

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

TOMÁS CARDOSO DOS SANTOS

**A LAVAGEM DE DINHEIRO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E  
O PROBLEMA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO STF**

RIO DE JANEIRO  
2022

TOMÁS CARDOSO DOS SANTOS

**A LAVAGEM DE DINHEIRO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E  
O PROBLEMA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO STF**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Antonio Martins.**

RIO DE JANEIRO  
2022

### CIP - Catalogação na Publicação

S6551 Santos, Tomás cardoso dos  
A lavagem de dinheiro nos crimes contra a ordem tributária e o problema da Súmula Vinculante nº 24 do STF / Tomás cardoso dos Santos. -- Rio de Janeiro, 2022.  
68 f.

Orientador: Antonio Martins.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. direito penal. 2. lavagem de dinheiro. 3. crime contra a ordem tributária. 4. sonegação fiscal. 5. súmula vinculante nº 24. I. Martins, Antonio, orient. II. Título.

TOMÁS CARDOSO DOS SANTOS

**A LAVAGEM DE DINHEIRO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E  
O PROBLEMA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO STF**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Antonio Martins**.

Data da Aprovação: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador: Prof., Dr. Antonio Martins

Universidade Federal do Rio de Janeiro

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO  
2022

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, à minha família, que sempre representou minha base e porto seguro, onde quer que eu estivesse. Minha mãe, em especial, lutou e deu tudo de si para criar eu e meus irmãos com muito amor e a melhor qualidade de vida que pudesse. O resultado desse esforço e dedicação já somam três filhos nesta Egrégia Universidade Federal do Rio de Janeiro. Dos incríveis seis irmãos que possuo, Eric, meu gêmeo, dividiu comigo cada detalhe da vida, e a ele devo quase toda a alegria e felicidade que tive e levo comigo até os dias de hoje. Ao meu pai, que sempre nos deu carinho e nos ensinou a ter responsabilidade e a amar o ofício que escolhemos para exercer. Às minhas primas, Krishna e Yasmin, que acolheram eu e meus irmãos no Rio de Janeiro durante a faculdade e dividiram com a gente imensa cumplicidade e um cotidiano mais leve e feliz.

Agradeço especialmente aos meus amigos, que foram de singular importância em cada momento da minha vida. Da escola, Isabela, Rayane, Marcus e Britto serão para sempre parte do que entendo por família; do pré-vestibular, Manu foi uma irmã que chegou para nunca mais sair; da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Danilo me mostrou um sentimento de genuína felicidade diante de sua simples presença; da FND nasceu uma espécie de amizade que venceu o tempo, o cotidiano, muitas vezes desgastante, as tristezas e desafios de cinco anos de faculdade. O *Rural Friends* é mais do que um grupo de amigos que vieram de outra faculdade juntos, nós crescemos e hoje somos jovens adultos que seguem dividindo alegrias, vitórias, frustrações e responsabilidades. Eu amo vocês imensamente, em especial Rafaela, Yasmim, Brenda, Thamiris, Amanda, Gabrielle, Gabriel, Vinícius, Marlon e Iago; Da vida, Nathalia trouxe alegria e cor em um momento em que todo o mundo estava mais cinza em virtude da pandemia da covid-19.

A vocês todos, queridos amigos, devo meus maiores segredos, minhas maiores dores e aflições, mas, principalmente, minhas maiores alegrias e os momentos mais felizes eternizados em minha memória. Obrigado por tudo.

## DEDICATÓRIA

O presente trabalho é dedicado a todos aqueles que, mesmo sem saber, guiaram-me no caminho das ciências criminais e me formaram, direta ou indiretamente, nessa área do direito que carrega consigo o bem maior da liberdade e a defesa intransigente da dignidade humana.

Primeiramente, à Faculdade Nacional de Direito e seus professores. Uma Universidade pública, gratuita e de qualidade que tem na sua história a luta por direitos e pela formulação de uma ciência criminal racional e apegada aos direitos humanos e ao respeito à democracia.

A Salo de Carvalho, meu professor de direito penal 1 que, com suas aulas densas e críticas, foi o principal responsável por eu ter encontrado nas ciências criminais minha verdadeira vocação jurídica.

Aos meus chefes da Vara de Execuções Penais do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, onde iniciei a vida profissional, que me mostraram pela primeira vez a realidade do judiciário e, principalmente, daqueles que estão na ponta do poder punitivo estatal: os presos.

À Liga Acadêmica de Ciências Criminais, jovem associação de alunos da FND unidos no objetivo e responsabilidade de aprofundar seus conhecimentos e refletir de forma crítica sobre o direito penal, o processo penal e a criminologia. Tive a honra de formar o primeiro grupo de membros efetivos e me tornar o segundo Presidente da LACC/UFRJ.

Aos membros do gabinete do Desembargador Federal Marcello Ferreira de Souza Granado, do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, bem como ao próprio, por me apresentarem uma nova realidade do Poder Judiciário e a responsabilidade de participar da construção de julgamentos e decisões que influíram na vida de pessoas que buscavam no Tribunal a efetivação de seus direitos e a defesa de suas liberdades.

Aos membros do escritório João Mestieri Advogados Associados, em especial ao próprio professor Dr. João Mestieri, pelo conhecimento que me proporciona todos os dias e a confiança que deposita em mim. É uma honra conhecer e vivenciar a advocacia criminal ao lado de quem a faz com responsabilidade e paixão.

Ao Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM), por representar verdadeiro farol do conhecimento, pesquisa e escola na área criminal. Foi um prazer ter composto o Laboratório de Ciências Criminais do Rio de Janeiro, em 2020, e o Grupo de Estudos Avançados em Direito Penal Econômico, em 2021.

Por fim, e especialmente, ao excelentíssimo professor Dr. Antonio Martins, não apenas meu orientador nesta pesquisa, mas um acadêmico proeminente, dedicado e disposto a transmitir seu vasto conhecimento. Foi meu professor de criminologia, assíduo participante dos eventos da LACC/UFRJ e nosso orientador na Competição Brasileira de Direito e Processo Penal do ICP. Tive a honra de ser seu monitor na disciplina de Direito Penal 1. Pelas conversas; pelas reuniões sem hora para acabar; pelo livro com direito a autógrafo e dedicatória; pela compreensão; e por dizer que quando o assunto fossem estudos, pesquisas e eventos sobre direito penal, sempre estaria disponível aos alunos da FND. Antonio é excepcional como professor e ser humano.

## RESUMO

A presente monografia trata da incidência da Súmula Vinculante 24 do STF, que determina a tipificação do delito contra a ordem tributária apenas com o lançamento definitivo do crédito devido, quando atos de omissão e simulação são perpetrados para fins de ocultação da origem ilícita dos valores sonegados, constituindo o delito de lavagem de dinheiro. A construção dogmático-penal, lastreada precipuamente em pesquisa doutrinária, busca delinear o devido tratamento jurídico a ser dado à situação, já que não raras as vezes os atos de ocultação ocorrem antes da constituição definitiva do crédito tributário, ensejando hipótese na qual o crime dito complementar (lavagem de dinheiro) consumar-se-ia antes de tipificado o crime posto como antecedente (sonegação fiscal).

**Palavras-Chave:** Lavagem de dinheiro; lavagem de capitais; crimes contra a ordem tributária; sonegação fiscal; Súmula Vinculante 24; crime antecedente.

## ABSTRACT

This article addresses the incidence of the Binding Legal Precedent No. 24 issued by the Federal Supreme Court (STF). Such Precedent determines the typification of the crime against the tax system only with the definitive entry of the credit debt, when acts of omission and simulation are perpetrated with the purpose of concealing the illicit origin of the amounts withheld, constituting money laundering. The dogmatic-criminal construction, backed mainly by doctrinal research, seeks to outline the proper legal treatment to be applied in the situation, since it is not uncommon for acts of concealment to occur before the definitive entry of the tax credit, giving rise to the hypothesis in which such crime, considered complementary (money laundering), would be consummated before the crime considered precedent (tax evasion) was typified.

**Keywords:** Money laundering; crimes against the tributary system; tax evasion; Binding Legal Precedent No. 24; precedent crime.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>12</b>
1.1 O tipo penal .....	12
1.2 A importância da Súmula Vinculante nº 24 .....	14
1.3 A questão da independência entre as esferas administrativa, civil e penal .....	20
<b>2 DO CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO.....</b>	<b>24</b>
2.1 O tipo penal .....	24
2.2 A questão da autolavagem.....	27
2.3 O bem jurídico.....	34
2.4 O crime contra a ordem tributária como antecedente da lavagem de dinheiro .....	39
<b>3 O PROBLEMA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 NA RELAÇÃO ENTRE LAVAGEM DE DINHEIRO E SONEGAÇÃO FISCAL .....</b>	<b>47</b>
<b>4 NOVOS CONTORNOS DOGMÁTICOS À CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>50</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>63</b>

## INTRODUÇÃO

Em agosto de 2012, o Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM) trouxe em seu Boletim mensal a renomada série de artigos tratando de determinado tema das ciências criminais. Naquela oportunidade, a alteração legislativa da Lei nº 9.613/1998, a partir da Lei nº 12.683/2012, era o foco dos estudos. Antes mesmo de publicar sua importante obra sobre a lavagem de dinheiro, PIERPAOLO CRUZ BOTTINI, ao lado de HELOISA ESTELLITA, asseverava que:

Ainda em sede de crime antecedente, atenção especial merece a inclusão de (todos) os crimes tributários, cujos proventos poderão vir a formar o objeto material do crime de lavagem de capitais. Aqui merecem atenção problemas peculiares que surgirão, como a composição do processamento do crime de lavagem com o enunciado da Súmula Vinculante 24 do STF. A nosso ver, qualquer investigação ou processo por lavagem de dinheiro com crime fiscal como antecedente exigirá a constituição do crédito tributário. Sem esta, não há tipicidade. E, sem tipicidade, não há infração penal antecedente<sup>1</sup>.

Já em 2021, também no IBCCRIM, quando ministrava aula no Grupo de Estudos Avançados de Direito Penal Econômico, do qual este autor era membro, BOTTINI voltou a comentar a relação entre lavagem de dinheiro e crimes tributários, afirmando que ainda não teria uma solução certa para o tratamento jurídico a ser dado àquelas circunstâncias nas quais os atos de lavagem de ativos antecedem a constituição definitiva do crédito tributário.

A lavagem de dinheiro é constantemente objeto de estudos e análises por diversos autores, sobretudo diante da cada vez mais acentuada expansão do direito penal voltado à repressão dos crimes de caráter econômico-financeiro e da criminalidade organizada transnacional<sup>2</sup>.

Como se sabe, o art. 1º da Lei nº 9.613 de 1998, reformado pela Lei nº 12.683 de 2012, criminaliza a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”. Assim, tem-se tipificada a prática de afastamento dos bens

---

<sup>1</sup> ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Alterações na legislação de combate à lavagem: primeiras impressões. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, ano 20, n. 237, ago/2012, ISSN 1676-3661, p. 2.

<sup>2</sup> PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 21.

de seu passado sujo (ilícito) com sua introdução no circuito comercial ou financeiro, com aspecto legítimo<sup>3</sup>.

Dentre os vários assuntos controvertidos sobre a lavagem de capitais, muito se questionou – e ainda se debate – qual o bem jurídico do tipo penal do branqueamento, se a autolavagem é criminalizável ou se os delitos tributários podem figurar como antecedentes ao branqueamento de ativos. No caso brasileiro, todavia, a questão do delito fiscal ganha relevo específico, pois relevante controvérsia paira também sobre a possibilidade de tipificação do delito de lavagem antes da constituição definitiva do crédito tributário, quando só então se tipifica o delito contra a ordem tributária, a teor da Súmula Vinculante nº 24.

Aprovada em sessão plenária de 2 de dezembro de 2009, o enunciado sumular vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal determina que “não se tipifica 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”. A consequência imediata do referido mandamento jurisprudencial é clara: apesar de o ato sonegador acontecer em determinado momento e ensejar uma efetiva sonegação de tributo, inclusive com lançamento posterior do débito fiscal pela Receita Federal, apenas estará tipificado o delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90 quando o fisco lançar o crédito tributário definitivamente, isto é, sem possibilidade de impugnação na via administrativa.

Abre-se, pois, um verdadeiro buraco entre a conduta do agente que visa fraudar o pagamento adequado de tributos, o lançamento da dívida pelo fisco e, ao final – o que pode envolver longo processo administrativo ou anos de parcelamento da dívida que depois deixa de ser paga –, o crédito tributário definitivamente constituído, atestando o efetivo dano ao erário público. Só a partir dessa constituição definitiva é que estará consumado o crime de sonegação fiscal.

Surge, então, o questionamento acerca da possibilidade de se exigir, ou não, esse mesmo requisito para a tipificação dos delitos de lavagem de capitais que tenham como crime antecedente a prática da sonegação fiscal.

---

<sup>3</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 29.

É que, como se viu, constitui elemento do tipo penal da lavagem de dinheiro a existência de outra infração penal da qual sejam provenientes os bens, direitos e valores a serem ‘lavados’, de modo que a certeza e descrição exaustiva desse crime antecedente tornam-se *conditio sine qua non* à subsunção de qualquer fato ao tipo da lavagem<sup>4</sup>.

Nesse sentido, se a Súmula Vinculante nº 24 condiciona a tipicidade material do crime de sonegação fiscal ao lançamento definitivo do crédito tributário, e a tipificação do branqueamento cuja infração antecedente é o crime contra a ordem tributária exige a demonstração desse delito precedente, é de se concluir, a princípio, que também o enunciado sumular se aplica à lavagem de dinheiro. Em síntese: se “A” é condição para “B”; e “B” é condição para “C”; então “A” também será condição para “C”.

Há, todavia, dois problemas com essa assertiva. Em primeiro lugar, a independência entre o crime de lavagem e o processo e julgamento de sua infração antecedente (art. 2º, II, da Lei nº 9.613/98) é sempre chamada a impedir qualquer tipo de vinculação, sobretudo processual, entre as espécies delitivas. Nessa ótica, exemplo claro é a possibilidade de prescrição da dívida tributária antes mesmo da constituição definitiva do seu crédito, o que impediria o processamento do crime de lavagem pela impossibilidade de tipificação do crime fiscal. Nesse ponto, a doutrina também aponta os princípios da independência funcional do Ministério Público e da independência entre as instâncias penal e administrativa como obstáculos a essa relação vinculante entre o ato administrativo e o crime fiscal ou de lavagem.<sup>5</sup>

Noutro giro, conforme assentamos, o que faz a Súmula Vinculante nº 24 é, ao fim e ao cabo, fixar a consumação do delito contra a ordem tributária para o momento do lançamento definitivo do crédito fiscal, ainda que a supressão/redução do tributo tenha ocorrido bem antes disso (um processo administrativo fiscal, por exemplo, pode perdurar por dois anos), de modo que os atos de ocultação e dissimulação dos ativos provenientes da sonegação podem ocorrer no interregno desse intervalo entre a efetiva supressão/redução tributária – onde surge o proveito criminoso do crime – e o lançamento definitivo do crédito – quando se tipifica o crime de sonegação fiscal.

---

<sup>4</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020. P, 26.

<sup>5</sup> FERRAZ, Sérgio Valladão. A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade nos crimes do art. 1º da lei n. 8.137/90. **Revista Justiça e Sistema Criminal**, v. 5, n. 9, p.223-240, jul-dez, 2013, p. 237.

Nesse caso, mesmo que haja a constituição definitiva do crédito tributário, se verificada a prática anterior de ocultação e dissimulação dos valores sonegados, estar-se-ia diante da [estranha] hipótese de o crime de lavagem ter sido cometido antes de tipificada sua infração penal antecedente – o antecedente seria posterior à lavagem de ativos.

Nessa linha, o presente trabalho busca analisar qual o tratamento jurídico-penal deve ser empregado naquelas situações envolvendo a lavagem de capitais quando o crime antecedente é a sonegação fiscal e os atos de ocultação e dissimulação foram executados antes da constituição definitiva do crédito tributário.

## 1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

### 1.1 O tipo penal

Constitui crime contra a ordem tributária o ato de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante as condutas dispostas nos cinco incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90. Ademais, a referida legislação também criminaliza, nos artigos 2º e 3º, outros fatos que, entretanto, não exigem efetivo dano ao erário, bastando a realização da conduta descrita.

Assim, a primeira questão fundamental sobre os crimes fiscais é a constatação de que os dispositivos criminalizadores do art. 1º daquela legislação especial constituem delitos materiais, de dano, exigindo-se para sua consumação um resultado naturalístico, qual seja, a redução ou supressão do tributo. Ao revés, tanto os tipos do art. 2º quanto do art. 3º, este último destinado aos funcionários públicos (crime de mão própria), constituem, via de regra, crimes formais de mera conduta, sendo prescindível qualquer resultado senão a mera atividade descrita.

Os crimes fiscais representam uma subdivisão do chamado Direito Penal Econômico<sup>6</sup>, que tem se expandido para subsidiar a proteção das relações econômicas, privadas e públicas, as quais ganham cada vez mais relevo em um contexto social de expansão desenfreada do capitalismo.

---

<sup>6</sup> MELLO, Gustavo Miguez de; MESTIERI, João; TRIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 92-109, 1995, p. 95.

Daí a necessidade de não se transfigurar o direito penal em instrumento regulatório da economia, violando seu sentido maior de ultima *ratio* da atuação estatal. Especificamente no âmbito fiscal, o direito penal não pode ser utilizado como instrumento arrecadatório<sup>7</sup>, impondo-se distinguir o crime contra a ordem tributária e o ilícito fiscal.

