FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

GUILHERME RIBEIRO GRIMALDI

LAVAGEM DE DINHEIRO E MESCLA DE CAPITAIS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

"Versão provisória para qualificação" apresentada como requisito para participar da banca de qualificação do Mestrado Profissional em Direito Penal Econômico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

SÃO PAULO
2023

MESTRADO PROFISSIONAL – QUALIFICAÇÃO NA LINHA DPEE

Versão provisória para qualificação

1. **Título da dissertação:**

2. **Orientador:** Prof. Dr. Rodrigo De Grandis

3. **Data:** 30/09/2023

4. **Problema:**

Oriunda do projeto de lei 3.443/2008, a Lei n. 12.683, publicada em 10 de julho de 2012, promoveu significativas alterações na Lei n. 9.613/98 (Lei de lavagem de dinheiro), sobretudo na extinção do rol de crimes antecedentes, passando-se a admitir que a prática de qualquer infração penal possa ser considerada antecedente à lavagem de dinheiro[1].

Assim, delitos ou contravenções penais que produzam bens passíveis de configurar o objeto material da lavagem de dinheiro poderão ser considerados como antecedentes do delito previsto na Lei n. 9.613/98, incluindo-se, em tese, os crimes tributários. O fato é que, não basta a prática de uma infração penal capaz de gerar algum produto ilícito, mas é imprescindível a demonstração de que aludido produto é exatamente aquele que foi objeto da prática de atos de ocultação e dissimulação. A

[1] Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.
Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
§ 1o Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - os converte em ativos lícitos;
II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;
III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.
§ 2o Incorre, ainda, na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;
II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

questão se torna ainda mais tormentosa quando o produto decorre da prática de um crime tributário.

A questão não é de fácil solução, pelas seguintes razões:

A primeira delas está no fato de que o delito de lavagem de dinheiro exige, como pressuposto inicial para a sua caracterização, a prática de um delito prévio, a partir do qual será gerado um produto ilícito, considerado o objeto material da lavagem de capitais, sem o qual não há que se falar na posterior prática de atos de ocultação ou dissimulação. Ou seja, é necessário a existência de um elo entre os bens que foram produzidos pelo delito precedente e os atos de ocultação e dissimulação posteriores.

O primeiro problema, portanto, é constatar a identidade entre o produto do crime antecedente e o subsequente. Afinal, a parte auferida legalmente pelo agente não poderá ser objeto de atos de lavagem de dinheiro. Essa questão é importante quando estamos diante da prática de delitos econômicos, sobretudo aqueles contra a ordem tributária[2]. Isso porque, a rigor, os valores devidos ao fisco preexistem ao delito fiscal, na medida em que, ao menos em tese, integram o patrimônio lícito do contribuinte ou responsável tributário.

Há, ainda, outros diversos casos em que estamos diante da mistura de bens fungíveis, nos quais se torna difícil a tarefa de diferenciar a parte lícita da ilícita. A propósito, Pierpaolo Botini cita o exemplo do funcionário público corrupto que recebe dinheiro de propina que, ao ser depositado em conta, mistura-se com uma parte de sua herança anteriormente auferida. Com uma parte do dinheiro, ele compra um imóvel em seu nome, ao passo que a parte ele remete para uma *off shore* no exterior em nome de laranja. Não há como definir, nesse caso, qual foi que

[2] Para Pierpaolo Bottini, "o problema do crime contra a ordem tributária como antecedente de lavagem de dinheiro não reside na existência ou não de produto, mas de duas outras questões: (i) a necessidade de indicar que os valores ocultos ou dissimulados são justamente aqueles provenientes do delito anterior; e (ii) e que esse ato de mascaramento se dê após a consumação do injusto prévio".

a parte do dinheiro remetida para o exterior é exatamente a recebida a título de propina, uma vez que o dinheiro lícito acaba se misturando com aquele de origem ilícita nas transações realizadas pelo agente.

Sobre a mescla de bens, Isidoro Blanco Cordero adota a teoria da contaminação parcial, segundo a qual apenas o produto ilícito contido no patrimônio do agente poderá ser objeto material do delito de lavagem de dinheiro[3]. Outras duas teorias ainda tratam desse tema. A teoria da contaminação total entende que a parte ilícita que se mistura contamina todo o restante do patrimônio, mesmo aquele cuja origem é lícita. Já a teoria da descontaminação total defende que nada poderá ser considerado ilícito. De fato, enxergo, em um primeiro momento, que a melhor solução é aquela defendida por Blanco Cordero, com a ressalva, apenas, feita por Botini de que a parcela limpa nunca poderá sempre será lícita, mesmo nos casos em que o agente usa patrimônio lícito com ilícito para limpar a parcela suja.

Feitas essas considerações, a pesquisa traz em seu bojo alguns problemas, de forma que o objetivo central do trabalho será debater o tema da mescla de capitais no delito de lavagem de dinheiro, sobretudo quando se tem um delito tributário como antecedente. Não obstante os inúmeros casos de mistura de lícito com ilícito e posteriores atos de ocultação e dissimulação, o fato é que, quando estamos diante de delitos tributários, a se considerar que eles são capazes de gerar produto passível de ser objeto material do delito de lavagem de dinheiro, sempre haverá a mescla de capitais.

Apesar, portanto, de toda a discussão atual sobre a possibilidade de crimes tributários serem considerados antecedentes de lavagem de dinheiro, geralmente, os valores decorrentes de sonegação fiscal permanecem no âmbito do patrimônio lícito do agente, misturando-se com aqueles valores legítimos. Diante disso, surge um questionamento, que

---

[3] CORDERO, Isidoro Blanco. El delito de blanqueo de capitales. 4. Ed. Prólogo por José Luis de la Cuesta Arzamendi. Navarra: Arazandi, 2015.

talvez seja o ponto central do presente trabalho: os valores ilícitos auferidos pelo agente são capazes de contaminar todo o patrimônio lícito?

Vale, por fim, o registro de que, quando estamos diante de delitos tributários previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, o problema se torna ainda mais complicado, tendo em vista que a Súmula Vinculante n. 24, do Supremo Tribunal Federal, estabelece que "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1, incisos I a IV, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo". Nesse caso, indaga-se: a cota sonegada poderá ser objeto de atos de ocultação e dissimulação antes da constituição definitiva do crédito tributário? Como ficaria a identificação da cota sonegada no caso de mescla de capitais antes da constituição definitiva do crédito tributário?

Essas são, portanto, as questões que se pretende responder com a presente pesquisa.

5. Desafios do tema proposto:

O maior desafio da pesquisa é fazer com que ela tenha utilidade prática, considerando se tratar de um trabalho produzido para conclusão de um mestrado profissional, na linha do Direito Penal Econômico.

Alor Leite explica que, com a publicação da Lei n. 12.386/12 e a extinção do rol de crimes antecedentes, alargou-se "o espectro do tipo objetivo, exigindo, portanto, maior atenção do intérprete na delimitação da ação típica"[4].

Tarefa das mais difíceis, portanto, é apontar o objeto material da lavagem de dinheiro, para, em seguida, determinar o "grau de contaminação do capital de cada pessoa", de modo que seja possível

[4] Lavagem de dinheiro: pareceres jurídicos: jurisprudência selecionada e comentada/coordenação Pierpaolo Cruz Botini e Ademar Borges – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 130.

identificar, no caso concreto, se os atos de ocultação e dissimulação se relacionam, exatamente, ao produto ilícito obtido, ou, conforme proposto na presente pesquisa, sobre a cota sonegada[5].

Outro desafio da dissertação é construir a narrativa de que o problema dos delitos tributários como antecedentes de lavagem de dinheiro está relacionado, principalmente, à questão da mescla de bens.

Nesse aspecto, entendo, a partir da pesquisa já realizada por mim, que o maior problema do tema está relacionado não ao fato de delitos tributários gerarem ou não produtos ilícitos, mas, sobretudo, à difícil missão de se identificar a prática de atos de ocultação e dissimulação realizados em relação à cota sonegada. Afinal, deverá ser demonstrada, no caso concreto, a relação de causalidade entre o crime antecedente (cota sonegada) e o objeto da lavagem. Ainda mais difícil é a demonstração dessa relação de causalidade quando o delito tributário é praticado na forma omissiva, sobretudo porque, nesse caso, o objeto material da lavagem de dinheiro será o valor economizado pelo agente.

6. Sumário provisório

Proponho, em um primeiro momento, o seguinte o sumário, passível de sofrer modificações ao longo do desenvolvimento do trabalho:

I. Introdução

I.1 – Apresentação do problema

[5] Segundo Alaor Leite, "a determinação do objeto material da lavagem – tarefa penosa, como detectou o penalista alemão Barton – é fundamental, entre outras coisas, para determinar o grau de contaminação do capital de determinada pessoa. Afinal, é preciso identificar precisamente se as supostas condutas de ocultação e dissimulação se referem à parcela contaminada do patrimônio, ne medida em que a afirmação de que "todo capital do sujeito decorre de infração penal" é por demais indistinta e parece fazer sentido apenas em contextos muito específicos, por exemplo, em face e sujeitos cuja única atividade é o tráfico de drogas. Essa discussão, ainda tímida entre nós, é, sobretudo, relevante em casos em que há mescla de capital "sujo" com capital "limpo". (Lavagem de dinheiro: pareceres jurídicos: jurisprudência selecionada e comentada. Coordenação: Pierpalo Cruz Bottini e Ademar Borges. São Paulo, 2021, p. 130)

II. Do delito de Lavagem de dinheiro no Direito Penal brasileiro

II.1 – Alterações trazidas pela Lei 12.683/12

II.2 – A questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente: objeto material da lavagem de dinheiro

II.3 – A punibilidade da "autolavagem": concurso de crimes entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente.

II.4 – A "mescla" no crime de lavagem de dinheiro: necessidade de indicar que os valores ocultos ou dissimulados são aqueles provenientes do delito produtor

II.4.1 – Teoria da *conditio sine qua non*

II.4.2 – Teorias sobre a mescla de bens: contaminação total, contaminação parcial e descontaminação total

II.4.3 – Casos de "mescla" de bens

II.4.4 – Confisco de bens

II.4.5 – Posicionamento dos tribunais brasileiros

III. A "mescla" de bens sob a ótica dos delitos tributários

III.1 – Do produto gerado pelos delitos tributários: há acréscimo ao patrimônio do sonegador? Trata-se, a cota sonegada, de produto ilícito que poderá ser objeto do delito de lavagem de dinheiro?

III.2 – Dos delitos tributários de natureza omissiva: relação de causalidade entre a conduta omitida e os bens que figuram no patrimônio do agente sonegador. Há contaminação de todo o patrimônio?

IV. Súmula Vinculante n. 24

IV.1 – Momento de consumação dos delitos tributários

IV.1.1 – Exaurimento da via administrativa e constituição do crédito tributário: início da persecução penal

IV.1.2 – É possível a prática de atos de ocultação e dissimulação do produto gerado antes da constituição do crédito tributário?

V. **Conclusão**

VI. **Referências bibliográficas**

7. Explicação justificada e fundamentada do provável conteúdo de cada capítulo com a respectiva bibliografia preliminarmente selecionada

I. Introdução e apresentação do problema:

A pesquisa se inicia pela apresentação do tema e exposição do problema. Basicamente, conforme já explicado no item 4 do presente "trabalho provisório para qualificação", a introdução pretende abordar algumas questões que têm sido objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais em relação à Lei de nº. 9.613/98, sobretudo após o ano de 2012, quando se deu a reforma através da Lei de nº. 12.683/2012.

A propósito, seguindo um movimento internacional, em 10 de julho de 2012, foi publicada a Lei n. 12.683 (projeto de lei 3.443/2008), que promoveu significativas mudanças na Lei n. 9.613/98, notadamente quanto à extinção do rol de crimes antecedentes, passando-se a admitir que a prática de qualquer infração penal possa ser considerada antecedente à lavagem de dinheiro[6].

O fato é que, questão ainda incipiente nos debates tem sido sobre a identificação de que os atos de ocultação e dissimulação se deram, exatamente, em relação à parcela ilícita do patrimônio do agente.

---

[6] Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.
Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
§ 1o Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - os converte em ativos lícitos;
II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;
III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.
§ 2o Incorre, ainda, na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;
II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

Obviamente que trazer o tema dos delitos tributários para a pesquisa torna o caminho ainda mais tortuoso, sobretudo por todas as questões polêmicas que circundam a discussão de delitos fiscais como antecedentes de lavagem de dinheiro.

Afinal, quando esse tema vem à tona, algumas questões anseiam respostas. São elas: delitos tributários são capazes de gerar produto passível de ser objeto material do delito de lavagem de dinheiro? Trata-se de produto ilícito que poderá ser pode ser objeto do delito de lavagem de dinheiro? Considerando o enunciado da Súmula Vinculante n. 24, qual é o momento de consumação do crime tributário previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90?

