo nome de *abuso de confiança fiscal* em Portugal³⁹ e, na Alemanha, sucede topograficamente o *crime de infidelidade patrimonial*, cuja característica central é justamente um ataque ao patrimônio alheio praticado por alguém que tinha o dever de o tutelar (um ataque “por dentro”)⁴⁰⁻⁴¹.

3.3 Consequências

É, assim, a diferente *forma de ataque* ao bem jurídico que importa para fins de apreciar a necessidade ou não de aguardar o pronunciamento da administração tributária, já que a SV 24 atribui relevância à discussão administrativa que tenha por objeto o crédito tributário (em todos seus elementos).

Se o sujeito passivo procedeu ao autolançamento tornando o crédito tributário exigível, não há que se falar em necessidade de descoberta e lançamento de

38 Sustentando que, pela estrutura legal do desconto neste caso, trata-se de hipótese de prisão por dívida, QUANDT, *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*, p. 470 e ss.

39 MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário*, p. 238.

40 LEITE/TEIXEIRA, *Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico* 1, p. 23 e especialmente p. 51, com expressa referência ao 168-A. Analisando o peculato também por esta ótica, HORTA, *REC* 81, *passim*. Grandis, em monografia dedicada ao tema, propõe a inclusão de uma figura de infidelidade patrimonial no direito positivo brasileiro alocando-a, justamente, logo após o art. 168-A, cf. GRANDIS, *O delito de infidelidade patrimonial e o direito penal brasileiro*, p. 229.

41 O que reforça o equívoco que representa o que decidiu o STF no RHC 163.334 (cf. ESTELLITA/PAULA JÚNIOR, *Direito penal em foco* 1, p. 128-138). Cf. também QUANDT, *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*, *passim*.

ofício por parte da administração tributária⁴². É exatamente esse o teor do Enunciado nº 436 da Súmula do STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”. Declarado e não pago o tributo, a administração tributária pode inscrever o crédito tributário imediatamente na dívida ativa e ajuizar uma ação de execução fiscal. É justamente o que sucede no caso das figuras irmãs-gêmeas dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP, nas quais o centro da reprovação reside na *traição a um dever fiduciário* instituído em lei e que pesa sobre o responsável tributário⁴³.

Se, porém, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) nem sequer procedeu ao autolancamento, total ou parcialmente, omitindo a informação sobre a ocorrência do fato jurídico tributário e de seus elementos, então, quem terá de fazê-lo é a administração tributária, por meio de lançamento de ofício. Aqui, diz o CTN, só a autoridade fiscal pode proceder ao lançamento (de ofício), não podendo fazê-lo nem o membro do Ministério Público, nem mesmo um órgão do Poder Judiciário. É nesses casos em que é cabível impugnação do sujeito passivo para discutir a validade do crédito tributário, a qual dá início ao procedimento administrativo (com a suspensão da exigibilidade do crédito, art. 151, III, do CTN).

Esse modo de compreender as figuras penais deixa claro que o procedimento administrativo tributário não exerce papel algum na consumação desses crimes, que continua regulada pelo art. 14, I, do CP, mas diz respeito à correção do lançamento de ofício e, assim, pode ter uma *força persuasiva*⁴⁴ quanto a *alguns elementos da tipicidade objetiva* desses crimes.

De forma direta: se o responsável efetivamente desconta os valores do contribuinte e os *declara* (ou seja, procede ao autolancamento), mas não os recolhe na data legalmente determinada, traindo o dever fiduciário imposto por lei, a administração tributária pode inscrever o crédito na dívida ativa e partir para a execução fiscal (art. 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP ou art. 2º, II, Lei nº 8.137/1990); se ele *não os declara*, total ou parcialmente (porque quem declara a menor, deixa de declarar parte do que deveria ter sido declarado), a administração tributária

42 Salvo se ela discordar da atividade do contribuinte, no prazo de 5 anos, CTN, art. 150, § 4º.

43 A discrepância entre as penas dessas figuras criminosas, como se vê, não se assenta no desvalor da conduta, que é o mesmo. Poderia, talvez, assentar-se no resultado, mas não nos parece que seja assim, como se pode conferir em ESTELLITA, *RBCCrim* 36, *passim*.

44 Quanto à materialidade de algumas elementares objetivas, como afirmou um dos coautores em MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 6. Cf., também, em sentido próximo, LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, p. 147.

terá de descobrir esse fato dentro do período de cinco anos, proceder ao lançamento de ofício, franquear o direito de defesa e, só após o encerramento da discussão na esfera administrativa, sobrevindo o não pagamento, poderá inscrever o crédito da dívida ativa e executá-lo (art. 337-A do CP e art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/1990)⁴⁵.