Nesse contexto, não constituirá sonegação fiscal o mero inadimplemento da obrigação tributária, necessitando-se da existência de uma conduta, por parte do sujeito passivo da relação tributária, fraudulenta e arditosa, capaz de induzir o fisco em erro e alterar a realidade da obrigação tributária<sup>8</sup>. O crime fiscal é, pois, uma espécie de estelionato tributário. É o que leciona HELENO CLÁUDIO FRAGOSO:

Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária. Esse tipo de ilícito, entre nós, não ofende o mínimo ético e o cidadão não tem consciência de que o cumprimento da obrigação tributária constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente à economia pública, e, pois, interesses fundamentais da comunidade. A violação desse dever, pode apresentar-se como simples atitude passiva de descumprimento da obrigação tributária, fato adequadamente sancionado através de medidas de natureza administrativa (multa). Todavia, pode apresentar maior gravidade, quando o descumprimento da obrigação tributária se realiza através do engano e da fraude, com o emprego de meios tendentes a induzir em erro a autoridade, iludindo o pagamento do tributo. Em tais casos é imperativa a sanção penal, que existe em muitos países, de longa data<sup>9</sup>.

Assim, tem-se que o crime de sonegação fiscal representa o descumprimento de uma obrigação tributária principal (não pagamento de tributo), então decorrente do descumprimento doloso de uma obrigação acessória (fraude em documento fiscal, omissão de fato gerador ao fisco, etc), tudo isso consequenciando na lesão à arrecadação tributária (erário público), bem jurídico penalmente tutelado pelo tipo fiscal<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. In: **XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC**, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022, p. 203.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 203.

<sup>9</sup> FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito tributário. **Revista brasileira de criminologia e direito penal**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 12, p. 67-68, jan./mar. 1966, p. 68.

<sup>10</sup> ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. In: **XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC**, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022, p. 205.

## 1.2 A importância da Súmula Vinculante nº 24

Conforme visto, o tipo penal de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90) é crime de dano, razão pela qual necessita, para sua configuração, de lesão efetiva aos cofres públicos<sup>11</sup>. Assim, desde o nascedouro da Lei nº 8.137/90, passou-se a discutir a interrelação entre o crime fiscal e os procedimentos administrativos destinados a atestar a supressão ou redução de tributo devido.

Em 1995 ocorreu, em São Paulo, o XIX Simpósio Fátima Fernandes de Souza Garcia e Vittorio Cassone. Coordenado pelo tributarista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, o tema Crimes Contra a Ordem Tributária foi analisado por especialistas tanto do Direito Penal quanto do Direito Tributário.

O mestre penalista JOÃO MESTIERI e os juristas GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, GABRIEL LACERDA TROIANELLI e RAFAEL ATALLA MEDINA, por exemplo, ao se manifestarem sobre a questão acerca da relação entre a condenação criminal por sonegação fiscal e a obrigação tributária, assim já assentavam:

Sob a égide da lei anterior, a 4.729/65, não hesitaríamos em responder afirmativamente à pergunta sobre poder o sujeito passivo da relação tributária ser condenado por crime fiscal relacionado a processo em que a própria administração ou o Poder Judiciário venham a declarar inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária. É que sendo os tipos ali previstos de mera conduta, o prejuízo do fisco ou a existência ou não de dívida, em nada importariam para a plena realização do tipo. Irrelevante, pois, o prejuízo como a própria existência da dívida.

Contudo, não é este o caso sob o império da Lei 8.137/90. Como tivemos de observar, os delitos previstos em seu art. 1º são materiais e de dano, e não simplesmente formais, o que vale dizer ser insuficiente para a plena configuração do tipo a realização das condutas previstas em seus incisos sem que haja, como resultado, efetiva lesão aos cofres públicos. Assim, no que tange às figuras desse art. 1º, se não há dívida a saldar, se não há responsabilidade tributária do acusado, não há falar-se em delito. Isto até mesmo por uma questão de lógica silogística: não haverá a possibilidade de dano ao erário.

Por outro lado, inexistindo fato gerador, ou declarado inexistente, ou nulo e de nenhum efeito, ou sendo outro o sujeito passivo de determinada obrigação tributária, e a denúncia versar sobre tipo penal elencado no art. 1º da Lei Especial, haverá abuso no poder de denunciar, ensejando habeas corpus, com base no art. 5º, LXVIII da CF e arts. 647 e 648 do CPP.

Todavia, a Lei 8.137/90 não esgota sua atividade de prever crimes e cominar penas no seu art. 1º, temos ainda o parágrafo único desse artigo, e as figuras dos arts. 2º e

<sup>11</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 80-91, 1995, p. 86.

3º, este pertinente apenas aos funcionários públicos. Aqui são previstos, em geral, delitos formais, ou de mera conduta. O parágrafo único do art. 1º, por exemplo, se contenta com o mero descumprimento da exigência legal da autoridade fazendária, desconsiderando-se a questão do prejuízo, efetivo ou potencial, ao erário.

Alguns dos tipos penais previstos no art. 2º seguem a mesma linha; são, também, formais, sua consumação independe do efetivo prejuízo à administração pública. Portanto, ainda que pareça paradoxal, certos tipos penais poderão ser reconhecidos mesmo na hipótese de inexistir débito com a fazenda, desde que sua natureza responda a interesse de proteção diverso da mera conservação da expectativa do erário. Assim, como já assinalamos, o descumprimento de intimação da autoridade para esclarecer algum ponto relevante. Aqui, o bem jurídico é o respeito para com a administração pública e não, propriamente, a preservação da receita derivada do Estado.

Trata-se, obviamente, de um exagero legislativo, de autêntico fenômeno de *overcriminalization* mas que, infelizmente, e apesar de várias experiências negativas passadas, insinua-se uma vez mais em nosso sistema punitivo<sup>12</sup>. (grifo do original)

O coordenador do referido Simpósio, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, buscou na filosofia a construção de uma teoria tridimensional para explicar a interrelação entre normas comportamentais, tais como aquelas que obrigam ao pagamento de um tributo, e normas sancionatórias, tais como as que criminalizam a redução ou supressão de tributos – o crime de sonegação fiscal.

Partindo do embate entre KELSEN e CÓSSIO, e considerando que o escopo principal do direito penal é garantir a sociedade daquelas normas de ampla aceitação social, isto é, aquelas com as quais a sociedade em geral concorda e obedece, o tributarista afirma que a norma sancionatória terá um caráter primário, como defendeu KELSEN, quando, sem ela, a norma de comportamento não for aplicada. Por outro lado, a norma sancionatória será secundária, como afirmava CÓSSIO, quando a norma de comportamento for cumprida pela maioria de seus subordinados, independentemente da existência da norma sancionatória<sup>13</sup>.

Nesse ótica, lembra o autor que em todos os povos e em todos os tempos a imposição tributária sempre foi uma norma de rejeição social e que o Estado sempre exigiu mais do que necessitava para cobrir seus custos, de modo que, ao contrário de normas que impedem o

---

<sup>12</sup> MELLO, Gustavo Míguez de; MESTIERI, João; TRIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 92-109, 1995, p. 101.

<sup>13</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 17-47, 1995, p. 30.



homicídio ou o roubo, por exemplo, a norma fiscal leva consigo uma tal rejeição social que, não fosse o crime fiscal, não seria cumprida por quase ninguém.

Assim, diferente das hipóteses em que a norma sancionatória é secundária (quando a norma comportamental é de aceitação social), quando a sanção tiver caráter primário, sendo imprescindível para o cumprimento da norma comportamental (com grande rejeição social), não terão, nem a pena nem o próprio delito, suas características de autonomia, “visto que a sociedade repugna a norma de comportamento e apenas a cumpre por saber que, se não a cumprir, aplicar-se-lhe-á a sanção”<sup>14</sup>.

Desse modo, para IVES GANDRA MARTINS, permitir uma condenação criminal por crime fiscal relacionado a processo em que a própria administração ou o Poder Judiciário declararam extinta a obrigação tributária seria o mesmo que alguém ser condenado por homicídio estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento<sup>15</sup>.

Constitucionalizando a questão, OZÉIAS J. SANTOS destacou que a Carta Magna de 1988 garante, em processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes, sendo indubitoso o direito do contribuinte ao processo administrativo fiscal de acerto tributário<sup>16</sup>.

Nesse sentido, permitir o prosseguimento de ação penal por crime fiscal antes do esgotamento da via administrativa que constitui o crédito tributário seria forma de coação indevida ao pagamento do tributo ainda discutível na seara própria, violando-se o devido processo legal (administrativo e penal), o contraditório e a ampla defesa<sup>17</sup>.

As críticas vinham, então, de todos os lados. Seja entre penalistas, tributaristas ou constitucionalistas, a necessidade, expressa em lei, do efetivo dano ao erário para a configuração do crime de sonegação fiscal gerou forte resistência dos acadêmicos sobre a possibilidade de denúncias, processos, julgamentos e condenações criminais se seguirem sem

---

<sup>14</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 17-47, 1995, p. 32.

<sup>15</sup> Ibidem, p. 29.

<sup>16</sup> SANTOS, Ozéias J. **Sonegação fiscal: teoria, jurisprudência e legislação**. São Paulo: Agá Juris, 1998, p. 101.

<sup>17</sup> Ibidem, p. 103.

que a autoridade fiscal tenha decidido definitivamente pela existência da redução ou supressão do tributo.

A pressão levou o Supremo Tribunal Federal a decidir, em 02 de dezembro de 2009, pela aprovação, por maioria, do enunciado número 24 da súmula vinculante, postulando que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

A redação do verbete jurisprudencial é precisa e não abre margem para dúvida: sem a constituição definitiva do crédito tributário não estará sequer tipificado, isto é, consumado, o crime de sonegação fiscal, sendo a conduta atípica<sup>18</sup>.

Em termos de fundamento, andou bem, *a priori*, a Súmula Vinculante. A *ratio* levada a cabo pelo Supremo Tribunal Federal possui, além dos fundamentos do direito tributário e constitucional já apresentados, hígido amparo na ciência penal.

A teoria do tipo aponta que, na divisão entre o tipo objetivo e subjetivo, o tipo objetivo seria estruturado por elementos descritivos e normativos, sendo os descritivos aqueles identificados pela simples constatação sensorial, ao passo que os normativos exigiriam juízo de valor ao seu completo entendimento<sup>19</sup>. Ocorre, todavia, que há muito a doutrina tem verificado a inexistência de elementos puramente descritivos pois, ao fim e ao cabo, toda expressão linguística comporta alguma interpretação e, pois, múltiplos sentidos<sup>20</sup>. Nesse sentido, JUAREZ TAVARES assevera que:

a noção de morte não está assentada na norma penal, que remete sua decisão à norma administrativa, quer dizer, aos parâmetros previstos nos regulamentos dos conselhos de medicina, que instruem acerca das autorizações relativas a transplantes de órgãos. Aqui, portanto, a própria tipificação da conduta como homicídio está na dependência de elementos de uma norma permissiva<sup>21</sup>

<sup>18</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 227.

<sup>19</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**, 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 309.

<sup>20</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 231.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 232.

No caso do crime fiscal, a tipificação das condutas de suprimir ou reduzir tributo, aparentemente verbos de caráter meramente descritivo, traz consigo a necessidade de se valorar a conduta do agente, ainda que adequada às hipóteses dos incisos do art. 1º da Lei nº 8137/90, para verificar se efetivamente suprimiu ou omitiu tributo. Em outras palavras, é necessário um juízo de valor sobre os termos suprimir ou reduzir, o que efetivamente significam e como se dá sua constatação no mundo real. Esse estudo da realidade que atesta a redução ou supressão fiscal não emana do direito penal, mas da própria autoridade reguladora e fiscalizadora, a Receita Federal do Brasil. O crime em espeque se afigura no que JUAREZ TAVARES apontou como aqueles delitos nos quais o tipo, mesmo não prevendo expressamente o resultado naturalístico, o pressupõe como decorrência da ação desenvolvida pelo agente<sup>22</sup>.

Assim, como no exemplo referente ao homicídio, também a sonegação fiscal, crime de resultado que é, dependerá naturalmente da constatação da supressão ou redução de tributo, sabidamente vinculada à competência administrativa. Apesar de aparentemente – e predominantemente – descritivos, suprimir e reduzir tributos são elementos que remetem à norma administrativa e seus parâmetros de verificação da conformidade das relações tributárias.

Ademais, doutrina moderna não entende mais a tipicidade como mera subsunção puramente descritiva do fato naturalístico à norma positivada, sendo também indispensável ofensa de certa magnitude ao bem jurídico<sup>23</sup>. É a tipicidade material.

A ofensividade ou, para ZAFFARONI, a lesividade, constituem o caráter material do tipo, de modo que não há crime sem ofensa ao bem jurídico<sup>24</sup>. Trata-se, em última análise, de formulação relacionada diretamente aos princípios da ofensividade, da intervenção mínima (*ultima ratio*) e, principalmente, da insignificância (bagatela)<sup>25</sup>.

Assim, sendo a ordem econômica, isto é, a arrecadação tributária e o erário público, o bem jurídico penalmente tutelado pelo tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90, não se pode falar em tipicidade sem que haja violação efetiva e significativa aos cofres públicos, sendo, pois,

---

<sup>22</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p.232.

<sup>23</sup> MIRABETE. Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: v. 1. Parte geral, arts. 1º ao 120 do CP**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 118.

<sup>24</sup> GOMES, Luiz Flávio. Tipicidade material e a tipicidade conglobante de Zaffaroni. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1048, 15 mai. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8450>. Acesso em: 29 set. 2022.

<sup>25</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral, 1**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 51.

imprescindível a verificação concreta desse dano – se houve supressão ou redução e tributo e, caso afirmativo, o quanto foi suprimido ou reduzido.

Não por outra razão o próprio Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça possuem entendimento sólido no sentido de aplicar a insignificância aos crimes contra a ordem tributária quando o valor sonegado é tão irrelevante ao erário que sequer a Fazenda Pública promove a execução fiscal. Nesse sentido, é o Tema 157 dos recursos repetitivos:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda<sup>26</sup>.

Destaque-se, ainda, que o entendimento já foi estendido aos demais tributos, estadual ou municipal, desde que haja lei local que dispense a execução fiscal quando o valor suprimido não atinja determinado patamar, tornando-o inexigível pelo fisco<sup>27</sup>.

A partir dessa análise, certo é que a supressão ou redução de tributo é elemento, em termos qualitativos e quantitativos, indispensável à tipificação do crime de sonegação fiscal. A seu turno, a constituição definitiva do crédito tributário, isto é, o lançamento que não pode mais ser questionado na via administrativa<sup>28</sup>, é elemento qualitativo e quantitativo destinado a apontar a omissão tributária, daí porque sua vinculação direta ao crime em tela.

---

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). **Tema Repetitivo 157**. Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2017. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=157&cod\\_tema\\_final=157](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157). Acesso em: 30 set. 2022.

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas corpus n. 535.063/SP**. Crime contra a ordem tributária, atipicidade, princípio da insignificância, icms, tributo estadual, leis estaduais regulando a matéria, adoção do mesmo parâmetro definido pelo stj no recurso especial representativo de controvérsia n. 1.112.748, possibilidade, julgamento afetado em razão da matéria à terceira seção. Constrangimento ilegal manifesto. Habeas corpus não concedido. Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Terceira Seção. Data de Julgamento: 10/06/2020. Data de Publicação: DJe 25/08/2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=106505412&num\\_registro=201902848457&data=20200825&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=106505412&num_registro=201902848457&data=20200825&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 30 set. 2022.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24. **Doutrinas Essenciais: Direito Penal Tributário, Previdenciário e Financeiro**, São Paulo, v. 5, p. 329-340, 2011, p. 332.

### 1.3 A questão da independência entre as esferas administrativa, civil e penal

Desde sua aprovação, a principal crítica que sofre a Súmula Vinculante nº 24 é a suposta violação ao princípio da independência entre as esferas civil, administrativa e penal<sup>29</sup>. sobretudo entre membros do Ministério Público, a vinculação da matéria criminal ao ato administrativo de lançamento tributário viola a independência funcional do órgão e o disposto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, a saber, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

A posição não parece correta. É muito comum operadores do direito se valerem do princípio da independência entre as instâncias para afastar qualquer tipo de vinculação entre elementos de uma seara na outra, sem qualquer esforço de análise detida e aprofundada da questão.

O princípio em exame determina que um mesmo fato pode constituir ilícito administrativo, civil e penal, sem que as decisões administrativa, cível e criminal estejam uma dependente da outra. A proposição é tão antiga quanto acertada, sobretudo ante o caráter fragmentário do direito penal, que apenas deve ser destinado à tutela de alguns bens jurídicos – os mais importantes<sup>30</sup>-, sendo certo que muitas condutas podem se apresentar como ilícitos administrativos e/ou cíveis, sem que configurem qualquer ilícito penal.

O próprio ordenamento jurídico, como unidade sistemática na qual as normas estão em relacionamento com o todo, mas também devem coerência entre si<sup>31</sup>, já mitiga a assertiva mencionada, estabelecendo o art. 935 do Código Civil que “A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal”. O Código de Processo Penal, no art. 66, dispõe que “não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a

---

<sup>29</sup> FISCHER, Douglas. **Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF**. GEN jurídico, s.l., 22 jan. 2011. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/01/22/sumula-vinculante-24-do-stf/>. Acesso em: 12 ago. 2022.

<sup>30</sup> PRADO, Luiz Regis. **Elementos de direito penal**. v. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 29.

<sup>31</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 71.

inexistência material do fato”, mas deixa claro que não impedirá a propositura de ação cível “a sentença absolutória que decidir que o fato imputado não constitui crime” (art. 67, III, do CPP).