Por outro lado, ultrapassada essa primeira etapa, vejo que talvez o maior problema dos delitos tributários como antecedentes de lavagem de dinheiro esteja relacionado à mescla de bens, notadamente porque, nesses casos, geralmente há confusão entre patrimônio lícito e ilícito.

Para esse capítulo, selecionei a seguinte bibliografia:

- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva.
- BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz; BORGES, Ademar (Coord.). Lavagem de Dinheiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

II. Do delito de Lavagem de dinheiro no Direito Penal brasileiro

Nesse segundo capítulo, pretendo discorrer sobre (i) as alterações trazidas pela Lei 12.683/12; (ii) a questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente, (iii) a punibilidade da "autolavagem", e, por fim, (iv) sobre a "mescla" de bens no crime de lavagem de dinheiro.

O primeiro item, cujo título é "alterações trazidas pela Lei 12.683/12", tem como objetivo fazer um breve histórico sobre a Lei n. 9.613/98, além das alterações promovidas pela Lei n. 12.683/12. Nesse tópico, pretendo abordar o projeto de lei responsável pela alteração da lei de lavagem de dinheiro, bem como as próprias alterações realizadas pelo GAFI em 2012, oportunidade em que o órgão revisou suas recomendações para propor a inclusão dos crimes tributários no glossário de delitos antecedentes.

No segundo tópico, intitulado "a questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente: objeto material da lavagem", a pesquisa pretende analisar alguns elementos considerados essenciais à discussão que ora se apresenta, notadamente a necessidade de que, através da prática de um delito antecedente, surja um produto ilícito, objeto material da lavagem de dinheiro.

O objeto material da lavagem de capitais é, assim, o produto do crime, o bem, sem o qual não há que se falar na posterior prática de atos de ocultação ou dissimulação. Vale dizer, a prática de eventuais delitos que não representam um acréscimo ao patrimônio do agente ou, até mesmo, que impedem um decréscimo, não podem ser considerados como antecedentes de lavagem.

No terceiro, pretendo discorrer sobre a possibilidade de se imputar ao autor do delito antecedente também a prática da lavagem de dinheiro. Trata-se, portanto, de um tópico dedicado ao tema da autolavagem,

admitida, em tese, pelos tribunais brasileiros, diante da omissão da Lei nº 9.613/98. Entendo que essa discussão é relevante para o presente trabalho devido ao fato de que, em muitos casos da prática de delitos de natureza econômica, especialmente quando há "mescla" de bens, o autor do delito produtor é o mesmo do branqueamento de capitais.

Por fim, será feita uma abordagem completa sobre a "mescla" de bens no delito de lavagem de dinheiro, iniciando-se pela teoria da equivalência dos antecedentes causais, para que depois se discuta as terias que tratam desse tema: a teoria da contaminação parcial, segundo a qual apenas o produto ilícito contido no patrimônio do agente poderá ser objeto material do delito de lavagem de dinheiro; a teoria da contaminação total, a qual entende que a parte ilícita que se mistura contamina todo o restante do patrimônio, mesmo aquele cuja origem é lícita; e, por fim, a teoria da descontaminação total, para a qual nada poderá ser considerado ilícito.

Tarefa das mais difíceis, em alguns casos, é estabelecer o nexo de causalidade entre a cota sonegada e os atos de ocultação e dissimulação, diante da necessidade de que os valores ocultos ou dissimulados sejam exatamente aqueles provenientes do delito antecedente. Afinal, a se adotar a teoria da contaminação parcial, torna-se imprescindível apontar a relação causal entre o produto ilícito gerado pelo crime antecedente e os atos de ocultação e dissimulação, de modo a afastar a contaminação total do patrimônio.

Para esse capítulo, selecionei a seguinte bibliografia:

- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva.
- BERMEJO, Mateo G. Prevención y castigo del blanqueo de capitales: Un análisis jurídico-económico. Madrid: Editora Marcial Pons, 2015.
- BERMEJO, Mateo; AGUSTINA SANLLEHÍ, J.R. El delito de blanqueo de capitales. In: SILVA SÁNCHEZ; PASTOR MUÑOZ

(Coord.). El Nuevo Código Penal. Comentarios a la Reforma. Madrid: La Ley, 2012.

- BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz; BORGES, Ademar (Coord.). Lavagem de Dinheiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.
- BRANDÃO, Nuno. Corrupção e lavagem de dinheiro: os casos de entrega dissimulada e de recebimento indireto da vantagem indevida. In: Bruno Albergaria / Ana Cláudia Nascimento Gomes / Mariana Rodrigues Canotilho (orgs.), Direito Constitucional: Diálogos em Homenagem ao 80º Aniversário de J. J. Gomes Canotilho, Belo Horizonte, Fórum, 2021, p. 897-914.
- CAEIRO, Pedro. A consunção do branqueamento pelo facto precedente (em especial: (i) as implicações do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça nº 13/2007, de 22 de março; (ii) a punição da consunção impura). In: COSTA ANDRADE, Manuel da; ANTUNES, Maria João; SOUSA, Susana Aires (Org.). Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Jorge de Figueiredo Dias. Coimbra: Coimbra, 2010.
- CALLEGARI, André Luís. Direito Penal Econômico e lavagem de dinheiro: aspectos criminológicos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. Lavagem de dinheiro. São Paulo: Marcial Pons, 2022.
- COSTA, Pedro Jorge. A consunção no direito penal brasileiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- GRECO FILHO, V. Tipicidade, Bem Juridico e Lavagem de Valores. Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais: visão luso-brasileira, 2006. p. 147–169.
- HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no brasil. Revista de Estudos Criminais –Ano XVIII –Nº 74.

- HUNGRIA, Nelson. Comentários ao código penal, vol. 9, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- MENDRONI, Marcelo Batlouni. Crime de lavagem de dinheiro. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- PITOMBO, Antônio Sérgio Altieri de Moraes. Lavagem de dinheiro: a tipicidade do crime antecedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- TAVARES, Juarez. Lavagem de capitais: fundamentos e controvérsias. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.
- PRATES, Felipe Machado. Concurso formal de crimes: panorama dogmático e revisão crítica. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- SCHMIDT, Andrei Zenkner. Concurso aparente de normas penais. Revista Jurídica, Porto Alegre, v. 56, n. 365, p. 85-120, 2008
- TEIXEIRA, Adriano; HORTA, Frederico. Contenido de injusto y punibilidad del autoblanqueo de capitales. InDret. 1. 2021.

III. A "mescla" de bens sob a ótica dos delitos tributários

O presente capítulo será dividido nos seguintes tópicos:

III.1 – Do produto gerado pelos delitos tributários: há acréscimo ao patrimônio do sonegador? Trata-se, a cota sonegada, de produto ilícito que poderá ser objeto do delito de lavagem de dinheiro?

III.2 – Dos delitos tributários de natureza omissiva: relação de causalidade entre a conduta omitida e os bens que figuram no patrimônio do agente sonegador. Há contaminação de todo o patrimônio?

Nesse capítulo, a abordagem se voltará para a mescla de bens na lavagem de dinheiro quando nos deparamos com crimes contra a ordem tributária como antecedentes da lavagem de dinheiro. Assim, iniciarei o capítulo discorrendo sobre dois aspectos que geram bastante discussão: o

primeiro será sobre a vantagem auferida pelo agente do delito tributário, de modo que se possa debater se tal vantagem consiste em acréscimo ao patrimônio do agente sonegador. Isso porque há entendimentos de que os delitos tributários não provocam um acréscimo ao patrimônio do agente e, portanto, não poderiam ser considerados antecedentes da lavagem de dinheiro.

Ainda, pretendo definir se a cota sonegada é produto de crime, passível de ser objeto material da lavagem de dinheiro, uma vez que o tipo penal do delito de lavagem de dinheiro exige que os bens devem ser produto de crime, ao passo que os valores devidos ao fisco, a rigor, integram o patrimônio lícito do contribuinte antes mesmo da prática do delito fiscal. Assim, a vantagem auferida pelo agente do delito tributário consistiria, no máximo, em economia de recursos.

Em seguida, ultrapassada essa primeira etapa, abordarei a questão central da presente dissertação e que entendo ser o maior problema dos delitos tributários como antecedentes de lavagem de dinheiro: a mescla de bens quando o delito antecedente da lavagem de dinheiro se trata de crime contra a ordem tributária, notadamente porque, nesses casos em que o produto ilícito é dinheiro, bem fungível, que deixou de ser pago ou transferido, geralmente há confusão entre patrimônio lícito e ilícito.

Para esse capítulo, selecionei a seguinte bibliografia:

- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A. La Aplicación Práctica del Delito Fiscal: cuestiones y soluciones. Barcelona: Editorial Bosch, 2011.
- CORNEJO COSTAS, E. El lavo de dinero y la evasión tributaria. Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, n. 5, p. 795–803, 2012.

- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El blanqueo del tributo impagado. Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, n. 13, p. 26-38, 2018.
- PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- TAFFARELLO, R. F. Impropriedades da súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael (Coord.). Direito penal econômico: questões atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TUMBIOLO TOSI, Mariana. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro: a questão do produto do crime. In: Estellita/Feldens/Wunderlich (Org.). Direito penal econômico e empresarial. Estudos dos grupos de pesquisa em Direito Penal Econômico e Empresarial da PUCRS e da FGV Direito SP. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- TUMBIOLO TOSI, Mariana. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro

IV. Súmula Vinculante n. 24

O trabalho será finalizado com uma análise aprofundada da Súmula Vinculante n. 24, do Supremo Tribunal Federal, a fim de demonstrar o problema gerado com sua redação. O fato é que a aludida Súmula não refletiu, de modo fiel, as decisões proferidas pelo STF acerca dessa matéria, sobretudo ao que se debateu quando do julgamento do *Habeas Corpus* n. 81.611/DF, bem como aos julgamentos que se seguiram, oportunidade em que se gerou dúvida sobre se o lançamento definitivo do crédito tributário constituía condição objetiva de punibilidade ou requisito da própria consumação do delito previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90.

Dessa forma, um dos grandes problemas trazidos pela Súmula é que a mescla de bens pode ocorrer antes de constituído definitivamente o crédito tributário, o que levaria a atipicidade da lavagem de dinheiro.

8. Estágio atual da pesquisa

Registro que a ideia inicial era tratar do problema dos delitos tributários como antecedentes do crime de lavagem de dinheiro. Tanto é que as 35 (trinta e cinco) páginas entregues nas disciplinas Seminários 3 e 4 do mestrado profissional se restringiram a esse tema.

Ocorre que, depois de muito ler sobre o assunto, cheguei à conclusão de que um dos maiores problemas dos crimes tributários quando são antecedentes do branqueamento de capitais está relacionado a mescla do dinheiro. A partir daí, comecei a buscar artigos e livros que tratassem do tema e pude perceber que muitos autores até mencionam esse assunto, mas poucos se aprofundam nele.

Isso me inspirou a mudar o trabalho para tratar da mescla de bens no âmbito da lavagem de dinheiro.

Do trabalho anterior (Delitos Tributários como antecedentes do Crime de Lavagem de Dinheiro), eu já havia desenvolvido quatro capítulos. Alguns serão aproveitados quase que na integralidade e outros estão sendo adaptados para o novo tema.

O trabalho segue no item seguinte.

9. Anexo

Apresenta-se, em documento anexo, o trabalho entregue como pré-requisito à aprovação das disciplinas Seminários 3 e 4, além do que foi produzido entre o término do semestre e a presente data.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

GUILHERME RIBEIRO GRIMALDI

LAVAGEM DE DINHEIRO E MESCLA DE CAPITAIS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO
2023

Sumário provisório

VII. Introdução

I.1 – Apresentação do problema

VIII. Do delito de Lavagem de dinheiro no Direito Penal brasileiro

II.1 – Alterações trazidas pela Lei 12.683/12

II.2 – A questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente: objeto material da lavagem de dinheiro

II.3 – A punibilidade da "autolavagem": concurso de crimes entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente.

II.4 – A "mescla" no crime de lavagem de dinheiro: necessidade de indicar que os valores ocultos ou dissimulados são aqueles provenientes do delito produtor

II.4.1 – Teoria da *conditio sine qua non*

II.4.2 – Teorias sobre a mescla de bens: contaminação total, contaminação parcial e descontaminação total

II.4.3 – Casos de "mescla" de bens

II.4.4 – Confisco de bens

II.4.5 – Posicionamento dos tribunais brasileiros sobre o tema

IX. A "mescla" de bens sob a ótica dos delitos tributários

III.1 – Do produto gerado pelos delitos tributários: há acréscimo ao patrimônio do sonegador? Trata-se, a cota sonegada, de produto ilícito que poderá ser objeto do delito de lavagem de dinheiro?

III.2 – Dos delitos tributários de natureza omissiva: relação de causalidade entre a conduta omitida e os bens que figuram no patrimônio do agente sonegador. Há contaminação de todo o patrimônio?