A diferença na severidade da resposta penal para condutas que, apesar de exigirem o mesmo efeito (o prejuízo patrimonial), contemplam penas diversas no âmbito da Lei nº 8.137/1990 – art. 1º, dois a cinco anos e multa, art. 2º, seis meses a dois anos e multa⁴⁶ –, pode ser explicada, entre outras razões, pela maior reprovabilidade da conduta daquele que mantém a administração tributária alheia à ocorrência do fato jurídico tributário e sob o risco de decair do direito de constituir o crédito pelo lançamento (de ofício) pela passagem do tempo.

4 Retornando ao caso *sub judice* no STJ: consumação do crime

E com isso podemos retornar ao caso *sub judice* no STJ. Se se tratar, ali, verdadeiramente⁴⁷, da figura do art. 168-A, § 1º, I, do CP, o que importa para o início do prazo prescricional é a consumação do crime (art. 111, I, do CP), que se dá quando “nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal” (art. 14, I, do CP), ou seja, no caso dessa figura, no dia seguinte ao último dia do prazo para recolhimento do tributo descontado de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. E isso vale para *todos* os crimes analisados neste artigo, pois em todos eles, como vimos, a consumação exige a falta de entrega do valor devido na data fixada pela lei. Em outras palavras: o delito do art. 168-A sempre se consuma na data em que deveria ter sido entregue o valor devido,

45 Se essa reserva de competência do CTN é adequada ou não, ou se se deve aguardar o pronunciamento final da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte/responsável ao lançamento de ofício são questões que não cabem discutir neste espaço. Basta registrar, para consolo geral, que não se trata de jabuticabas tupiniquins, mas de questões que atormentam ordenamentos jurídicos que tutelam penalmente a receita fiscal, como se vê na Alemanha, na Espanha e na Itália, por exemplo. A título meramente ilustrativo, na Alemanha, muito recente, a tese de doutorado totalmente dedicada ao tema de SCHNABELRAUCH, *Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften*; na Itália, MUSCO/ARDITO, *Diritto penale tributario*; na Espanha, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, p. 145 ss.

46 Essa distinta severidade da resposta penal, como dito, não foi contemplada nos arts. 168-A e 337-A, o que nos parece equivocado.

47 Suspeitamos que não se trata de um genuíno caso de art. 168-A, § 1º, I, do CP, mas de um caso que invocaria a figura do art. 337-A do CP, porque o acórdão refere a existência de um procedimento administrativo tributário que teria “constituído definitivamente o crédito”, o que, como se viu, é dispensável na hipótese da primeira figura, além de referir tributos (contribuições previdenciárias) devidos pela pessoa jurídica na qualidade de *contribuinte*, e não de *responsável*, o que ou é conduta penalmente irrelevante (mera inadimplência), ou não houve autolancamento, total ou parcial, atraindo a figura do art. 337-A.

sendo esse o marco inicial para a contagem da prescrição da pretensão punitiva (arts. 14, I, c/c 111, I, do CP). Note-se que a ambígua dicotomia entre crimes formais e crimes materiais não oferece nenhuma vantagem sobre a pesquisa simples e direta dos elementos do tipo objetivo para fins de determinação de sua consumação.

O regime instituído pela SV 24 (suspensão da pretensão punitiva na pendência de discussão administrativa) atingirá, assim, apenas aqueles casos nos quais o lançamento do tributo teve de ser feito de ofício, pois o sujeito passivo não procedeu, quando estava a tanto obrigado, ao autolancamento (total ou parcial): só aqui há uma discussão sobre a própria existência do crédito tributário (ou seja, do prejuízo patrimonial, efeito necessário dessas condutas), com consequência impeditiva da persecução penal (por conta da Súmula, deixe-se bem claro, não por força de lei⁴⁸).

5 Conclusão e questões pendentes

Depois desse longo e espinhoso caminho, parece claro que a classificação dos crimes tributários entre crimes “formais” ou de mera conduta e crimes de resultado não é efetivamente relevante para a *ratio* que inspira a SV 24⁴⁹. Embora todos os crimes tributários exijam, para sua consumação, a falta de entrega da quantia devida (como contribuinte ou como responsável), apenas alguns necessitam de um lançamento de ofício e, caso haja impugnação, de um processo administrativo tributário, razão pela qual nem todos atraem a incidência da SV 24.

O longo e espinhoso caminho que tivemos de percorrer nada mais é do que um resultado de um sistema tributário e penal-tributário disfuncionais e dos quais a SV 24 e sua má compreensão em cascata são apenas um sintoma.