Há, ainda, a Lei nº 8.112/90, que dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, autarquias e fundações públicas federais, segundo a qual as sanções civis, penais e administrativas são independentes e podem ser cumuladas (art. 125), mas “a responsabilidade administrativa do servidor será afastada no caso de absolvição criminal que negue a existência do fato ou sua autoria” (art. 126).

O que se depreende das disposições constantes na ordem jurídica pátria é que a independência entre as instâncias se afigura como uma independência relativa, de caráter eminentemente jurídico, mas não fático. Nessa seara, um mesmo fato pode ter diferentes consequências em cada esfera pública, mas as instâncias não podem divergir quanto ao próprio fato, de modo que uma venha a atestar sua existência e autoria enquanto outra decide pela inexistência ou divirja quanto à autoria do mesmo fato.

Importa ressaltar que as esferas administrativa, civil e penal são manifestações do mesmo Poder Público, isto é, de um só Estado, regido por um único ordenamento jurídico. Assim, possibilitar que as instâncias decidam diversamente sobre situação de fato é gerar verdadeira irracionalidade estatal, violando qualquer ideia que se guarde de unidade ou coerência do sistema normativo nacional, bem como gerando desmedida insegurança jurídica.

Esse entendimento já foi exarado em Acórdão unânime proferido pela Segunda Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da Segunda Região (TRF-2). O voto, de relatoria do Desembargador Federal Marcello de Souza Granado e ao qual este autor contribuiu diretamente para sua formulação, quando atuou como estagiário do gabinete do eminente desembargador, tratou de analisar a vinculação e dependência entre o mérito do processo administrativo fiscal e a decisão da seara criminal.

No ponto, o processo tratava da imputação de crime contra a ordem tributária, lavagem de dinheiro e evasão de divisas. Extinta a punibilidade dos réus quanto ao crime de sonegação fiscal e, por consequência, afastado o crime de lavagem de capitais, restaram os acusados condenados em primeira instância pelo delito de evasão de divisas (art. 22, parágrafo único, da

Lei nº 7.492/86). Na tese acusatória, teriam os denunciados simulado um empréstimo internacional inexistente apenas para galgar a remessa de ativos ao exterior, o que efetivamente se deu.

Ao analisar os autos do processo administrativo fiscal, que foi a base da representação fiscal para fins penais da Receita Federal e origem de todas as imputações levadas a cabo pelo Ministério Público Federal, é possível verificar que, segundo a autoridade fiscal, a operação realizada era conhecida pelos conselheiros da RFB, inclusive com aquela mesma instituição financeira internacional, de modo que teria efetivamente existido, razão pela qual o débito tributário inicialmente lançado contra a pessoa jurídica foi reformado para afastar os tributos incidentes sobre a remessa ao exterior, mantendo-se apenas aqueles referentes a compras realizadas pela empresa aqui no país e não declarados devidamente. Os réus foram, por fim, absolvidos.

Assim concluiu o voto condutor do Acórdão, *in verbis*:

Neste sentido, o reconhecimento da realização do empréstimo ou sua dissimulação é o fator determinante para a constatação da fraude e, portanto, sua subsunção ao crime de evasão de divisas ora julgado.

Em que pese a independência entre as esferas penal e administrativa, entende-se que uma não deve desconsiderar, em absoluto, a outra, mesmo porque ambas representam a manifestação do mesmo ente, o Estado. Esse entendimento levou o STF à publicação do enunciado nº 24 de sua súmula.

Ora, se a persecução penal dos crimes contra a ordem tributária depende do ato administrativo de constituição definitiva do crédito, por representar o reconhecimento do Poder Público de que há verdadeira omissão de tributo, não há que se advogar pela tese de desconsideração do resultado de processo administrativo que reconheça, ou não, determinada operação de crédito – mesmo porque trata-se, no caso, do mesmo processo administrativo.

**Seria irrazoável e ilógico tal entendimento, que permitiria ao Estado, ao mesmo tempo em que reconhecesse a validade e existência de determinada operação financeira, através da Administração Pública, também a julgasse inexistente ou fraudulenta, por meio do Poder judiciário, inclusive imputando sanções penais a seus autores. [...]**

Com efeito, entendo não haver razão suficiente para discordar da conclusão administrativa, sobretudo pela inexistência de vícios, ilegalidades ou ausência de prova que alteraria substancialmente o julgamento naquela seara administrativa, reconhecendo que as remessas financeiras ao exterior dizem respeito a empréstimo realizado entre a empresa PONTE S.A e o BANCO SAFRA (Bahamas), ainda que lhe recaiam vícios de formalidades.

**Destaco que não há violação à independência dessas esferas, posto que a decisão judicial não está vinculada à decisão administrativa, mas tão somente ao reconhecimento da validade e existência do empréstimo financeiro internacional.**

Isto porque, ressalto, a própria persecução penal originou-se de representação da Receita Federal do Brasil, que autou o acusado e lavrou o auto de infração.

Ora, como se pode aceitar as alegações, afirmações e indicações constantes da

representação do auto de infração, e desconsiderar o resultado dos recursos interpostos contra ele? Mais ainda, como se pode aceitar o resultado do mesmo recurso administrativo apenas para alguns dos delitos, quais sejam, o de sonegação fiscal e, conseqüentemente, o de lavagem de dinheiro, e tão somente porque deve-se obediência a entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal – enunciado nº 24 –, desconsiderando-o para os demais crimes imputados ao réu?

Assim, ainda que se decida pela condenação dos acusados pela prática do crime de evasão de divisas, haverá de se fazê-la considerando como válida e existente a transação financeira [...]³². (grifamos).

Como se vê, apesar da independência entre as instâncias, havia uma situação fática central que era a existência e validade do empréstimo financeiro internacional. Concluído, em última instância, o processo administrativo fiscal, a Receita Federal do Brasil (RFB) expressamente consignou que o empréstimo existiu e foi devidamente cumprido – daí porque a remessa internacional de ativos. Se, de um lado, não há qualquer dúvida de que a autoridade fiscal é o órgão competente para atestar a validade e existência de operações financeiras no Brasil (diferente de um juiz criminal), tampouco fez sentido a atuação do MPF de se utilizar da constituição definitiva do crédito tributário que expressamente consignou a validade e existência da operação financeira internacional (mantendo o lançamento tributário apenas com relação a aquisição de computadores e cursos no Brasil) para engendrar uma condenação criminal por evasão de divisas com base na inexistência e suposta simulação da mesma operação – poder-se-ia dizer, inclusive, que ou foi ignorância do órgão ministerial, ou má-fé.

Assim sendo, na linha do direito positivo e da unidade do sistema jurídico, não há que se falar em independência entre as esferas quando um fato naturalístico vincula duas ou mais esferas estatais. Ninguém deve ser condenado a indenizar um familiar pela morte de um parente se restou absolvido no juízo criminal porque sequer se encontrava no local do crime na hora de sua ocorrência. No mesmo sentido, se a autoridade fiscal assevera, em última instância, que não houve supressão ou redução de tributo, jamais se haverá de falar no crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

---

<sup>32</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região (Segunda Turma Especializada). **Apelação Criminal nº 0207477-55.1999.4.02.5102**. Penal, processo penal, apelação de acusação e defesa, dados sigilosos, requisição pelo ministério público, crimes de lavagem de dinheiro e de evasão de divisas vinculados a suposta operação de empréstimo internacional dissimulado, processo administrativo fiscal reconhecendo a validade e existência da operação financeira, atipicidade, absolvição. Recorrente: Ministério Público Federal e outros. Recorrido: Ministério Público Federal e outros. Relator: des. Fed. Marcello Ferreira de Souza Granado. Data de Julgamento: 21/07/2020. Data de Publicação: 18/09/2020. Disponível em: [https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=processo\\_seleciona\\_publica&acao\\_origem=processo\\_consulta\\_publica&acao\\_retorno=processo\\_consulta\\_publica&num\\_processo=02074775519994025102&num\\_chave=&num\\_chave\\_documento=&hash=af6f3cdb997aca9deda4ee1851e151ab](https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&acao_origem=processo_consulta_publica&acao_retorno=processo_consulta_publica&num_processo=02074775519994025102&num_chave=&num_chave_documento=&hash=af6f3cdb997aca9deda4ee1851e151ab). Acesso em: 04 de outubro de 2022.



Anote-se que, mesmo havendo dano ao erário atestado pelo fisco, não estará o juízo criminal obrigado a proferir sentença condenatória. É o caso, recorrente nos tribunais pátrios, do entendimento segundo o qual as graves dificuldades financeiras enfrentadas pela pessoa jurídica para cumprir suas obrigações tributárias é causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa<sup>33</sup>. Aqui pode-se argumentar a incidência do princípio da independência entre as esferas, porque a situação fática incontrovertida – houve omissão tributária de determinado valor – pode receber diferentes tratamentos em cada uma das instâncias a que é submetida para análise. São os institutos jurídicos próprios do direito penal que vão determinar o destino do fato naturalístico posto a exame (se houve prescrição da pretensão punitiva estatal; se a denúncia oferecida é inepta; se o fato, apesar de típico, não é ilícito; se o autor é culpável; se houve dolo ou culpa; etc).

## 2 DO CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO

### 2.1 O tipo penal

Surgida nos Estados Unidos da década de vinte, a expressão ‘lavagem de capitais’ tem origem na frequente utilização, por organizações criminosas da época, de empresas com alto capital de giro, notadamente as lavanderias automáticas, mais utilizadas, o que possibilitava a mistura do dinheiro sujo, isto é, ilegal e proveniente do crime, com aquele fruto da atividade lícita.<sup>34</sup>

O tipo da lavagem de dinheiro criminaliza a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (art. 1º da Lei nº 9.613/98). Assim,

<sup>33</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região (Segunda Turma Especializada). **Apelação Criminal nº 0007457-06.2012.4.02.5001**. Penal, apelação criminal, art. 168-A e 337-A do código penal, art. 1º da lei nº 8.137/90, empresa despida de receita própria, inexigibilidade de conduta. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Ademir Ferreira da Cruz e outros. Relatora: Desa. Fed. Simone Schreiber. Data de Julgamento: 02/07/2019. Data de Publicação: 19/07/2019. Disponível em: file:///C:/Users/tomas/Downloads/00074570620124025001\_233494.pdf. Acesso em: 04 out. 2022.

<sup>34</sup> PEREIRA, Flavio Cardoso. O direito penal como ultima ratio: repercussão junto à lavagem de capitais e à delinquência organizada. **Direito Penal e Processual Penal**. Porto Alegre: Magister, p. 14-31, ago/set, 2006, p.20.

tem-se tipificada a prática de afastamento dos bens de seu passado sujo (ilícito) com sua reintrodução no circuito comercial ou financeiro, com aspecto legítimo<sup>35</sup>.

São elementos, portanto, do delito de lavagem: a) um crime antecedente, do qual resultem bens, direitos ou valores de caráter patrimonial; b) ação de ocultação ou dissimulação desses bens, direitos e valores; c) relação de causalidade entre o crime antecedente e a ocultação ou dissimulação de seu produto; e d) o dolo do agente no sentido de ocultar ou dissimular a proveniência ilícita dos bens, direitos ou valores.<sup>36</sup>

Nesse contexto, o conhecimento do agente sobre a existência do delito prévio como origem dos bens, direitos e valores é parte integrante do dolo, de modo que o desconhecimento do crime antecedente torna a conduta atípica por ausência do elemento subjetivo do tipo.<sup>37</sup>

Tradicionalmente, entende-se a lavagem de ativos como um processo constituído de, ao menos, três fases: ocultação, dissimulação e integração. O antecedente necessário é a infração penal que gere bem, direitos ou valores a serem ‘lavados’. A conduta criminosa se inicia na ocultação desses ativos auferidos na prática criminosa antecedente, desenvolve-se nas diversas operações de dissimulação da origem desses ativos e se completa com sua reinserção na economia formal como aparência lícita.<sup>38</sup> Assim:

As transações de reciclagem, quer nos parecer, não se distinguem externamente de operações legais, pois, na maioria dos casos, de forma imediata, o dinheiro não denota a sua procedência, valendo a célebre máxima *pecunia non olet*. No entanto, uma operação de branqueamento, por regra, constitui-se uma exceção em meio a uma infinidade de operações legais, partindo dessa premissa a consequente dificuldade de identificação inicial por parte dos órgãos de controle<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup>BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 29.

<sup>36</sup>TAVARES, Juarez; ANTONIO, Martins. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p. 25.

<sup>37</sup> ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. In: **XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC**, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022, p. 213.

<sup>38</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 31.

<sup>39</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. **Direito penal econômico: advocacia e lavagem de dinheiro: questões de dogmática jurídico-penal e de política criminal**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 179.

Disto se pode extrair uma primeira questão fundamental sobre o branqueamento de ativos: a mera utilização, diretamente, do proveito do crime não constitui fato típico de lavagem de capitais. Ora, sendo a ocultação ou dissimulação elementos constitutivos do tipo penal, não há que se falar em lavagem sem a existência concreta e real de algum ato de mascaramento dos valores de procedência criminosa<sup>40</sup>, isto é, condutas deliberadamente destinadas a ludibriar e esconder a origem dos bens, direitos ou valores do crime antecedente, dando-lhes aparência de ativos lícitos. O mesmo se diz da mera guarda do proveito criminoso, ainda que em circunstâncias de clandestinidade, como embaixo de colchões, atrás de paredes falsas ou em cofres secretos; a mera guarda para uso direto do proveito criminoso não constitui ato de lavagem de capitais.

Nesse sentido, com base em MORO e BLANCO CORDERO, BOTTINI assevera que o mero usufruir do produto infracional não é fato típico de lavagem, não configurando branqueamento a guarda ou movimentação física desse produto de crime, bem como a compra de imóveis ou a realização de depósitos em contas no próprio nome do sujeito detentor dos ativos ou, se em favor de pessoa jurídica, que ele figurar abertamente como instituidor ou sócio<sup>41</sup>.

Na mesma linha leciona RENATO BRASILEIRO DE LIMA:

Isso significa dizer que o uso aberto do produto da infração antecedente não caracteriza a lavagem de capitais. Logo, se determinado criminoso utiliza o dinheiro obtido com a prática de crimes patrimoniais para comprar imóveis em seu próprio nome, ou se gasta o dinheiro obtido com o tráfico de drogas em viagens ou restaurantes, não há falar em lavagens de capitais.<sup>42</sup>

A assertiva é fundamental quando o crime antecedente da lavagem é o de sonegação fiscal, pois não bastará que o sonegador faça uso direto e regular do proveito ilícito, necessitando-se à configuração do branqueamento atos de nítido mascaramento, ocultando e dissimulando a origem ilícita dos ativos. Assim, a pessoa, física ou jurídica, que sonegue relevante carga tributária e posteriormente, ainda que com nítido intuito de livrar-se tão logo

---

<sup>40</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 120.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p.120.

<sup>42</sup> LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada: volume único**. 4. ed. Salvador: JusPODIVM, 2016, p. 313.

das quantias maculadas pela fraude fiscal, passe a adimplir dívidas, adquirir imóveis e bens ou aplique o dinheiro em instituição financeira, não estará executando atos de lavagem de capitais, senão fazendo uso aberto do proveito criminoso.

## 2.2 A questão da autolavagem

Outra questão fundamental sobre a lavagem de dinheiro quando o delito antecedente é aquele previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é que, via de regra, como os valores suprimidos e, portanto, ilícitos, sempre estarão vinculados à conta bancária do autor do crime fiscal, será ele também o sujeito ativo dos atos de lavagem. É a questão da autolavagem.

Autolavagem, assim traduzido o famoso termo americano *self-lawdering*, é a hipótese na qual o autor do crime antecedente é também o agente de lavagem de capitais. A princípio se pode questionar que influência tem o fato de um mesmo agente ser o autor do crime antecedente e do branqueamento, já que ambas as condutas são autonomamente criminalizadas e nenhuma menção há na Lei nº 9.613/98 sobre tal circunstância.

BOTTINI, por exemplo, defende a possibilidade de imputação do crime de lavagem ao autor do antecedente, já que o branqueamento é crime comum, ou seja, qualquer pessoa pode figurar como sujeito ativo, não se exigindo qualidades especiais. Assim, impedir a imputação da lavagem ao autor do crime anterior o tornaria um crime próprio, já que não qualquer um, mas apenas pessoas estranhas ao crime antecedente poderiam figurar como seus autores<sup>43</sup>.

Ademais, a jurisprudência dos Tribunais do país há muito sedimentou entendimento nesse sentido, isto é, da ausência de obstáculo à criminalização da autolavagem. O entendimento foi exarado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Penal 470, o Mensalão. Em voto de autoria do Ministro Luís Roberto Barroso, relator para acórdão, a Corte firmou que:

Por exemplo, o ordenamento alemão não admite que seja punido pela lavagem quem for punível pela participação no crime antecedente, ex vi do parágrafo 9º, 2, do § 261 do Código Penal alemão. Semelhante restrição, contudo, inexistente na ordem jurídica

---

<sup>43</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 130.

pátria, de modo que o agente responsável pelo crime antecedente e pela lavagem dos recursos merece punição por ambos os delitos (...).<sup>44</sup>

O tema, contudo, não é novo nem no Brasil nem no exterior, onde há muito se debate a possibilidade, em termos dogmático-penais, de criminalização da autolavagem de capitais. Assim, via de regra, as críticas que pairam sobre a criminalização da autolavagem apontam tratar-se de situação de inexigibilidade de conduta diversa e/ou de fato posterior copunido, o que ensejaria violação ao princípio da consunção e do *ne bis in idem*<sup>45</sup>.

Já nos manifestamos, em artigo apresentado ao Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM), sobre o tema. É que a questão foi excepcionalmente abalizada em obra publicada pelos notáveis JUAREZ TAVARES e ANTONIO MARTINS que, com a máxima propriedade, analisaram a criminalização da autolavagem e sua compatibilidade com os princípios e fundamentos do direito penal, respondendo negativamente à indagação tanto em termos da possibilidade dogmático-penal de criminalização da autolavagem quanto na seara da tipicidade.