X. Súmula Vinculante n. 24

IV.1 – Momento de consumação dos delitos tributários

IV.1.1 – Exaurimento da via administrativa e constituição do crédito tributário: início da persecução penal

IV.1.2 – É possível a prática de atos de ocultação e dissimulação do produto gerado antes da constituição do crédito tributário?

XI. Conclusão

XII. Referências bibliográficas

I. Introdução

I.1 – Apresentação do problema

O Brasil assumiu, em 20 de dezembro de 1988, na Convenção de Viena, o compromisso de tipificar penalmente práticas que visavam à ocultação ou ao encobrimento de bens, direitos ou valores oriundos do narcotráfico. Esse acordo levou o país a incorporar ao seu ordenamento jurídico, através do Decreto n. 154, publicado em 26 de junho de 1991, a "*Convenção contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas*".

Cinco anos mais tarde, em 1996, foi submetido à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 2.688[7], por meio do qual se propôs a tipificação do delito de lavagem de dinheiro, que consistia na ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime.

Aludido projeto deu ensejo, assim, à lei 9.613[8], publicada em 4 de março de 1998[9], que tipificou o delito de lavagem de dinheiro no Brasil, a partir da prática de crimes definidos em rol taxativo previsto em seu artigo 1º[10]. Considerada uma legislação de segunda geração, a exposição de

---

[7] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=205824

[8] Segundo Carla Veríssimi de Carli, "a Lei nº 9.613/98, que criminaliza a lavagem de dinheiro no Brasil, foi elaborada e promulgada em cumprimento ao dever jurídico internacional assumido pelo país com a assinatura da Convenção da Organização das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas – a chamada Convenção de Viena, de 1988". (p. 215)

[9] http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD06FEV1997.pdf#page=97

[10] Art. 1º. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:
I - de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
II - de terrorismo;
III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;
IV - de extorsão mediante sequestro;
V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

motivos do projeto de lei apontou, à época, que, "embora o narcotráfico seja a fonte principal das operações de lavagem de dinheiro, não é a sua única vertente". Em razão disso, "o projeto reserva o novo tipo penal a condutas relativas a bens, direitos ou valores oriundos, direta ou indiretamente, de crimes graves e com características transnacionais".

Ainda se destinou um tópico específico para tratar de crimes tributários. Nele, foi consignado que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representariam, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente, motivo pelo qual os delitos de sonegação fiscal não deveriam fazer parte do rol de crimes antecedentes[11].

Diante de um movimento internacional progressista de combate ao delito de lavagem de dinheiro (BADARÓ; BOTINI, 2016, p. 94), o GAFI (Grupo de Ação Financeira Internacional), criado em 1989 com o objetivo de promover políticas para o desenvolvimento do Sistema Financeiro Global contra a lavagem de dinheiro, revisou, em 2012, suas 49 recomendações (40 + 9), oportunidade em que propôs a inclusão dos crimes tributários no glossário dos delitos antecedentes. O texto atualizado foi publicado em 16 de fevereiro daquele ano[12].

MENDES, BUONICE e CEOLIN[13] explicam, em artigo publicado sobre o tema, que a inclusão dos crimes tributários no glossário de delitos

---

VI - contra o sistema financeiro nacional;
VII - praticado por organização criminosa.
Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

[11] Não há, em decorrência de sua prática, aumento do patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento da obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal – lavagem de dinheiro – a compra, por quem não cumpriu a obrigação fiscal, de títulos do mercado financeiro. É evidente que essa transação se constituiu na utilização de recursos próprios que não tem origem em um ilícito.
[12] Disponível em: https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Portuguese-GAFISUD.pdf. Acessado em: 25/09/2022.
[13] BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 167, ano 28, p. 129-147, maio 2020

antecedentes de lavagem de dinheiro gerou intenso debate doutrinário e legislativo internacional, notadamente por dois problemas:

> [O] primeiro é de natureza normativa e volta-se especialmente aos problemas de adequação de direito material em relação a tal possibilidade, mormente em relação a saber se os crimes fiscais são capazes de produzir valores capazes de servirem de objeto material idôneo ao crime de lavagem de dinheiro. [O] segundo é de ordem prática e se dirige aos problemas de circunscrição e determinação dos valores de origem ilícita no patrimônio do agente e das ações de ocultação e dissimulação que sobre eles recam.

Nesse contexto, seguindo esse movimento internacional, em 10 de julho de 2012, foi publicada a Lei n. 12.683 (projeto de lei 3.443/2008), que promoveu significativas mudanças na Lei n. 9.613/98, sobretudo na extinção do rol de crimes antecedentes, passando-se a admitir que a prática de qualquer infração penal possa ser considerada antecedente à lavagem de dinheiro[14].

Assim, quaisquer delitos ou contravenções penais que produzam bens passíveis de configurar o objeto material da lavagem de dinheiro poderão ser considerados como antecedentes do delito previsto na Lei n. 9.613/98, incluindo-se todos os crimes tributários.

Não obstante a alteração legislativa tenha trazido problemas das mais variadas ordens, o fato é que a inclusão de delitos tributários tornou o debate consideravelmente mais desafiador, por diversas razões, de ordem prática e normativa.

---

[14] Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.
Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
§ 1o Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - os converte em ativos lícitos;
II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;
III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.
§ 2o Incorre, ainda, na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)
I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;
II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

A primeira delas, citada por MARIANA TOSI, trata da origem dos recursos. Segundo a autora, "a questão não é de fácil resolução, já que – na maioria das vezes – a origem do patrimônio do autor é lícita, apenas permanecendo nele os valores que se deixou de recolher ao fisco"[15].

A outra razão está relacionada a compreender se delitos tributários geram produtos, uma vez que é pressuposto objetivo para a configuração do delito de lavagem de dinheiro tratar-se de produto ilícito proveniente de uma infração penal antecedente. Ou seja, o objeto material da lavagem de dinheiro é o produto econômico gerado pelo crime antecedente.

O momento da consumação dos crimes tributários também levou a outro problema, uma vez que a lavagem constituiu crime derivado, tendo como um de seus elementos a prática de um delito antecedente. O debate se torna complexo quando o delito antecedente é um daqueles previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, pois, sendo eles delitos de natureza material, carregam consigo o pressuposto da Súmula Vinculante n. 24, do STF, segundo a qual "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1, incisos I a IV, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo".

Um outro ponto de grande controvérsia está relacionado à possibilidade de se decretar medidas cautelares antes da constituição definitiva do crédito tributário, a teor do que dispõe a aludida súmula vinculante, o que tem sido admitido pelos tribunais superiores quando há a imputação de crimes conexos, sobretudo nos casos em que a investigação traz em seu bojo a apuração pela prática do delito de lavagem de dinheiro. Ocorre que, sem a constituição definitiva do crédito, o crime antecedente não se aperfeiçoou, tornando-se impossível a prática da lavagem de dinheiro. Assim, outro problema trazido pela Súmula está no fato de que

[15] TUMBIOLO TOSI, Mariana. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro: a questão do produto do crime. In: Estellita/Feldens/Wunderlich (Org.). Direito penal econômico e empresarial. Estudos dos grupos de pesquisa em Direito Penal Econômico e Empresarial da PUCRS e da FGV Direito SP. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

a mescla de bens pode ocorrer antes de constituído definitivamente o crédito tributário, o que levaria a atipicidade da lavagem de dinheiro.

Sobre o tema, BOTTINI entende o seguinte:

> O problema do crime contra a ordem tributária como antecedente de lavagem de dinheiro não reside na existência ou não de produto, mas de duas outras questões: (i) a necessidade de indicar que os valores ocultos ou dissimulados são justamente aqueles provenientes do delito anterior; e (ii) e que esse ato de mascaramento se dê após a consumação do injusto prévio.

A propósito, questão ainda incipiente nos debates tem sido sobre a identificação de que os atos de ocultação e dissimulação correspondam, exatamente, à parcela ilícita do patrimônio do agente. Há que se apontar, necessariamente, que o recurso dissimulado é exatamente o mesmo produzido pelo delito antecedente, tarefa essa das mais difíceis quando estamos diante da prática de crimes tributários.

Isso porque, em grande parte dos delitos contra a ordem tributária, o produto gerado é dinheiro, que acaba se misturando com o patrimônio lícito do agente, tornando-se impossível diferenciar valores lícitos de ilícitos.

Feita essa introdução, passa-se, portanto, ao objeto central da presente pesquisa: analisar a relação causal entre o produto gerado pelo crime antecedente e os atos de ocultação e dissimulação posteriormente praticados, sob a ótica dos delitos contra a ordem tributária.

Assim, a presente dissertação se debruçará, em primeiro lugar, sobre a análise do delito de lavagem de dinheiro no ordenamento jurídico brasileiro, iniciando-se pelos seguintes temas: (i) as alterações trazidas pela Lei 12.683/12; (ii) a questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente, e a (iii) a punibilidade da “autolavagem”.

No que diz respeito propriamente à “mescla” de bens no crime de lavagem de dinheiro, iniciarei a abordagem pela teoria da equivalência dos antecedentes causais no ordenamento jurídico brasileiro. Em seguida, será discutida as teorias que tratam desse tema: a teoria da contaminação parcial, segundo a qual apenas o produto ilícito contido no patrimônio do agente poderá ser objeto material do delito de lavagem de dinheiro; a teoria da contaminação total, cujo entendimento é de que a parte ilícita que se mistura contamina todo o restante do patrimônio, mesmo aquele cuja origem é lícita; e, por fim, a teoria da descontaminação total, para a qual nada poderá ser considerado ilícito.

Ainda, de modo a ilustrar o tema proposto na presente dissertação, discutirei três casos que tratam da mescla de bens no delito de lavagem de dinheiro. Em seguida, considerando o disposto no art. 4º, da Lei n. 9.613/98, que permite o sequestro de bens com a prova indiciária da infração penal, reputa-se fundamental que se defina, desde logo, os produtos de origem lícita e ilícita que fazem parte do patrimônio do agente. Ao final desse capítulo, será feita uma análise da jurisprudência nacional, especialmente dos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

No capítulo seguinte, a abordagem se voltará para a mescla de bens na lavagem de dinheiro quando nos deparamos com crimes contra a ordem tributária como antecedentes da lavagem de dinheiro. Assim, iniciarei a o capítulo discorrendo sobre dois aspectos que geram bastante discussão: o primeiro será sobre a vantagem auferida pelo agente do delito tributário, de modo que se possa debater se tal vantagem consiste em acréscimo ao patrimônio do agente sonegador. O segundo está relacionado à possibilidade de que cota sonegada seja produto de crime, passível de ser objeto material da lavagem de dinheiro.

Em seguida, ultrapassada essa primeira etapa, abordarei a questão central da presente dissertação e que entendo ser o maior problema dos delitos tributários como antecedentes de lavagem de dinheiro: a mescla de

bens quando o delito antecedente à lavagem é um daqueles previstos na Lei n. 8.137/90, notadamente porque, nesses casos em que o produto ilícito é dinheiro, bem fungível, que deixou de ser pago ou transferido, geralmente há confusão entre patrimônio lícito e ilícito.

Por fim, abordarei o problema gerado pela Súmula Vinculante n. 24 quando há mescla de bens antes da constituição definitiva do crédito tributário.

I. Do delito de Lavagem de dinheiro no Direito Penal brasileiro

II.1 – Alterações trazidas pela Lei 12.683/12 e bem jurídico tutelado pelo delito de lavagem de dinheiro (tópico em início de desenvolvimento)

Publicada em 09 de julho de 2012, a Lei n. 12.683 trouxe significativas mudanças para a lavagem de dinheiro no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente quanto à extinção do rol taxativo de delitos antecedentes, além da substituição da expressão "crime" para "infração penal". Nesses termos, quaisquer crimes ou contravenções penais que gerarem produtos ilícitos[16] poderão ser antecedentes do branqueamento de capitais:

> Art. 1º. Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.
> Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

Conforme arrazoado na exposição de motivos da Lei n. 9.613/98, no cenário internacional, as legislações que tratam da lavagem de dinheiro são classificadas em primeira, segunda e terceira gerações. O Brasil optou,

[16] Conforme salientado por Rodolfo Tigre Maia, o produto ilícito gerado pela infração penal antecedente é o objeto material do delito de lavagem de dinheiro.

em um primeiro momento, por uma legislação de segundo geração, de modo que se propôs um rol taxativo de delitos precedentes[17].

Passamos, em 2012, a uma legislação de terceira geração, com a possibilidade de que qualquer infração penal que gere um produto ilícito seja antecedente do delito de lavagem de dinheiro. Nesse caso, (...)