Questão distinta – importante e que cumpre ser discutida em outra sede, mas que cabe deixar registrada – é a da implementação de mecanismos legais que deem conta de evitar decisões contraditórias sobre o mesmo suporte fático. Referimo-nos à situação em que uma condenação por crime tributário convive com

48 Não é tarefa tão simples como pode parecer ler a expressão “processo” empregada no art. 116, I, do CP, como procedimento administrativo. Em um ambiente no qual se considera a prescrição um instituto de direito penal material que interfere em direito fundamental e cuja regulação, consequentemente, está sujeita ao princípio da reserva legal, discutir a validade de uma possível analogia *in malam partem* ou da interpretação extensiva parece ser um pressuposto essencial para sustentar a tese que acompanha a SV 24.

49 Com isso, nos afastamos do entendimento de TOLDO, *Revista do Advogado* 154, p. 128, e da literatura na qual se apoia.

outra decisão (administrativa ou judicial) que desconstitua o lançamento de ofício (quanto ao tributo, não quanto à sanção administrativa, evidentemente). Um fenômeno, aliás, que é compartilhado por quase todos os setores pelos quais se espalha o Direito Penal Econômico⁵⁰. Também merecem melhor reflexão aquelas situações nas quais a decisão (administrativa ou judicial), sem negar a ocorrência do fato tributário e, pois, a existência de tributo a pagar, tem um impacto relevante no *quantum* devido – seja porque reconhece, por exemplo, que a alíquota a ser aplicada era menor, seja por reduzir a sanção administrativa pecuniária. Nesses dois últimos casos, diante da oferta de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e das sanções administrativas pecuniárias ou do acordo de não persecução penal pelo pagamento do tributo (entre outras eventuais condições), há que se pensar em soluções que não convertam a ameaça de persecução penal em (ilegítima) medida reforçada de cobrança de tributos, como lastimavelmente vem acontecendo. Talvez um ponto de partida interessante para essas reflexões seja pensar em um aprimoramento na aplicação ou na redação do art. 94 do CPP⁵¹.

À guisa de conclusão, a consumação do crime do art. 168-A, § 1º, I, CP, ocorre quando se esgota o prazo para recolhimento do tributo descontado de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. As aporias geradas pela SV 24, embora merecidamente criticáveis, não podem ser contornadas com a amputação de um dos elementos do tipo penal (a exigência de não recolhimento do tributo arrecadado) por meio de uma fraude de etiquetas: “O fato de chamarmos o cão de gato não vai alterar o fato de que ele ainda assim latirá”⁵².

Referências

BADARÓ, Tatiana. *Bem jurídico-penal supraindividual*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016.

50 Cf. CAVALI/ESTELLITA/TEIXEIRA, *Jota* (1º ago. 2018).

51 No âmbito do Grupo de Pesquisas em Direito Penal Econômico e da Empresa da FGV Direito SP, iniciaremos uma pesquisa que pretende, justamente, produzir uma proposta de reforma legislativa para o tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. Cf. GDPEE. *Evasão fiscal: uma proposta legislativa para debate*. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/evasao-fiscal-uma-proposta-legislativa-para-debate>. Acesso em: 26 out. 2022.

52 Trata-se de caso de fraude de etiquetas, que ocorre quando se procede a um erro de categorização para admitir uma forma de proceder que não seria admissível sob um nome diferente (o correto) (GRECO, *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*, p. 207).

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1965.
- BRUNO, Aníbal. *Direito penal: parte geral. Fato punível*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, t. II, 1967.
- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- CARVALHO, Américo Taipa de. *Direito penal: parte geral. Questões fundamentais, teoria geral do crime*. 3. ed. Porto: Universidade Católica Editora, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CAVALI, Marcelo; ESTELLITA, Heloisa; TEIXEIRA, Adriano. *Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas*. Jota, São Paulo, [n.p.], 1º ago. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ne-bis-in-idem-e-o-cumulo-de-sancoes-penais-e-administrativas-01082018>. Acesso em: 26 out. 2022.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Nexo causal*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*. 3. ed. Coimbra: Gestlegal, t. I, 2019.
- ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: artigos 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 36, p. 309-350, 2001.
- ESTELLITA, Heloisa. O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ. *Consultor Jurídico*, São Paulo, [n.p.], 17 fev. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-fev-17/estellita-acesso-mp-dados-sigilo-fiscal-stj>. Acesso em: 26 out. 2022.
- ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa*. São Paulo: Marcial Pons, 2017.
- ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? In: GRECO, Luís; ESTELLITA, Heloisa; LEITE, Alaor (org.). *Direito penal em foco*. São Paulo: Jota, v. 1, 2021. p. 128-138.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

- GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER, Robert; RÜBENSTAHL, Markus; SALINGER, Frank; TSAMBIKAKIS, Michael (Hrsg.). *Wirtschaftsstrafrecht: Kommentar mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2017. p. 2232-2383.
- GRANDIS, Rodrigo de. *O delito de infidelidade patrimonial e o direito penal brasileiro*. São Paulo: Marcial Pons, 2022.
- GRECO, Luís. Dolo e gestão temerária (artigo 4º, parágrafo único, Lei nº 7.492/1986). *Boletim IBCCrim*, São Paulo, v. 229, p. 7-8, 2011.
- GRECO, Luís. *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*. Una contribución al debate actual sobre los fundamentos del derecho penal. Tradução: Paola Dropulich e José R. Béguelin. Madrid: Marcial Pons, 2015.
- GRECO, Luís. *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.
- GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade” e crimes de perigo abstrato – Uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 49, p. 89-147, 2004.
- HEFENDEHL, Roland. *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*. Köln: Heymann, 2002.
- HORTA, Frederico. Entre o desvio e o desvio de gestão: limites objetivos do peculato em confronto com outras formas de administração infiel do patrimônio público. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 20, n. 81, p. 178-202, 2021.
- LEARDINI, Flávia Guimarães; TAFFARELLO, Rogério Fernando. Representação fiscal para fins penais e segurança jurídica em matéria de crimes tributários e previdenciários: breves reflexões acerca do julgamento da ADIn 1980/STF. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 154, p. 139-149, 2022.
- LEÃO, Martha; SCALCON, Raquel Lima. O Direito Penal como instrumento para garantir a arrecadação tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 325-344, 2022.
- LEÃO, Martha; SCALCON, Raquel Lima. O jogo de palavras perigoso da ADI 4.980. *Jota*, São Paulo, [n.p.], 21 fev. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/adi-4980-jogo-palavras-perigoso-21022022>. Acesso em: 26 out. 2022.
- LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. O principal delito econômico da moderna sociedade industrial: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial, *Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 15-58, 2016.
- LUNA, Everardo da Cunha. *O resultado, no direito penal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1976.

MONTENEGRO, Lucas; VIANA, Eduardo. Coronavírus: um diagnóstico jurídico-penal. *Jota*, São Paulo, [n.p.], 23 mar. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/coronavirus-um-diagnostico-juridico-penal-23032020>. Acesso em: 26 out. 2022.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo. Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 154, p. 2-10, 2022.

MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. 4. ed. Bologna: Zanichelli, 2021.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes de mera conduta*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

QUANDT, Gustavo de Oliveira. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida. In: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (org.). *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 457-497.

RÖNNAU, Thomas. Grundwissen – Strafrecht: Erfolgs- und Tätigkeitsdelikte. *Juristische Schulung*, n. 11, p. 961-963, 2010.

ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*. Allgemeiner Teil. Grundlagen – Der Aufbau der Verbrechenslehre. 5. Auflage. München: C.H. Beck, v. I, 2020.

SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. *A vueltas con la Parte Especial*. Barcelona: Atelier, 2020.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. 7. ed. Florianópolis: ICPC/Empório do Direito, 2017.

SCHNABELRAUCH, Marcus. *Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2021.

SCHULENBURG, Johanna. Relaciones dogmáticas entre bien jurídico, estructura del delito e imputación objetiva. In: HEFENDEHL, Roland (ed.). *La teoría del bien jurídico: ¿fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 349-364.

SILVA, Germano Marques da. *Direito penal tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.

TAFFARELLO, Rogério Fernando. Improriedades da Súmula Vinculante nº 24 do SF e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael (coord.). *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 299-338.

TOLDO, Nino Oliveira. A natureza do crime do artigo 168-A do Código Penal. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 154, p. 123-130, 2022.

Agradecimentos

Agradecemos as preciosas sugestões de Frederico Horta e Gustavo Quandt.

Conflito de interesses

Os autores declaram a ausência de conflito de interesses na produção do presente trabalho.

Sobre os autores:

Heloisa Estellita | *E-mail:* heloisa.estellita@fgv.br

Doutora em Direito (USP). Professora (FGV/SP). Advogada.

Marcelo Costenaro Cavali | *E-mail:* marcelo.cavali@fgv.br

Doutor em Direito (USP). Professor (FGV/SP). Juiz Federal (TRF3).

Recebimento: 26.10.2022

Aprovação: 10.11.2022