Destacamos a questão da atipicidade da autolavagem no direito brasileiro. No ponto, os autores partiram da observação dos sistemas penais de países da Europa continental, que partilham com o direito penal brasileiro o sistema da *civil law*, originário no direito romano-germânico. A subsequente análise do sistema jurídico nacional e dos preceitos fundamentais do direito penal pátrio levou à conclusão de que a proposta de criminalização da autolavagem de capitais pela via interpretativa esbarra “nos princípios que orientam o nosso direito interno”<sup>46</sup>.

Citando JUANA DEL CARPIO DELGADO, TAVARES e MARTINS<sup>47</sup> lembram que, no âmbito dos sistemas jurídicos nacionais, vê-se três modelos de tratamento da autolavagem de dinheiro, a saber: alternativo, no qual ao autor do crime antecedente não se pode imputar a

<sup>44</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Sextos embargos Infringentes na AP 470/MG**. Lavagem de valores oriundos de corrupção passiva praticada pelo próprio agente, [...] lavagem de dinheiro oriundo de crimes contra a Administração Pública e o Sistema Financeiro Nacional [...]. Recorrente: João Paulo Cunha. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Luiz Fux. Relator para acórdão: Min. Luís Roberto Barroso, 13 de março de 2014. Disponível em: [https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6556191#:~:text=Supremo%20Tribunal%20Federal-,AP%20470%20EI%20DSEXTOS%20%2F%20MG,Votou%20o%20Presidente](https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6556191#:~:text=Supremo%20Tribunal%20Federal-,AP%20470%20EI%20DSEXTOS%20%2F%20MG,Votou%20o%20Presidente. Acesso em: 10 out. 2022.). Acesso em: 10 out. 2022.

<sup>45</sup> DAL SANTO, Luiz Phelipe. A indevida criminalização da autolavagem de dinheiro: *the improper criminalization of self-laundering*. **Delictae Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**, [S. l.], v. 3, n. 4, p. 193–253, 2018. Disponível em: <https://delictae.com.br/index.php/revista/article/view/67>. Acesso em: 10 dez. 2022, p. 220.

<sup>46</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p. 72.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 67.

lavagem de dinheiro; cumulativo, no qual há determinação expressa da lei no sentido de que se deve imputar ao autor do crime antecedente também a prática da lavagem de capitais; e o modelo que nem criminaliza a autolavagem nem isenta o autor do crime antecedente das penas cominadas ao branqueamento.

Em rodapé, explicam os autores que o primeiro modelo, isto é, aquele no qual não se imputa ao autor do crime antecedente o delito de lavagem, era adotado na Alemanha até a reforma de 1998. Também a Áustria optou por esse modelo. Já o modelo cumulativo, quando há expressa previsão da punibilidade da autolavagem, é encontrado nos ordenamentos espanhol, português e belga.

Na mesma linha, considerando que a legislação europeia concede aos estados-membro a opção de punir ou não o autor do crime antecedente pela lavagem posterior<sup>48</sup>, demonstra FERNANDA TÓRTIMA como Alemanha e Portugal tomaram caminhos inversos na via legislativa<sup>49</sup>.

Assim, a lei 11/2004 inseriu expressamente no direito português a criminalização de “quem converter, transferir, auxiliar ou facilitar alguma operação de conversão ou transferência de vantagens, obtidas por si ou por terceiro, direta ou indiretamente, com o fim de dissimular a sua origem ilícita”, esclarecendo o legislador, na exposição de motivos da referida lei, que sua intenção na reforma era “a punição por branqueamento, em concurso real, do próprio autor do crime subjacente (...) sem que essa conduta deva considerar-se consumida pelo facto subjacente”<sup>50</sup>.

Na Alemanha o caminho foi diferente. A autora destaca que a redação originária da legislação penal sobre o crime de lavagem de dinheiro (*Geldwäsche*) continha expressa vedação à criminalização da autolavagem, com o uso da expressão “bem que tinha origem em um crime ou delito cometido por outro”<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> TÓRTIMA, Fernanda Lara. Imputação do crime de lavagem de capitais ao autor do crime antecedente. *In*: BITENCOURT, Cezar Roberto (Org.). **Direito penal do terceiro milênio – estudos em homenagem ao prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, o. 377-396, 2008, p. 378.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 379.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 379.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 380.

Reformado por lei de 1998, o dispositivo deixou de possuir como elementar típica a necessidade de ter sido o crime cometido por outro que não o autor da lavagem. No ponto, à primeira vista, tornou o legislador alemão possível, ainda que implicitamente, a responsabilização do mesmo autor do crime antecedente pela lavagem de capitais. Entretanto, a referida Lei limitou a punição da autolavagem e, em dispositivo próprio, consignou a excludente de punição segundo a qual não será punido pela lavagem aquele que for punível por participação no crime antecedente (parágrafo 9, n. 2, do § 261 do CP alemão). Mais, a exposição de motivos da alteração legislativa é clara ao explicar que a vedação à punição pela autolavagem ao autor do crime antecedente deve-se ao fato de sê-la um pós-fato co-punido, devendo-se evitar uma dupla punição nos casos em que o autor do crime antecedente é quem realiza as ações de lavagem<sup>52</sup>.

Desta feita, apenas será possível a imputação pelo delito de lavagem de capitais ao autor do crime antecedente no caso daquele não ser punível por este delito precedente, como nos casos de inimputabilidade ou não comprovada sua participação nele<sup>53</sup>.

Assim, o que o direito comparado contribui para esta análise é demonstrar que, nos ordenamentos jurídicos de origem romano-germânica, que adotam o sistema da *civil law* – primado do processo legislativo e da lei como única expressão autêntica da Nação<sup>54</sup> –, a autolavagem de dinheiro é conduta autônoma e independente, não se confundindo com a prática isolada, por qualquer pessoa, do delito antecedente e/ou da ocultação e dissimulação de sua origem ilícita. É dizer, se um único sujeito é o autor de ambas as condutas, o crime comum e a ocultação da origem ilícita de seus proveitos, tal conduta ganha autonomia jurídica e, como toda conduta juridicamente autônoma na sistemática da *civil law*, sua criminalização só pode advir de sua tipificação expressa em lei, nos exatos termos do brocardo *Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*<sup>55</sup>.

Ocorre que, como um complexo unitário<sup>56</sup>, a despeito da lei de lavagem de dinheiro não possuir qualquer menção à questão da autolavagem, não é verdade que inexista sua previsão

---

<sup>52</sup> TÓRTIMA, Fernanda Lara. Imputação do crime de lavagem de capitais ao autor do crime antecedente. *In*: BITENCOURT, Cezar Roberto (Org.). **Direito penal do terceiro milênio – estudos em homenagem ao prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 377-396, 2008, p. 381.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p.382.

<sup>54</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 141.

<sup>55</sup> FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral**. ed. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 91.

<sup>56</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 190.

normativa no ordenamento pátrio. É que, no âmbito do direito internacional, desde o final dos anos 80 se intensificou a aprovação de tratados e normativas supranacionais que tinham por escopo o combate à lavagem de capitais e o crime organizado transnacional, de onde se destacam a Convenção de Viena, a Convenção de Palermo e a Convenção de Mérida, todas ratificadas pelo Brasil<sup>57</sup>.

Nesse ponto, seguindo a análise de TAVARES e MARTINS<sup>58</sup>, tanto o tratado de Palermo quanto o de Mérida dispõem expressamente acerca da lavagem de dinheiro praticada pelo mesmo autor de delito antecedente e, mais ainda, determinam que a criminalização da autolavagem seja excluída se assim impuserem os princípios fundamentais do direito interno de cada Estado Parte, nos seguintes termos:

**Decreto 5.015/2004 – Convenção de Palermo**

Artigo 6

Criminalização da lavagem do produto do crime

1. Cada Estado Parte adotará, em conformidade com os princípios fundamentais do seu direito interno, as medidas legislativas ou outras que sejam necessárias para caracterizar como infração penal, quando praticada intencionalmente: [...]
2. Para efeitos da aplicação do parágrafo 1 do presente Artigo: [...]
- e) Se assim o exigirem os princípios fundamentais do direito interno de um Estado Parte, poderá estabelecer-se que as infrações enunciadas no parágrafo 1 do presente Artigo não sejam aplicáveis às pessoas que tenham cometido a infração principal;<sup>59</sup>

**Decreto 5.687/2006 – Convenção de Mérida**

Artigo 23

Lavagem de produto de delito

1. Cada Estado Parte adotará, em conformidade com os princípios fundamentais de sua legislação interna, as medidas legislativas e de outras índoles que sejam necessárias para qualificar como delito, quando cometido intencionalmente: [...]
2. Para os fins de aplicação ou colocação em prática do parágrafo 1 do presente Artigo: [...]
- e) Se assim requererem os princípios fundamentais da legislação interna de um Estado Parte, poderá dispor-se que os delitos enunciados no parágrafo 1 do presente Artigo não se apliquem às pessoas que tenham cometido o delito determinante.<sup>60</sup>

<sup>57</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 35.

<sup>58</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p.70.

<sup>59</sup> BRASIL. Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 15 mar. 2004, página 1.

<sup>60</sup> BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembléia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 01 fev. 2006, página 1.



Considerando que ambas as Convenções internacionais foram aprovadas e ratificadas pelo Brasil, tratam-se, pois, de direito interno, nacional.

Desta feita, a disposição constante nos Decretos impõe concluir que o ordenamento jurídico brasileiro reconhece [expressamente] a conduta da autolavagem, dando-lhe normatividade específica, qual seja, a de analisar se os princípios fundamentais da legislação nacional permitem, ou não, sua criminalização. É dizer: assim como nos principais ordenamentos jurídicos que adotam a tradição romanística (*civil law*)<sup>61</sup>, também o sistema jurídico brasileiro reconhece como juridicamente relevante e, pois, autônoma, a conduta daquele que, autor do crime antecedente, também o é do delito de lavagem.

Ora, se há, no direito interno, dispositivo legal destinado a tratar da autolavagem, dando-lhe os contornos jurídicos a serem adotados por juízes e Tribunais, não se pode desconsiderar o reconhecimento, por este sistema jurídico, da especificidade de tal conduta quando comparada às práticas avulsas do crime antecedente ou da ocultação de proveitos sabidamente ilícitos.

Assim, na análise da (a)tipicidade da autolavagem no direito brasileiro, a situação apresentada coloca em xeque a opinião majoritária, a uma por violação ao princípio da legalidade<sup>62</sup>, a duas por violação ao princípio do *in dubio pro reo*<sup>63</sup>, ambos preceitos fundamentais do direito penal. explicamos.

O argumento de que a ausência de vedação expressa permitiria a responsabilização penal pela lavagem do autor do crime antecedente é equivocado por sua própria ontologia.

Em nada importa a ausência de vedação legal para criminalizar a autolavagem. Quando o assunto é tipicidade ou atipicidade de qualquer conduta, o último argumento que se deve lançar mão é o de que determinada prática seria típica porque não há norma que proíba sua tipicidade.

Consectário do princípio da legalidade, a criminalização de condutas deve advir da lei expressa, certa, escrita e exata<sup>64</sup>, de modo que se exige a positivação de cada uma das ações ou

---

<sup>61</sup> REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p.141.

<sup>62</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p. 68.

<sup>63</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>64</sup> GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010, p. 90.

omissões que configuram infrações penais. Se assim não fosse, qualquer conduta poderia, a qualquer momento e por qualquer juiz, ser considerada típica, ante a ausência de dispositivo penal que impeça sua criminalização.

Veja-se, no ponto, que BOTTINI reconhece que as inovações legislativas de combate à lavagem de capitais ocorridas nas últimas décadas tiveram por escopo justamente a necessidade de “desenvolvimento de um tipo penal específico, com abrangência mais ampla, e capacidade de abarcar novas situações, como a punição do autor do crime antecedente em concurso com a ocultação de bens”<sup>65</sup>. Assim, o autor reconhece a necessidade de criminalização da autolavagem por via legislativa própria. Mais ainda, admite que, antes das leis específicas sobre lavagem de dinheiro, havia algum obstáculo na responsabilização do autor do crime antecedente pela ocultação de seu proveito e que as novas legislações viriam para suprir isto. Como vimos, a lei, ao menos a brasileira, não supriu o problema da autolavagem, mantendo-se omissa quanto a ela.

A questão que se põe é: se o silêncio de antes resultava na atipicidade e não criminalização da autolavagem, por que o silêncio de agora é tratado de modo diverso – inclusive exigindo-se um dispositivo que vede a criminalização, como se a presunção fosse de tipicidade?

Viola-se também a máxima do *in dubio pro reo*, que determina a interpretação mais favorável, pois, na ausência de criminalização expressa e considerando seu reconhecimento pela ordem jurídica nacional, não se viola a letra da Lei nº 9.613/98 a interpretação que considera atípica a conduta da autolavagem<sup>66</sup>. Ao revés, trata-se da interpretação mais benéfica que, diante da dúvida quanto à abrangência do tipo penal do branqueamento, limita-o – ou, na verdade, não o estende.

Assim, parece mais adequada a decisão que rejeita a criminalização da autolavagem no Brasil, seja na seara da (a)tipicidade, seja nos fundamentos da dogmática penal. Tal decisão repercute que, no caso dos crimes fiscais, apenas haveria de se falar em imputação pela lavagem àqueles estranhos ao crime de sonegação, como ocorre nos casos de utilização de terceiros para

---

<sup>65</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 35.

<sup>66</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p.70.

a ocultação e dissimulação de ativos, sobretudo por meio de pessoas jurídicas ou os chamados ‘laranjas’, etc.

### 2.3 O bem jurídico

Não se pode olvidar, ademais, da maior das controvérsias envolvendo o delito de lavagem de dinheiro, a saber, o bem jurídico pretensamente<sup>67</sup> tutelado pela norma penal. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência costumam divergir se o bem jurídico do crime de lavagem é o mesmo do crime antecedente, a administração da justiça ou a ordem econômica.

PITOMBO, por exemplo, filia-se à ideia de que o bem jurídico do branqueamento é a ordem econômica<sup>68</sup>, ao passo que BOTTINI defende ser a administração da justiça<sup>69</sup>. BLANCO CORDERO, a seu turno, defende que o crime de lavagem possui tanto a ordem econômica quanto a administração da justiça como bens juridicamente tutelados, a depender da conduta executada<sup>70</sup>. Para o autor espanhol, os atos de ocultação e dissimulação, isto é, de encobrimento da origem ilícita dos valores, constituem lesão à administração da justiça, ao passo que a conduta de utilizar os valores provenientes da infração penal (no Brasil disposta no parágrafo 2º do art. 1º, da Lei nº 9.613/98) violaria a ordem econômica.

Entendemos, todavia, que mais acertada é a posição de JUAREZ TAVARES e ANTONIO MARTINS, para os quais o bem jurídico da lavagem de capitais é o mesmo do crime antecedente, sendo este tipo penal sempre “associado a uma razão de política criminal para imprimir maior rigor na proibição de ganhos ilícitos de capital, bem como na punibilidade de fatos de difícil investigação”<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 180.

<sup>68</sup> PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 77.

<sup>69</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 89.

<sup>70</sup> BLANCO CORDERO, Isidoro. **El delito de blanqueo de capitales**, 4. ed. Cizur: Aranzadi, 2015, p. 312.

<sup>71</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p. 59.

Nesse ponto, insta salientar que tanto PITOMBO<sup>72</sup> quanto BOTTINI<sup>73</sup> reconhecem, no histórico que fazem sobre o delito de branqueamento, que a criminalização da lavagem estava previamente ligada ao objeto de tutela do crime antecedente, primeiro o tráfico de entorpecentes (bem jurídico saúde pública) e, na segunda geração legislativa, delitos como corrupção (bem jurídico administração pública) e extorsão mediante sequestro (bens jurídicos liberdade individual e patrimônio). Os autores explicam, porém, que a expansão do rol de delitos antecedentes, sobretudo para qualquer infração penal, exigiria a mudança de posicionamento.

Já aqui é possível traçar linhas que evidenciam o equívoco da tese. É que a moderna teoria do bem jurídico não o compreende mais como mero objeto de proteção da norma, estado social eticamente ideal ou função integrada ao fim de proteção da norma penal, mas sim como um valor incorporado à norma que constitui seu objeto de preferência real<sup>74</sup>. Nesse espeque, o bem jurídico deixa de possuir um caráter ideal ou funcional do tipo para ser seu elemento primário, condicionando a própria validade da norma: “a existência de um bem jurídico e a demonstração de sua efetiva lesão ou colocação em perigo constituem, assim, pressupostos indeclináveis do injusto penal”<sup>75</sup>. Enfim, essa posição de objeto de preferência real significa que o bem jurídico deve existir previamente ao próprio delito, de modo que tenha substância autônoma ao tipo penal, e não que seja criado por ele em decorrência da mera vontade legislativa<sup>76</sup>.

Pois bem, sendo certo que não houve alteração substancial na conduta criminalizada pela lavagem de capitais (ocultar ou dissimular a natureza ilícita de bens, direitos ou valores), mas apenas a extensão temporalmente gradativa dos crimes passíveis a figurarem como seus antecedentes, o argumento de que teria ocorrido uma mudança de bem jurídico ao longo do tempo deslegitima o conceito de bem jurídico e se mostra oportunista a funcionalizar e justificar o poder punitivo estatal e o sistema legal criminalizante, como se o tipo penal definisse o bem jurídico, e não o contrário – o bem jurídico existe e, para ser tutelado, cria o legislador um tipo penal que o tenha como objeto de preferência.