II.2 – A questão cronológica entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente: a necessidade de que a infração penal antecedente gere um produto

Pretendo, nesse tópico, analisar alguns elementos considerados essenciais à discussão que ora se apresenta, notadamente quanto à necessidade de que, através da prática de um delito antecedente, surja um produto ilícito, objeto material da lavagem de dinheiro, de modo que se possa identificar que os atos de ocultação e dissimulação se derem, justamente, em relação a esse produto ilícito.

Tipificada pela primeira vez no ordenamento brasileiro em 1998, a Lei n. 9.613 definiu, através de seu art. 1ª, que a lavagem de dinheiro consistia na prática de atos que visem à mascarar ou dissimular a natureza,

---

[17] A exposição de motivos que deu ensejo à Lei n. 9.613/98 propôs o seguinte: 21. Embora o narcotráfico seja a fonte principal das operações de lavagem de dinheiro, não é a sua única vertente. Existem outros ilícitos, também de especial gravidade, que funcionam como círculos viciosos relativamente à lavagem de dinheiro e à ocultação de bens, direitos e valores. São eles o terrorismo, o contrabando e o tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção, a extorsão mediante sequestro, os crimes praticados por organização criminosa, contra a administração pública e contra o sistema financeiro nacional. Algumas dessas categorias típicas, pela sua própria natureza, pelas circunstâncias de sua execução e por caracterizarem formas evoluídas de uma delinquência internacional ou por manifestarem-se no panorama das graves ofensas ao direito penal doméstico, compõem a vasta gama da criminalidade dos respeitáveis. Em relação a esses tipos de autores, a lavagem de dinheiro constitui não apenas a etapa de reprodução dos circuitos de ilicitudes como também, e principalmente, um meio para conservar o status social de muitos de seus agentes. 22. Assim, o projeto reserva o novo tipo penal a condutas relativas a bens, direitos ou valores oriundos, direta ou indiretamente, de crimes graves e com características transnacionais.

origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime (BADARÓ; BOTINI, 2016, p. 25). Pode-se dizer, portanto, que o processo de lavagem de dinheiro é aquele que busca reinserir na economia formal, com aparência de licitude, bens de origem espúria.

A redação original dispunha o seguinte:

> Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:
> I - de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
> II - de terrorismo;
> III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;
> IV - de extorsão mediante sequestro;
> V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;
> VI - contra o sistema financeiro nacional;
> VII - praticado por organização criminosa.
> Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

O delito de lavagem de dinheiro exige como pressuposto inicial para a sua caracterização, a prática de um delito prévio, a partir do qual será gerado um produto ilícito, passível de ser reinserido na economia com aparência lícita. Blanco Cordero define a lavagem de dinheiro como o "processo em virtude do qual os bens de origem ilícita são integrados ao sistema econômico legal com aparência de haverem sido obtidos de forma lícita". A infração penal antecedente deve ser capaz, portanto, de produzir algum resultado material, que será o ponto de partida para a prática da lavagem, de modo que os seus atos recairão sobre esse produto gerado.

O objeto material da lavagem de capitais é, assim, o produto do crime, sem o qual não há que se falar na posterior prática de atos de ocultação ou dissimulação. Vale dizer, a prática de eventuais delitos que

não representam um acréscimo ao patrimônio do agente ou, até mesmo, que impedem um decréscimo, não podem ser considerados como antecedentes de lavagem.

A definição de bem pode ser encontrada na convenção de Palermo, incorporada através do Decreto n. 5.015/2014. Através do seu artigo 2º, alínea "d", bens são "ativos de qualquer tipo, corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, e os documentos ou instrumentos jurídicos que atestem a propriedade ou outros direitos sobre os referidos ativos".

A partir do produto gerado pela prática da infração penal antecedente, passa-se ao que pode ser considerado como a primeira etapa do delito de lavagem de dinheiro, qual seja, a realização de atos de ocultação ou dissimulação sobre o produto ilícito, devendo ser observado, já nessa segunda etapa, o nexo de causalidade entre o produto ilícito e os atos de ocultação ou dissimulação praticados (BADARÓ; BOTINI, 2016, p. 107). Nesse sentido, tanto a Convenção de Mérida quanto a Convenção de Palermo estabelecem que "quando esse produto de delito se houver mesclado com bens adquiridos de fontes lícitas, esses bens serão objeto de confisco até o valor estimado do produto mesclado, sem menosprezo de qualquer outra faculdade de embargo preventivo ou apreensão".

Em relação a esse aspecto, ressalta Pierpaolo Botini que "deve ser demonstrado que os bens não existiriam – ou não estariam à disposição do agente da lavagem – se suprimido mentalmente o delito anterior" (BADARÓ; BOTINI, 2016, p. 107). O fato é que, quando se está diante da prática de crimes econômicos, essa tarefa pode ser das mais complexas, sobretudo nos casos em que bens de origem lícita e ilícita se misturam no âmbito do patrimônio do agente.

Vem a calhar, aqui, a lição de Alaor Leite:

> A determinação do objeto material da lavagem – tarefa penosa, como detectou o penalista alemão Barton – é fundamental, entre outras coisas, para determinar o grau de contaminação do capital de determinada pessoa. Afinal, é preciso identificar precisamente se as supostas condutas de ocultação e dissimulação se referem à parcela contaminada do patrimônio, ne medida em que a afirmação de que "todo capital do sujeito decorre de infração penal" é por demais indistinta e parece fazer sentido apenas em contextos muito específicos, por exemplo, em face e sujeitos cuja única atividade é o tráfico de drogas. Essa discussão, ainda tímida entre nós, é, sobretudo, relevante em casos em que há mescla de capital "sujo" com capital "limpo"[18].

Indicados esses dois primeiros pressupostos do delito de lavagem de dinheiro (prática de uma infração penal antecedente que gera um produto ilícito, objeto material do delito de lavagem de dinheiro), passaremos à análise dos atos típicos previstos no *caput* do art. 1º da Lei n. 9.613/98, que configuram a primeira e a segunda fases da lavagem de dinheiro: ocultar e dissimular. A doutrina costuma dividir a lavagem de dinheiro em três fases, acrescentando às duas primeiras já citadas a integração do ativo à economia. É importante registrar, no entanto, que a sua consumação não depende da completude desse ciclo, bastando, para a tipicidade objetiva, um ato de ocultação ou dissimulação, desde que as operações tenham como objetivo final a reinserção dos valores à economia formal (DE CARLI, Carla Veríssimo. Lavagem de dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012).

Assim lecionam Frederico Horta e Adriano Teixeira (2019, p. 74):

> A forma básica da lavagem de capitais não menciona a terceira fase, da integração, sequer como um fim especial de agir, e compreende a ocultação e dissimulação como formas alternativas de conduta incriminada, e não como requisitos cumulativos para sua configuração. A integração só aparece no inciso I do §1º do art. 1º da Lei nº 9.613/98, como uma forma especial de crime.

---

[18] Lavagem de dinheiro: pareceres jurídicos: jurisprudência selecionada e comentada. Coordenação: Pierpalo Cruz Bottini e Ademar Borges. São Paulo, 2021, p. 130

A tipicidade subjetiva, por seu turno, pressupõe que o agente tenha a intenção de esconder a origem ilícita do bem, de modo que possa reintegrá-lo, progressivamente, à economia formal, com aparência de licitude. Nesse caso, mesmo que o agente não atinja o resultado pretendido, sua conduta se revestirá de tipicidade se estiver direcionada à recolocação dos valores ilícitos na economia formal (citar mendroni).

De tal modo, a conduta do agente que usufrui do dinheiro obtido com a prática da infração precedente é atípica. Nesse caso, o fato de, por exemplo, gastar o dinheiro obtido não configura o delito de lavagem de dinheiro, uma vez que não se verifica qualquer ato de ocultação e dissimulação. Nesse sentido, adverte Marco Antônio de Barros que

> (...) o processo de movimentação de bens e valores provenientes do crime-base deve ser feito com o objetivo de se integrar ao patrimônio do criminoso, com a aparência de produto lícito. Por exemplo, se ao traficante de drogas interessa tão somente gastar os ativos ilícitos de forma perdulária e em proveito próprio, ou se lhe satisfaz tão somente guardar o dinheiro sujo, sem colocá-lo no sistema financeiro, não há de falar em crime de lavagem[19].

Para Pierpaolo Botini, mesmo que os atos de ocultação e dissimulação não sejam sofisticados, será "necessária a demonstração de todos os elementos subjetivos inerentes ao tipo penal, quais sejam, a intenção de limpar o capital e reinseri-lo no círculo econômico". O autor ainda registra o seguinte:

> Se alguém rouba um banco e esconde o dinheiro para depois usá-lo para aquisição de bens de consumo pessoal, em seu próprio nome, como carros ou imóveis, oculta o dinheiro do ponto de vista objetivo, mas não há tipicidade de lavagem de dinheiro porque tal conduta não tem potência, sozinha, para conferir aparência de licitude ao capital. Trata-se apenas do curso para o exaurimento do crime antecedente.

[19] Lavagem de Capitais e Obrigações Civis Correlatas", p. 51, item n. 1.7, 4ª ed., 2013, RT

Assim, resumidamente, a primeira fase, denominada “colocação”, *placement*, conversão ou ocultação, é aquela em que os recursos obtidos ilegalmente são introduzidos na economia; na segunda fase, denominada “encobrimento", "circulação ou "transformação" (*layering*) do produto do crime ou dissimulação, busca-se afastar o o dinheiro de sua origem ilícita; e a terceira e última fase é aquela através da qual se integra os valores na economia, de modo que tenham aparência lícita.

Pierpaolo Botini (BADARÓ; BOTINI, 2016, p. 115) define a conduta de ocultar, primeira fase da lavagem de dinheiro, da seguinte maneira:

> Ocultar significa esconder, tirar de circulação, subtrair da vista. A consumação ocorre com o simples encobrimento, através de qualquer meio, desde que acompanhado da intenção de converter o bem futuramente em ativo lícito. É a primeira fase da lavagem, o momento em que o capital está próximo, ligado à sua origem infracional, e, por isso mesmo, a etapa onde a lavagem de dinheiro é mais facilmente detectável. São exemplos de ocultação, a fragmentação dos valores obtidos para movimentação que não exijam a comunicação necessária de parte dos particulares colaboradores (*smurfing*), ou o depósito do capital em contas de terceiros. Enfim, ocultar é todo e qualquer ato inicial de encobrimento do produto ilícito aos olhares públicos.

A dissimulação do produto ilícito, considerada a segunda fase da lavagem de dinheiro, tem a característica de ser um processo mais sofisticado, voltado a um distanciamento maior do bem de sua origem criminosa. Pierpaolo Botini cita alguns exemplos do que pode ser considerado como segunda fase do delito de lavagem de dinheiro:

> São exemplos de dissimulação as transações entre contas correntes no país ou no exterior em nome de terceiros, a movimentação de moeda via cabo para estruturas nas quais o beneficiário não é claramente identificado, a compra e venda sequencial de imóveis por valores artificiais, a efetuação de retro empréstimos – empréstimos simulados em que o tomador é o real titular da soma que obteve por meios ilícitos –, sempre com o intuito de conferir

> revestimento ou aparência de legitimidade aos bens de origem maculada.

Importante ainda a compreensão de que ocultação e dissimulação não devem incidir diretamente sobre o produto ilícito obtido através da prática do crime antecedente, mas da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade (QUINTÃO E SILVA FILHO, 2022, p. 162). No julgamento da Apelação Criminal n. 694, de relatoria da Ministra Rosa Weber, as condutas de ocultação e dissimulação devem recair sobre "a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal antecedente".

É pacífico na Suprema Corte brasileira que atos de ocultação e dissimulação incidam, necessariamente, para que se aperfeiçoe a tipicidade objetiva do delito de lavagem de dinheiro sobre o acréscimo patrimonial obtido através da prática da infração penal antecedente. Essa questão gera discussão quando se trata, a infração penal antecedente, de um delito tributário, pois há quem defenda que infrações penais dessa natura não geram acréscimo ao patrimônio do agente sonegador.

Na mesma linha do entendimento doutrinário adotado sobre a acessoriedade limitada, a jurisprudência nacional considera desnecessária a condenação pelo crime antecedente para que se configure o delito de lavagem de dinheiro, mas ressalva que é imprescindível que se aponte quais bens, direitos ou valores foram objeto de atos de ocultação ou dissimulação. No julgamento do RHC 106.107/BA, o Ministro Relator Ribeiro Dantas advertiu o seguinte:

> 4. Outrossim, por ocasião da elaboração da inicial com indícios suficientes da materialidade da infração antecedente, é despiciendo o conhecimento da autoria, a verificação de seu substrato da culpabilidade e sua punibilidade, sendo irrelevante haver condenação transitada em julgado ou até mesmo o trâmite processual persecutório, haja vista a autonomia relativa do processo penal do crime acessório da lavagem em relação ao seu

> antecedente, principal. Entrementes, necessário que se conste na peça acusatória não apenas o modus operandi do branqueamento, mas também em que consistiu a infração antecedente e quais bens, direitos ou valores, dela provenientes, foram objeto da lavagem, sem, contudo, a necessidade de descrição pormenorizada dessa conduta antecedente.

Sobre a necessidade de se identificar esse nexo de causalidade, Carla Veríssimo de Carli explica o seguinte:

> Os bens, direitos ou valores sobre os quais recaem as condutas típicas devem provir de infração penal. Esse é o nexo que liga o objeto da lavagem de dinheiro a uma infração penal prévia – se não estiver presente esse nexo, ou se ele se romper por alguma circunstância, não existe objeto idôneo para o crime de lavagem de dinheiro. (DE CARLI, Carla Veríssimo. Avaliando o nexo entre a infração penal antecedente e o crime de lavagem de dinheiro: o que significa "ser proveniente ", direta ou indiretamente de infração penal? In: Lavagem de capitais e sistema penal: contribuições hispano-brasileiras a questões controvertidas. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014, p. 25)

Essa discussão se reveste de considerável relevância quando estamos diante da prática de delitos tributários. Isso porque, a se considerar a possibilidade de que tais delitos figurem como antecedentes da lavagem de dinheiro, é fundamental que se comprove o nexo de causalidade entre o resultado econômico do crime (cota sonegada) e a prática do branqueamento de capitais, sob pena de se ferir a tipicidade objetiva, porquanto o objeto material da lavagem haverá de corresponder necessariamente ao produto do crime.

II.3 – Análise da jurisprudência – Necessária demonstração do nexo de causalidade entre o proveito econômico do crime antecedente e o objeto material da lavagem de dinheiro (<u>tópico em início de desenvolvimento</u>)

De acordo com pacífica orientação jurisprudencial, para a configuração da lavagem de dinheiro basta a presença de indícios da

existência do crime antecedente, prescindindo eventual condenação do autor pelo delito produtor. Entende o STJ, a propósito, que, "para a configuração do crime do artigo art. 1º da Lei n. 9.613/98, não é necessário que o acusado tenha sido condenado pelo delito antecedente, pois embora derivado ou acessório, o delito de lavagem de dinheiro é autônomo"[20][21].

Entendimento que também vem se consolidando na jurisprudência é aquele relativo à necessidade que os atos de ocultação ou dissimulação incidam sobre o produto gerado pelo crime antecedente. Nesse sentido, embora não se exija a condenação pelo crime antecedente para que se comprove a prática do branqueamento, o fato é que os atos de ocultação e dissimulação deverão incidir, necessariamente, sobre o produto ilicitamente gerado.

Em voto proferido quando do julgamento da AP 1.003[22], o Ministro Celso de Mello reproduziu entendimento consolidado na corte de que, para a configuração do delito de lavagem de dinheiro, não se mostra necessário que o agente pratique os atos inerentes a cada um dos estágios (ocultação, dissimulação e reintegração), sendo imprescindível que se comprove, no caso concreto, a prática de qualquer um deles. Assim, assinalou o Ministro que:

> É sempre importante assinalar, quanto a esse aspecto, o caráter autônomo das diversas fases que compõem o ciclo tradicional do processo de lavagem de valores ou capitais, ainda que possa haver, em alguns momentos ou em determinados contextos, um nexo de interdependência entre as diversas operações.
> Isso significa que o crime de lavagem pode consumar-se já em seu primeiro estágio, revelando-se "desnecessário atingir o auge da aparente licitude de bens ou valores (...)"

---

[20] STJ, AgRg no REsp 1244668/MS, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 15/12/2015, DJe 02/02/2016

[21] Na mesma linha, decidiu-se na AP1030, do STF, que "à configuração do delito de lavagem de capitais é suficiente a demonstração da consciência do agente de que o objeto material das ações previstas na descrição abstrata do tipo é proveniente de infração penal, independentemente de comprovação da sua autoria ou punibilidade, nos termos do art. 2º, II e § 1º, da Lei 9.613/1998".

[22] STF, AP 1.003, Rel. Min. Edson Fachin, Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 16/06/2018

> (MARCO ANTONIO DE BARROS, "Lavagem de Capitais e Obrigações Civis Correlatas", p. 49, item n. 1.7.1, 2ª ed., 2008, RT).
> [...]
> Vê-se, portanto, que se mostra desnecessário o esgotamento dos 03 (três) estágios que compõem, ordinariamente, o ciclo peculiar às operações de lavagem de dinheiro ou de valores (CARLA VERÍSSIMO DE CARLI, "Lavagem de Dinheiro – Ideologia da Criminalização e Análise do Discurso", 2ª ed., p. 120/121, item n. 2.3.2, 2012, Verbo Jurídico, v.g.).

No mesmo voto, o Ministro ainda advertiu que, quando a denúncia versar sobre imputação de crime previsto na Lei n. 9.613/98, é fundamental que se descreva na peça acusatória, "com absoluta precisão", os atos de ocultação e dissimulação praticados que se destinaram a conferir aparência de licitude "às quantias recebidas indevidamente, resultantes de ilícitos penais antecedentes"[23].

Em linha com o que foi decidido pelo STF, no julgamento do RHC 106.107/BA, pelo STJ, o Relator, Ministro Ribeiro Dantas, salientou em seu voto, a necessidade de que se verifique na denúncia por lavagem de dinheiro uma justa causa duplicada, de modo que sua ausência levaria à inépcia da inicial acusatória. Essa justa causa, segundo o Ministro, seria, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei 9.613/98, a exigência de "elementos informativos suficientes para alcançar lastro probatório mínimo da materialidade e indícios de autoria da lavagem de dinheiro, bem como indícios de materialidade do crime antecedente". Não obstante, advertiu ainda sobre a imprescindibilidade de que se descreva na peça acusatória "em que consistiu a infração antecedente e quais bens, direitos ou valores, dela provenientes, foram objeto da lavagem, sem, contudo, a necessidade de descrição pormenorizada dessa conduta antecedente"[24].

No julgamento da apelação criminal n. 5010290-60.2012.404.7100/RS, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu

---

[23] STF, AP 1.003, Rel. Min. Edson Fachin, Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 16/06/2018
[24] STJ, RHC 106.107/BA, Rel. Min. Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 25/06/2019

por manter rejeição de denúncia que não conseguiu demonstrar quais bens, direitos ou valores oriundos do delito antecedente foram objeto de atos de ocultação e dissimulação.

Ou seja, embora os tribunais se mostrem flexíveis quanto à comprovação da prática do delito antecedente, o fato é que a demonstração do nexo de causalidade entre o proveito econômico obtido com o delito produtor e a prática do branqueamento de capitais é requisito essencial a tornar apta eventual peça acusatória por lavagem de dinheiro, a teor do que dispõe o art. 41 do Código de Processo Penal.

II. 4 – A punibilidade da "autolavagem": concurso de crimes entre a lavagem de dinheiro e o delito antecedente.

A exposição de motivos ao projeto da Lei n. 9.613/98 admitiu a possibilidade de que o autor ou o partícipe do crime antecedente possa ser considerado também o sujeito ativo da lavagem de dinheiro do produto ilícito obtido. Esse, aliás, tem sido um movimento legislativo mundial para se estender a punibilidade da lavagem ao autor do delito produtor (KRAKAUER, p. 145), sobretudo nos países de tradição romano-germânica, onde a matéria é objeto de polêmicos debates (HORTA e TEIXEIRA).

Alguns países admitem que qualquer pessoa possa ser o sujeito ativo do delito de lavagem de capitais, até mesmo o autor ou o partícipe do delito antecedente, ao passo que outros afastam essa possibilidade[25].

---

[25] Frederico Horta e Adriano Teixeira explicam que "no direito comparado, ao longo dos últimos 20 anos, verificam-se leis silentes quanto à punibilidade da autolavagem – como a brasileira, a suíça (art. 305bis do CP), a francesa (art. 324 do CP), a austríaca (§165 StGB), a portuguesa até 2004 (art. 23 do DL 15/1993, de 22 de janeiro, revogado pelo art. 55 da Lei nº 11/2004) e a espanhola até 2010 (art. 301, I, do CP, na redação original modificada pela *Ley Orgánica* nº 5/2010, de 22 de junho) – e leis

Frederico Horta e Adriano Teixeira explicam que "a punibilidade da autolavagem só é pacífica no Reino Unido e nos Estados Unidos". A legislação alemã, historicamente, passou por três fases quanto ao reconhecimento da punibilidade da autolavagem, punida, atualmente, com algumas restrições, assim como na Itália e na Bélgica. Nesses três países, a punição da autolavagem depende do aperfeiçoamento das três fases, de modo que o valor seja reintegrado à economia formal pelo autor do delito produtor (.

Os autores ainda esclarecem o seguinte:

> Segundo nossa leitura, o novo dispositivo deixa ainda a salvo de pena o autor do crime antecedente que apenas guarda ou conserva o seu produto econômico, por atos próprios da primeira fase da lavagem, chamada de ocultação (*placement*, colocação ou conversão), e aparentemente também o que pratica atos característicos da segunda fase, de mascaramento ou dissimulação da origem ilícita dos ativos (*layering*), desde que não os coloque em circulação, mas os mantenha à sua disposição. (p. 23)

No ordenamento jurídico brasileiro, por sua vez, a Lei n. 9.613/98 é silente quanto à possibilidade de punição da autolavagem, o que levou os tribunais a consolidarem o entendimento de que ao autor do delito produtor também poderá ser atribuída a lavagem de capitais[26]. Admite-se

---

que enfrentam a matéria, apresentando soluções nos mais diversos sentidos e matizes. Entre as soluções que negam relevância penal autônoma à autolavagem, tem-se a restrição do sujeito ativo da lavagem, excluindo dessa condição o autor ou partícipe do delito antecedente, na lei italiana até 2014 (arts. 648bis e 648ter do CP, antes da inclusão do art. 648ter.1 pela Lei nº 186, de 15 de dezembro de 2014), e na argentina até 2011 (art. 278 do CP, revogado pela Ley nº 26.683, de 2011); ou a exclusão expressa da punibilidade da autolavagem, na lei alemã até 2015 (§261, (9), 2, StGB, em sua redação original). Entre as soluções contrárias, verifica-se a expressa menção ao autor do delito antecedente como sujeito ativo da lavagem, nas vigentes leis espanhola (art. 301, I, do CP) e portuguesa (art. 368A do CP); a tipificação específica da autolavagem, na vigente lei italiana (art. 648ter.1 do CP); ou o reconhecimento da sua punibilidade em determinados casos, nas vigentes leis alemã (§261 IX 3 StGB) e belga (art. 505, 4º, do CP)".

[26] No julgamento da AP 1.003, o Ministro Celso de Mello consignou o seguinte: Impende ressaltar, ainda, que o crime de lavagem de dinheiro é autônomo em relação à infração penal antecedente, sendo perfeitamente possível que o autor do ilícito anterior seja o mesmo do crime de lavagem de capitais, tendo em vista que não há, na legislação brasileira, qualquer vedação à chamada "autolavagem", como adverte a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. (STF, AP 1.003, Rel. Min. Edson Fachin, Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 16/06/2018)

a dupla imputação, em concurso material, porque, em regra, o bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro não coincide com aquele do delito produtor (BOTTINI, p. 128). A questão do favorecimento real, cujo bem jurídico tutelado também é diferente daquele do delito antecedente, será explicado adiante.

Já em 2013, quando do julgamento da AP470 pelo STF (famigerado caso "mensalão"), decidiu o plenário da corte pela possibilidade de se punir o autor do delito antecedente, desde que tenha praticado atos posteriores de ocultação ou dissimulação com a finalidade de usufruir dos recursos obtidos com a prática delituosa. Tal entendimento, no entanto, não está isento de críticas. Afinal, assim como a lavagem de capitais, a receptação e o favorecimento real, previstos respectivamente nos artigos 180 e 349 do Código Penal, também são acessórios de um delito produtor, motivo pelo qual doutrina e jurisprudência nacionais sempre afastaram a possibilidade de se punir o autor ou o partícipe do delito antecedente (TEIXEIRA E HORTA, p. 74).

Sobre a não previsibilidade de punição da Lei n. 9.613/98, João Krakauer entende o seguinte:

> [a]briu-se margem a dois possíveis entendimentos: um primeiro no sentido da não punibilidade da autolavagem, por considerar-se a lavagem um ato posterior coapenado (assim como se dá em relação aos crimes de receptação e favorecimento real); e um segundo entendimento admitindo, irrestritamente, a punibilidade pela lavagem de todo e qualquer sujeito, ainda que autor ou partícipe do delito produtor.