---

<sup>72</sup> PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 73.

<sup>73</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 82.

<sup>74</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 198.

<sup>75</sup> Ibidem, p. 199.

<sup>76</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p. 35.

Se, no princípio, a criminalização do mascaramento de ativos ilícitos deu-se com a finalidade de reforçar a criminalização do tráfico de entorpecentes, razão não há para se dizer que a criminalização do mascaramento do produto da corrupção, por exemplo, não tenha por fim reforçar a ilicitude desse crime – ou qualquer outro que figure como antecedente da lavagem. Se, no nascedouro do crime de lavagem de dinheiro, se tinha por certo que o bem jurídico do tipo era o mesmo do delito antecedente, alterar, a posteriori, esse fundamento e valor primário do injusto deslegitima o próprio tipo penal, pois demonstra que o valor condicionante de sua validade (o bem jurídico) nunca existiu como substância autônoma, estando sempre à mercê da opinião doutrinária dominante em determinado momento. Repise-se: não se trata de divergência entre autores sobre qual seria o bem jurídico do crime de lavagem de capitais (discussão absolutamente legítima), mas da argumentação de que o bem jurídico seria, inicialmente, o mesmo do delito antecedente e, depois, mudaria para a administração da justiça, no caso de BOTTINI, ou da ordem econômica, para PITOMBO. É essa mudança repentina que não se justifica, mormente a conduta nuclear ter permanecido a mesma.

E da realidade não se conclui diferente. A própria história de criminalização da lavagem de capitais demonstra que a intenção e objetivo centrais desse tipo penal sempre foi reforçar a proteção já empreendida pelo ordenamento jurídico ao bem jurídico do crime antecedente, numa espécie de intensificação da gravidade de sua violação.

Nesse contexto, o próprio PITOMBO observa que:

Com o objetivo de impor deveres aos estabelecimentos bancários, surgiu a recomendação R(80) 10, adotada pelo Comitê de Ministros do Conselho da Europa, de 27.06.1980, a qual voltava as preocupações para as vantagens obtidas por criminosos, com a perpetração de delitos antecedentes, como o roubo e a extorsão mediante sequestro.

O tráfico de entorpecentes, a contar de 1986, exhibe-se como o crime, prévio à lavagem de dinheiro, alvo das atenções.

Em abril de 1986, a Organização dos Estados Americanos (OEA) aprovou o *Programa Interamericano de Ação do Rio de Janeiro, contra o uso, produção e tráfico ilícito de drogas narcóticas e substâncias psicotrópicas*, exatamente nesse diapasão.

A 9 de outubro daquele ano, o Parlamento Europeu comprometeu-se a: “aplicar medidas eficazes de modo a fazer face à ‘lavagem’ do dinheiro pelos traficantes da droga e seus cúmplices, nomeadamente por meio do estabelecimento de uma directiva comunitária relativa a informações sobre transacções de divisas”.

No entanto, em outubro de 1986, os Estados Unidos da América editaram a *Money Laundering Act Control*, tipificando a conduta criminosa (*United States Code*, título 18, seção 1.956-1957), que deveria ser precedida de “determinada atividade ilegal” (*specified unlawful activity*). Quer dizer, precedida de um grande número de infrações penais graves, dentre as quais as listadas no *United States Code*, título 18,

seção 1.956 (c) (7), posteriormente emendado pelo *Financial Anti-Terrorism Act of 2001*, de 03.10.2001 (seção 107).<sup>77</sup>

O autor destaca, ainda, que a Convenção das Nações Unidas contra o tráfico ilícito de entorpecentes e de substâncias psicotrópicas (1998), denominada Convenção de Viena, estabeleceu a obrigação dos países de criminalizar a lavagem de dinheiro proveniente dos delitos atinentes às drogas, bem como que o grupo dos sete países mais industrializados (G7) e o presidente da Comissão das Comunidades Europeias criaram, em 1990, o *Financial Action Task Force on Money laundering*, agência internacional que recomendou a extensão da infração de lavagem de dinheiro resultante do tráfico de drogas a outras infrações ligadas às drogas e, mais ainda, a todas as infrações graves e/ou que resultassem em expressivos ganhos financeiros<sup>78</sup>.

Como se vê, o objeto de preferência da tipificação da lavagem de capitais nunca foi a administração da justiça ou a ordem econômica, senão a expressa e declarada necessidade de dar maior rigor a delitos considerados mais graves.

No Brasil, por exemplo, o anteprojeto da Lei de lavagem de dinheiro, de 1996, coordenado pelo então ministro Nelson Jobim, previa como delitos antecedentes o tráfico de drogas, aqueles praticados mediante organização criminosa, o terrorismo e os crimes contra administração pública. O Poder Executivo acrescentou à proposta inicial o tráfico de armas e munições, a extorsão mediante sequestro e os crimes contra o sistema financeiro internacional. No Senado, o projeto recebeu a proposta, pelo senador Jefferson Peres, de inclusão dos crimes contra a ordem tributária no rol dos antecedentes, mas foi rejeitada. Por fim, o rol original da Lei 6.913/98 continha sete itens, que viria a ser alargado em 2002 (Lei nº 10.467/2002), em 2003 (Lei nº 10.701/2003) e em 2012 (Lei nº XXX), esta última generalizando o rol de antecedentes para todas as infrações penais<sup>79</sup>.

Como se vê, nunca na legislação brasileira houve outra lógica na tipificação do branqueamento senão a deliberada escolha das infrações que seriam merecedoras de um *plus* punitivo. A própria lógica adotada pelo processo criminalizador da lavagem de dinheiro no

---

<sup>77</sup> PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p.43.

<sup>78</sup> Ibidem, p.45.

<sup>79</sup> CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004, p. 47.

Brasil afasta qualquer tentativa de encaixar outros bens jurídicos pretensamente tutelados pelo tipo penal que não seja o mesmo bem jurídico do crime antecedente.

Esse procedimento, de saber o fim que levou o legislador a criminalizar (e como criminalizar) a lavagem de capitais, é fundamental para a aferição do seu bem jurídico. É que, como visto, o entendimento de que o bem jurídico deve preexistir ao delito, como substância autônoma ao tipo penal e que não é criado por ele em decorrência da mera vontade legislativa, importa concluir que este pode ser auferido mediante a busca do porquê de o legislador criminalizar determinada conduta. Esse processo de pesquisa do fim incriminador desaguará no objeto de preferência do tipo penal, anterior e autônomo ao tipo, isto é, no seu bem jurídico. No caso da lavagem, seja no âmbito interno ou internacional, claro está que a *ratio* incriminadora sempre foi a de intensificar a punição pela lesão do bem jurídico do delito anterior. Nunca se teve por objeto de preferência a ordem econômica ou a administração da justiça, mas o crime antecedente.

Por fim, irretocável a manifestação de JUAREZ TAVARES e ANTONIO MARTINS quando afastam as críticas despendidas por BOTTINI a esse posicionamento, sobretudo no que tange à alegada violação ao princípio do *ne bis in idem*:

Por fim, cabe dizer que as críticas à ideia aqui defendida, segundo a qual o bem jurídico do crime de lavagem se identifica com o bem jurídico do crime antecedente, não se sustentam. BOTTINI, em importante contribuição ao tema da lavagem de capitais, opõe três críticas a essa posição. A primeira delas sustenta a ilegitimidade da punição de duas condutas que afetam o mesmo bem jurídico: “se o *bem jurídico* protegido pela norma da lavagem de dinheiro é o mesmo lesionado pelo delito antecedente, existirá *bis in idem*.”

Ora, o argumento só tem sentido se a afetação do bem jurídico se der da mesma forma e a partir da mesma conduta. O *bis in idem* se verifica quando uma mesma conduta parece violar duas normas penais distintas, mas ou o conteúdo de injusto de ambas as violações é o mesmo, ou o conteúdo de injusto de uma das violações está contido no da outra. Ou seja, não há uma lesão qualitativamente diferente das duas normas. Esses casos serão regulados pelos princípios que excluem o concurso aparente de normas penais, a saber, os princípios da especialidade, da subsidiariedade e da consunção. [...] Em verdade, é difícil seguir o argumento. Evidentemente que, em distintos contextos de ação, uma pessoa pode lesar sucessivamente o mesmo bem jurídico, inclusive da mesma vítima, através de condutas sucessivas. [...]

Considerar que se trata, entre lavagem e crime antecedente, de bem jurídicos idênticos impede, isto sim, a punição por lavagem de uma conduta que ainda esteja vinculada ao mesmo contexto de ação do delito antecedente. Por exemplo, o funcionário público que utilize um membro da família, simulando um contrato de prestação de serviços, para dissimular a propina que recebe de um empresário não está praticando lavagem de dinheiro, mas consumando apenas o delito de corrupção passiva; o mesmo vale para o membro da família e para o empresário que paga a propina.

A segunda crítica apela à “construção da política criminal de combate à lavagem de dinheiro”, cuja “estratégia central” seria “a *progressiva autonomia categorial do*

*delito de reciclagem*, para evitar que as dificuldades de apuração da autoria do delito original contaminem a persecução pelos atos de encobrimento dos bens dele procedentes”. Em primeiro lugar, o argumento é circular: a identificação do bem jurídico a partir da lei penal em questão e da totalidade do sistema normativo é que vai determinar os contornos da política criminal, e não o contrário. Em segundo lugar, se o conceito de política criminal não se reduzir a um disparate conjunto de decisões legislativas ou discursos eleitorais, seus contornos também devem ser determinados por um esforço científico, técnico, de modo que a dogmática penal não deve ser compreendida como serva da política criminal, mas como determinante de sua confecção. Em terceiro lugar, a determinação do bem jurídico de uma norma penal a partir *do que se deduz* de uma certa política criminal do Estado esvazia o conceito de bem jurídico de sua função crítica, cujos contornos expusemos anteriormente. A contracrítica vê-se especialmente justificada em uma das concretizações da crítica. Segundo o autor, a identidade entre os bens jurídicos da lavagem e do crime antecedente “inviabilizaria” a punição da autolavagem. Ao invés de deduzir da definição do bem jurídico a possibilidade ou não de punição da autolavagem, *decide-se* (dogmaticamente) por ela, para então, amoldar o bem jurídico a essa decisão. O conceito de bem jurídico é utilizado de modo a satisfazer as finalidades desejadas. Veja-se, porém, que até nisso o conceito de política criminal esposado é bastante peculiar. Reconhece o autor que “a lei nacional não veda expressamente a punição do agente do crime antecedente pela prática de lavagem dos capitais com ele obtidos (...)” *não veda...* Independentemente da função do princípio da legalidade e do sentido restritivo da interpretação em direito penal, com que ainda nos vamos ocupar, o legislador *não veda*, portanto: *não há* decisão político-criminal do legislador a respeito disso. A política criminal chamada à discussão é a política criminal do próprio autor. Por fim, mais atenção merece a terceira crítica erigida por BOTTINI, segundo a qual haveria uma violação ao princípio da proporcionalidade se a lesões de bens jurídicos distintos fosse cominada a mesma pena. Esa infrações à proporcionalidade é real, ainda que não exclusiva do crime de lavagem, e mostra a grave crise de legitimidade que assombra esse tipo penal. é razão suficiente para deslegitimá-lo, mas não para submeter o conceito de bem jurídico a uma adaptação doutrinária *ad hoc*. De todo modo, a pena cominada não depende apenas bem jurídico, mas sim do *modo de sua afetação*; não fosse assim, não se justificaria a diferença de penas entre os crimes de furto e de dano, ou entre os tipos simples e os qualificados.<sup>80</sup>

Assim sendo, parece acertada a decisão dogmática que considera o bem jurídico da lavagem de capitais como sendo o mesmo do crime antecedente.

## 2.4 O crime contra a ordem tributária como antecedente da lavagem de dinheiro

Trata-se de polêmica antiga. Desde as primeiras manifestações legislativas sobre a lavagem de capitais se discute sobre a possibilidade de os crimes contra a ordem tributária figurarem como objetos precedentes ao branqueamento. Já na exposição de motivos da lei de lavagem (EM/692/MJ/1996) constava expressamente que, por não representar agregação de valores, bens e direitos ao patrimônio do agente, mas manutenção do patrimônio já existente e

<sup>80</sup> TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020, p.63.



de origem lícita, o crime de sonegação fiscal não entraria na relação de antecedentes.<sup>81</sup> Há quem afirme, ainda, que colocar o resultado material do delito fiscal como elemento apto a gerar a lavagem de dinheiro representaria um indevido alargamento do uso do direito penal como mera coação de adimplemento das obrigações fiscais.<sup>82</sup> Apesar de ter havido, no Senado, proposta de inclusão dos delitos fiscais como antecedentes, o projeto acabou sendo aprovado sem a inclusão dessa espécie delitiva.<sup>83</sup>

A lei inicialmente aprovada era de segunda geração, assim entendidas as legislações de lavagem de dinheiro que definem um rol fechado de tipos penais ensejadores do produto objeto de posterior ocultação e dissimulação. Apenas com a Lei nº 12.683/2012 a legislação brasileira passou à terceira geração, isto é, o tipo da lavagem de capitais pode ter qualquer infração penal como delito antecedente, inclusive as contravenções e os delitos de menor potencial ofensivo. Apenas nesse momento os crimes contra a ordem tributária passaram a figurar como possíveis antecedentes do branqueamento de ativos.<sup>84</sup>

No direito comparado esse também foi o caminho adotado. O que se vê nas legislações nacionais é que os ordenamentos jurídicos de origem romano-germânica em geral aceitam os crimes fiscais entre as infrações antecedentes da lavagem de capitais. Assim o é em Portugal, na Alemanha, na França, na Itália e na Espanha, por exemplo.<sup>85</sup>

Além disso, o próprio GAFI (Grupo de Ação Financeira Internacional), em 2012, revisou suas 40 Recomendações para incluir os delitos fiscais no rol mínimo de infrações aptas a figurarem como antecedentes da lavagem de capitais. Nessa linha, o Brasil tem sua atual legislação em consonância com as diretrizes internacionais e os sistemas jurídicos dos principais países europeus.

---

<sup>81</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 116.

<sup>82</sup> DA SILVA JR., Leonardo de Tajaribe. **Lavagem de dinheiro e crimes tributários**. Canal ciências criminais, 2020. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/lavagem-de-dinheiro-e-crimes-tributarios/>. Acesso em: 26 jan. 2022, p.6.

<sup>83</sup> CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004, p. 48.

<sup>84</sup> GOMES, Luiz Flávio. Black Money, Dirty Money e a lavagem de dinheiro. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, n. 49, p. 67-69, ago-set/2012, p. 67.

<sup>85</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 200.

Quando da promulgação do texto originário da Lei nº 9.613/1998, ELA WIECKO VOLKMER DE CASTILHO criticou o que denominou ser “a verdadeira razão para a não criminalização dos crimes contra a ordem tributária, como lavagem de dinheiro”. Segundo a autora, desde 2002 já se sabia que a principal origem dos ativos ilícitos que circulam no mercado financeiro internacional não está no tráfico de entorpecentes, armas ou humano, mas dos crimes financeiros, fiscais e contra a administração pública. Assim, destacou que 50% dos valores que circulavam no mercado financeiro eram originários da evasão fiscal e de grandes sociedades multinacionais ou pessoas físicas muito ricas, de 30 a 40% seria proveniente da corrupção de autoridades políticas e apenas 10 a 20% teria origem em organizações criminosas voltadas ao tráfico de drogas, armas e pessoas<sup>86</sup>.

Assim, toda teorização lançada com o fim de afastar a possibilidade de os crimes fiscais figurarem como antecedentes da lavagem na verdade escondia uma pressão internacional e uma falta de interesse global no efetivo combate à lavagem de capitais, pois a efetiva investigação da origem ilícita dos ativos em circulação na economia formal revelaria também valores considerados lícitos (a sonegação fiscal nem sempre foi criminalizada em todos os países e da mesma forma), mas eticamente reprováveis.<sup>87</sup>

De mais a mais, a questão acerca da origem (i)lícita dos valores provenientes do crime fiscal e do (não) acréscimo financeiro ao patrimônio persistiram como argumentos fortes a fundamentar a não inclusão da sonegação fiscal como antecedente do branqueamento de ativos.

O então Ministro da Justiça, autor do anteprojeto que originaria a lei de lavagem, Nelson Jobim (posteriormente Ministro do STF), chegou a afirmar que “na sonegação fiscal, o que se passa é que a pessoa não se desfaz do seu patrimônio para cumprir obrigação fiscal. Não há, na sonegação fiscal, um aumento do patrimônio do indivíduo”, arrematando que “no momento em que compra um apartamento, faz um investimento. Transfere dinheiro para o exterior. Ele está transferindo um dinheiro seu, e não de outrem e nem dinheiro oriundo de atividade criminosa”.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004, p. 53.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 50.

Sobre o ponto, três questões se fazem importante anotar. Em primeiro lugar, não é correto afirmar-se, em absoluto, que o crime fiscal não gera acréscimo patrimonial, uma vez que há hipóteses de restituição por parte da administração tributária.<sup>89</sup> BLANCO CORDERO analisa que “quando o obtido são devoluções na quantia tipicamente indicada, estas constituem bens que ingressam no patrimônio do defraudador que têm sua origem no delito fiscal”.<sup>90</sup>

O segundo ponto é observar-se que, apesar da referida exposição de motivos constante na redação original da lei, o tipo penal adotado pelo legislador em momento algum exige acréscimo, em termos quantitativos, no patrimônio do agente. É evidente que na maioria dos casos de lavagem de dinheiro os delitos antecedentes são aqueles que geram vultosas quantias financeiras que se atrelam ao patrimônio do agente, mas isto não significa que o acréscimo patrimonial seja elemento do tipo penal da lavagem de capitais. O art. 1º da Lei nº 9.613/98 criminalizou a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”, em nenhum momento exigindo que os bens, direitos ou valores provenientes da infração penal gerem acréscimo numérico no patrimônio do agente.