Para o autor, a solução para o problema da autolavagem não poderá ser feita abstratamente, mas a partir da análise, no caso concreto, de um concurso de normas, de modo que "a punibilidade da autolavagem dependerá da análise, no caso concreto, dos conteúdos do injusto do delito produtor e da lavagem". (KRAKAUER, João Carlos, p. 148). Também nesse sentido, é o entendimento de Frederico Horta e Adriano Teixeira:

> O nosso problema, do concurso aparente ou real entre a lavagem de capitais e o delito produtor, é posterior à afirmação da tipicidade da lavagem. O que importa a essa altura é comparar o conteúdo de injusto da lavagem ao conteúdo de injusto do crime produtor, para avaliar se a punição autônoma da lavagem contraria ou não o princípio do "non bis in idem". E para fazê-lo, não basta levar em conta o nem jurídico protegido por uma e outra norma incriminadora infringida, mas todos os bens ofendidos pelo delito de lavagem e pelo delito produtor, seja de forma necessária, corriqueira ou extraordinária.

Aliás, em que pese o silêncio da Lei n. 9.613/98 quanto à possibilidade da autolavagem, a semelhança com os tipos penais de receptação e favorecimento real nos leva a entender, em um primeiro momento, que o caminho a ser trilhado no branqueamento de capitais haverá de ser o mesmo proposto para aqueles dois delitos. Ocorre que, no caso da receptação, o bem jurídico tutelado pelo tipo penal é idêntico ao do crime antecedente: o patrimônio. Dessa forma, punir o agente pela prática dos dois delitos levaria, inevitavelmente, à violação do princípio do *non bis in idem*. (BADARÓ; BOTTINI, 2019, p. 129).

Já o delito de favorecimento real possui previsão expressa para excluir a punibilidade do autor do delito antecedente. Pierpaolo Bottini explica que, apesar de tutelarem o mesmo bem jurídico, a lavagem de dinheiro e o favorecimento real são significativamente diferentes, na medida em que no branqueamento de capitais o agente não se limita a assegurar o proveito do crime, como ocorre no crime previsto no art. 348 do Código Penal. O autor pondera que a lavagem pode ser considerada uma "lesão qualificada à administração da justiça", tendo em vista que o agente "não se contenta em tornar seguro o proveito do crime", mas age através de atos de ocultação e dissimulação para reinseri-lo à economia formal com aparecia lícita.

Sobre a possibilidade de se admitir a dupla punição, Rodolfo Tigre Maia explica o seguinte:

> (...) inexistindo qualquer restrição expressa no tipo penal, não há porque restringir-se a autoria excluindo-se os autores dos crimes pressupostos.
> De fato, em primeiro lugar, por tratar-se, aqui, da realização de ações tipicamente relevantes e socialmente danosas, que não se confundem com as condutas constantes daqueles. Em segundo lugar pela diversidade de objetividades jurídicas e sujeitos passivos dos tipos envolvidos. Aqui não se trata de mero exaurimento do crime antecedente, com a imediata disposição ou fruição do produto do crime, como ocorre na receptação, mas prática pelo criminoso de novas condutas destinadas a obstaculizar a atuação das forças da ordem para lograr a impunidade do crime primário e a fruição tranquila dos ganhos assim obtidos, em detrimento da administração da justiça e em prejuízo das vítimas daquele crime, colocando em risco outros valores especialmente resguardados, tais como o sistema financeiro e a ordem econômica. Em terceiro lugar porque as atividades de 'lavagem de dinheiro' processam-se via de regra sob a direção e o controle dos autores dos crimes antecedente, que, nestes casos, por não transferirem a titularidade dos produtos do crime e possuírem o domínio do fato típico, configuram-se como autores. (...). Em quarto lugar, (...) a própria etiologia da incriminação da 'lavagem de dinheiro', originada de sua intensa lesividade quer à administração da justiça, quer à ordem econômica, remete à ampliação dos limites de responsabilidade penal por sua prática.

Frederico Horta e Adriano Teixeira, por sua vez, propõem solução diversa para a autolavagem, a partir da análise do conteúdo do injusto da lavagem e do delito produtor. Para os autores, é possível punir a autolavagem, desde que alguns critérios sejam respeitados:

> Vimos que o requisito para caracterizar uma conduta como ato posterior coapenado (e, portanto, impunível) é que ela não represente mais que o incremento da agressão ou de uma das agressões decorrentes do crime antecedente. Ou seja: para punir a autolavagem, sem se ferirem as regras do concurso aparente de normas e sem incorrer em bis in idem, é preciso demonstrar que o ato de lavagem do próprio autor do crime antecedente inaugura uma nova ofensa, incorpora um novo e autônomo injusto. (HORTA e TEIXEIRA, 2019, p. 44)

Nesse mesmo sentido, Krakauer adverte que o concurso entre a lavagem e o delito produtor pode ser admitido, devendo-se analisar o caso concreto para "avaliar se o conteúdo da lavagem já não se encontra ao menos substancialmente abarcado naquele do delito produtor". (p. 202)

Regressando ao acórdão proferido no âmbito da AP470, notadamente ao que foi proferido nos sextos embargos infringentes, através do qual se discutiu se o recebimento indireto da vantagem indevida de que trata a corrupção passiva também poderia ser considerado um ato caracterizador da lavagem, pergunta-se: se atos de ocultação e dissimulação já estiverem contidos no delito antecedente, como ocorre naqueles previstos nos arts. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, seria possível o concurso formal ou material entre esse delito e o branqueamento de capitais? Não estaríamos diante de uma dupla punição quando se imputa a prática desses delitos tributários e da lavagem de dinheiro? Estaríamos aqui diante de um concurso aparente de normas com base na consunção?

Iniciando o debate pelo terceiro questionamento proposto, entendo que algumas premissas devem ser fixadas antes que passemos à tentativa se chegar a uma resposta. Inicialmente, verifica-se a consunção quando, segundo Frederico Horta,

> a realização dos pressupostos de uma norma implique, ordinariamente, a realização concomitante ou sucessiva de determinadas formas de um delito previsto por outra, de tal modo que o desvalor jurídico da conduta proibida segundo aquela – a norma consuntiva – abarque desvalor próprio da conduta concomitante ou sucessiva proibida por esta – a norma consumida.

A consunção, ao contrário da especialidade, deverá ser aferida sempre no caso concreto, de modo que poderá ser verificada também nos casos em que os bens jurídicos tutelados por ambas a normas penais sejam distintos (HORTA, 2007, p. 150). Nada impede, ainda, que a norma consuntiva apresente pena menos grave do que a norma consumida, desde

que aquela abarque todo o desvalor jurídico da conduta[27]. Nesse caso, a punição por ambos os delitos levaria a um inevitável *bis in idem*.

Interessa-nos, no presente trabalho, tratar especificamente do ato posterior coapenado, através do qual o agente, visando assegurar o proveito obtido com a prática do delito, pratica um novo tipo penal. Citando como exemplo de fato coapenado a utilização de documento falto (art. 304 do CP) por quem o tenha falsificado (art. 297 a 302 do CP), Frederico Horta explica o seguinte:

> Já o ato posterior co-apenado (Mitbestrafte Nachtat), também chamado "fato posterior impune", é a conduta que se segue à realização dos pressupostos da norma consuntiva, concretizando um tipo de delito conceitualmente heterogêneo em relação ao que prevalece, mas que ao lado da conduta subjacente ao delito prevalente constituiu uma unidade de injusto, pois representa o normal desenvolvimento ou o exaurimento da ofensa que esta implica, pela realização da sua utilidade ou propósito.

Entendo que essa discussão se reveste de especial importância quando o agente sonegador é o mesmo que pratica posteriores atos de ocultação ou dissimulação da cota sonegada. Isso porque, em alguns casos previstos na Lei n. 8.137/90, a ocultação é elementar do tipo, de modo que atos posteriores nem sempre constituem uma conduta distinta daquela realizadora do delito antecedente, mas tão-somente o esgotamento ou normal desenvolvimento do delito prevalente.

Mariana Tosi explica que "nem todo caso de lavagem de dinheiro será consumido pelo crime tributário praticado pelo mesmo autor", dependendo, segundo a autora, da "comprovação de atos posteriores autônomos de ocultação ou dissimulação" (p. 67). Sobre a aplicação do princípio da consunção nos casos de crimes tributários como antecedentes da lavagem de dinheiro, a autora cita o entendimento doutrinário dos

---

[27] Súmula 17 - STJ: "Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido."

autores espanhóis Marquez de Prado e Bacigalupo, a seguir reproduzidos, respectivamente, no seguinte sentido:

> Em trabalho dedicado à questão, Márquez de Prado (2014: 77) entende que punir o mesmo agente pelo crime tributário antecedente e pela lavagem é sancionar duplamente uma mesma conduta.
> O autor retoma, assim, três critérios delineados no caso Urrallburu, que, segundo seu entendimento, permitiriam considerar que o desvalor da lavagem já estaria "consumido" pelo desvalor do crime tributário antecedente, (i) o patrimônio objeto do delito de lavagem deve proceder direta e imediatamente do delito fiscal; (ii) o delito fiscal deve ser efetivamente objeto da sentença condenatória em sua total dimensão; e (iii) a condenação pelo delito fiscal deve incluir também a condenação pecuniária em proporção à cota sonegada ou a condenação à restituição como responsabilidade civil. (MÁRQUEZ DE PRADO, 2014:85)
>
> Não obstante, conforma discute Bacigalupo (2012:32) – ainda que sejam distintos, os bens jurídicos encontram-se na mesma linha lesiva, o que permitiria a consunção. Defende o autor que a lavagem deve ser considerada um delito de 'perpetuação', que atua mantendo ou perpetuando a lesão do delito fiscal (2012:25).
> Isso porque na consunção – ao contrário da subsidiariedade – não é essencial a identidade dos bens jurídicos protegidos.

Em que pese dois tipos penais apresentarem alguma identidade entre seus elementos constitutivos, o que ocorre na lavagem e no delito previsto no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90, o fato é que a consunção deve ser aferida no caso concreto, de modo que o conteúdo de injusto de um dos delitos é, ao menos substancialmente, abarcado pelo conteúdo de injusto de uma outra infração penal (KRAKAUER, p. 198). Assim, adverte João Krakauer:

> Igualmente, e desde que satisfeita a tipicidade subjetiva da lavagem, por mais que o ato identificado como de lavagem já esteja contido, expressamente, no tipo do delito produtor, ainda assim será possível a dupla incidência típica sempre que esse tipo não se mostrar capaz, por si só, de abarcar o integral desvalor do fato. [...]
> Assim, e da mesma forma com que se dá no caso do concurso efetivo entre a falsidade e o estelionato, os atos de ocultação ou dissimulação, quando previstos no tipo do

> delito produtor, somente não serão absorvidos por esse delito caso apresentem uma lesividade exorbitante, tamanha a ponto de já não permitir que seja esgotantemente valorada por aquele tipo.

Pierpaolo Bottini explica o seguinte:

> Nesses casos, se o único ato de ocultação ou dissimulação existente for aquele já contemplado pelo tipo penal do crime antecedente, haverá consunção, que ocorre quando o fato previsto por um tipo penal está compreendido em outro de âmbito mais abrangente e, portanto, só este se aplica.
> Portanto, nos casos de lavagem de dinheiro, sempre que a ocultação estiver contida dentre os elementos do crime antecedente, o delito restará absorvido por este, pela consunção.
> Assim, se a ocultação ou dissimulação típica da lavagem de dinheiro se limitar ao recebimento "indireto" dos valores, há contingência entre os tipos penais, aplicando-se o instituto da consunção.
> Sempre que o ato de ocultação identificado como lavagem de dinheiro estiver contido pela sonegação, falta de declaração ou fraude já contida no tipo penal antecedente haverá a consunção, caracterizando-se um crime único e não concurso de delitos.

Entendo que não pode afastar a admissão da autolavagem, desde que se definam alguns critérios para o seu reconhecimento. Não há que se falar em autolavagem, por exemplo, quando o autor do delito antecedente apenas usufrui do produto obtido. Para Krakauer, a propósito, aquele agente que apenas dispõe da vantagem indevida auferida, sem dissimulação, "em nome de pessoa jurídica que lhe pertença, ou em nome do cônjuge e pessoas físicas que com ele guardem um parentesco de primeiro grau (pais e filhos)", não pratica lavagem de dinheiro. Também nos casos em que o conteúdo do injusto da lavagem se encontra abarcado naquele do delito produtor, deve-se afastar a imputação pelo branqueamento de capitais, aplicando-se o princípio da consunção.

Há casos, a propósito, em que a tipicidade objetiva do delito de lavagem se encontra devidamente preenchida, notadamente diante da

prática de atos de ocultação ou dissimulação, mas, ao fim e ao cabo, não terá o delito se aperfeiçoado porque tais condutas já foram apenadas pelo delito produtor. Vale dizer, em alguns casos, com o objetivo de usufruir do produto ilícito gerado com a prática delituosa, o agente acaba praticando atos que levam à dissimulação da origem delituosa do bem adquirido. É o caso, por exemplo, do funcionário público que recebe valor de propina e adquire uma casa em nome da sua esposa.

II.4 – A "mescla" no crime de lavagem de dinheiro: necessidade de indicar que os valores ocultos ou dissimulados são aqueles provenientes do delito produtor

II.4.1 – Teoria da *conditio sine qua non*

II.4.2 – Teorias sobre a mescla de bens: contaminação total, contaminação parcial e descontaminação total

II.4.3 – Casos de "mescla" de bens

II.4.4 – Confisco de bens

II.4.5 – Posicionamento dos tribunais brasileiros

III A "mescla" de bens sob a ótica dos delitos tributários

III.1 – Do produto gerado pelos delitos tributários: há acréscimo ao patrimônio do sonegador? Trata-se, a cota sonegada, de produto ilícito que poderá ser objeto do delito de lavagem de dinheiro?

III.2 – Dos delitos tributários de natureza omissiva: relação de causalidade entre a conduta omitida e os bens que figuram no patrimônio do agente sonegador. Há contaminação de todo o patrimônio?

III.2 – Do produto gerado pelos delitos tributários: há acréscimo ao patrimônio do sonegador?

O art. 1° da Lei n. 9.613/98 define como lavagem de dinheiro a ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Com a alteração promovida pela Lei n. 12.683/12, qualquer delito poderá ser considerado antecedente de lavagem de capitais, sendo incontroverso, em um primeiro momento, que crimes tributários sejam também considerados como antecedentes de lavagem de dinheiro. Ocorre que o primeiro problema de se admitir a possibilidade de um concurso entre a lavagem de dinheiro e os crimes tributários é em relação ao produto gerado por estes delitos.

É que o tipo penal do delito de lavagem de dinheiro exige que os bens devem ser produto de crime, ao passo que os valores devidos ao fisco, a rigor, integram o patrimônio lícito do contribuinte antes mesmo da prática do delito fiscal. Assim, a vantagem auferida pelo agente do delito tributário consiste, no máximo, em economia de recursos. Alguns autores entendem que os delitos tributários não provocam um acréscimo ao patrimônio do agente.

E, por esse motivo, quando da edição da Lei n. 9.613/98, o item 34 trouxe as razões pelas quais os delitos tributários não figurariam no rol taxativo dos possíveis delitos antecedentes de lavagem de dinheiro:

> 34. Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é

> o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal – lavagem de dinheiro – a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.

Sobre o delito de lavagem de dinheiro, BOTTINI explica que "apenas o produto ou o proveito do crime pode ser objeto de lavagem, seja na forma de proveniência direta (*producta sceleris*) seja indireta (*fructus sceleris*)"[28].

> Os bens diretamente provenientes da infração são aqueles com ligação imediata com o ilícito anterior, como o dinheiro furtado, o carro roubado, enquanto os indiretamente provenientes são resultantes da transformação ou substituição dos originais, decorrência imediata da prática delitiva, como o imóvel adquirido como o dinheiro de corrupção, ou os rendimentos e lucros da aplicação do valor original. (p. 106)

A Convenção de Mérida define em seu art. 2º, "e", que produto de crime pode ser entendido como os "bens de qualquer índole derivados ou obtidos direta ou indiretamente da ocorrência de um delito"[29]. Trata-se, portanto, do fruto auferido pelo agente. Nesses termos, preceitua o art. 91, II, "b" do Código Penal que um dos efeitos da condenação será a perda "do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso"[30].

Assim, se o delito antecedente foi capaz de gerar um produto, ele deverá ser considerado "sujo" e passível de ser reinserido na economia a

---

[28] BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. página

[29] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5687.htm. Acessado em 25/09/2022

[30] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm

partir de atos de ocultação ou dissimulação. Ou seja, esse produto poderá ser objeto material do delito de lavagem de capitais. Um outro problema de se admitir que toda infração poderá ser considerada antecedente de lavagem de dinheiro está em relação aos delitos omissivos, que claramente não geram um acréscimo ao patrimônio do agente, e que ingressaram no patrimônio do agente de maneira legítima.

Nesse sentido, DÉBORA TAVARES explica que a dívida tributária, ainda que não seja quitada pelo agente, é oriunda de operações lícitas por ele realizadas. Para a autora, "os valores devidos ao Fisco preexistem ao delito fiscal, na medida em que, ao menos em tese, integram o patrimônio lícito do contribuinte ou responsável tributário"[31].

QUINTERO OLIVARES esclarece que o produto do delito deve gerar acréscimo ao patrimônio do agente. Esse, inclusive, é o motivo que leva o autor a afastar a possibilidade de delitos tributários figurarem como antecedentes do crime de lavagem de dinheiro. Para ele, o "dinheiro de quem não pagou seus impostos não é 'produto' do delito fiscal, portanto, não pode ser considerado objeto de lavagem"[32].

Esse também é o entendimento adotado por CORNEJO COSTAS, para quem o dinheiro surge de uma atividade lícita, sendo que a omissão da declaração levaria a prática de um delito fiscal, mas nunca à lavagem de dinheiro. Nesse sentido, CHOCLÁN MONTALVO reforça que a lavagem de dinheiro exige que os valores sejam provenientes de uma atividade ilícita[33].

ESTELLITA e HORTA adotam o entendimento pela impossibilidade de se incluir os delitos tributários dentre os antecedentes de lavagem de dinheiro, porquanto os valores são oriundos de atividade lícita, sujeita à

---

[31] PRATES, Felipe; TAVARES, Débora. Crimes tributários: aspectos práticos. Rio de Jaeneiro: Lumen Juris, 2022.
[32] QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El blanqueo del tributo impagado. Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, n. 13, p. 26-38, 2018
[33] CHOCLÁN MONTALVO, J. A. La Aplicación Práctica del Delito Fiscal: cuestiones y soluciones. Barcelona: Editorial Bosch, 2011.

tributação, nos termos do que estabelece o art. 3º do Código Tributário Nacional[34].

> Um argumento central da não inclusão dos crimes tributários dentre os antecedentes da lavagem é o de que o objeto material do crime tributário não poderia, por razões lógicas, ser objeto de lavagem de dinheiro: se se trata de valores oriundos de operações com conteúdo econômico lícito, tanto que sujeitas à tributação – que não pode ter por base ato ilícito (cf. art. 3, CTN) –, não se poderá dizer que sua entrada no patrimônio seja oriunda da prática de crime, ainda que, posteriormente, não se venha a saldar a dívida.

MIZABEL DERZI explica que

> o devedor faltoso não aumenta o seu patrimônio, nele injetando valores novos, ilegitimamente ganhos, como fruto de outros delitos. Deixa apenas, por meio do ato ou omissão fraudulenta, de reduzir o próprio patrimônio, lesando o direito do credor, como se dá em qualquer descumprimento de obrigação patrimonial.

Para Mariana TOSI, os recursos pertencentes a quem deixou de recolher tributos de modo fraudulento não constituem produto ilícito do delito fiscal. A autora entende que o delito fiscal somente poderá ser considerado antecedente de lavagem de dinheiro se ele promover um efetivo incremento ao patrimônio do agente, sendo esse acréscimo patrimonial possível em apenas duas hipóteses: nos casos em que há valores retidos e não repassados ao Fisco e naqueles de restituições indevidas obtidas através de fraude.

Parcela da doutrina, portanto, defende a impossibilidade do crime tributário ser considerado antecedente de lavagem de dinheiro trabalha com duas vertentes: a primeira de que os valores auferidos decorrem de uma atividade lícita e a segunda de que não há acréscimo ao patrimônio do contribuinte. De fato, sem esses pressupostos, a lavagem será atípica.

---

[34] Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A posição majoritária, em sentido contrário ao que propõem os autores citados, é a defendida por BLANCO CORDERO no sentido que a parcela não recolhida ao Fisco, apesar de já integrar o patrimônio lícito do agente, somente nele remanescerá em decorrência do crime tributário, devendo, dessa maneira, ser considerada objeto material da lavagem de dinheiro.

Para o autor, a prática do crime tributário gera, necessariamente, um incremento ao patrimônio do agente.

> Existe também conexão causal e, portanto, contaminação, quando, suprimindo mentalmente a atividade delitiva, o bem não se encontra mais no patrimônio do sujeito. Nesse caso, pode-se afirmar que esse bem tem sua origem da atividade delitiva. (...) Esse dinheiro não estaria em seu patrimônio se não houvesse fraudado a Fazenda Pública e tem, portanto, sua origem e procedência em um delito fiscal. (BLANCO CORDERO, 2015. P. 414/415)

BADARÓ salienta que produto do crime deve ser considerado tanto o acréscimo como a não redução patrimonial, sendo que o valor economizado pelo agente com a prática do crime tributário deverá ser considerado objeto material do delito de lavagem de dinheiro[35].

BOTTINI adota essa mesma linha e entende que os crimes tributários produzem resultado material e, portanto, geram produto. Segundo o autor, ainda que os valores recebidos tenham origem lícita, a prática do delito fiscal faz com que a cota sonegada seja considerada produto de crime, passível de ser lavado.

> 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

[35] BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

> de recursos que deveriam ter sido pagos ou transferidos, sempre por meio das condutas típicas de crimes tributários (Lei 8.137/1990 e similares). Esses valores são o produto do delito. No caso de 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 do crime. (BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019).

Para o autor, o problema do crime tributário como antecedente de lavagem de dinheiro é apontar a relação causal de ambos os delitos, ou seja, "constatar que aquele recurso dissimulado é o mesmo produzido pelo delito antecedente, e não outro valor que integre licitamente o patrimônio do agente"[36].

Admitindo-se, portanto, o entendimento majoritário, que defende a possibilidade de se considerar delitos fiscais como antecedentes de lavagem de dinheiro, será árdua a tarefa de delimitar, no âmbito do patrimônio do agente, onde se encontra a cota sonegada. A propósito, aceitando-se esse argumento, é fundamental identificar a parcela do patrimônio do agente que se tornou "suja", ou seja, que é proveniente da prática delituosa.

Conforme salienta ESTELLITA e HORTA, "no crime tributário, na maioria das vezes, e especialmente em se tratando de empresas com diversas contas bancárias, essa tarefa será muitíssimo árdua, senão impossível"[37].

> É que é praticamente impossível determinar, dentre todo o patrimônio da empresa, onde estão os valores "sujos" e os "limpos", já que especificamente o produto do crime tributário já se encontra no

[36] BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019

[37]

> patrimônio do sujeito ativo e não é sequer por ele individualizado.
> A figura oposta deixa mais claro o ponto: em casos como o de furto, estelionato, corrupção passiva etc., há um acréscimo patrimonial que se integra ao patrimônio do agente. Esse acréscimo pode ser rastreado e, assim, mesmo que se trate de valores (depósitos bancários, por exemplo) e não de bens, é possível identificar sua alocação no patrimônio do agente.

De fato, se considerarmos a possibilidade do crime tributário ser antecedente de lavagem de dinheiro, é fundamental analisar a mescla de bens. Ou seja, se o ativo considerado ilícito (nesse caso, a cota sonegada) ao ingressar na conta do agente contaminaria todos os valores lícitos ali existentes.

Na linha do que foi consignado por ESTELLITA e HORTA, o produto do crime deverá ser exatamente aquele que foi ocultado ou dissimulado pelo agente. Afinal, a redação do art. 1º, da Lei nº. 9.613/98 define que os bens ocultados ou dissimulados devem ser valores "provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal".

A solução proposta por BOTTINI[38] é que, nesse caso, devemos utilizar alguns critérios capazes de comprovar o elo objetivo entre o fruto do delito antecedente e o ato de lavagem de dinheiro, de modo que o ideal é trabalhar com a relação de causalidade entre a infração penal e os recursos em análise, "de forma que a supressão mental da primeira afete a existência dos últimos".

> III.3 – Trata-se, a cota sonegada, de produto ilícito que poderá ser objeto do delito de lavagem de dinheiro?
> III.4 – Dos delitos tributários de natureza omissiva: relação de causalidade entre a conduta omitida e os bens que figuram no patrimônio do agente sonegador

[38] BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de Dinheiro. 4. ed. atual. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, 108.

III.5 – Crimes tributários que possuem como elemento típico um ato de ocultação: princípio da consunção

III.6 – Da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos e o delito de lavagem de dinheiro: a possibilidade de descontaminação dos valores

II. Súmula Vinculante n. 24

IV.1 – Histórico sobre a Súmula Vinculante n. 24

IV.2 – Momento de consumação dos delitos tributários

IV.2.1 – Exaurimento da via administrativa e constituição do crédito tributário: início da persecução penal

O art. 3º do Código Tribunal Nacional define que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Assim, a partir da ocorrência de um fato gerador, surge a obrigação tributária, que não nasce exigível. O que tornará o crédito tributário exigível, segundo o art. 142[39] do CTN, é o lançamento.