Há uma necessidade, aí sim, de que esses bens, direitos e valores sejam provenientes de infração penal, ou seja, que sua existência naquele patrimônio só se dê em virtude de infração penal. Trata-se de um juízo de exclusão: na ausência da infração penal, esse valor estaria no meu patrimônio? Se a resposta é positiva significa que o valor não provém de infração penal; se negativa, certamente o valor advém da infração penal antecedente – e, logo, pode ser objeto material da lavagem de dinheiro.

E essa ideia deságua na terceira questão: Não é correta a afirmativa de que o delito fiscal não gera enriquecimento somente porque o agente deixou de perder ao invés de agregar novos bens ao seu patrimônio<sup>91</sup>. Em verdade, o próprio Direito Civil leciona que o enriquecimento sem causa ou ilícito não existe apenas na hipótese de ganhar numerário financeiro que não lhe é devido, mas também nos casos em que se deixa de perder aquilo que era devido a outrem. Assim, o fato de não haver acréscimo patrimonial não afasta o enriquecimento do agente

---

<sup>89</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 209.

<sup>90</sup> Ibidem, p. 210.

<sup>91</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 212.

defraudador, haja vista que (novamente perfazendo o juízo de exclusão) seu patrimônio deveria, por lei, ser menor do que aquele que possui após o delito fiscal, evidenciando que após a prática criminosa ele efetivamente enriqueceu, isto é, possui mais dinheiro do que teria se houvesse arcado com sua obrigação tributária devidamente (o agente, ao final de sua atuação *contra legem*, tem mais dinheiro do que deveria ter).

Outro argumento lançado pela doutrina contra a possibilidade de os crimes fiscais figurarem como antecedentes da lavagem é a dita ausência de origem ilícita dos valores, haja vista que já se encontravam no patrimônio do agente a partir de atividades lícitas<sup>92</sup>. No ponto, bem é verdade que, via de regra, a atividade anterior à própria sonegação fiscal é lícita, ainda que possa também não ser. Todavia, achar que o valor proveniente da sonegação não pode ser objeto de lavagem pois não teria origem ilícita é um grande equívoco.

Isso porque, exceto nos casos de notas originalmente falsas, nenhum valor tem sua origem eminentemente ilícita. Ao revés, o fluxo financeiro de uma moeda emitida pelo Banco Central é vasto e perpassa por infinitas operações lícitas, entretanto, quando esse valor se torna objeto de um estratagema criminoso é que se torna sujeito e, pois, passível de lavagem. Assim, por exemplo, os mesmos cem mil reais podem perpassar por diversas operações de câmbio e compra e venda de bens, mas apenas quando um sujeito particular repassa esse valor a um agente público em troca de vantagens é que essa quantia se torna ilícita e, adentrando no patrimônio do agente público, o mesmo poderá perpetrar atos para ocultar e dissimular esse novo *status* ilegal que ele e o agente particular deram ao montante com suas atuações criminosas.

Ora, a situação da fraude fiscal não é diferente. Ainda que o montante adente ao patrimônio de forma lícita, uma parte dele deixa de sair em virtude da prática de um crime. Nessa seara, no exato momento em que o agente deveria perder a parcela daquele dinheiro referente ao tributo devido e o mantém mediante fraude ao fisco, estará transformando uma parte daquele ativo inicialmente lícito em valores que só estão naquele patrimônio em razão do crime cometido, o que os torna de origem ilícita. A origem, nesse caso, não diz respeito à agregação ou entrada do valor no patrimônio do agente, mas à sua não-saída em razão exclusivamente do crime perpetrado contra o fisco. A origem do valor naquele patrimônio não

---

<sup>92</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 212.

é mais uma origem de entrada, mas de permanência – pois deveria ter saído e não saiu – e se essa permanência só aconteceu em razão do crime fiscal, então o valor efetivamente é proveniente de infração penal e, pois, pode ser objeto da lavagem.

Enfim, sendo certo que não pagar tributo mediante condutas fraudulentas é um ilícito fiscal e, mais ainda, um ilícito penal, “não há como concluir que o produto de uma ilicitude é ilícito”.<sup>93</sup>

Nesse sentido é a manifestação de PIERPAOLO BOTTINI, onde se vê:

A nosso ver, os crimes contra a ordem tributária, em geral, produzem resultado material, e por isso geram produto. A sonegação pode se dar pelo recebimento de restituições de valores pelo fisco ou pela manutenção de recursos que deveriam ter sido pagos ou transferidos, sempre por meio das condutas típicas de crimes tributários (Lei 8.137/1990 e similares). Estes valores são o produto do delito. No caso dos crimes fiscais omissivos, parte do patrimônio do contribuinte transforma-se em ilícita, ainda que todos os bens tenham origem legítima. Trata-se de uma transformação qualitativa de parcela do patrimônio, que deixa sua natureza regular e passa a ostentar a mácula de produto de crime. [...]

Portanto, a origem lícita dos recursos não impede sua transformação em ilícita por se relacionar posteriormente com um ato criminoso. É o que ocorre, em regra, em todas as hipóteses de apropriação indébita, onde o bem inicialmente ingressa no patrimônio de alguém de maneira lícita, e perde tal característica por um ato posterior.<sup>94</sup>

Cabe destacar, aqui, que o valor ilícito que será objeto de lavagem não se confunde com a integralidade do patrimônio ou mesmo com o montante da operação que se ocultou das autoridades fiscais. O fato, por exemplo, de alguém ocultar do fisco a venda de um imóvel, olvidando-se de pagar determinado tributo, não torna o valor recebido pela venda ilícito, mas tão somente o *quantum* que era devido ao erário público (por exemplo, se o valor percebido pelo imóvel foi de um milhão de reais e o tributo tinha alíquota de 10%, o valor sonegado que pode ser objeto de lavagem é de cem mil reais apenas, não se confundindo nem com todo o patrimônio do agente, nem com o montante bruto da operação de compra e venda do imóvel).

Essa discussão, apesar de existir na doutrina,<sup>95</sup> não deveria gerar maiores debates. Basta voltar-se a análise às nuances do crime de sonegação fiscal. Conforme explicitado, o delito é

<sup>93</sup> CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004, p. 52.

<sup>94</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 116.

<sup>95</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMFPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 215.

material e seu elemento consumativo é o dano ao erário, isto é, a supressão ou redução de tributo. Ademais, o bem jurídico do tipo é o erário público, de modo que seu objeto de interesse é a lesão específica ao fisco. Assim, o produto desse crime, seu objeto central, não é o valor da atividade que gerou a renda, ocultada das autoridades fiscais, e sim a parcela desses ativos que deveria ter ido aos cofres do erário público e não foi. Ainda que toda a operação encoberta pelo agente tenha, de alguma forma, participado do delito, o único valor proveniente dele, isto é, que apenas se encontra no patrimônio do sujeito em decorrência do crime fiscal, é aquele que deveria ter sido pago ao fisco e não o foi. “O que se pune, ao fim e ao cabo, não é a atividade que gerou a renda, mas, a fraude que levou à supressão ou à redução do tributo ou à possibilidade de diminuição das receitas fiscais”.<sup>96</sup>

Outras questões envolvendo o delito fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro diz respeito à dificuldade de identificar se o valor dissimulado é especificamente aquele fruto da sonegação<sup>97</sup>, bem como de distinguir delito fiscal de planejamento tributário (caráter transnacional da lavagem de capitais).<sup>98</sup>

Em primeiro lugar, não parece sequer lógico questionar, no âmbito da dogmática penal, problemas relacionados a como provar a ocorrência de determinado delito. Ora, se há dificuldade em determinar se aqueles valores dissimulados eram efetivamente produtos da sonegação, impõe-se, por óbvio, a absolvição quanto à lavagem, mas disto nada altera concluir pela possibilidade jurídica ou não de os delitos fiscais figurarem como antecedentes da lavagem de dinheiro.

Para BOTTINI, “ou bem esse último dissimulou grande parte de seus bens a ponto de ser impossível identificar que apenas valores lícitos participaram da operação, ou bem haverá apenas crime contra a ordem tributária, sem a lavagem de dinheiro”.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017, p. 216.

<sup>97</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 118.

<sup>98</sup> ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. In: **XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC**, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022, p. 213.

<sup>99</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 118.

Por outro espeque, o fato de as legislações nacionais de diversos países tratarem de formas diferentes o crime tributário e, em alguns casos, sequer considerar tal conduta como criminosa, também não tem o condão de afastar o fato de que, no Brasil, tanto a lavagem quanto a sonegação são criminalizados, de modo que nada obsta o branqueamento do produto da fraude fiscal. Nesse caso, cabem aos tratados de cooperação internacional e ao direito internacional resolver questões atinentes à ocultação e dissimulação, no Brasil, de fraudes fiscais ocorridas no exterior, pois no país do crime fiscal a conduta pode sequer ser criminosa ou a legislação sequer admitir o crime tributário como antecedente da lavagem de capitais. Trata-se, nos parece, de mero conflito de normas internacionais, e não de argumento dogmático a obstar o delito contra a ordem tributária como antecedente da lavagem.

Por fim, há quem afirme que a criminalização da lavagem de dinheiro tendo o crime tributário como antecedente configuraria *bis in idem*, já que se apenaria duas vezes a ocultação dos valores.<sup>100</sup> Aqui, uma vez mais, parece haver equívoco de parte da doutrina quanto ao princípio do *ne bis in idem*. A dupla punição a que se refere o referido princípio do direito penal deve dirigir-se a um mesmo fato, uma mesma conduta. Ainda que recaiam sobre o mesmo objeto ou o mesmo bem jurídico, múltiplas condutas podem e devem receber múltiplos enquadramentos jurídicos, jamais se revelando *bis in idem*.

Assim, ocultar o valor de uma operação financeira para safar-se da tributação e, depois disto, ocultar e dissimular o produto desse crime, isto é, a parte dele que deveria ter sido paga ao erário público, representam condutas absolutamente distintas e, em verdade, incidentes inclusive sobre diferentes objetos: “ocultação de rendimentos ou do produto da ocultação (por exemplo, do imóvel que foi adquirido)”.<sup>101</sup>

Desta feita, os argumentos lançados contra a possibilidade de o produto do crime fiscal figurar como objeto de lavagem de dinheiro, a nosso ver, não se sustentam, sendo certo estar-se diante de um enriquecimento ilícito cujos bens, direitos e valores provêm diretamente de infração penal, sendo passíveis, pois, de branqueamento.

---

<sup>100</sup> PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p 59.

<sup>101</sup> CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004, p. 52.

### 3 O PROBLEMA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 NA RELAÇÃO ENTRE LAVAGEM DE DINHEIRO E SONEGAÇÃO FISCAL

Conforme visto, a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal estabeleceu que não se tipificará crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo. Anotamos que a constituição definitiva do crédito tributário foi alçada à categoria de elemento indispensável à consumação delitiva, o que seria acertado, ao menos *a priori*, já que o enunciado sumular buscou concretizar a tipicidade material do tipo incriminador, exigindo-se real e efetiva lesão ao bem jurídico de preferência da norma (resultado jurídico-normativo), qual seja, o erário público, bem como porque, sendo crime de resultado, exigiu também a ocorrência concreta de supressão ou redução de tributo devido (resultado naturalístico exigido no tipo penal)<sup>102</sup>.

Ocorre que, ao assim proceder, a súmula abre margem para uma incoerente situação na qual entre a data em que deveria ter sido pago o tributo ou quando o agente recebeu uma restituição a maior da autoridade fiscal, e a data da constituição definitiva do crédito tributário, já tenham sido perpetrados atos de ocultação e simulação da origem ilícita dos valores sonegados.

Por exemplo, se uma empresa deixa de pagar um tributo em janeiro de 2022, a partir de fevereiro estará na posse de valores provenientes do crime fiscal. Além do tempo para que o fisco constate a irregularidade fiscal, a empresa ainda poderá recorrer diversas vezes do lançamento tributário ou parcelar a dívida (e inadimplir as parcelas posteriormente, ensejando a constituição definitiva do crédito tributário). Entre esses dois momentos – posse do proveito do crime de sonegação e constituição definitiva do crédito tributário – a empresa, justamente para ludibriar as autoridades públicas, pode repassar a quantia sonegada a outra pessoa jurídica (empresa de fachada ou fantasma, por exemplo)<sup>103</sup>, forjando algum serviço prestado e, assim, reinsertando os valores no mercado sem levantar suspeitas de sua proveniência ilícita.

---

<sup>102</sup> TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 234.

<sup>103</sup> KOSAK, Ana Paula. **Técnicas mais utilizadas de lavagem de dinheiro: empresa de fachada**. Canal ciências criminais, 2022. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/lavagem-dinheiro-empresa-de-fachada/>. Acesso em: 26/10/2022.



Ou seja, entre o momento em que estará na posse dos valores ilícitos e o lançamento definitivo do crédito podem ter se passado meses ou anos, de modo que nada impede que essa empresa já tenha praticado atos de ocultação e dissimulação, reintroduzindo os valores sujos no mercado.

Assim, a necessidade de esgotamento da via administrativa fiscal para a tipificação do crime de sonegação fiscal gera um afastamento temporal entre o ganho ilícito da sonegação e a constituição definitiva do crédito, de modo que o crime, em tese, antecedente (a sonegação), consumir-se-ia posteriormente aos atos lavagem de dinheiro.

E isto revela uma equivocada interpretação da realidade levada a cabo pela redação da Súmula Vinculante nº 24: é que, em verdade, a constituição definitiva do crédito tributário não representa, *per se*, o dano ao erário, senão apenas sua constatação definitiva, isto é, a confirmação, inclusive quantitativa, da ocorrência de supressão ou redução de tributo.

Trata-se de um ato administrativo formal e vinculado,<sup>104</sup> decorrente de um longo procedimento de apuração, análise e, muitas vezes, sujeito ao contraditório e à ampla defesa, recursos e parcelamentos do débito inicialmente lançado.

Ao fim e ao cabo, o que se vê é que a redação da Súmula Vinculante nº 24 é dogmaticamente incorreta, pois viola o instituto jurídico-penal da consumação delitiva. Explica-se.

O art. 14 do Código Penal determina o crime consumado como aquele em que se “reúnem todos os elementos de sua definição legal”<sup>105</sup>, ou seja, “preenchidos todos os elementos do tipo objetivo pelo fato natural, ocorre a consumação”<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. In: **XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC**, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022, p. 208.

<sup>105</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 31/12/1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 23 out. 2022.

<sup>106</sup> MIRABETE. Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: v. 1. Parte geral, arts. 1º ao 120 do CP**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 155.

Assim sendo, considerando ser o crime de sonegação fiscal instantâneo, isto é, aquele cuja consumação se dá com uma única conduta, não prolongando seu resultado no tempo<sup>107</sup>, tem-se sua tipificação com a necessária reunião, no mundo naturalístico, de seus elementos típicos, quais sejam: 1) quaisquer das condutas dispostas nos incisos I ao V do art. 1º da Lei nº 8.137/90; e 2) [resultado:] supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório.

A sonegação fiscal se assemelha, nessa análise, ao delito de estelionato: enquanto nele a consumação é regida pelo binômio vantagem ilícita/ prejuízo alheio (decorrente de conduta que induz ou mantém alguém em erro mediante fraude ou ardil)<sup>108</sup>, no crime contra a ordem tributária a consumação será regida pela supressão ou redução de tributos decorrente de uma das condutas dispostas nos incisos do art. 1º da lei de sonegação fiscal (via de regra também fraudulentas).

Como se vê, o *momentum* consumativo do delito contra a ordem tributária é aquele em que efetivamente ocorre o dano ao erário público, ou seja, é o momento naturalístico em que o agente deixou de pagar o tributo devido ou recebeu restituição indevida (ambas as hipóteses necessariamente decorrentes de uma das condutas dispostas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90).

A constituição definitiva do crédito tributário, diferente disto, representa o momento final de apuração e avaliação da autoridade fiscal que concluirá pela ocorrência [ou não] de supressão ou redução de tributo por parte de determinado contribuinte. Esse ato administrativo não representa, todavia, o momento concreto de dano ao erário, que já ocorrera no passado – às vezes, inclusive, muito distante.

É o que se dá, por exemplo, com o atestado de óbito e a morte no homicídio, não representando este documento o próprio óbito, isto é, a consumação do delito, mas sua confirmação e formalização, onde inclusive deverá constar o momento de sua real ocorrência. O mesmo se diga para o laudo toxicológico no crime de tráfico de drogas, pois certo que o

---

<sup>107</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de direito penal: parte geral: arts. 1º ao 120 do Código Penal**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 292.

<sup>108</sup> GRECO, Rogério. **Código penal: comentado**. 11. ed. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2017. E-book. Sem paginação.

momento da constatação do material entorpecente não é o do tráfico, senão a conclusão definitiva e *a posteriori* de que o agente transportava ou guardava substância proibida segundo a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). Situação semelhante ocorre, também, com o etilômetro (bafômetro) ou o exame toxicológico no crime do art. 306 do CTB (Conduzir veículo sob a influência de álcool ou outra substância psicoativa). O momento no qual esses procedimentos administrativos atestam a ocorrência de um dos elementos dos referidos tipos penais não se confunde com o momento em que a ação ou omissão típica fora realizada pelo agente.

A formalização do procedimento administrativo tributário é justamente esse fenômeno que identifica oficialmente um dos elementos do tipo penal, *in casu*, de sonegação fiscal. A indubitável necessidade de efetivo dano ao erário acaba atraindo para a constituição definitiva do crédito tributário um caráter de indispensabilidade para a tipificação do delito, mas não pode ser confundida com o próprio elemento típico da ‘supressão ou redução de tributo’, pois não o é.

#### **4 NOVOS CONTORNOS DOGMÁTICOS À CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Não há qualquer dúvida da necessidade de concreto e efetivo dano ao erário público para a configuração do crime de sonegação fiscal. Trata-se de elemento do tipo penal a supressão ou redução de tributo, de modo que tanto a tipicidade formal quanto material estão diretamente vinculadas ao prejuízo econômico-financeiro sobre os cofres públicos.

Nesse contexto, diante do presente estudo, nenhuma possibilidade há também de se dispensar o esgotamento da via administrativa quanto ao lançamento do crédito tributário. A ausência da constituição definitiva do crédito, isto é, a mera possibilidade de extinção total da dívida fiscal e reconhecimento de inexistência de dano ao erário representaria uma possível responsabilização penal sem dano ao bem jurídico objeto da norma incriminadora, resultando não apenas em exacerbada insegurança jurídica, mas em verdadeira atipicidade formal e material do crime em espeque.

É dizer, se a certeza da supressão ou redução de tributo é *conditio sine qua non* do tipo da sonegação fiscal, esta, por sua vez, tem como *conditio sine qua non* o esgotamento da esfera administrativa: sem a constituição definitiva do crédito na esfera administrativa não há certeza da supressão ou redução; sem essa certeza, não há crime de sonegação fiscal.

A questão central, então, não é mais a necessidade ou não da constituição definitiva do crédito, o que já se respondeu afirmativamente, mas qual sua natureza jurídica. Conforme demonstrado, alçar o lançamento definitivo do crédito tributário à categoria de elementar típica do crime de sonegação fiscal, como fez a súmula ora examinada, distorce e viola frontalmente a dogmática jurídica envolta nos institutos da tipicidade e da consumação, necessitando, pois, de novos contornos dogmáticos.

Nesse contexto, se a constituição definitiva do crédito tributário, na linha do atestado de óbito e do laudo ou exame toxicológicos, constitui a finalização de um procedimento destinado a identificar e concluir pela existência de um dos elementos do tipo penal, mais adequado é situá-la no âmbito da prova. Ou seja, se o dano ao erário público é o elemento constitutivo do tipo penal da sonegação e a constituição definitiva do crédito tributário é o ato indispensável à demonstração inequívoca de sua ocorrência, não é outra coisa que não o elemento de prova cabal da lesão ao fisco e, pois, da consumação do fato típico.

Observando, novamente, o crime de tráfico de drogas, tem-se situação semelhante ao delito contra a ordem tributária, já que sua tipificação depende da constatação de que a substância objeto de uma das condutas dispostas no art. 33 da Lei nº 11.343/2006 é proibida no Brasil. Assim, existem dois procedimentos destinados a tal apuração, o laudo de constatação e o laudo definitivo. O laudo de constatação é provisório, identificando se o material apreendido é droga e qual sua quantidade, ao passo que o laudo definitivo é mais complexo e garante a certeza sobre a ilicitude da substância. Com algumas exceções, a jurisprudência é clara no sentido de ser obrigatória a apresentação do laudo definitivo para se lastrear uma condenação criminal pelo tráfico de drogas<sup>109</sup>, podendo o laudo de constatação embasar tão somente a situação do flagrante, a abertura do inquérito policial ou até o recebimento da denúncia.

---

<sup>109</sup> CUNHA, Rogério Sanches. **STJ: Laudo toxicológico é indispensável para a comprovação da materialidade no tráfico.** Meu Site Jurídico, 2018. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2018/07/27/stj-laudo-toxicologico-e-indispensavel-paracomprovacao-da-materialidade-no-trafico/>. Acesso em: 02 ago. 2022, p.1.

Veja-se que, apesar da necessidade dos laudos técnicos, não se cogita considera-los indispensáveis à tipificação do crime de tráfico de drogas, pois sua necessidade diz respeito à prova da materialidade delitiva. Assim, mesmo que alguém pratique a conduta típica do tráfico de drogas, apenas será responsável criminalmente caso haja, ao menos, o laudo de constatação. Sem ele, a conduta continuará sendo típica, mas não haverá prova de sua ocorrência naturalística. No mesmo sentido, quem dirige embriagado executa o crime do art. 306 do CTB, mas apenas será possível afirmar isto caso haja a constatação da ingestão de álcool no bafômetro ou no exame toxicológico.

Aquele que sonega imposto e gera dano ao erário já praticou a conduta típica perfeitamente acabada, isto é, consumada. A constituição definitiva do crédito tributário é a prova necessária à materialidade do crime, pois nenhum outro meio é válido à constatação do dano aos cofres do fisco. Enfim, é a prova da materialidade delitiva.

Posicionar a constituição definitiva do crédito tributário na seara probatória abre, porém, uma nova questão. Ainda na linha da analogia com os laudos toxicológicos do tráfico de drogas, pode-se sustentar, diminuindo o atual rigor da Súmula Vinculante nº 24, que bastaria o lançamento do crédito tributário para a abertura de inquérito policial e o recebimento da denúncia pelo delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90, restando a constituição definitiva necessária tão somente ao édito condenatório.

O argumento não padeceria de flagrante ilegalidade ou inconstitucionalidade, justamente porque o mesmo procedimento é adotado expressamente pela Lei de drogas e pela jurisprudência dos Tribunais, a saber, a possibilidade de recebimento da denúncia com base em elemento de prova provisório que pode, ao longo da instrução, ser refutado pelo laudo definitivo. No caso da sonegação, seria o mesmo que receber a denúncia com base no lançamento do crédito e, no correr da instrução, a Receita Federal do Brasil extinguir a cobrança ou haver seu integral pagamento, o que fulminaria a existência de dano ao erário e, por consequência, a própria tipicidade do delito. Se constituído definitivamente o crédito tributário, restaria inequívoca a lesão ao erário público e, pois, cabalmente demonstrada a materialidade delitiva da sonegação fiscal.

No entanto, parece-nos que a moderna concepção de justa causa para ação penal impõe reflexão mais aprofundada e garantista da questão. AURY LOPES JR., ao tratar da justa causa como condição da ação penal (art. 395, III, CP), destaca que, além da tradicional concepção da justa causa como a existência de indícios razoáveis de autoria e materialidade, o instituto leva consigo uma “função mediadora entre a realidade social e a realidade jurídica”, constituindo verdadeira “condição de garantia contra o uso abusivo do direito de acusar”.<sup>110</sup> O mestre processualista, citando BITENCOURT, destaca que o caráter fragmentário do Direito Penal, isto é, de que não cabe ao Direito Penal sancionar toda e qualquer lesão a todo e qualquer bem jurídico, encontra justificativa na latente banalização do Direito Penal, a exigir para o processo criminal uma causa de natureza penal que realmente possa justificar o imenso custo do processo (humano, institucional e financeiro) e as diversas penas que dele inevitavelmente decorrem a quem lhe recai<sup>111</sup>.

Nesse sentido é que se mostra mais adequado exigir-se para o processamento do crime de sonegação fiscal não apenas o lançamento do crédito tributário pelo fisco, mas sua constituição definitiva e irrecorrível na via administrativa. A ausência da constituição definitiva do crédito tributário representa dúvida quanto à efetiva e concreta lesão ao erário público, de modo que, do ponto de vista do custo do processo e das penas e prejuízos que ele inerentemente impõe ao denunciado, não se mostra razoável aceitar denúncia sem esta constituição. Menos razoável ainda é aceitar que o Ministério Público ofereça denúncias quando nem mesmo o órgão acusador tem certeza da ocorrência do crime.

Depois de analisada a semelhança entre a constituição definitiva do crédito tributário e o laudo toxicológico no delito de tráfico de drogas, cabe destacar um importante ponto de distinção. É que no caso do laudo de constatação e do laudo definitivo, assim como no atestado de óbito ou no teste do bafômetro, a informação necessária à tipificação dos delitos é extraída de procedimento de caráter eminentemente técnico e científico. No caso do tráfico de drogas, o laudo toxicológico definitivo tem o fito de tão somente confirmar a informação anteriormente já apontada pelo laudo de constatação. Diferente disto, o crédito tributário inicialmente lançado pode ser objeto de pagamento, parcelamento ou contestação na via administrativa, o que envolverá a cognição humana em seus julgamentos, tornando muito mais instável e frágil a

---

<sup>110</sup> LOPES Jr., Aury. **Direito processual penal**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 242.

<sup>111</sup> *Ibidem*, p. 243.

afirmativa de que ocorreu supressão ou redução de tributo – o que não se dá quando um laudo de constatação aponta que o material apreendido é droga ou o bafômetro indica álcool na circulação sanguínea de um motorista, pois os resultados desses procedimentos têm base científica e praticamente independem da psique humana.

Outra questão que decorre diretamente da Súmula Vinculante nº 24 diz respeito à prescrição da pretensão punitiva estatal nos crimes de sonegação fiscal. Como cediço, o termo inicial da prescrição é a data de consumação do delito. Quando o Supremo Tribunal Federal sumulou que não se tipifica crime material contra a ordem tributária sem a constituição definitiva do crédito tributário deu a esse ato normativo não apenas o status de elemento do tipo penal de sonegação, mas também o colocou como o marco inicial do prazo de prescrição.

Conforme visto, a consumação do delito de sonegação não ocorre com a constituição definitiva do crédito tributário, mas com o concreto e efetivo dano ao erário, isto é, no momento em que o fisco deixa de receber valor devido, recebe a menor ou restitui valor indevido a contribuinte ou, ainda, quando o restitui a maior.

Essa nova posição, qual seja, de que a consumação do crime de sonegação fiscal ocorre no término do prazo para pagamento do tributo ou no momento em que se recebe restituição indevida, modifica completamente o termo a quo da prescrição, que será momento possivelmente muito anterior à constituição definitiva do crédito tributário.

Bem é verdade que muito se falará contra tal posicionamento, sobretudo porque claramente tornará mais fácil o alcance do prazo prescricional, já que para oferecer a denúncia o Ministério Público precisará aguardar o término do procedimento administrativo fiscal. Talvez esse seja um ponto que influiria na preferência pela possibilidade de oferecimento e recebimento da denúncia apenas com o lançamento tributário, exigindo-se a constituição definitiva tão somente para fins de condenação criminal.

Não obstante, mantemos nosso posicionamento no sentido inverso, sobretudo porque não deve fazer parte da análise dogmática e técnica do direito uma intenção pessoal de evitar a prescrição, mas sim o entendimento de que a denúncia deve ser fundada em justa causa real e concreta da materialidade delitiva, sob pena de abuso no poder de acusar.

## CONCLUSÃO

O crime de sonegação fiscal tem o erário público como bem jurídico tutelado e se constitui na conduta de “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”. As figuras dispostas nos incisos I ao V do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 classificam-se, assim, como delitos materiais ou de dano, já que sua tipicidade depende do resultado naturalístico de lesão aos cofres do fisco. Ademais, o delito contra a ordem tributária não é o mero inadimplemento da obrigação tributária, mas configura-se por meio de conduta fraudulenta ou artilosa sobre a obrigação secundária que culminará a supressão ou redução de tributos.

Desde a promulgação da nova lei de crimes contra a ordem tributária, especialistas e acadêmicos do Direito passaram a discutir a interrelação entre o crime fiscal e os procedimentos administrativos destinados a atestar a supressão ou redução de tributo devido, já que esta circunstância é uma elementar do tipo. As críticas vinham tanto de penalistas quanto tributaristas e constitucionalistas, unânimes em criticar a possibilidade de denúncias, processos, julgamentos e condenações criminais se seguirem sem que a autoridade fiscal tenha decidido definitivamente pela existência da redução ou supressão do tributo.

O Supremo Tribunal Federal, em 02 de dezembro de 2009, aprovou, por maioria, o enunciado nº 24 da súmula vinculante, segundo o qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. A vinculação entre o ato administrativo e o delito estava enfim formalizada e vinculando todos os órgãos do Poder Judiciário.

Nos termos da redação dada à súmula, sem a constituição definitiva do crédito tributário não estará sequer tipificado, isto é, consumado, o crime de sonegação fiscal, tornando a conduta atípica. O fundamento de origem dessa vinculação entre tipo penal e ato administrativo de constituição definitiva do crédito tributário possui amplo respaldo dogmático. Como crime de resultado, o tipo penal em exame exige, mesmo que não expressamente, o resultado naturalístico do dano ao erário, de modo que tal elemento não advém da seara penal ou de decisões judiciais, mas resulta de procedimento administrativo levado a cabo pela autoridade fiscal, muitas vezes envolvendo, inclusive, contraditório e ampla defesa. Desse modo, há um caráter valorativo nos termos ‘supressão’ e ‘redução’ de tributo, cuja solução está



intrinsecamente ligada à constituição definitiva do crédito tributário, o que coloca tal ato como fulcral ao conhecimento dessas elementares.

não obstante, a edição da súmula também gerou uma forte reação de parte da doutrina, que argumenta ser seu conteúdo violador do princípio da independência entre as instâncias civil, administrativa e penal. Tal princípio tem por escopo anunciar que um mesmo fato não será necessariamente um ilícito administrativo, civil e penal. As esferas são independentes na aplicação de suas sanções, podendo o agente ser responsabilizado em uma e não em outra.

Todavia, o próprio ordenamento jurídico mitiga essa independência, conforme art. 935 do Código Civil, arts. 66 e 67, III, ambos do Código de Processo Penal, além dos arts. 125 e 126 da Lei nº 8.112/90, por exemplo, todos determinando que a independência possui caráter eminentemente jurídico, mas não fático. Ou seja, um mesmo fato pode ter diferentes consequências em cada esfera pública, mas as instâncias não podem divergir quanto ao próprio fato, de modo que uma venha a atestar sua existência e autoria enquanto outra decida pela inexistência ou divirja quanto à autoria do mesmo fato.

Assim, com esteio na unidade do ordenamento jurídico e no próprio direito positivo, é de concluir que, havendo um mesmo fato naturalístico que vincule duas ou mais esferas públicas, não há que se falar em independência quanto à sua efetiva existência, ainda que, sendo sua ocorrência incontroversa, possa ter diferentes tratamentos no direito civil, penal e na esfera administrativa. Assim, havendo dano ao erário atestado pelo fisco, órgão sabidamente competente para isso, não estará o juízo criminal obrigado a proferir sentença condenatória, pois são os institutos jurídicos próprios do direito penal que vão determinar o destino do fato naturalístico posto a exame (tipicidade, condições da ação penal, prescrição, culpabilidade, etc).

A lavagem de dinheiro, a seu turno, criminaliza a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (art. 1º da Lei nº 9.613/98). Assim, tem-se tipificada a prática de afastamento dos bens de sua origem ilícita e sua reintrodução no sistema financeiro como de lícito fosse.

Histórica discussão existe quanto ao bem jurídico envolto no tipo penal da lavagem. A doutrina costuma divergir ao apontar a administração da justiça, a ordem econômica ou o bem jurídico do crime antecedente como aquele objeto do tipo da lavagem de capitais. Escorados na moderna e crítica concepção sobre o bem jurídico, sustentamos que o bem jurídico do branqueamento é o mesmo da infração penal antecedente.

Superando a tradicional e arcaica concepção do bem jurídico como objeto de proteção da norma, estado social eticamente ideal ou função integrada ao fim de proteção da norma penal, como se a criminalização de condutas efetivamente protegesse tais bens jurídicos e reduzisse substancialmente sua violação, entende-se atualmente que o bem jurídico é um valor incorporado à norma que constitui seu objeto de preferência. Deixa-se de lado a visão sobre um caráter ideal ou funcional do tipo para entendê-lo como seu elemento primário, condicionante da própria validade da norma. O bem jurídico deve existir previamente ao próprio tipo penal, de modo que tenha substância autônoma, não sendo criado a partir da infração penal como resultado da vontade legislativa.

Assim, sendo certo que não houve alteração substancial na conduta criminalizada pela lavagem de capitais, mas apenas a extensão gradativa do rol de crimes antecedentes, e considerando a quase unânime avaliação doutrinária no sentido de que o crime fora criado como resultado da necessidade de combater o tráfico de entorpecentes no âmbito internacional e aumentar a repressão a esse delito, o argumento de que teria ocorrido uma mudança de bem jurídico ao longo do tempo deslegitima essa concepção do bem jurídico e se mostra oportunista a funcionalizar e justificar o poder punitivo estatal e o sistema legal criminalizante.

Entender que, no princípio, o tipo da lavagem possuía o mesmo bem jurídico do antecedente, mas agora, dada a expansão desses crimes antecedentes, seria diferente, é dizer que o tipo penal cria o bem jurídico, e não o contrário. Mais ainda, é colocar o bem jurídico à mercê da opinião doutrinária do tempo.

A bem da verdade, a intenção e objetivo da criminalização da lavagem de capitais sempre foi reforçar a suposta proteção já empreendida sobre o bem jurídico do crime antecedente, numa espécie de intensificação da gravidade de sua violação.

O tipo penal possui entre seus elementos típicos a infração penal da qual são provenientes os bens, direitos e valores. Nesse contexto, o conhecimento do agente sobre a existência do delito prévio como origem dos ativos a serem ‘lavados’ é parte integrante do dolo, de modo que o desconhecimento do crime antecedente torna a conduta atípica.

Considerando que a espécie delitiva se constitui de atos de mascaramento da procedência ilícita de ativos, isto é, condutas deliberadamente destinadas a ludibriar e esconder a origem dos bens, direitos ou valores do crime antecedente, não há que se falar em crime de lavagem de capitais quando há uso aberto e direto do produto criminoso. Não haverá crime de branqueamento na utilização direta do dinheiro de origem ilícita, sua simples guarda, ainda que clandestina, ou sua aplicação em contas registradas no mesmo nome do agente depositante.

Outra questão fundamental no âmbito do crime de lavagem de dinheiro diz respeito à autolavagem, do americano *selflawdering*, que se constitui na hipótese em que o autor do crime antecedente é também o agente de lavagem de capitais.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal, como parte da doutrina, se manifestarem pela ausência de óbice, no direito brasileiro, à responsabilização, pela lavagem, do autor do crime antecedente, entendemos que a conduta, no Brasil, deve ser tida como atípica.

O direito comparado leva a esse entendimento, já que na maioria dos países cujos ordenamentos jurídicos possuem origem romano-germânica, adotando o sistema da *civil law*, a autolavagem de dinheiro é conduta autônoma e independente, não se confundindo com a prática isolada, por qualquer pessoa, do delito antecedente e/ou da ocultação e dissimulação de sua origem ilícita. Nesse contexto, os sistemas nacionais europeus sempre rechaçaram a criminalização da autolavagem quando não foi fruto de expressa tipificação legal, sendo que a maioria dos países expressamente a vedava, ainda que recentemente tenha-se visto tomarem caminho contrário. Justamente porque essas legislações davam autonomia jurídica e independência à conduta da autolavagem é que sua criminalização só poderia advir de tipificação expressa em lei, nos exatos termos do brocardo *Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*.

O Direito Internacional, por sua vez, desde o final dos anos 80 viu crescer o número de tratados e normativas supranacionais que tinham por escopo o combate à lavagem de capitais e o crime organizado transnacional. O Brasil, nesse contexto, ratificou a Convenção de Viena, a Convenção de Palermo e a Convenção de Mérida. Observando tais diplomas, agora nacionalizados, tanto o tratado de Palermo quanto o de Mérida dispõem expressamente acerca da lavagem de dinheiro praticada pelo mesmo autor de delito antecedente e, mais ainda, determinam que a criminalização da autolavagem seja excluída se assim impuserem os princípios fundamentais do direito interno de cada Estado Parte.

Cai por terra, assim, o argumento segundo o qual o ordenamento jurídico nacional nada dispõe sobre a autolavagem. Ao revés, ele reconhece a conduta da autolavagem e ainda impõe analisar se os princípios fundamentais da legislação nacional permitem sua criminalização pela via meramente interpretativa, já que inexistente um tipo penal específico.

Daí porque a tipicidade da autolavagem no direito brasileiro deve ser afastada, seja porque sua criminalização viola o princípio da legalidade, seja porque viola a máxima do *in dubio pro reo*. Ou seja, ao reconhecer a autonomia jurídica da conduta da autolavagem, emerge a exigência de que sua criminalização apenas se dê de forma expressa, em lei escrita. Por outro lado, tal reconhecimento e tal ausência de tipo específico impõe a interpretação pela atipicidade, pois mais benéfica aos acusados por ambos os delitos.

Enfim, mais polêmica também sempre existiu quanto à possibilidade do crime de sonegação fiscal figurar como antecedente da lavagem de capitais. Viu-se, porém, que os argumentos não devem proceder. Primeiramente, não é correto afirmar que o crime fiscal não gera acréscimo patrimonial, ao menos sempre, já que há hipóteses de restituição por parte da administração tributária, quando efetivamente há incremento patrimonial no patrimônio do contribuinte.

Ademais, o próprio tipo penal em momento algum exige tal acréscimo financeiro em termos quantitativos, mas sim que os bens, direitos e valores sejam provenientes de infração penal, ou seja, que sua existência naquele patrimônio só se dê em virtude de infração penal. Trata-se de um juízo de exclusão segundo o qual se a quantia existe naquele patrimônio em virtude única e exclusivamente do crime fiscal, então é dele originária. A origem, nesse caso,

não diz respeito à agregação ou entrada do valor no patrimônio do agente, mas à sua não-saída, isto é, permanência em razão exclusivamente do crime perpetrado contra o fisco. Se assim for, o valor é produto do delito de sonegação, certamente podendo figurar como objeto da lavagem de dinheiro.

Muito menos há que se falar em *bis in idem*. O referido princípio veda que um mesmo fato seja duplamente punido ou receba dupla valoração jurídica. Nesse contexto, havendo pluralidade de condutas, não haverá *bis in idem*. Nesse contexto, uma coisa é a sonegação fiscal, isto é, a conduta de suprimir ou reduzir tributo; outra é a prática da lavagem, de ocultar e dissimular o produto do crime fiscal.

Assentada a possibilidade de o crime fiscal figurar como antecedente da lavagem de capitais, analisou-se a problemática existente entre esses delitos quando da redação da Súmula Vinculante nº 24 do STF. É que, ao assentar que não se tipificaria crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, a súmula abre margem para que, entre a data em que deveria ter sido pago o tributo ou quando o agente recebeu uma restituição a maior da autoridade fiscal, e a data da constituição definitiva do crédito tributário, já tenham sido perpetrados atos de ocultação e simulação da origem ilícita dos valores sonegados. Ou seja, entre o momento em que o agente tem a posse dos valores ilícitos e o lançamento definitivo do crédito pode ter decorrido tempo suficiente para que sejam praticados atos de ocultação e dissimulação, reintroduzindo esses valores de origem ilícita no mercado.

Trata-se de situação na qual o crime de lavagem seria executado e consumado antes do delito de sonegação fiscal, mas tendo seu produto como objeto de mascaramento. Em resumo: com a Súmula Vinculante nº 24 o crime antecedente apenas seria tipificado depois de tipificada a lavagem de dinheiro.

Verificou-se que tal realidade revelaria uma equivocada interpretação da realidade levada a cabo pela redação da súmula em exame. A constituição definitiva do crédito tributário não representa, *per se*, o dano ao erário, senão apenas sua constatação definitiva, isto é, a confirmação, inclusive quantitativa, da ocorrência de supressão ou redução de tributo. Assim, a súmula violaria o instituto jurídico-penal da consumação delitiva, vez que alça o lançamento definitivo do tributo como elemento do tipo penal de sonegação, o que ele não é.

Considerando que, nos termos do art. 14 do Código Penal, a consumação delitiva é o momento em que se reúnem todos os elementos do tipo penal, o crime de sonegação fiscal estará tipificado quando ocorrer a supressão ou redução de tributo, se decorrente de quaisquer das condutas dispostas nos incisos I ao V do art. 1º da Lei nº 8.137/90. Assim, o *momentum* consumativo do delito contra a ordem tributária é aquele em que efetivamente ocorre o dano ao erário público, ou seja, é o momento naturalístico em que o agente deixou de pagar o tributo devido ou recebeu restituição indevida.

Ao revés disto, a constituição definitiva do crédito tributário representa a finalização de um procedimento administrativo de apuração e avaliação da autoridade fiscal que concluirá pela ocorrência [ou não] de supressão ou redução de tributo por parte de determinado contribuinte. Esse ato administrativo não representa, todavia, o momento concreto de dano ao erário, não sendo, pois, elemento do tipo.

Nesse interim, tomando por base o procedimento já esculpido pela legislação de drogas, a saber, a necessidade de laudo toxicológico de constatação para o flagrante e o recebimento da denúncia pelo crime de tráfico de drogas; e do laudo definitivo para a condenação, sustentou-se que o lançamento definitivo do tributo deveria ser situado na dogmática da prova, e não mais na tipicidade. Veja-se que, apesar da necessidade dos laudos técnicos no crime de tráfico de entorpecentes, não se cogita considera-los indispensáveis à tipificação delitiva, pois seu conteúdo diz respeito à prova da materialidade.

Partindo da moderna e crítica concepção de justa causa para ação penal, concluiu-se a ausência da constituição definitiva do crédito tributário, por representar dúvida quanto à efetiva e concreta lesão ao erário público, do ponto de vista do custo do processo e das penas e prejuízos que ele inerentemente impõe ao denunciado, não se mostraria razoável aceitar denúncia sem o lançamento irrecorrível na seara administrativa. Menos razoável ainda seria aceitar que o Ministério Público oferecesse denúncia quando sequer o promotor público tem certeza da ocorrência do crime.

Salientou-se, enfim, que o novo posicionamento influi também na contagem do prazo prescricional, que na vigência as Súmula Vinculante nº 24 é a constituição definitiva do crédito

tributário, ao passo que, alocando-se o lançamento irrecoorrível do tributo como mera justa causa para a ação penal, o crime considerar-se-á praticado no momento do dano ao erário, isto é, na data em que o fisco deveria ter recebido o valor sonegado ou que restituiu quantia indevida.

Ao fim do presente estudo, alinhamo-nos às diversas vozes que há muito criticam o enunciado sumular ora examinado, mas não para afastar a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário no processamento do crime fiscal, e sim alocá-la como justa causa à ação penal – e não elemento que impeça sua tipicidade.

Quanto ao crime de lavagem de dinheiro, estaria agora resolvido o problema dogmático do delito antecedente se consumir antes do branqueamento.

É certo que, como mandamento do art. 2º, II, da Lei 9.613/98, o processo e julgamento dos crimes de lavagem independem do processo e julgamento dos crimes antecedentes, de modo que poderá haver denúncia e condenação por lavagem e capitais – cujo crime antecedente seja a sonegação fiscal – antes da constituição definitiva do crédito tributário. A situação é estranha, flertando com a violação à segurança jurídica, à presunção de inocência e ao devido processo legal, mas tais acusações dizem respeito ao dispositivo legal e não ao posicionamento dogmático que ora se alcançou.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTONIETTO, Caio Marcelo Cordeiro. O delito fiscal como antecedente da lavagem de capitais e a súmula vinculante 24. *In: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI/UFSC*, Florianópolis: CONPEDI, p. 201-221, 2014. Disponível em: <https://agcadvogados.com.br/2020/08/19/o-delito-fiscal-como-antecedente-da-lavagem-de-capitais-e-a-sumula-vinculante-24/>. Acesso em: 12 jun. 2022.
- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. Crimes contra a ordem tributária. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone*, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 80-91, 1995.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral, 1**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BLANCO CORDERO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*, 4. ed. Cizur: Aranzadi, 2015.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.
- BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, n.49, p.197-235, jan./jun. 2017.
- BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Rio de Janeiro: Diário Oficial da União, 31/12/1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 23 out. 2022.
- BRASIL. Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 15 mar. 2004, página 1.
- BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**: Seção 1, 01 fev. 2006, página 1.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). **Tema Repetitivo 157**. Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2017. Disponível em:



[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=157&cod\\_tema\\_final=157](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157). Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira seção). **Habeas corpus n. 535.063/SP**. Crime contra a ordem tributária, atipicidade, princípio da insignificância, icms, tributo estadual, leis estaduais regulando a matéria, adoção do mesmo parâmetro definido pelo stj no recurso especial representativo de controvérsia n. 1.112.748, possibilidade, julgamento afetado em razão da matéria à terceira seção. Constrangimento ilegal manifesto. Habeas corpus não concedido. Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Terceira Seção. Data de Julgamento: 10/06/2020. Data de Publicação: DJe 25/08/2020. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=106505412&num\\_registro=201902848457&data=20200825&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=106505412&num_registro=201902848457&data=20200825&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Sextos embargos Infringentes na AP 470/MG**. Lavagem de valores oriundos de corrupção passiva praticada pelo próprio agente, [...] lavagem de dinheiro oriundo de crimes contra a Administração Pública e o Sistema Financeiro Nacional [...]. Recorrente: João Paulo Cunha. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Luiz Fux. Relator para acórdão: Min. Luís Roberto Barroso, 13 de março de 2014. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6556191#:~:text=Supremo%20Tribunal%20Federal-,AP%20470%20EI%20DSEXTOS%20%2F%20MG,Votou%20o%20Presidente>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região (Segunda Turma Especializada). **Apelação Criminal nº 0207477-55.1999.4.02.5102**. Penal, processo penal, apelação de acusação e defesa, dados sigilosos, requisição pelo ministério público, crimes de lavagem de dinheiro e de evasão de divisas vinculados a suposta operação de empréstimo internacional dissimulado, processo administrativo fiscal reconhecendo a validade e existência da operação financeira, atipicidade, absolvição. Recorrente: Ministério Público Federal e outros. Recorrido: Ministério Público Federal e outros. Relator: des. Fed. Marcello Ferreira de Souza Granado. Data de Julgamento: 21/07/2020. Data de Publicação: 18/09/2020. Disponível em: [https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=processo\\_seleciona\\_publica&acao\\_origem=processo\\_consulta\\_publica&acao\\_retorno=processo\\_consulta\\_publica&num\\_processo=02074775519994025102&num\\_chave=&num\\_chave\\_documento=&hash=af6f3cdb997aca9deda4ee1851e151ab](https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&acao_origem=processo_consulta_publica&acao_retorno=processo_consulta_publica&num_processo=02074775519994025102&num_chave=&num_chave_documento=&hash=af6f3cdb997aca9deda4ee1851e151ab). Acesso em: 04 de outubro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região (Segunda Turma Especializada). **Apelação Criminal nº 0007457-06.2012.4.02.5001**. Penal, apelação criminal, art. 168-A e 337-A do código penal, art. 1º da lei nº 8.137/90, empresa despida de receita própria, inexigibilidade de conduta. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Ademir Ferreira da Cruz e outros. Relatora: Desa. Fed. Simone Schreiber. Data de Julgamento: 02/07/2019. Data de Publicação: 19/07/2019. Disponível em: [file:///C:/Users/tomas/Downloads/00074570620124025001\\_233494.pdf](file:///C:/Users/tomas/Downloads/00074570620124025001_233494.pdf). Acesso em: 04 out. 2022.

CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. **Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 47, p. 46-59, 2004.

CUNHA, Rogério Sanches. **STJ: Laudo toxicológico é indispensável para a comprovação da materialidade no tráfico**. Meu Site Jurídico, 2018. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2018/07/27/stj-laudo-toxicologico-e-indispensavel-paracomprovacao-da-materialidade-no-trafico/>. Acesso em: 02 ago. 2022.

DAL SANTO, Luiz Phelipe. A indevida criminalização da autolavagem de dinheiro. *Delictae Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito*, v. 3, n. 4, p. 193-253, Jan-Jun, 2018.

DA SILVA JR., Leonardo de Tajaribe. **Lavagem de dinheiro e crimes tributários**. Canal ciências criminais, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://canalcienciascriminais.com.br/lavagem-de-dinheiro-e-crimes-tributarios/>. Acesso em: 26 jan. 2022.

ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Alterações na legislação de combate à lavagem: primeiras impressões. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, ano 20, n. 237, ago/2012, ISSN 1676-3661, p. 2.

FERRAZ, Sérgio Valladão. A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade nos crimes do art. 1º da lei n. 8.137/90. *Revista Justiça e Sistema Criminal*, v. 5, n. 9, p.223-240, jul-dez, 2013.

FISCHER, Douglas. **Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF**. GEN jurídico, s.l., 22 jan. 2011. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/01/22/sumula-vinculante-24-do-stf/>. Acesso em: 12 ago. 2022.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de direito penal: parte geral**. ed. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. O novo direito tributário. *Revista brasileira de criminologia e direito penal*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 12, p. 67-68, jan./mar. 1966.

GOMES, Luiz Flávio. Black Money, Dirty Money e a lavagem de dinheiro. *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, n. 49, p. 67-69, ago-set/2012.

GOMES, Luiz Flávio. Tipicidade material e a tipicidade conglobante de Zaffaroni. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1048, 15 mai. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8450>. Acesso em: 29 set. 2022.

GRECO, Rogério. **Código penal: comentado**. 11. ed. Niterói, RJ: Editora Impetus, 2017. E-book. Sem paginação.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010, p. 90.

KOSAK, Ana Paula. **Técnicas mais utilizadas de lavagem de dinheiro: empresa de fachada**. Canal ciências criminais, 2022. Disponível em:

<https://canalcienciascriminais.com.br/lavagem-dinheiro-empresa-de-fachada/>. Acesso em: 26/10/2022.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada: volume único**. 4. ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

LOPES Jr., Aury. **Direito processual penal**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. A ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24. **Doutrinas Essenciais: Direito Penal Tributário, Previdenciário e Financeiro**, São Paulo, v. 5, p. 329-340, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 17-47, 1995.

MELLO, Gustavo Miguez de; MESTIERI, João; TRIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. Crimes contra a ordem tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Crimes contra a ordem tributária: relatório do XIX simpósio Fátima F. de Souza Garcia e Vittorio Cassone**, Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, p. 92-109, 1995.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: v. 1. Parte geral, arts. 1º ao 120 do CP**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de direito penal: parte geral: arts. 1º ao 120 do Código Penal**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PEREIRA, Flavio Cardoso. O direito penal como *ultima ratio*: repercussão junto à lavagem de capitais e à delinquência organizada. **Direito Penal e Processual Penal**. Porto Alegre: Magister, p. 14-31, ago/set, 2006.

PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro – a atipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

PRADO, Luiz Regis. **Elementos de direito penal**. v. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

RIOS, Rodrigo Sanchez. **Direito penal econômico: advocacia e lavagem de dinheiro: questões de dogmática jurídico-penal e de política criminal**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Ozéias J. **Sonegação fiscal: teoria, jurisprudência e legislação**. São Paulo: Agá Juris, 1998.

TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de dinheiro: fundamentos e controvérsias**. ed. 1. São Paulo: Tirant lo blanch, 2020.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. ed. 2. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TÓRTIMA, Fernanda Lara. Imputação do crime de lavagem de capitais ao autor do crime antecedente. *In*: BITENCOURT, Cezar Roberto (Org.). **Direito penal do terceiro milênio – estudos em homenagem ao prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 377-396, 2008.