Ainda de acordo aludido dispositivo legal, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, o qual poderá ser contestado pelo contribuinte, instaurando-se, assim, um processo tributário administrativo, regulamentado pelo Decreto n. 70.235/72 no âmbito da União, que suspenderá a exigibilidade do crédito até o seu encerramento. As formas de constituição do crédito tributário

[39] Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

são por declaração (art. 147 do CTN), pelo autolançamento (art. 150 do CTN) ou pelo lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

O artigo 151, III, do CTN prevê que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de modo que a conclusão desse processo administrativo é imprescindível para a deflagração da persecução penal, a teor do que dispõe o art. 83 da lei 9.430/96.

ESTELITA e CAVALI, em recente artigo publicado, explicam que "são essas distintas formas de constituição do crédito tributário que, em nosso sentir, diferenciam as formas de ataque ao bem jurídico selecionadas pelo legislador penal". Ainda quanto aos tipos penais, os autores frisam o seguinte:

> Muito embora, como visto, todas exijam um prejuízo patrimonial, enquanto as figuras dos arts. 1º, *caput*, da Lei n 8.137/90, 334 e 337-A do CP, pressupõem que o crédito tributário não tenha sido tornado exigível, total ou parcialmente; as dos arts. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, e 168-A, *caput* e paragrafo 1, I, do CP, não fazem essa exigência.

Os crimes contra a ordem tributária foram tipificados pela Lei 8.137/90, nos artigos 1º e 2º. Em relação ao tipo penal previsto no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, descreve o *caput* que "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório". Trata-se, portanto, de delito material, cujo elemento típico "tributo" depende de definição valorativa, que lhe é conferida pelo art. 3º, do CTN.

Considera-se crime material aquele cuja produção do resultado naturalístico é indispensável para a consumação do delito. A ação praticada pelo autor, nesse caso, encontra-se separada espacial e temporalmente da efetiva da efetiva realização do dano. Nos crimes formais, por seu turno, o tipo penal descreve uma ação e um resultado, mas este é prescindível para a consumação do delito.

Mariana Tosi explica que, ao contrário de que previa o art. 1º da Lei n. 4.729/65, cujo tipo penal não exigia o resultado lesivo para a configuração da sonegação fiscal, a Lei 8.137/90 condiciona a tipicidade do delito previsto no art. 1º à configuração do resultado lesivo de supressão ou redução do tributo. (p. 68)

Acerca do resultado produzido pelos delitos tributários, BOTTINI explica o seguinte:

> 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 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 8.137/1190 e similares). Esses 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 do crime. (páginas 112 e 113 – lavagem de dinheiro)

Com a entrada em vigor do art. 83 da lei 9.430/96, cuja redação original estabelecia que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária deveria ser encaminhada ao Ministério Público após a decisão final proferida no âmbito administrativo, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, sustentou-se que havia sido criado uma condição específica da ação penal, que condicionava a atuação do Ministério Público à decisão final do procedimento administrativo-fiscal.

Por entender que se tratava de dispositivo inconstitucional, cuja afronta se voltava para o art. 129, I, da Constituição Federal, o Procurador-Geral da República apresentou ao Supremo Tribunal Federal a ADI – Ação Direta de Constitucionalidade n. 1.517-1. Segundo a inicial distribuída no STF, a Constituição da República definiu que cabe apenas ao Ministério

Público promover, privativamente, a ação penal pública, tendo-lhe sido confiado, portanto, a função constitucional de realizar o juízo sobre a existência ou não de crime.

Nesse sentido, ainda para o órgão ministerial, a norma prevista no art. 83 da lei 9.430/96, ao "condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário", limitaria o exercício institucional do Ministério Público para promover a ação penal pelos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90. Por fim, argumentou que o art. 83 não definiu condição de procedibilidade para a instauração de ação penal.

O entendimento da Procuradoria-Geral da República era de que o art. 83 da lei 9.430/96 se dirigia apenas à administração tributária, de forma a se estabelecer o momento em que o procedimento deveria ser encaminhado ao Ministério Público, que não estava condicionado à representação do fisco para propor a ação penal. A propósito, em parecer apresentado no bojo da ADI n. 1.517-1, a procuradoria manifestou entendimento no sentido de que "a instauração da ação penal por crime contra a ordem tributária não depende da conclusão do procedimento administrativo-fiscal para apuração do delito, uma vez que este não é condição de procedibilidade da referida ação".

A ADI foi julgada improcedente, decidindo o STF, naquela oportunidade, que o art. 83 da Lei n. 9.430/86 não obstaculizava a ação do Ministério Público, que poderia ofertar a denúncia, mesmo sem o encerramento do procedimento administrativo-fiscal, mas desde que tivesse acesso a outros meios de prova. Para o STF, o aludido art. 83 tem como destinatárias as autoridades fiscais, podendo o Ministério Público investigar quando houver suspeita da prática criminosa. O relator da ADI, Ministro Sepúlveda Pertence, considerou que referida norma é dirigida, tão-somente, às autoridades fiscais, e diz respeito ao envio ou não de uma notícia-crime ao Ministério Público.

Também no dia 10 de dezembro de 2003, o STF julgou o *Habeas Corpus* n. 81.611/DF, oportunidade em que a Corte firmou nova orientação em relação à justa causa para a ação penal em delitos tributários. Apesar da longa discussão que se travou durante o julgamento, além da diversidade de fundamentos propostos nos debates, prevaleceu o entendimento sustentado na ADI – Ação Direta de Constitucionalidade n. 1.517-1 de que a denúncia do Ministério Público não estava condicionada à representação da autoridade fiscal, mas que faltaria justa causa para a ação penal se pendente a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, "*quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo*" (trecho retirado da ementa do acórdão).

No julgamento, o Ministro Cezar Peluso salientou que "sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível", sendo que, para ele, o tipo penal só estaria "plenamente integrado e perfeito à data em que surge, no mundo jurídico, tributo devido, ou obrigação tributária exigível. Antes disso, não está configurado o tipo penal".

E, não obstante o Ministro Relator tivesse entendimento de que a decisão definitiva do processo administrativo fosse condição objetiva de punibilidade, formou-se maioria no sentido de que, enquanto não exaurida a discussão no âmbito administrativo, faltaria justa causa para à instauração da ação penal.

O fato é que, instada a se manifestar inúmeras vezes sobre esse tema, a Suprema Corte, até a edição da Súmula Vinculante n. 24, possuía entendimento oscilante acerca dessa matéria: entendeu se tratar de condição objetiva de punibilidade, condição de procedibilidade para o exercício da ação penal e elemento constitutivo do tipo.

A súmula vinculante, editada em 02/12/2009, consolidou o entendimento de que a ausência de lançamento definitivo afastaria a própria tipicidade, por meio da seguinte redação: “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”.

Aliás, só é possível verificar lançamento definitivo do tributo quando o lançamento se torna insuscetível de modificação.

Nesse sentido, os crimes tributários materiais se consumam apenas com o exaurimento da esfera administrativa, e, a rigor, qualquer investigação ou ação penal seria inviável enquanto o crédito tributário estiver sendo discutido, por não haver subsunção dos fatos ao elemento normativo do tipo. A teor da redação conferida à Súmula, a rigor, não há produto de crime até que haja o lançamento definitivo do tributo, que ocorre com o encerramento do processo administrativo-fiscal.

O fato é que a aludida Súmula não refletiu, de modo fiel, as decisões proferidas pelo STF acerca dessa matéria, sobretudo ao que se debateu quando do julgamento do *Habeas Corpus* n. 81.611/DF, bem como aos julgamentos que se seguiram, oportunidade nas quais se gerou dúvida sobre se o lançamento definitivo do crédito tributário constituía condição objetiva de punibilidade ou requisito da própria consumação do delito previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90.

A propósito, quando da aprovação da Súmula, o Ministro Marco Aurélio alertou que a discussão travada no âmbito do *Habeas Corpus* n. 81.611 não se voltava à questão da tipicidade, mas de “*uma condição de procedibilidade quando em jogo sonegação de tributo*”.

A redação da Súmula Vinculante considerou, no entanto, que o lançamento definitivo do tributo é requisito da própria consumação do delito. Vale dizer, até o exaurimento do processo administrativo-fiscal não há resultado material e, portanto, não se pode falar em consumação dos

delitos previstos no art. art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90. No julgamento do *Habeas Corpus* n. 122.755/PE, pelo STF, o Ministro Luiz Fux salientou que "a ratio da Súmula Vinculante n. 24 é a exigibilidade do exaurimento da via administrativa para a consumação do ilícito tributário".

Tecendo críticas sobre a edição da Súmula, Rogério Taffarello adverte o seguinte:

> "situação de flagrante incerteza no tocante aos motivos determinantes (*ratio decidendi*) dos precedentes que subsidiaram o processo de edição da súmula – conquanto hajam todos reconhecido a carência de justa causa da persecução penal anterior ao lançamento do tributo –, contaminando-a indelevelmente. Nessa medida, o verbete aprovado ressente-se de legitimidade formal".

O autor ainda adota o entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário não deve integrar a tipicidade do crime tributário "cujos atos executivos, de resto, ter-se-ão encerrados há muito, inexistindo qualquer liame que possa associá-lo ao término do processo administrativo". Para o autor, o lançamento definitivo do crédito tributário é a prova da materialidade que configura a justa causa para a ação penal nos crimes tributários.

Mariana TOSI, ao analisar a discussão sobre a proposição da citada súmula, consigna que a "distinção entre atipicidade da conduta e falta de justa causa para a proposição da ação penal, ainda que por outros motivos, foi menosprezada". Para a autora, o tributo se torna líquido na conclusão do lançamento fiscal, sendo esse o momento da consumação do crime tributário, ao passo que "eventual interposição de recurso administrativo tem o único condão de suspender a exigibilidade e não de desconstituí-lo".

> Dado o caráter bilateral da relação obrigacional tributária, entendemos acertada a construção de Barros

> de Carvalho, segundo o qual obrigação e crédito tributário não se dissociam e são ambos constituídos no ato de notificação do lançamento ao contribuinte (lançamento) ou no ato de dar conhecimento à autoridade fiscal do documento produzido pelo contribuinte (autolançamento).
> Feitas essas colocações, entendemos que o crime tributário estará consumado no momento da notificação ao contribuinte do lançamento fiscal, nas hipóteses de lançamento, ou no momento em que o contribuinte traz ao conhecimento da Administração o documento produzido nas hipóteses de autolançamento.

Pierpaolo Bottini entende, a teor do que dispõe a Súmula Vinculante n. 24, pela impossibilidade de atos de ocultação e dissimulação caracterizarem o delito de lavagem de dinheiro antes do encerramento do procedimento fiscal:

> Vale destacar que o crime tributário somente se considera consumado – segundo o STF – e, portanto, "sonegado", quando do lançamento definitivo do tributo (Súmula Vinculante 24 do STF). Portanto, qualquer ato de ocultação ou dissimulação de recursos antes deste momento administrativo não caracteriza a lavagem de dinheiro, porque ocorre – segundo orientação do STF – antes da consumação do crime, antes que qualquer valor do patrimônio do contribuinte seja reconhecido como ilícito.

Em recente artigo publicado, ESTELLITA e CAVALI entendem que "a classificação dos crimes tributários entre crimes "formais" ou de mera conduta e crimes de resultado não é efetivamente relevante para a *ratio* que inspira a SV 24". A discussão sobre o momento da consumação do crime tributário, segundo os autores, haverá de ser outra. Para eles, apenas nos casos de lançamento de ofício, em que apenas a autoridade fiscal poderá proceder ao lançamento, há discussão sobre a existência do crédito tributário, obstaculizando o início da persecução penal, a teor do que dispõe a Súmula Vinculante n. 24.

BRITO MACHADO, por seu turno, filia-se ao entendimento de BITTERCOURT e MONTEIRO de que o julgamento na esfera administrativa repercute na própria tipicidade do crime tributário[40]. Para o autor, a consumação ocorre com a constituição definitiva do crédito tributário.

> Assim, considerando que no tipo penal está o elemento normativo tributo devido e que compete à autoridade administrativa dizer se existe tributo devido e qual o valor deste, ou se está configurado o descumprimento de uma obrigação tributária acessória e qual a penalidade aplicável, determinando o valor do crédito tributário respectivo, é evidente que somente depois da decisão final da autoridade administrativa, ou ais exatamente só depois da decisão de última instância da autoridade administrativa, é que se pode afirmar presente esse elemento do tipo.

A jurisprudência dominante tem entendimento no sentido de que o delito de lavagem de dinheiro é autônomo e independe do processo e julgamento da infração penal antecedente. Por esse motivo, desde que haja indícios da prática do delito fiscal antecedente, conforme preceitua o art. 2º, II, § 1º, da Lei n. 9.613/98, os tribunais autorizam a investigação por lavagem, e até mesmo o deferimento de medidas cautelares.

> IV.2.1 – É possível a prática de atos de ocultação e dissimulação do produto gerado antes da constituição do crédito tributário?

III. Conclusão

IV. Referências bibliográficas

[40] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva.