



**WELLINGTON LUÍS DE SOUSA BONFIM**

**OS DELITOS FISCAIS COMO CRIMES ANTECEDENTES DA LAVAGEM DE  
DINHEIRO**

Dissertação de Mestrado. Curso de Mestrado  
em Ciências Jurídico-Criminais da Faculdade  
de Direito da Universidade de Lisboa

Orientador: Professor Doutor Paulo de Sousa  
Mendes

**LISBOA**

**2015**

**WELLINGTON LUÍS DE SOUSA BONFIM**

**OS DELITOS FISCAIS COMO CRIMES ANTECEDENTES DA LAVAGEM DE  
DINHEIRO**

Dissertação de Mestrado. Curso de Mestrado  
em Ciências Jurídico-Criminais da Faculdade  
de Direito da Universidade de Lisboa

Orientador: Professor Doutor Paulo de Sousa  
Mendes

**LISBOA**

**2015**

**WELLINGTON LUÍS DE SOUSA BONFIM**

**OS DELITOS FISCAIS COMO CRIMES ANTECEDENTES DA LAVAGEM DE  
DINHEIRO**

Dissertação de Mestrado. Curso de Mestrado  
em Ciências Jurídico-Criminais da Faculdade  
de Direito da Universidade de Lisboa

Orientador: Professor Doutor Paulo de Sousa  
Mendes

Lisboa, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Doutor Paulo de Sousa Mendes (Orientador)

---

Professor(a) Doutor(a) \_\_\_\_\_

---

Professor(a) Doutor(a) \_\_\_\_\_

---

Professor(a) Doutor(a) \_\_\_\_\_

## **DEDICATÓRIA**

A Neide, Guilherme e Felipe, por tudo e pra sempre

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Luiz e Elvina, pelo exemplo e pela importância que sempre deram à educação.

A Neide, minha esposa a amor da minha vida, por tudo.

A Guilherme e Felipe, meus filhos e razão para seguir em frente, pela compreensão e pelos momentos de leveza e alegria.

Aos amigos da Procuradoria da República no Estado do Piauí, pelo pronto incentivo, apesar do ônus da minha ausência.

Aos amigos e colegas dos cursos de Mestrado Científico e de Doutorado em Ciências Jurídico-Criminais, período letivo 2011-2012, pela amizade e pelo companheirismo, que tornaram Lisboa nossa casa, apesar de tão distante dela.

Aos Professores Doutores do Curso de Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, em especial, ao Professor Doutor Paulo de Sousa Mendes, orientador, pelos ensinamentos e pelos exemplos de dedicação séria e profunda às ciências jurídicas.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

abr.	abril
ac.	Acórdão
als.	alíneas
ampl.	ampliada
AO	<i>Abgabenordnung</i>
APG	<i>Asia Pacific Group on Money Laundering</i>
art.	artigo, artigos
atual.	atualizada
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Federais
CE	Comunidade Europeia
CEDAM	Casa Editrice Dott. Antonio Milani
CEDECS	<i>Centro de Estudios de Derecho, Economía y Ciencias Sociales</i>
CEE	Comunidade Económica Europeia
CF	Constituição Federal (Constituição da República Federativa do Brasil)
cf.	Confira, confronte
CFO	Centros Financeiros <i>Offshore</i>
CGI	<i>Côte General des Impôts</i>
CHIPS	<i>Clearing House Interbank Payments System</i>
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coord.	Coordenador; Coordenadores
corr.	Corrigida
CP	Código Penal brasileiro
CPe	Código Penal espanhol
CPf	Código Penal francês
CPI	Código Penal italiano
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Qualquer Natureza
CPp	Código Penal português
CRP	Constituição da República Portuguesa
CTN	Código Tributário Nacional
dez.	dezembro
Dir.	Diretor; Direção
ed.	edição

Ed.	Editado; Editora
ESMPU	Escola Superior do Ministério Público da União
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
EUA	Estados Unidos da América
fasc.	fascículo
FATF	<i>Financial Action Task Force</i>
fev.	fevereiro
FSF	<i>Financial Stability Forum</i>
G-7	Grupo dos Sete (EUA, Alemanha, Canadá, França, Itália, Japão e Reino Unido)
GAFI	<i>Groupe D'Action Financière</i> ; Grupo de Ação Financeira
GAFISUD	<i>Grupo de Acción Financiera de Sudamérica</i>
HC	<i>Habeas Corpus</i>
IBCCRIM	Instituto Brasileiro de Ciências Criminais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
imp.	impressão
INL	Instituto Nacional do Livro
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRC	Imposto sobre a Renda das Pessoas Coletivas
IRS	<i>Internal Revenue Service</i> ; Imposto sobre a Renda das Pessoas Singulares
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
jan.	janeiro
jul.	julho
jun.	junho
LGT	Lei Geral Tributária portuguesa; Ley General Tributaria espanhola
LO	Ley Orgánica (Espanha)
mai.	maio
mar.	março
MF	Ministério da Fazenda brasileiro
Min.	Ministro
n.	número
n°	número; números
nov.	novembro

Org.	Organizador; Organizadora; Organização
out.	outubro
p.	página, páginas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
pos.	posição
ref.	Referência
reimp.	reimpressão
Rel.	Relator
rev.	revista
RJIFNA	Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RL	Relação de Lisboa
S. l.	<i>sine loco</i>
set.	setembro
SFRB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SSTS	Sentenças do Tribunal Supremo espanhol
STF	Supremo Tribunal Federal brasileiro
StGB	<i>Strafgesetzbuch</i> (Código Penal alemão)
STJ	Superior Tribunal de Justiça brasileiro; Supremo Tribunal de Justiça português
STS	Sentença do Tribunal Supremo espanhol
SWIFT	<i>Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication</i>
TRACFIN	<i>Traitement du renseignement et action contre les circuits financier clandestine</i>
TS	Tribunal Supremo espanhol
UNDP	UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME
USC	<i>United States Code</i>
V.	volume; ver
VAT	<i>Value Added Tax</i>
vol.	volume
REsp	Recurso Especial
Inq.	Inquérito
RHC	Recurso em Habeas Corpus

## RESUMO

A Lei de Lavagem de Dinheiro brasileira (Lei 9.613/1998) foi alterada em 2012 pela Lei 12.683, que eliminou o elenco de crimes antecedentes. A partir de então, qualquer infração penal, seja crime ou contravenção, pode ser considerada antecedente da lavagem de dinheiro. Também em 2012, foi aprovada a mais recente versão das 40 Recomendações do GAFI, que, expressamente, inseriu os crimes fiscais no catálogo de infrações designadas. Esses fatos demonstram a tendência internacional de ampliação do elenco de infrações prévias à lavagem de dinheiro, até alcançar os delitos fiscais. O objetivo deste trabalho, portanto, foi o de analisar se os delitos fiscais podem ser crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. Esta é uma questão controvertida, pois, na doutrina, prevalece o entendimento de que a evasão fiscal não é capaz de aumentar o patrimônio de uma pessoa, e que, além disso, o rendimento de origem lícita não pode ser considerado como objeto material da lavagem de dinheiro, pois não é originado de um crime. Na primeira parte do trabalho, é analisada a tendência internacional de ampliação do rol de infrações penais subjacentes à lavagem de dinheiro. Na segunda parte, são analisadas as questões relativas à resistência histórica e cultural dos contribuintes ao pagamento dos impostos; à existência de um dever fundamental de pagar tributos; à legitimidade da criminalização dos delitos fiscais e à definição do bem jurídico protegido pelos crimes tributários. Na última parte do trabalho, são analisados os diversos argumentos contrários a que os delitos fiscais possam ser considerados antecedentes da lavagem de dinheiro. A conclusão do trabalho é no sentido de que o tributo não pago pode ser objeto material da lavagem de dinheiro, porque, embora tenha sua origem uma atividade lícita, somente permanece no patrimônio do agente em razão do delito fiscal. A tendência de ampliação do rol de crimes antecedentes à lavagem até alcançar os delitos fiscais é legítima e necessária, porque se trata de uma atividade delituosa que, disseminada, produz grandes quantidades de recursos ilícitos que privam o Estado do dinheiro necessário para cumprir as crescentes demandas do Estado social.

Palavras-chave: delitos fiscais; lavagem de dinheiro; crimes antecedentes

## **ABSTRACT**

The Brazilian money-laundering Law (Law 9.613/1998) was amended in 2012 by law 12.683, which eliminated the cast of predicate crimes. From then on, any criminal offense, whether felony or misdemeanor, can be considered designated offense for money laundering. Also in 2012, was approved the latest version of the 40 recommendations of the FATF, which expressly included the tax crimes in the catalogue of designated infractions. These facts demonstrate the international trend of broadening the cast of predicate offenses for money laundering, reaching the tax offenses. The aim of this study, therefore, was to examine whether the tax offenses can be predicate crimes for money laundering. This is a controversial issue, because of the understanding that tax evasion is not able to increase the assets of a person, and that, moreover, the proceeds of lawful activity cannot be considered as a material object of money laundering, since it is not originated from a crime. In the first part of the work is analyzed the international trend of expanding the list of criminal offenses underlying money laundering. In the second part, the objects are the issues relating to historical and cultural resistance of taxpayers to pay taxes; the existence of a fundamental duty to pay taxes; the legitimacy of the criminalization of tax offenses and the definition of the legal interest protected by tax crimes. In the latter part of the work, the various opposing arguments that tax crimes may be considered as predicate offences for money laundering were analyzed. The conclusion is that the tax not paid can be material object of money laundering, because, although it has its origin in a lawful activity, it only remains in the agent's heritage on grounds of tax offence. The trend of expanding the list of predicate crimes for money laundering until reaching the tax offenses is legitimate and necessary, because it is a criminal activity that, disseminated, produces large amounts of illicit resources that deprive the State of the money needed to meet the growing demands of the social State.

Key words: tax crimes; money laundering; predicate offenses

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>16</b>
<b>2 A lavagem de dinheiro</b>	<b>22</b>
<b>2.1 As fases da lavagem de dinheiro</b>	<b>23</b>
<b>2.1.1 O modelo de três fases do GAFI</b>	<b>25</b>
<b>2.1.1.1 Colocação (<i>placement</i>)</b>	<b>25</b>
<b>2.1.1.2 Estratificação (<i>layering</i>)</b>	<b>26</b>
<b>2.1.1.3 Integração (<i>integration</i>)</b>	<b>26</b>
<b>2.2 Tipologias de lavagem de dinheiro</b>	<b>27</b>
<b>2.2.1 Técnicas típicas de colocação</b>	<b>28</b>
<b>2.2.1.1 Fracionamento</b>	<b>28</b>
<b>2.2.1.2 Cumplicidade bancária</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.3 Mescla</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.4 Novos métodos de pagamento</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.5 Aquisição de bens com dinheiro em espécie</b>	<b>29</b>
<b>2.2.1.6 Contrabando de dinheiro em espécie</b>	<b>30</b>
<b>2.2.1.7 Trocas de cédulas por outras de maior valor</b>	<b>30</b>
<b>2.2.1.8 Conversão de dinheiro em espécie em moeda estrangeira</b>	<b>31</b>
<b>2.2.1.9 Investimentos em atividades que geram grandes quantidades de dinheiro em espécie</b>	<b>31</b>
<b>2.2.1.10 Sistemas alternativos de remessas</b>	<b>31</b>
<b>2.2.2 Técnicas típicas de estratificação</b>	<b>32</b>
<b>2.2.2.1 Movimentação internacional bancária de dinheiro</b>	<b>33</b>
<b>2.2.2.1.1 Paraísos fiscais</b>	<b>34</b>
<b>2.2.2.1.2 Centros Financeiros <i>Offshore</i></b>	<b>35</b>
<b>2.2.2.2 Sociedades <i>offshore</i></b>	<b>37</b>
<b>2.2.2.3 Criação de pistas falsas</b>	<b>38</b>

2.2.2.3.1 Transações imobiliárias	38
2.2.2.3.2 Empresas fictícias e de fachada	38
2.2.3 Técnicas típicas de integração	39
2.2.3.1 Créditos simulados	40
2.2.3.2 Faturas falsas de importação/exportação	40
2.2.3.2.1 Superfaturamento e subfaturamento de bens e serviços	41
2.2.3.2.2 Múltiplo faturamento de bens e serviços	41
2.2.3.2.3 Falsa descrição de bens e serviços	41
2.2.3.3 Mercado de jogos e apostas autorizadas	42
2.2.3.4 Compra de prêmios	43
2.3 Terminologia	43
2.3.1 Lavagem, branqueamento, reciclagem ou legitimação?	44
2.3.2.1 Lavagem de quê? Referência ao objeto material	46
2.3.3 Dinheiro “negro” e dinheiro “sujo”	49
2.3.4 Escolha da expressão lavagem de dinheiro	51
2.4 Contexto histórico da tipificação da lavagem de dinheiro	53
2.4.1 A experiência italiana	57
2.4.2 A experiência dos EUA	59
2.4.3 A normativa internacional sobre lavagem de dinheiro e a definição dos crimes antecedentes	61
2.4.3.1 Regimes internacionais de proibição	62
2.4.3.2 <i>Hard law</i> e <i>soft law</i>	65
2.4.3.3 <i>Hard law</i> : tratados e convenções internacionais	71
2.4.3.3.1 A Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas de 1988	72
2.4.3.3.2 A Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco de Produtos do Crime de 1990	74
2.4.3.3.3 A Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco de Produtos do Crime de 2005	75

2.4.3.3.4 A Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional	76
2.4.3.3.5 A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção	78
2.4.3.4 As Diretivas Europeias relativas à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro	78
2.4.3.4.1 A primeira Diretiva (91/308/CEE)	78
2.4.3.4.2 A segunda Diretiva (2001/97/CE)	79
2.4.3.4.3 A terceira Diretiva (2005/60/CE)	80
2.4.3.4.4 A proposta de quarta Diretiva	81
2.4.3.5 <i>Soft law</i> : as Recomendações do GAFI	82
2.4.3.5.1 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 1990	83
2.4.3.5.2 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 1996	84
2.4.3.5.3 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 2003	84
2.4.3.5.4 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 2012	86
2.6 Os crimes antecedentes da lavagem de dinheiro no direito comparado	86
2.7 Análise crítica da tendência de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes	88
2.7.1 Argumentos contrários	89
2.7.2 Argumentos favoráveis	93
2.8 Tomada de posição	95
3 Os delitos fiscais	98
3.1 A resistência ao pagamento de tributos	99
3.2 As escolhas do contribuinte para evitar a tributação	105
3.2.1 Escolha <i>intra legem</i>	105
3.2.2 Escolha <i>extra legem</i>	105
3.2.3 Escolha <i>contra legem</i>	106
3.3. Delitos fiscais no Brasil e no direito comparado	107
3.3.1 Portugal	109

<b>3.3.1.1 Os crimes fiscais: a fraude fiscal</b>	<b>110</b>
<b>3.3.1.2 Os crimes fiscais: a fraude qualificada</b>	<b>110</b>
<b>3.3.2 Alemanha</b>	<b>111</b>
<b>3.3.3 Espanha</b>	<b>112</b>
<b>3.3.4 Itália</b>	<b>113</b>
<b>3.3.5 França</b>	<b>114</b>
<b>3.4 O Estado fiscal e o dever fundamental de pagar tributos</b>	<b>115</b>
<b>3.4.1 O Estado fiscal</b>	<b>117</b>
<b>3.4.1.1 O caráter fiscal do Estado português</b>	<b>120</b>
<b>3.4.1.2 O caráter fiscal do Estado brasileiro</b>	<b>121</b>
<b>3.4.2 O dever fundamental de pagar tributos</b>	<b>124</b>
<b>3.5 O fundamento ético da intervenção penal em matéria fiscal</b>	<b>127</b>
<b>3.6 Justificativa para a imposição de pena de prisão aos delitos fiscais</b>	<b>131</b>
<b>3.7 O bem jurídico tutelado pela incriminação dos delitos fiscais</b>	<b>134</b>
<b>3.7.1 A crise do bem jurídico-penal</b>	<b>135</b>
<b>3.7.1.1 A concepção antropocêntrica (monista-pessoal) do bem jurídico-penal</b>	<b>140</b>
<b>3.7.1.2 O direito penal de duas velocidades</b>	<b>142</b>
<b>3.7.1.3 A integração dos delitos socioeconômicos no direito penal nuclear</b>	<b>144</b>
<b>3.7.2 Os bens jurídicos coletivos</b>	<b>145</b>
<b>3.7.2.1 Os delitos acumulativos</b>	<b>146</b>
<b>3.7.2.2 A ideia de acumulação de delitos e os delitos fiscais</b>	<b>152</b>
<b>3.7.3 As propostas da doutrina acerca do bem jurídico protegido nos delitos fiscais</b>	<b>155</b>
<b>3.7.3.1 As correntes funcionalistas</b>	<b>156</b>
<b>3.7.3.2 As correntes patrimonialistas</b>	<b>158</b>
<b>3.8 Tomada de posição</b>	<b>161</b>
<b>4 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro</b>	<b>163</b>
<b>4.1 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem no direito comparado</b>	<b>165</b>

<b>4.1.1 Portugal</b>	<b>165</b>
<b>4.1.2 Alemanha</b>	<b>166</b>
<b>4.1.3 França</b>	<b>166</b>
<b>4.1.4 Itália</b>	<b>167</b>
<b>4.1.5 Espanha</b>	<b>168</b>
<b>4.2 Argumentos contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem</b>	<b>171</b>
<b>4.2.1 Argumento relacionado à conduta típica</b>	<b>171</b>
<b>4.2.1.1 Referência ao bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro</b>	<b>172</b>
<b>4.2.1.1.1 Proteção do mesmo bem jurídico do delito antecedente</b>	<b>172</b>
<b>4.2.1.1.2 Tutela da administração da justiça</b>	<b>173</b>
<b>4.2.1.1.3 Tutela da ordem econômica ou socioeconômica</b>	<b>174</b>
<b>4.2.1.1.4 Pluriofensividade</b>	<b>176</b>
<b>4.2.1.1.5 Tomada de posição quanto ao bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro</b>	<b>178</b>
<b>4.2.1.2 Da ausência de <i>bis in idem</i></b>	<b>179</b>
<b>4.2.2 Argumento da prescrição</b>	<b>180</b>
<b>4.2.3 Argumento político-criminal</b>	<b>182</b>
<b>4.3 Argumento relacionado ao objeto material: o tributo não pago (cota tributária defraudada)</b>	<b>185</b>
<b>4.3.1 O acréscimo patrimonial nos casos de reembolso/restituição/devolução indevida de tributos</b>	<b>186</b>
<b>4.3.2 A vantagem patrimonial ilícita nos delitos fiscais</b>	<b>189</b>
<b>4.3.2.1 Referência ao rendimento não declarado</b>	<b>191</b>
<b>4.3.2.2 O tributo não pago (cota tributária defraudada) como objeto material da lavagem de dinheiro</b>	<b>194</b>
<b>4.4 A concretização do tributo não pago no patrimônio do agente</b>	<b>201</b>
<b>4.4.1 Aspectos temporais</b>	<b>201</b>
<b>4.4.1.1 Lavagem de dinheiro: crime permanente ou instantâneo?</b>	<b>202</b>

<b>4.4.1.2 Referência à exigência de decisão definitiva da administração tributária acerca da constituição do crédito tributário</b>	<b>206</b>
<b>4.4.1.2.1 A Súmula Vinculante n° 24 do STF e a consumação dos crimes contra a ordem tributária no Brasil</b>	<b>207</b>
<b>4.4.1.2.2 Crítica à Súmula Vinculante n° 24 do STF</b>	<b>210</b>
<b>4.4.2 Possibilidades de concretização do tributo não pago no patrimônio do agente</b>	<b>215</b>
<b>4.5 Tomada de posição</b>	<b>219</b>
<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>223</b>
<b>REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA</b>	<b>233</b>
<b>LISTA DE LEGISLAÇÃO, CONVENÇÕES E DIRETIVAS</b>	<b>247</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em fevereiro de 2012, o GAFI aprovou uma nova versão das suas 40 Recomendações sobre Padrões Internacionais de Combate à Lavagem de Dinheiro e ao Financiamento do Terrorismo e Proliferação, havendo, expressamente, incluído, dentre as categorias de crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, os delitos fiscais, relativos a tributos diretos ou indiretos.

Também em 2012, a Lei nº9.613/1998, que tipifica o crime de lavagem de dinheiro no Brasil, foi alterada pela Lei nº 12.683, de 9 de julho daquele ano, a qual trouxe como principal mudança o fim do catálogo de crimes antecedentes.

Desse modo, passou a configurar o crime de lavagem de dinheiro a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”.

Com isso, tornou-se possível, no Brasil, admitir, em tese, a possibilidade de que o crime de sonegação fiscal - como se costuma designar as condutas que, noutros ordenamentos jurídicos, como Portugal, correspondem à fraude fiscal -, seja considerada infração penal subjacente à lavagem de dinheiro, o que, até a entrada em vigor da nova lei, não era possível, por não constar tal delito do elenco de crimes antecedentes.

Na Espanha, também houve alteração legislativa recente, trazida pela *Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo*, a qual previu expressamente que a cota tributária defraudada pode ser objeto material do *blanqueo de capitales*.

Na Alemanha, é expressamente previsto que os delitos fiscais são antecedentes da lavagem de dinheiro, sob determinadas condições (casos de defraudação fiscal, cometidos profissionalmente ou de forma organizada, dentre outros), não se admitindo, por outro lado, que o autor do delito prévio seja sujeito ativo da lavagem de dinheiro (StGB, § 261; BLANCO CORDERO, 2012).

Em Portugal, também, a fraude fiscal é expressamente elencada como crime antecedente da lavagem de dinheiro (branqueamento), conforme disposto no art. 368º-A, n. 1.

Todavia, a expressa previsão, nos ordenamentos legais da Espanha, da Alemanha e de Portugal, da inclusão dos delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, ou a recomendação do GAFI para que haja tal inclusão, não significam a adesão da doutrina a que as infrações penais tributárias sejam capazes de gerar bens aptos a serem considerados objeto material da lavagem de capitais.

Aliás, no Brasil, ainda na Exposição de Motivos original da Lei 9.613/1998, constou expressamente que a sonegação fiscal não fora incluída dentre os crimes antecedentes por supostamente estar entre os delitos que “não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores” (BRASIL, 1996).

Ou seja, no entendimento desenvolvido na Exposição de Motivos da Lei 9.613/1998, na sonegação (fraude fiscal) não haveria “aumento de patrimônio com a agregação de novos valores”, mas, apenas, “manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal”.

Assim, o fato de não existir mais o catálogo de crimes antecedentes não implica a consideração automática de que, no Brasil, a fraude fiscal possa anteceder a lavagem de dinheiro: é necessário enfrentar o argumento que exige que a infração antecedente gere um acréscimo ao patrimônio do agente, que constituirá o objeto material da lavagem.

Também na Espanha e na Alemanha há oposição veemente à admissão dos crimes fiscais como subjacentes ao branqueamento de capitais, conforme explicitado por BLANCO CORDERO (2012), que elenca as seguintes restrições postas na doutrina:

a) argumento relacionado com o objeto material: a cota defraudada não é originada no delito de fraude fiscal, por não gerar um incremento no patrimônio do agente;

b) argumento relacionado com a conduta típica: a vulneração do princípio *ne bis in idem*, pois o natural de quem deixa de pagar os tributos é transmitir, converter, ocultar ou encobrir a origem dos bens daí decorrentes;

c) argumento da prescrição: ainda que o delito fiscal esteja prescrito, será possível perseguir o suposto sonegador pela lavagem de dinheiro;

d) argumento político-criminal: perda do sentido original do crime de lavagem de dinheiro, que deixou de ser a persecução penal da legitimação de bens oriundos de atividades delituosas e passou ser um instrumento de controle e arrecadação fiscal.

Por outro lado, aponta BLANCO CORDERO (2012) outro problema para a admissão dos delitos fiscais como subjacentes à lavagem de dinheiro, que diz respeito à dificuldade de individualização, no patrimônio do agente, do valor correspondente à cota tributária defraudada, em especial, dado o caráter fungível do dinheiro.

Assim, definido o tema da dissertação como sendo “Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro”, o problema principal que pretendemos resolver é se os delitos fiscais podem ser considerados como crimes subjacentes à lavagem de dinheiro. Para tanto, iremos analisar se os delitos fiscais são ilícitos capazes de gerar algum bem que possa constituir-se em objeto material da lavagem.

Para chegar à solução do problema proposto, entendemos pertinente a divisão do trabalho em três partes.

Na primeira parte do trabalho, preponderantemente descritiva, iremos demonstrar a lavagem de dinheiro como um processo cujas principais finalidades são a desvinculação do dinheiro obtido ilicitamente de sua origem e a sua reintrodução na circulação como se legítimo fosse. Para tanto, analisaremos diversas definições doutrinárias do fenômeno da lavagem de dinheiro, e, para a sua caracterização como um processo, discutiremos, a partir do modelo de três fases do GAFI (2015), algumas das inumeráveis tipologias da lavagem.

Em seguida, justificaremos a escolha preferencial do emprego, neste trabalho, do termo “lavagem de dinheiro”, embora sem afastar a utilização de outros sinônimos, indicando como este processo é denominado noutros ordenamentos jurídicos e em convenções internacionais sobre o tema. Para tanto, também apontaremos que bens são considerados objeto material da lavagem naqueles ordenamentos e instrumentos normativos internacionais.

Nesse caminho, faremos uma análise mais crítica da distinção entre dinheiro “negro” e dinheiro “sujo”, comumente empregadas na doutrina para distinguir, respectivamente, recursos oriundos de atividades lícitas, mas, não oferecidos à tributação, e recursos provenientes de atividades delituosas.

Passo seguinte, centraremos a análise no contexto histórico da tipificação da lavagem de dinheiro, destacando as experiências italiana e norte-americana, para, em seguida, estudarmos a normativa internacional sobre lavagem de dinheiro e a definição dos crimes antecedentes, passando pelos regimes internacionais de proibição, pela importância dos instrumentos de *hard law* e *soft law* no desenvolvimento de um regime internacional específico de proibição da lavagem de dinheiro.

Nesse ponto, indicaremos como o tema dos crimes antecedentes da lavagem foi tratado em convenções internacionais, diretivas europeias e nas diversas versões das Recomendações do GAFI. Da mesma maneira descritiva, abordaremos o tema dos crimes antecedentes da lavagem de dinheiro no direito comparado, tratando das legislações portuguesa, espanhola, alemã, italiana e francesa, de grande influência no direito penal brasileiro, cuja lei específica também destacaremos.

O objetivo desse percurso traçado na primeira parte do trabalho é demonstrar a existência de uma tendência internacional de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes, na qual o Brasil está definitivamente inserido, desde a entrada em vigor da alteração da Lei nº 9.613/1998 que extinguiu aquele elenco.

No final dessa primeira parte, analisaremos de forma crítica os diversos argumentos doutrinários contrários e favoráveis a essa tendência de ampliação do alcance das atividades delitivas prévias à lavagem, para, então, tomarmos nossa posição acerca do assunto.

Dedicaremos a segunda parte da dissertação ao estudo dos delitos fiscais, buscando, primeiramente, entender os motivos pelos quais, apesar das altas cifras relacionadas à evasão fiscal, há tanta resistência não só a que esses ilícitos possam ser considerados prévios à lavagem, mas, até mesmo, à sua própria criminalização ou à imposição de pena de prisão.

Assim, abordaremos o tema da resistência ao pagamento de tributos, passando, em seguida, as diferentes escolhas de que dispõe o contribuinte para fugir à tributação, nem todas elas ilícitas, daí que o trabalho será centrado na chamada escolha *contra legem*, relacionada à evasão fiscal.

Em seguida, de maneira descritiva, trataremos das condutas tipificadas como delitos fiscais no Brasil e no direito comparado, definindo como centro de interesse dos estudos desenvolvidos na continuidade do trabalho as condutas assemelhadas àquelas no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, que, nos outros ordenamentos jurídicos estudados (Portugal, Alemanha, Espanha, Itália e França), são denominadas como fraude fiscal, termo este que será preferencialmente utilizado, por ser de fácil compreensão e mais conhecido que o termo empregado localmente, “sonegação”, que, todavia, por razões de estilo, também utilizaremos.

A partir daí, apoiados, principalmente, na doutrina portuguesa, com destaque para Nabais (2012a, 2012b), estudaremos o Estado fiscal, a caracterização dos Estados português e brasileiro como Estados fiscais e a existência de um dever fundamental de pagar tributos, como etapas necessárias à definição do fundamento ético da intervenção penal em matéria fiscal e à justificativa para a imposição de pena de prisão nos delitos fiscais.

Na continuidade, a partir de Susana Aires de Sousa (2006), estudaremos o bem jurídico tutelado pela incriminação dos delitos fiscais, e da fraude fiscal em especial, passando pela chamada crise do direito penal e as diferentes propostas surgidas na doutrina para seu enfrentamento, destacando Hassemer e a concepção antropocêntrica (monista-pessoal) do bem jurídico-penal, o direito penal de duas velocidades de Silva Sánchez (2011b) e a integração dos delitos socioeconômicos no direito nuclear de que fala Martínez-Buján Pérez (2012).

Entramos, então, na discussão dos bens jurídicos coletivos como um princípio de solução para a questão relativa à possibilidade de manutenção do modelo do direito penal do bem jurídico na sociedade do risco, conforme proposto por Figueiredo Dias (2011). Em seguida, cuidamos dos delitos acumulativos e da ideia de acumulação e os delitos fiscais.

No final da segunda parte do trabalho, centrados em Susana Aires de Sousa (2006), passamos pelas diversas propostas doutrinárias acerca do bem jurídico protegido nos delitos fiscais, especialmente, as correntes funcionalistas e patrimonialistas, para, então, tomarmos posição, deixando claro que não será por uma suposta e rechaçável ilegitimidade da intervenção penal no âmbito tributário que os delitos fiscais deixarão de ser considerados crimes antecedentes da lavagem de dinheiro.

Chegamos, por fim, à terceira e última parte do trabalho, em que cuidaremos especificamente do tema que é o próprio objeto da dissertação, os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro.

Abordaremos a alteração da Lei n° 9.613/1998 que extinguiu o catálogo de infrações antecedentes e a Recomendação do GAFI de inclusão dos crimes fiscais, relacionados a impostos diretos e indiretos, na categoria de infrações designadas. Em seguida, cuidaremos de como o assunto é tratado nos ordenamentos jurídicos de Portugal, Alemanha, França, Itália e Espanha.

Avançando, chegamos à discussão direta dos principais argumentos postos na doutrina contra considerar os delitos fiscais como antecedentes da lavagem, conforme a classificação de Blanco Cordero (2012):

a) o argumento relacionado à conduta típica, que leva a que nos refiramos ao bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro, discutindo as diversas propostas da doutrina e tomando posição a respeito. Nesse ponto, abordaremos também a questão do *bis in idem*;

b) o argumento da prescrição;

c) o argumento político-criminal, intimamente relacionado à crítica à ampliação do elenco de infrações prévias à lavagem; e

d) o principal argumento, relacionado ao objeto material: o tributo não pago (cota tributária defraudada).

Quanto a esse argumento principal, discutiremos o acréscimo patrimonial nos casos de reembolso/restituição/devolução indevida dos tributos e a existência ou não de vantagem patrimonial ilícita nos delitos fiscais. Quanto a este segundo ponto, deixamos de início claro o nosso posicionamento no sentido da impossibilidade de que o próprio rendimento não declarado, como um todo, possa constituir o objeto da lavagem.

Chegamos, então, à discussão principal, que diz respeito ao tributo não pago (cota tributária defraudada) como objeto material da lavagem de dinheiro, passando pela concretização do tributo não pago no patrimônio do agente, discussão leva a tratar dos aspectos temporais relacionados à consumação dos delitos fiscais, da fraude fiscal em

especial, e da caracterização da lavagem de dinheiro como um crime permanente ou instantâneo.

A discussão dos aspectos temporais leva a uma análise crítica da Súmula Vinculante nº 24 do STF, relacionada ao momento da consumação dos crimes tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, que, para além da discordância expressa que manifestamos, repercute diretamente e de maneira negativa no enfrentamento dos delitos fiscais como condutas antecedentes da lavagem.

Em seguida, discutiremos as possibilidades de concretização do tributo não pago no patrimônio do agente.

Ao final, em nossa tomada de posição, deixaremos clara a concordância com a ampliação do rol de crimes subjacentes à lavagem de dinheiro para alcançar os delitos fiscais e buscaremos demonstrar que, apesar das eventuais dificuldades na concretização do tributo não pago no patrimônio do agente, é discutível a afirmação de Blanco Cordero sobre o suposto pequeno campo de aplicação do crime de lavagem de dinheiro cujo objeto material seja a prestação tributária não paga.

Importante destacar que, no curso da última parte do trabalho, traremos decisões de tribunais de Portugal, França, Espanha e Itália que admitem expressamente os delitos fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro, e o tributo não pago como objeto material deste delito.

## 2 A lavagem de dinheiro

Tratar-se de um processo e ter como finalidades principais a desvinculação do dinheiro obtido ilicitamente de sua origem e a sua reintrodução na circulação como se legítimo fosse são aspectos comuns a diversas definições doutrinárias da lavagem de dinheiro.

Tal é o que se encontra, por exemplo, em Blanco Cordero (2012, p. 92, tradução nossa), para quem a lavagem de dinheiro “é o processo em virtude do qual os bens de origem delitiva se integram no sistema econômico legal com aparência de haverem sido obtidos de forma lícita”.

Para Fabián Caparrós (1998, p. 75, tradução nossa), por sua vez, esse fenômeno é um processo que tende “a obter a aplicação em atividades econômicas lícitas de uma massa patrimonial derivada de qualquer gênero de condutas ilícitas, independente de qual seja a forma que essa massa adote, mediante a progressiva concessão à mesma de uma aparência de legalidade”.

Já Aránguez Sánchez (2000, p. 35, tradução nossa), após tratar das distintas relações entre esses objetivos encontradas nas diversas definições doutrinárias de lavagem de dinheiro, ao mesmo tempo em que destaca que uma definição adequada deve estar centrada na “incorporação dos capitais ilicitamente obtidos aos círculos econômicos legais”, aponta para uma estreita vinculação dessa perspectiva com a de ocultação dos bens de procedência ilícita, pois, segundo afirma, sem a ocultação da origem delitiva não se pode introduzir o bem na economia legal, sendo que essa introdução, por outro lado, outorga ao bem “uma aparência de legalidade que dificulta a averiguação de sua origem e diminui as possibilidades de confiscá-lo”<sup>1</sup>.

Em um sentido semelhante vai a definição criminológica de De Carli (2012, p. 118), segundo quem a lavagem de dinheiro é “o processo de legitimação de capital espúrio, realizado com o objetivo de torná-lo apto para uso, e que implica, normalmente, perdas necessárias”.

Ao definirem lavagem de dinheiro, em um primeiro momento, Badaró e Bottini (2012, p. 21) não falam em processo, mas, em “ato ou sequência de atos”, os quais seriam “praticados para mascarar a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou

---

<sup>1</sup> Nesse mesmo sentido, Mallada Fernández (2012, p. 52, tradução nossa), para quem a “ocultação desses capitais não pode existir sem a reintrodução na economia legal e vice-versa, já que não serve de nada a ocultação dos bens se mais tarde não serão utilizados, e para utilizá-los eles têm que voltar a florescer na economia legal, e esse afloramento na economia legal é uma consequência da ocultação”.

propriedade de bens, valores e direitos de origem delitiva ou contravencional, com o escopo último de reinseri-los na economia formal com aparência de licitude”.

Percebe-se, dessa forma, nesses dois últimos autores, a admissão de que a lavagem de dinheiro pode ocorrer em um só ato, embora também a tratem como um “movimento de afastamento dos bens de seu passado sujo, que se inicia com a ocultação simples e termina com a introdução no circuito comercial ou financeiro, com aspecto legítimo” (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 21), e acabem por expressar a ideia da lavagem de dinheiro como sendo um processo “voltado ao ato final de integração do capital ilícito à economia lícita” (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 24).

Um exemplo de técnica de lavagem, trazido por Aránguez Sánchez (2000, p. 33), que, de um modo pontual, pode dar aparência de legalidade à fruição de um determinado bem, é o da aquisição de bilhete de loteria premiado, por permitir a declaração ao fisco de ingressos ilegais como se tivessem sido obtidos em um jogo de azar, de maneira que seria desnecessário qualquer outro ato de encobrimento. A regra, porém, segundo deixa claro o mencionado autor, é que as principais técnicas de lavagem de dinheiro estejam baseadas em “mascaramentos sucessivos da origem dos bens que se pretende lavar” (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 33).

Realmente, é como um processo que se deve enxergar a lavagem de dinheiro, e não como um ato único, limitado a afastar o capital ilícito de sua origem, pois, se o produto da infração criminal tiver de permanecer guardado, sem qualquer espécie de uso ou investimento, o simples disfarce da sua origem delitiva torna sem sentido todos os riscos e custos envolvidos no *iter* para mascará-la.

Mesmo no exemplo dado por Aránguez Sánchez e acima referido, o encobrimento da origem do dinheiro não se realiza mediante um ato apenas, qual seja, a aquisição do bilhete de loteria premiado, pois esta providência deve ser seguida da declaração às autoridades fiscais, no momento apropriado, da obtenção de tal rendimento tributável, sem contar o próprio recolhimento dos impostos incidentes sobre esse fato gerador, o que se constitui num exemplo das “perdas necessárias” de que trata De Carli (2012, p. 118) na definição acima transcrita.

## **2.1 As fases da lavagem de dinheiro**

A evidenciar a lavagem de dinheiro como um processo, qualificado por Canas (2004, p. 13) como “relativamente difuso”, por não se constituir em um ato isolado nem em um conjunto de atos bem delimitados, tem-se ser comum na doutrina a sua divisão em fases, o que acaba por ter importância mais didática, facilitando a compreensão de como se

desenvolve esse fenômeno, uma vez que essas etapas podem não aparecer em momentos distintos, mas, de maneira superposta (DE CARLI, p. 120)<sup>2</sup>.

Assim, Aránguez Sánchez (2000, p. 37-41) aborda alguns modelos que procuraram demonstrar as etapas em que transcorre o processo de lavagem de dinheiro<sup>3</sup>:

a) o modelo naturalista de Zünd (1990 *apud* ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 37-38), que busca explicar esse fenômeno conforme a circulação natural da água (precipitação, filtração, rios subterrâneos, lagos subterrâneos, nova acumulação em lagos, estações de bombeamento, instalação de uma depuradora, utilização desses recursos, evaporação e nova precipitação)<sup>4</sup>;

b) o modelo circular do Departamento do Tesouro dos EUA (1990 *apud* ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 38), pelo qual o processo de lavagem de dinheiro inicia-se com a produção de riqueza decorrente de atos ilegais, passa, então, pela introdução desses recursos na economia legal, para posterior reagrupamento e reinvestimento, seja em novas atividades ilegais seja em bens ou ativos legais, incrementando a cobertura econômica para que o agente aumente sua capacidade delitiva e empreenda ações de maior envergadura, que, por sua vez, irão produzir novos e maiores fundos ilícitos para serem novamente lavados, reiniciando o ciclo<sup>5</sup>;

c) o modelo teleológico de Ackermann (1992 *apud* ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 39), inspirado nos objetivos últimos de cada etapa da lavagem, classificados como objetivos principais (evitar o confisco e assegurar a fruição dos bens, através da sua ocultação física), secundários (mescla de bens ilegais com outros de origem lícita, investimento desses bens, ilusão do pagamento de impostos e financiamento de novas atividades delitivas) e complementares (impedir a condenação dos autores do delito antecedente)<sup>6</sup>;

d) o modelo de duas fases de Bernasconi (1989 *apud* ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 39-40), em que a primeira está centrada na busca pelo desaparecimento dos indícios que

<sup>2</sup> Nesse mesmo sentido da importância meramente teórica e didática da distinção das fases da lavagem, cf. Mallada Fernández (2012, p. 52). Entendendo tratar-se de uma “questão de tipo dogmático, sem relevância na análise dos tipos penais ou administrativos”, embora possa proporcionar “uma imagem global das múltiplas opções que se colocam ao potencial lavador”, cf. Lombardero Expósito (2012, p. 49).

<sup>3</sup> Esses mesmos modelos são também analisados por Mallada Fernández (2012, p. 48-50).

<sup>4</sup> Aránguez Sánchez (2000, p. 37-38) critica esse modelo por entendê-lo desnecessariamente complexo, bem assim por prever uma última fase (nova precipitação) caracterizada pela devolução de parte dos recursos para a atividade ilegal (manutenção da organização criminosa, pagamento de subornos etc.), o que, para aquele autor, seria ilógico, por não ter cabimento a lavagem de dinheiro se este não vai ser empregado na economia legal.

<sup>5</sup> Certamente é esse investimento do capital já “lavado” nas atividades ilícitas que leva Aránguez Sánchez (2000, p. 38) a afirmar que esse modelo circular lembra o de Zünd.

<sup>6</sup> Como principal acerto da proposta de Ackermann, Aránguez Sánchez (2000, p. 39, tradução nossa) menciona a substituição de uma estrutura férrea da lavagem por uma “complexa combinação de fins e meios que se combinam na base das possibilidades concretas de cada momento e não seguindo uma pauta estrita”.

ligam os bens à sua procedência ilícita, evitando o seu confisco ou o uso como provas, enquanto que a segunda, desenvolvida em operações de médio ou longo prazo, tem por objetivo a reintrodução dos bens de origem ilícita na economia legal, na busca pela sua mescla com os rendimentos de atividades lícitas<sup>7</sup>; e

e) o modelo de três fases do GAFI (ou FATF, na sigla em francês), que, por ser o mais estudado pela doutrina, será abordado destacadamente a seguir.

### **2.1.1 O modelo de três fases do GAFI**

Conforme aponta Blanco Cordero (2012, p. 61-62), a classificação mais amplamente assumida das fases da lavagem de dinheiro é a que foi proposta pelo GAFI, o que, inclusive, levou o autor, na edição mais recente de seu “El delito de blanqueo de capitales”, a prescindir de analisar os outros modelos explicativos das diferentes fases da lavagem que foram estudados nas edições anteriores de sua obra<sup>8 9</sup>.

O modelo proposto pelo GAFI (2015) estabelece o desenvolvimento do processo de lavagem de dinheiro em três fases: a) colocação (*placement*); b) estratificação (*layering*); e c) integração (*integration*)

#### **2.1.1.1 Colocação (*placement*)<sup>10</sup>**

A fase de colocação, quando os produtos da atividade ilícita são introduzidos no sistema financeiro (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2015), é tida como aquela em que as operações de lavagem são mais facilmente detectáveis (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 48) e eficazmente descobertas (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 109), o que se deve ao fato de, nesse momento, ainda não haver ocorrido a “transformação” dos bens, que ainda podem ser ligados à sua origem, tornando possível “seguir o dinheiro” (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 52).

Nessa primeira fase do processo de lavagem, a introdução dos produtos da atividade ilícita no sistema financeiro pode dar-se pelo fracionamento de grandes quantidades de

<sup>7</sup> Aránguez Sánchez (2000, p. 40) critica esse modelo pelo fato de o seu autor não havê-lo aplicado à análise da lavagem de dinheiro nem do ponto de vista dogmático nem do criminológico, bem assim por não ter voltado a analisá-lo em estudos posteriores decorrentes de alterações legislativas havidas no tratamento da matéria na Itália.

<sup>8</sup> O autor menciona os modelos de Bernasconi e de Zünd, o modelo de objetivos e o modelo dos quatro setores (BLANCO CORDERO, 2012, p. 61).

<sup>9</sup> De fato, a generalidade dos autores que estudam a lavagem de dinheiro aborda essas suas três fases, com maior ou menor profundidade. Assim, sem buscar ser exaustivo, além do próprio Blanco Cordero, podem ser mencionados Lombardero Expósito (2009, p. 48-64), Mallada Fernández (2012, p. 50-53), De Carli (2012, p. 120-121), Badaró e Bottini (2012, p. 24-25), Maia (2004, p. 37-42), Cervini, Oliveira e Gomes (1998, p. 81-103), Aránguez Sánchez (2000, p. 40-41) e Fabián Caparrós (1998, p. 109-159).

<sup>10</sup> Também referida como fase de ocultação (MAIA, 2004, p. 37; CERVINI; OLIVEIRA; GOMES, L., 1998, p. 81; BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 24; FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 109), inserção ou substituição (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 41), ou, ainda, como fase de localização (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 49).

dinheiro em espécie em somas menores depositadas diretamente em contas bancárias ou pela aquisição de instrumentos monetários, como cheques e ordens bancárias, posteriormente depositados em contas noutros lugares (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2015).

### **2.1.1.2 Estratificação (*layering*)<sup>11</sup>**

Nessa segunda fase, os ativos ilícitos, após ingressados no sistema financeiro, são distanciados de sua fonte mediante uma série de conversões ou movimentações, podendo ser canalizados através da compra ou venda de instrumentos de investimentos, ou ser transferidos para contas diversas em vários bancos ao redor do mundo, havendo, também, o disfarce das transferências em pagamentos por bens e serviços, dando aparência legítima aos fundos (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2015).

### **2.1.1.3 Integração (*integration*)<sup>12</sup>**

Fase em que, após a colocação dos ativos ilícitos no sistema financeiro e do seu distanciamento da origem espúria, os fundos retornam à economia legal (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2015).

## **1.1.2 O modelo de quatro categorias**

Uma abordagem mais recente do processo de lavagem de dinheiro parte de uma crítica forte ao modelo de três fases do GAFI, amparada no entendimento de que tais etapas não se verificam na prática, uma vez que, de uma parte, em geral, os atos não ocorrem sequencialmente, “tratando-se apenas de condutas isoladas que não necessariamente terminam em lavagem”, por apenas moverem ou transformarem os fundos, sem que com elas se oculte a origem ilícita destes (PRIETO DEL PINO; GARCÍA MAGNA; MARTÍN PRADO, 2010, p. 5, tradução nossa).

De outra parte, afirmam os autores que “cada uma das pretendidas fases não se corresponde com uma sequência concreta, mas que uma mesma tipologia aparece em momentos ou fases distintas das diversas condutas desenvolvidas” (PRIETO DEL PINO; GARCÍA MAGNA; MARTÍN PRADO, 2010, p. 5, tradução nossa).

A proposta, então, apresentada<sup>13</sup> é no sentido de analisar não as “fases do procedimento de lavagem”, mas, “formas de introdução no tráfico (econômico) lícito”, divididas em quatro

<sup>11</sup>Igualmente referida como fase de *ensobrecimiento* (BLANCO CORDERO, 2012, p. 72), encobrimento (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 51), estratificação, conversão, mascaramento, intercalação (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 57), transformação, diversificação (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 41), lavagem em sentido estrito (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 133), fase de controle e cobertura (CERVINI; OLIVEIRA; GOMES, L., 1998, p. 100), ou, ainda, de dissimulação (MAIA, 2004, p. 38; BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 24).

<sup>12</sup>Também tratada como fase de investimento (*inversión*) (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 41; MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 51), de lavagem propriamente dita (CERVINI; OLIVEIRA; GOMES, L., 1998, p. 101), ou, ainda, como fase de decantação (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 63).

categorias, sendo uma periférica, envolvendo o transporte, o armazenamento e a transformação do produto do delito fora do tráfico econômico lícito, e as outras três, correspondendo à colocação, transformação e à lavagem em sentido estrito, todas elas categorias de introdução dos fundos no sistema lícito, não estando necessariamente vinculadas entre si nem material nem temporalmente (PRIETO DEL PINO; GARCÍA MAGNA; MARTÍN PRADO, 2010, p. 6).

A partir daí, passam os autores a analisar diversas técnicas de lavagem, enquadrando-as nas categorias propostas.

Ao fim e ao cabo, as técnicas analisadas são as mesmas que a doutrina busca encaixar no modelo de três fases do GAFI (colocação, estratificação e integração), que, se não é perfeito nem consegue expressar o que ocorre na prática, tem a grande vantagem, não só sobre esse último modelo, mas, também, sobre os demais aqui referidos, de ser mais didático, permitindo não só aos estudiosos da matéria, mas, igualmente, aos leigos, terem uma compreensão adequada do processo de lavagem e de seus objetivos.

## 2.2 Tipologias de lavagem de dinheiro

No desenvolvimento do processo de lavagem, aplicam-se diversas técnicas que a doutrina designa como tipologias de lavagem, entendidas como “a classificação e descrição das técnicas utilizadas pelas organizações criminosas para dar aparência de legalidade aos fundos de procedência lícita ou ilícita”, bem assim a movimentação destes fundos “entre zonas geográficas e/ou entre sujeitos com fins delitivos” (GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA DE SUDAMÉRICA, 2012, p. 6, tradução nossa)<sup>14</sup>.

Assim, é comum a análise doutrinária dessas técnicas de maneira a enquadrá-las em alguma das fases da lavagem de dinheiro, conforme o modelo proposto pelo GAFI<sup>15</sup>, o que corresponde à classificação das tipologias de lavagem com base na fase em que esta frequentemente ocorre, podendo-se, então, falar em técnicas típicas de colocação, de estratificação ou de integração (DALLAGNOL, 2011, p. 293)<sup>16 17</sup>.

---

<sup>13</sup> A qual parte da consideração de que o que caracteriza a lavagem de dinheiro é a sua capacidade de “permitir ao delinquente disfrutar de seu botim e obter dele ulteriores rendimentos servindo-se com tranquilidade das entidades e instituições do sistema econômico” (PRIETO DEL PINO; GARCÍA MAGNA; MARTÍN PRADO, 2010, p. 5, tradução nossa).

<sup>14</sup> Na página eletrônica do FATF são encontrados diversos relatórios sobre tipologias de lavagem: <<http://www.fatf-gafi.org/topics/methodsandtrends/>>. Acesso em 12 out. 2013. Na doutrina, é especialmente importante o detalhado estudo sobre tipologias de lavagem realizado por Dallagnol (2011).

<sup>15</sup> Tal é o que se encontra, por exemplo, em Blanco Cordero (2012, p. 65-82), Lombardero Expósito (2009, p. 48-64), Maia (2004, p. 37-42), Cervini, Oliveira e Gomes (1998, p. 81-103) e Fabián Caparrós (1998, p. 109-159).

<sup>16</sup> Outras classificações das técnicas de lavagem de dinheiro mencionadas por Dallagnol (2011, p. 292-293) são as seguintes: a) com base na licitude em si (por si só lícita ou por si só criminosa); b) com base no uso do sistema financeiro (financeira ou não financeira); c) com base na frequência em que é encontrada (ocultação

Algumas dessas técnicas são abordadas a seguir.

### 2.2.1 Técnicas típicas de colocação

Fabián Caparrós (1998, p. 110) chama a atenção para a redução da circulação de moeda de curso legal, em espécie, substituída em grande parte por instrumentos mais ágeis e seguros, propiciados pelos avanços tecnológicos, como as transferências bancárias ou a compensação eletrônica, redundando no que ele denominou de *cashless society*.

Essa perda de importância do dinheiro em espécie como meio de saldar as obrigações tem feito com que se considere anormal, e, por isso, um problema para a criminalidade econômica em grande escala, a acumulação excessiva de papel-moeda (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 110).

Daí a necessidade, em delitos que geram grande quantidade de dinheiro em espécie<sup>18</sup>, e para superar esse ponto de choque ou de estrangulamento da atividade delitiva (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 112; CERVINI; OLIVEIRA; GOMES, L., 1998, p. 82) de deslocar essa massa de papel-moeda de onde ela foi obtida para outro lugar em que seja mais fácil o encobrimento ou a ocultação da sua origem delitiva (BLANCO CORDERO, 2012, p. 66).

Para tanto, põem-se em prática as técnicas de colocação do dinheiro de origem ilícita, algumas das quais serão tratadas a seguir.

#### 2.2.1.1 Fracionamento

---

dentro de estruturas empresariais, utilização indevida de empresas legítimas, uso de identidades ou documentos falsos e de testas de ferro, exploração de questões jurisdicionais internacionais ou uso de ativos ao portador); d) com base nos crimes antecedentes, país, região ou setor envolvido a que se vinculam com elevada frequência; e) com base na complexidade (lavagem à mão, máquina de lavar familiar, máquina de lavar conjunta ou lavanderia); f) com base na estrutura que a conduz (própria ou terceirizada); g) com base na necessidade ou nos constrangimentos (elementar, elaborada ou sofisticada); h) por categorias (conversão em bens ou movimentação de dinheiro); i) com base na completude do ciclo (lavagem de ciclo completo, de crime exaurido, ou lavagem de ciclo incompleto, de crime tentado ou consumado); j) com base no setor econômico em que é efetivada (setor de jogos ou cassinos, do futebol, bancário, de seguros, de ações etc.); e j) com base na quantidade de setores em que é efetivada (unissetorial, bissetorial ou multissetorial).

<sup>17</sup>A classificação utilizada por Dallagnol (2011, p. 294-295) é a chamada tripartida, que sistematiza em três categorias as principais tipologias de lavagem: a) técnicas de mera movimentação, que buscam o distanciamento dos recursos de sua origem criminosa, “impedindo ou dificultando o seu rastreamento até a fonte espúria, através (i) da alteração na sua forma de apresentação ou (ii) da sua movimentação física (acompanhada ou desacompanhada), eletrônica ou mediante sistemas de remessas e compensações” (DALLAGNOL, 2011, p. 295); b) técnicas que simulam origem aos recursos ilegítimos, que se constituem em “ações que objetivam conferir aos ativos de origem ilegal uma origem simulada legal, o que envolve normalmente a prática ou o recurso a negócios jurídicos (unilaterais ou bilaterais)” (DALLAGNOL, 2011, p. 320); e c) técnicas de uso de terceiros, seja pessoas físicas ou jurídicas, que são “artifícios, usados pelos lavadores, que objetivam vincular os recursos de modo transitório ou permanente, a terceiras pessoas, físicas ou jurídicas, as quais não possuem relação com os crimes antecedentes” (DALLAGNOL, 2011, p. 340).

<sup>18</sup>Como, por exemplo, o tráfico de drogas, o contrabando, a produção e a comercialização de mercadorias com violação às regras de propriedade industrial e a extorsão mediante sequestro (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 112). O mesmo Fabián Caparrós (1998, p. 109-110) descreve um caso em que a polícia londrina descobriu, ocultos em uma garagem, em Berdmonsey, a sudeste da *City*, 20 metros<sup>3</sup> de cédulas de curso legal, oriundas do tráfico de cocaína colombiana, que aguardavam o melhor modo de serem reintroduzidas no circuito econômico legal, sem despertar a atenção.

No caso do fracionamento (*structuring, smurfing, pitufo*, estruturação), dividem-se valores maiores em menores, através de várias operações e mediante o uso de uma ou mais pessoas, “e ainda uma ou mais contas, tendo por objetivo evitar a realização de comunicação obrigatória de operação suspeita ou não despertar a desconfiança por parte dos agentes obrigados de setores regulados, especialmente bancos” (DALLAGNOL, 2011, p. 297).

#### **2.2.1.2 Cumplicidade bancária**

Para o acobertamento de depósitos sem a obrigação de preenchimento de cadastros e apresentação de documentação, ou, ainda, para evitar a comunicação de operações suspeitas (DALLAGNOL, 2011, p. 299-300), recorre-se à intimidação, à corrupção ou à cooptação de empregados, ou, mesmo, de diretores de instituições financeiras, tornando mais simples a ocultação dos valores depositados (BLANCO CORDERO, 2012, p. 68-69; DALLAGNOL, 2011, p. 299-300; LOMBARDEO EXPÓSITO, 2009, p. 50).

#### **2.2.1.3 Mescla**

Também conhecida como *commingling*, essa técnica corresponde à mistura de fundos de origem ilícita com outros de origem lícita (DALLAGNOL, 2011, p. 297), o que pode ocorrer no âmbito de negócios nos quais se lida com quantidades significativas de dinheiro em espécie, como supermercados, restaurantes, hotéis, bares e companhias de distribuição de jogos recreativos ou de azar (BLANCO CORDERO, 2012, p. 69).

#### **2.2.1.4 Novos métodos de pagamento**

Trata-se do uso de equipamentos eletrônicos, como computadores pessoais, telefones celulares e cartões de armazenamento de dados, para a realização de pagamentos, muitas vezes, sem que o agente necessite possuir conta bancária (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006).

Conforme reporta o GAFI (2006, p. 4), há, aqui, principalmente, o uso de cartões pré-pagos, os quais “provêm acesso a fundos monetários que são pagos de modo adiantado pelo seu portador”, funcionando de modo similar a um cartão de débito (DALLAGNOL, 2011, p. 313), e serviços de pagamento pela internet, que tanto podem estar lastreados em uma conta bancária, ou se referirem a serviços que não repousam diretamente em uma conta<sup>19</sup> (DALLAGNOL, 2011, p. 314).

#### **2.2.1.5 Aquisição de bens com dinheiro em espécie**

---

<sup>19</sup>É o caso do *Paypal*, considerado o novo método de pagamento mais utilizado, pelo qual “as pessoas podem transferir fundos e comprar *online* usando uma conta virtual, mantida junto ao provedor do serviço, pré-alimentada com fundos através, por exemplo, de conta bancária ou de cartões de crédito ou débito” (DALLAGNOL, 2011, p. 314).

É o caso do investimento na aquisição de bens de luxo não sujeitos a registro, ou, ainda, de imóveis e veículos de alto valor, permitindo que, por ocasião da venda do ativo, haja o recebimento do valor respectivo de modo justificado (DALLAGNOL, 2011, p. 298).

Além de imóveis e veículos, podem ser citados como exemplos de bens adquiridos dessa forma joias, móveis, equipamentos e coleções, como as de selos, moedas e antiguidades (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2001).

Tratando-se da aquisição de metais e pedras preciosas e obras de arte, facilita-se com isso, também, o transporte para o exterior do produto da atividade delitiva (BLANCO CORDERO, 2012, p. 71).

#### **2.2.1.6 Contrabando de dinheiro em espécie**

A movimentação de dinheiro em espécie, especialmente, através das fronteiras entre os países, com o objetivo de introduzi-lo no sistema financeiro em locais onde haja menor fiscalização<sup>20</sup>, tornou-se um elemento generalizado e necessário em grandes esquemas de lavagem de dinheiro (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2001, p. 16), eis que, embora pouco sofisticado, é barato e relativamente pouco arriscado (BLANCO CORDERO, 2012, p. 69).

Dentre os métodos empregados para o contrabando de dinheiro em espécie, e conforme seja transportado ou não por pessoas, podem ser citados o transporte desacompanhado do dinheiro, que, de modo fracionado, oculto em outros objetos ou inserido em produtos importados ou exportados, é enviado pelos correios ou através de empresas de remessas de encomendas expressas, e o transporte acompanhado, em que os valores são carregados por seu titular ou por terceiros, a pé ou com o uso de diversos meios de transportes, escondidos em bagagens, em compartimentos ocultos nos veículos, junto ao corpo do transportador *etc* (DALLAGNOL, 2011, p. 300).

#### **2.2.1.7 Trocas de cédulas por outras de maior valor**

Trata-se de medida necessária para diminuir o peso e o volume de dinheiro em espécie a ser transportado, o que levou, por exemplo, o Canadá a deixar de produzir cédulas de mil dólares canadenses e de retirá-las de circulação (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2001, p. 16)<sup>21</sup>.

<sup>20</sup>Jurisdições opacas ou com elevado nível de proteção do sigilo bancário (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 54-55).

<sup>21</sup>Cerca de oito milhões de euros, em cédulas de quinhentos euros, podem ser transportados em uma maleta, sendo que, para a troca das cédulas por outras de maior valor, em regra, é necessário passar pelo sistema financeiro, o que, conforme o país, pode exigir registro documental, deixando rastro (BLANCO CORDERO, 2012, p. 70). Fabián Caparrós (2000, p. 113) relata que, conforme descoberto na operação “*Pizza Connection*”, contra o tráfico de heroína, os mafiosos utilizavam os serviços de jovens estudantes, os quais, mediante o

### **2.2.1.8 Conversão de dinheiro em espécie em moeda estrangeira**

Do mesmo modo que a troca de cédulas por outras de maior valor, a conversão de dinheiro em espécie em moeda estrangeira mais forte, de maior valor econômico, permite a redução do peso e do volume a ser transportado, facilitando novos câmbios no exterior (DALLAGNOL, 2011, p. 299).

Ademais, essa técnica atende, também, à necessidade de harmonização das divisas de diversas origens em uma só, nos casos em que, por exemplo, organizações ligadas ao narcotráfico recebem ingressos de cédulas de países diferentes (BLANCO CORDERO, 2012, p. 70-71).

### **2.2.1.9 Investimentos em atividades que geram grandes quantidades de dinheiro em espécie**

Trata-se do investimento em negócios como bares, cafés, restaurantes, discotecas e supermercados, cujos clientes normalmente pagam em espécie e se constituem em uma massa anônima e indeterminada de pessoas (BLANCO CORDERO, 2012, p. 71-72).

A grande movimentação de recursos em espécie permite inflar artificialmente os ingressos arrecadados, facilitando a incorporação à contabilidade dessas empresas de recursos provenientes de atividades ilícitas (BLANCO CORDERO, 2012, p. 72).

O modo de tributação desse tipo de negócio é também um facilitador do seu uso para a lavagem de dinheiro, podendo ocorrer a incidência de tributos com independência da arrecadação real, além de nem sempre haver uma justificativa documental de cada transação (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 52-53).

### **2.2.1.10 Sistemas alternativos de remessas**

Os sistemas bancários clandestinos caracterizam-se “por facilitar importantes transferências internacionais de dinheiro, tangenciando todos os trâmites e controles exigidos pelos sistemas bancários normais” (ZARAGOZA AGUADO, 1994, p. 141 *apud* BLANCO CORDERO, 2012, p. 81, tradução nossa).

Tais sistemas são baseados na confiança e funcionam de maneira parecida:

o lavador entrega o dinheiro ao banqueiro clandestino de quem obtém um recibo especial (um bilhete amassado ou qualquer outra coisa). O banqueiro clandestino comunica a seu sócio no país destinatário que recebeu o dinheiro. O lavador apresenta o recibo no país estrangeiro e recebe o

---

recebimento de uma comissão e sem o conhecimento dos interesses que estavam por trás disso, eram encaminhados a estabelecimentos bancários, onde trocavam cédulas de cinco, dez e vinte dólares por outras de cem. Nessa mesma operação, apurou-se que os mafiosos lograram verificar o peso exato de um milhão de dólares, o que lhes permitiu saber em quantas caixas de *whisky* seria possível transportar essa quantia (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 113).

dinheiro acordado em moeda local, com o desconto da comissão correspondente”(BLANCO CORDERO, 2012, p. 81, tradução nossa).

Com a intensificação da regulação do sistema bancário formal, “os sistemas informais não regulados passaram a ser mais procurados para a inserção dos recursos ilícitos na economia (colocação)” (DALLAGNOL, 2011, p. 306).

### 2.2.2 Técnicas típicas de estratificação

As técnicas tidas como típicas da fase de colocação não necessariamente disfarçam a origem ilícita do capital objeto da lavagem. A simples troca de cédulas por outras de valor maior facilita o transporte, mas, não afasta o dinheiro de sua origem delitiva, da mesma forma que a aquisição de bens de alto valor como imóveis, barcos, joias e obras de arte não exige o agente de ter alguma justificativa plausível para a proveniência do dinheiro empregado nessas transações.

Há que se considerar, ainda, que nem todas as atividades ilícitas geram grandes quantidades de moeda em espécie, existindo, por exemplo, fraudes financeiras, realizadas através de sistemas informatizados, que geram para os seus autores benefícios significativos, sem que, porém, haja qualquer movimentação física de dinheiro (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 112).

Assim, é através das técnicas de estratificação que são realizadas as inúmeras transações que, “como capas, irão amontoando-se umas atrás das outras”, dificultando a descoberta da origem dos bens provenientes de atividades delitivas (BLANCO CORDERO, 2012, p. 73, tradução nossa).

É esse objetivo de apagar os rastros que podem vincular o dinheiro à sua origem ilegal (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 133), para, assim, “dotar ativos etiologicamente ilícitos de um disfarce de legitimidade” (MAIA, 2004, p. 39) que faz com que a estratificação seja entendida como a fase da “lavagem em sentido estrito” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 133; MAIA, 2004, p. 39)<sup>22</sup>.

Para Zanchetti (1997, p. 11-12), os métodos de estratificação, embora infinitos, acabam, em regra, implicando a presença de um ou mais de três elementos principais, quais sejam: a) as *wire transfers*, transferências internacionais de fundo “via cabo”; b) a utilização de sociedades com sede em países *offshore*, cujo controle pelas autoridades é nulo ou escasso; e

<sup>22</sup>Embora rejeitando a ideia de “fases do procedimento de lavagem”, Prieto del Pino, García Magna e Martín Prado (2010) também entendem como lavagem em sentido estrito os comportamentos que permitem dotar o bem sobre o qual ela recai de aparência de licitude quanto à sua origem (PRIETO DEL PINO; GARCÍA MAGNA; MARTÍN PRADO, 2010, p. 27).

c) a criação de “pistas falsas” através de documentos que simulam origem lícita aos recursos, como forma de induzir em erro os investigadores.

Então, a partir desses três elementos, serão em seguida analisadas algumas das principais técnicas típicas de estratificação.

### **2.2.2.1 Movimentação internacional bancária de dinheiro**

Tida como o método de conversão mais importante ao qual têm acesso os lavadores de dinheiro<sup>23</sup> (BLANCO CORDERO, 2012, p. 74), a transferência eletrônica de fundos tornou-se muito comum em decorrência da facilidade e da agilidade que proporcionam as modernas redes eletrônicas de comunicação e compensação bancárias, sendo utilizada através de ordens de pagamento enviadas via *fax* ou do acesso direto ao sítio do banco na *internet* (DALLAGNOL, 2011, p. 301).

Nesse aspecto, destaca-se a transferência eletrônica de fundos via cabo (*wire transfer*), que consiste na “transferência de recursos de uma conta para outra em bancos diferentes” (DALLAGNOL, 2011, p. 302).

Quanto às redes internacionais de compensação de fundos entre seus participantes, destacam-se duas: o *Fedwire Funds Services* e o CHIPS (DALLAGNOL, 2011, p. 302).

O *Fedwire Funds Services*<sup>24</sup> é uma rede de compensação de fundos pertencente ao Banco Central americano (*Federal Reserve Bank*), no qual a instituição financeira que pretende utilizá-la deve manter conta, havendo, em 2007, sido realizadas, em média, 537.000 transações diárias, totalizando, diariamente, cerca de USD 2,7 trilhões (DALLAGNOL, 2011, p. 302).

Já o CHIPS<sup>25</sup> é um sistema de compensações de fundos pertencente a instituições financeiras, cujos participantes devem manter agência bancária nos EUA, realizando 95% das transferências internacionais em dólar no mundo (DALLAGNOL, 2011, p. 302). Em 2013, até o mês de setembro, haviam sido realizadas 76.632.387 transações, numa média diária de 405.462 operações, com valor médio de cerca USD 1,8 trilhões/dia, totalizando mais de USD 285 trilhões<sup>26</sup>.

<sup>23</sup>Para Richards (1998, pos. 813), a chave para uma operação bem sucedida de estratificação é fazer com que as transações atravessem fronteiras nacionais de, pelo menos, duas ou três jurisdições.

<sup>24</sup>Disponível em : <[http://www.frbervices.org/serviceofferings/fedwire/fedwire\\_funds\\_service.html](http://www.frbervices.org/serviceofferings/fedwire/fedwire_funds_service.html)>. Acesso em: 6 nov. 2013.

<sup>25</sup>Disponível em: <<http://www.chips.org/home.php>>. Acesso em: 6 nov. 2013.

<sup>26</sup>Disponível em: <[file:///C:/Users/Usuario/Downloads/CHIPS%20volume%20and%20value%2011-2013%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/CHIPS%20volume%20and%20value%2011-2013%20(1).pdf)>. Acesso em: 6 nov. 2013.

Ainda no âmbito da movimentação de dinheiro internacional bancária, destaca-se a SWIFT<sup>27</sup>, que não é nem um sistema de compensações nem de transferência de fundos, mas, “uma rede segura de troca de mensagens sobre transações financeiras entre os participantes do sistema (membros, submembros e participantes)” (DALLAGNOL, 2011, p. 302).

Em 2012, integravam a SWIFT mais de 10.000 participantes, de 212 países e territórios, os quais remeteram naquele ano 4,6 bilhões de mensagens, atingindo um pico de mais de 20 milhões de mensagens em um único dia (SOCIETY FOR WORLDWIDE INTERBANK FINANCIAL TELECOMUNICATION, 2013, p. 2).

Em suma, o sistema SWIFT é utilizado para a transmissão de mensagens sobre operações financeiras, enquanto que a movimentação dos recursos propriamente dita é executada através de bancos correspondentes ou de sistemas como o *Fedwire* e o CHIPS (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 61).

### 2.2.2.1.1 Paraísos fiscais

Adentrando o tema das movimentações internacionais de recursos através do sistema financeiro é impossível não tratar dos chamados paraísos fiscais, cuja conceituação é objeto de inúmeras tentativas (PINTO, 2007, p. 143), eis que, dadas as suas inúmeras finalidades<sup>28</sup>, não há um tipo único de paraíso fiscal<sup>29</sup>.

<sup>27</sup>Disponível em: <<http://www.swift.com/index.page?lang=en>>. Acesso em: 6 nov. 2013.

<sup>28</sup>As finalidades dos paraísos fiscais têm relação direta com as vantagens que oferecem, as quais são de diversas ordens e foram classificadas por Dallagnol (2011, p. 316, grifos existentes no original) da seguinte maneira: “**tributárias**: a) baixa ou nenhuma tributação em ganhos de negócios ou investimentos de não residentes; b) inexistência de tributos retidos na fonte para não residentes; **societárias**: c) baixo nível de exigências, custos e prazos para constituição de sociedades; d) regime de licenciamento de empresas aberto e flexível; e) desnecessidade de presença física para empresas e instituições financeiras; uso flexível de *trusts* e veículos corporativos especiais (*offshores*) que permitem a ocultação de ativos; g) uso de ações ao portador para indicar a titularidade de empresas; **bancárias**: h) existência de sistemas financeiros bancários e não bancários bem estabelecidos; i) existência de contas anônimas, numeradas ou *nominees*; **domiciliares**: j) indisponibilidade de incentivos similares para residentes; **legais quanto ao sigilo**: k) alto nível de confidencialidade baseado em leis de sigilo impenetráveis – sigilos bancário, comercial, profissional e fiscal; **cambiais**: l) regime de câmbio liberal, com pouco ou nenhum controle, inclusive quanto ao ingresso e saída de recursos do país; m) liberdade de remessas financeiras de renda ou capital e baixo ou nenhum monitoramento dos fluxos; **quanto à economia**: n) estabilidade econômica (o que engloba a estabilidade política); o) estabilidade política, com legislação tributária, comercial e fiscal clara e estável; p) vinculação da moeda local a uma moeda *forte* com (*sic*) dólar, euro ou libra, ou possibilidade de realizar operações em moeda estrangeira; q) regimes de supervisão leves e flexíveis; r) uso de instrumentos monetários pagáveis ao portador; **estratégicas**: s) adequada posição geográfica; t) acesso a zonas francas de comércio; u) adequada infraestrutura de transportes e telecomunicações; v) boa estrutura de profissionais contábeis, notariais e advogados; **legais quanto à lavagem**: w) lavagem de dinheiro não ser tipificada como crime ou lista de crime (*sic*) antecedentes bem restrita; x) capacidade reduzida de investigação e coibição de lavagem de dinheiro, inclusive no tocante ao bloqueio e perdimento de valores; y) ausência de identificação no fechamento de operação financeira”.

<sup>29</sup>Aliás, os problemas a respeito dos paraísos fiscais começam a partir da própria terminologia, que parece fruto de uma tradução equivocada da expressão inglesa original, que é *tax haven*, portanto, “porto” ou “refúgio fiscal”, e não *tax heaven*, aí sim “paraíso fiscal” (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 225; MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 182).

Assim, definir paraíso fiscal como a “jurisdição na qual se exime do pagamento de impostos, ou submete a uma imposição mais baixa aos investidores estrangeiros que mantêm contas bancárias ou constituem sociedades em seu território”, como o faz Mallada Fernández (2012, p. 182, tradução nossa), ou como “a jurisdição caracterizada por não entregar um nível adequado de informação fiscal a outros países, e que usualmente apresenta como traços secundários as vantagens fiscais aos não-residentes e baixa ou nula pressão fiscal”, segundo Lombardero Expósito (2009, p. 228, tradução nossa), facilita o entendimento, mas, não capta todas as nuances envolvidas no assunto.

Por isso, torna-se mais útil o destaque, feito por Dallagnol (2011, p. 316), do fator central e dos fatores complementares sobre os quais repousa o cerne do conceito de paraíso fiscal. O fator central, então, seria “a tributação reduzida ou nula dos rendimentos de não residentes, ou de equiparados a não residentes, incluídas nesta categoria as sociedades lá constituídas e que não exercem atividades na economia local (*offshores*)” (DALLAGNOL, 2011, p. 316), o que vai ao encontro das definições acima transcritas.

Já os fatores complementares seriam dois: o primeiro, consistente no “oferecimento de facilidades para constituição de pessoas jurídicas (como sociedades *offshores*) e arranjos legais (como *trusts*) que garantam anonimato a seus reais titulares”; e o segundo, tendo como característica fundamental “a existência de um sistema bancário consolidado e estável com sigilo bancário quase ou totalmente impenetrável”<sup>30</sup> (DALLAGNOL, 2011, p. 316).

Ainda com Dallagnol (2011, p. 316), se o paraíso fiscal apresenta esse último fator complementar concernente ao seu sistema bancário, será também considerado um Centro Financeiro *Offshore*<sup>31</sup>, que não se constitui, dessa forma, em uma modalidade específica de paraíso fiscal (LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 231), embora acabem essas expressões sendo utilizadas como se fossem equivalentes (DEL CID GÓMEZ, 2007, p. 33 *apud* LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 231).

#### **2.2.2.1.2 Centros Financeiros *Offshore***

---

<sup>30</sup>Conforme essas três diferentes finalidades, Zanchetti (1997, p. 12-13, tradução nossa) refere-se a paraísos bancários, que garantem “a tutela rigorosa do sigilo bancário, e a ausência absoluta de verificações bancárias ou monetárias”, paraísos fiscais, cuja “legislação fiscal é extremamente generosa, em especial, em relação aos rendimentos de pessoas jurídicas”, e paraísos societários, referentes à constituição de “sociedades de capitais absolutamente anônimos, encabeçadas por profissionais ou ligadas a bancos ou financeiras que por nenhuma razão comunicarão os nomes dos efetivos proprietários a uma autoridade investigativa nacional ou estrangeira”.

<sup>31</sup>“Fora da costa”, em tradução literal.

Na definição de Zoromé (2007, p. 8), CFO “é um país ou jurisdição<sup>32</sup> que provê serviços financeiros a não-residentes em uma escala que é incompatível com o tamanho e as finanças de sua economia doméstica”. O FSF (2000, p. 9) também destaca essa característica de atração de um alto grau de atividades de não-residentes, cujo volume de negócios excede de maneira significativa a quantidade de negócios locais.

A ausência de recursos econômicos que representem uma alternativa ao afluxo de capital estrangeiro é uma característica importante dessas jurisdições *offshore*<sup>33</sup>, sendo tal uma decorrência ora do seu processo de desenvolvimento histórico ora da sua localização geográfica e das suas dimensões territoriais: na primeira situação, há ex-colônias, como Cayman e as Ilhas Virgens Britânicas, por exemplo, dependentes, por um longo tempo, dos aportes financeiros das nações colonizadoras; na segunda, há casos como os de Luxemburgo e Liechtenstein, pequenos estados europeus de recursos limitados (ZANCHETTI, 1997, p. 12).

Embora seja possível mencionar propósitos lícitos a que se destinam os CFO, principalmente no âmbito do planejamento fiscal (DALLAGNOL, 2011, p. 318), dadas as vantagens tributárias que oferecem aos não-residentes<sup>34</sup>, a ausência de verificação da origem de fundos obtidos a partir de atividades delitivas e o uso da legislação local sobre os diversos tipos de sigilo, como meio de proteção contra investigações, acabam por situar a lavagem de dinheiro dentre as finalidades para as quais esses centros financeiros são utilizados (FINANCIAL STABILITY FORUM, 2000, p. 10-11).

Os principais instrumentos da lavagem de dinheiro nos CFO são os bancos *offshore*, os quais abrigam contas cujos custos de manutenção são maiores que aqueles verificados em bancos formais (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 187) e podem ali possuir ou não estrutura física, sendo, nessa segunda situação, designados como *shell banks* ou *booking offices*, cuja existência no país de constituição é meramente contábil (DALLAGNOL, 2011, p. 319).

---

<sup>32</sup>Quando se trata de paraísos fiscais, é comum a referência ao termo “jurisdições”, como nas definições de Mallada Fernández e de Lombardero Expósito acima transcritas, ao invés de “países”, como se encontra em Zanchetti (1997, p. 11-12), o que decorre da necessidade de “indicar qualquer território com sistema legal próprio, independentemente de ser ou não um estado soberano, pois é o regime conferido pelo sistema legal que permitirá a sua caracterização ou não como paraíso financeiro” (DALLAGNOL, 2011, p. 316). Em seu trabalho, Zoromé (2007, p. 7, tradução nossa), denomina de “jurisdições” os “territórios estrangeiros sob a soberania de um outro estado (tipicamente uma ex-colônia ou dependência)”, bem assim enclaves situados em um dado país. Neste trabalho, empregar-se-á o termo “jurisdição” abrangendo todas essas acepções.

<sup>33</sup>Em que pese o FSF (2000, p. 9) apontar a existência de países avançados que tiveram sucesso em atrair grandes concentrações de negócios de não-residentes oferecendo incentivos econômicos em suas próprias jurisdições ou em zonas econômicas especiais.

<sup>34</sup>Os diversos usos dos CFOs, tanto lícitos quanto ilícitos, e, ainda, os dotados de grande ambiguidade, são elencados pelo FSF (2000, p. 10-11), que destaca, quanto aos fins ilícitos, além da lavagem de dinheiro, a evasão fiscal.

Também são utilizados os bancos correspondentes, que são subsidiárias ou filiais legalmente autônomas mantidas nos CFO pelas grandes instituições financeiras (DALLAGNOL, 2011, p. 319).

#### 2.2.2.2 Sociedades *offshore*

Embora constituída em paraíso fiscal, a atuação da sociedade *offshore* dá-se “fora do território em que constituída” (DALLAGNOL, 2011, p. 346).

Destaca-se nesse aspecto o que se chama de *shell*, *nominee* ou *domiciliary corporation* (empresa concha, nominal ou domiciliada), “estrutura corporativa que proporciona a propriedade anônima de empresas através de várias combinações de diretores nominais e propriedade de ações ao portador”<sup>35</sup> (RICHARDS, 1998, pos. 908, tradução nossa), sendo o obscurecimento da identidade de seus proprietários e controladores sua única finalidade, eis que não perseguem qualquer atividade econômica legítima (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2001, p. 17).

Esse obscurecimento dos reais proprietários e controladores dá-se através do emprego de ações ao portador (*bearer shares*), de titulares nominais das ações (*nominee shareholders*), de diretores nominais (*nominee shareholders*), e, ainda, do estabelecimento de leis de sigilo severas, as quais impedem órgãos de registro das companhias, instituições financeiras, advogados e contadores de prestarem qualquer informação às autoridades fiscalizadoras ou de investigação a respeito da propriedade ou do controle das sociedades *offshore* (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2001, p. 13-14).

Os principais modos de uso, no Brasil, de sociedades *offshore* para a lavagem de dinheiro são os seguintes, conforme identificados por Dallagnol (2011, p. 348-349): a) aquisição de empresa *offshore* para a manutenção e movimentação de dinheiro de modo

---

<sup>35</sup>Dallagnol (2011, p. 346-347) fala também em *shelf-companies* (empresas de prateleira), *mailbox companies* (empresas de caixa postal) e sociedades sombra. As *shelf-companies* são “pré-constituídas por escritórios especializados em sua criação ou comercialização, e colocadas ‘em uma prateleira’ (ou propriamente catálogo), sendo vendidas posteriormente para alguém que prefira uma empresa já existente e nova, quer por motivo de credibilidade, quer por urgência ou comodidade” (DALLAGNOL, 2011, p. 346). Em Granada, o registro dessa espécie de empresa poderia custar cerca de USD 5.000, cujo valor de revenda por advogados ou contadores locais para a clientela estrangeira seria de, em média, USD 30.000 (RICHARDS, 1998, pos. 916). A designação *mailbox companies* refere-se à “ilustração de que sua existência física no país de registro não passa de uma caixa postal, gerida por escritórios especializados na constituição daquelas, para viabilizar a indicação de um endereço nos cadastros e eventual recebimento de correspondências” (DALLAGNOL, 2011, p. 347). Já as “sociedades sombra” (CERVINI; OLIVEIRA; GOMES, L., 1998, p. 94) tratam-se de empresas fictícias que apenas oferecem uma cobertura (DALLAGNOL, 2011, p. 347).

anônimo; b) realização de fraudes relativas ao ingresso e à saída de recursos do país<sup>36</sup>; e c) “blindagem ou proteção patrimonial”<sup>37</sup>.

### 2.2.2.3 Criação de pistas falsas

Outras técnicas de estratificação, agora utilizando o terceiro dos elementos apontados por Zanchetti (1997, p. 11-12), que não necessariamente se utilizam da movimentação de dinheiro internacional bancária, de CFOs ou de sociedades *offshore*, são as transações imobiliárias, as empresas de fachada e as fictícias.

#### 2.2.2.3.1 Transações imobiliárias

Uma das técnicas mais usuais, nesse aspecto, diz respeito à aquisição de imóvel com o registro da operação por um preço inferior ao efetivamente despendido, com posterior venda e registro pelo valor real, o que garante a lavagem da diferença (DEL CID GÓMEZ *apud* LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 59), inclusive com o pagamento do tributo devido pelo ganho de capital, ou seja, a diferença entre o valor de compra (fictício) e o da venda (DALLAGNOL, 2011, p. 323-324).

Ainda em relação a transações imobiliárias, pode-se dar a realização de vendas sucessivas do mesmo bem, aumentando-se o preço a cada operação, usando o agente o seu próprio nome ou de empresas ou terceiros a ele vinculados como compradores, “de modo que em cada venda se legitima uma parcela de dinheiro sujo correspondente ao ‘ganho’ da transação” (DALLAGNOL, 2011, p. 324).

#### 2.2.2.3.2 Empresas fictícias e de fachada

A empresa de fachada “é uma entidade legalmente constituída que participa ou aparenta participar de atividade lícita” (MENDRONI, 2013, p. 122).

Normalmente, a empresa de fachada, também conhecida como *front company* ou *sociedad pantalla*, possui endereço social verdadeiro, dando a aparência de realizar a atividade a que supostamente se destina, e, mesmo, efetivamente realizando tal atividade, de

<sup>36</sup>Destaca-se, dentre essas fraudes, o chamado *loan back* (empréstimo de retorno), que consiste, basicamente, no seguinte, quando se trata do uso de sociedades *offshore*: constituição de empresa em paraíso fiscal pelo agente, de maneira que sua real propriedade ou controle fiquem ocultos; remessa, pelo agente, do dinheiro de origem ilícita para o exterior, por qualquer dos meios típicos da fase de colocação; depósito dos valores em contas nominalmente vinculadas a terceiros, mas, sob o controle direto ou indireto do criminoso; concessão de empréstimo pela sociedade *offshore* ao agente, garantindo o retorno ao país dos valores de origem delituosa, agora, “lavados” (DALLAGNOL, 2011, p. 333; LOMBARDERO EXPÓSITO, 2009, p. 60).

<sup>37</sup>Constituição de empresa no Brasil, preferencialmente, em nome de terceiros, seguida da transferência da quase totalidade das cotas da sociedade para empresa *offshore*, representada, no país, pelo real proprietário ou pessoas ligadas a este, mantendo-se um percentual mínimo das cotas societárias em mãos de alguém de confiança, para que possa administrar a empresa brasileira, e, ao final, aquisição, por esta, dos bens de maior valor do seu real proprietário, como imóveis e veículos, de maneira que este, embora usando, gozando e dispondo desses ativos, formalmente, nada possuirá em seu nome, ficando, assim, “a salvo da investida de terceiros (trabalhadores, Fisco, Polícia, Ministério Público ou Justiça) contra o seu patrimônio pessoal, inclusive quando praticarem atos ilícitos (DALLAGNOL, 2011, p. 350).

maneira a propiciar a mescla entre os rendimentos de origem lícita com os de origem delituosa, podendo estar constituída em nomes de terceiros (DALLAGNOL, 2011, p. 344).

Preferencialmente, serão *front companies*, que dispensam a necessidade de cumplicidade de instituições financeiras ou não-financeiras para que possam operar, aquelas que exerçam atividades com grande liquidez, como joalherias, agências de viagens, empresas de importação/exportação, companhias de seguros, lojas de bebidas, pistas de corridas e restaurantes (RICHARDS, 1998, pos. 878-887).

Já a empresa fictícia, que “existe somente no papel” (MENDRONI, 2013, p. 123), não possui endereço social verdadeiro (pode não existir nada no endereço ou estar ocupado por pessoa ou empresa com a qual não tenha nenhuma relação) nem existência real, mas, meramente jurídica, o que permite a movimentação de recursos em seu nome, tendo, em comum com as empresas de fachada, o fato de que ambas podem ser constituídas em nomes de terceiros, com ou sem o conhecimento destes (DALLAGNOL, 2011, p. 344).

### **2.2.3 Técnicas típicas de integração**

Nessa fase, o dinheiro de origem ilícita, que “já está ‘limpo’” (MAIA, 2004, p. 40), é movimentado para dentro do mundo financeiro global, onde vai juntar-se a recursos de origem legítima (RICHARDS, 1998, pos. 822). Ainda assim, há a necessidade de uma justificativa com aparência de legitimidade para essa riqueza (BLANCO CORDERO, 2012, p. 75), permitindo que o autor do delito possa usufruir dos ativos amealhados com este sem gerar suspeitas que possam levar a investigação ou processo criminal (DE CARLI, 2012, p. 121).

Dessa forma, os recursos lavados são introduzidos na economia como se fossem investimentos normais, créditos ou reinvestimentos de poupanças (BLANCO CORDERO, 2012, p. 75).

Ocorrem, aqui, muitas vezes, o que De Carli (2012, p. 119) denomina de “operações *non sense*”, pois, desde uma ótica comercial, não fazem sentido, como, por exemplo, a aplicação dos recursos em um negócio que dê prejuízo. Tal ocorre porque o objetivo principal em um processo de lavagem é desviar o capital de origem delitativa para setores da economia nos quais tal origem seja mais difícil de ser descoberta, e não aplicá-lo onde o mercado possa oferecer maior rentabilidade, mesmo que isso gere decréscimo patrimonial<sup>38 39</sup> (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 150).

<sup>38</sup>Para Maia (2004, p. 40), “o processo de ‘lavagem’ é um custo operacional que se convola em investimento”.

<sup>39</sup>Colombo (1990, p. 36 e ss. *apud* FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 151-152) elenca três fatores que determinariam a aptidão de um setor econômico para que nele seja reintroduzida a riqueza suja: a) a

### 2.2.3.1 Créditos simulados

É o caso do *loan back*, em que, com o emprego de empresa de fachada, especialmente, sociedade *offshore*, a organização criminosa empresta a si mesma seus próprios recursos já lavados (BLANCO CORDERO, 2012, p. 77).

Nessa situação, o dinheiro de origem delitiva pode ter sido evadido do país através de alguma das técnicas de colocação, foi distanciado de sua origem com a utilização de métodos de estratificação, como transferências de fundos via cabo entre contas mantidas em CFO e tituladas por sociedade *offshore* vinculada à organização criminosa, a qual, finalmente, traz de volta os recursos sob a aparência legítima de um empréstimo.

Operações desse tipo permitem, além da própria reintrodução do capital sujo no circuito financeiro com uma aparência de legalidade, a redução do pagamento de tributos, eis que os juros incidentes sobre o empréstimo são abatidos como despesas decorrentes do exercício da atividade econômica (BLANCO CORDERO, 2012, p. 77).

De maneira semelhante, mas, sem configurar empréstimo, aquela mesma empresa *offshore* pode investir recursos sujos que estão no exterior em empresa controlada pela organização criminosa existente no país em que atua, configurando o chamado “investimento direto” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 77; DALLAGNOL, 2011, p. 334-335).

### 2.2.3.2 Faturas falsas de importação/exportação

A movimentação de fundos utilizando documentação ou declarações falsas sobre a comercialização de bens e serviços é um dos principais métodos pelos quais organizações criminosas movimentam dinheiro com o propósito de disfarçar sua origem e integrá-lo novamente na economia formal (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 1),

---

possibilidade de esse setor econômico erigir-se em monopólio, “dado que a estabilidade que caracteriza um mercado semelhante facilitaria a infiltração incontrolada de capitais sujos na economia diária”; b) a possibilidade de imediata produtividade decorrente da aplicação massiva de capitais sujos no setor econômico escolhido, com a ressalva de não ser esse retorno financeiro o objetivo prioritário do processo de lavagem; e c) não estar o setor econômico escolhido sujeito a controles jurídicos rígidos, pois, “a existência de uma normativa eficaz destinada a fiscalizar a execução conforme aos cânones de boa-fé daquelas transações suscetíveis de serem utilizadas como meio de lavagem de capitais sujos constitui uma forma excelente de evitar a sua reciclagem” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 152, tradução nossa). A esses fatores, o próprio FABIÁN CAPARRÓS (1998, p. 154) acrescenta outros dois, de maior importância nos casos de lavagem de recursos obtidos a partir do desenvolvimento de atividade delitiva ininterrupta por organização criminosa: a) possibilidade de domínio de um rol de entidades com capacidade para coadjuvar a perpetuação da riqueza suja, tais como empresas de segurança, indústrias de armas ou de substâncias químicas e companhias de transportes internacionais, por exemplo; e b) domínio de empresas que permitam a lavagem de quanto dinheiro de origem ilícita passe por elas, de maneira que os lavadores busquem não apenas “a lavagem de um patrimônio determinado, mas que também multipliquem sua capacidade de manobra conforme padrões próprios de progressão geométrica ao dotarem a si próprios dos meios necessários para manter permanentemente abertas as vias através das quais canalizar essas rendas ao âmbito da legalidade” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 154, tradução nossa). Nesse último caso, o autor emprega a metáfora segundo a qual melhor que levar a roupa todos os dias a uma lavanderia é comprar uma máquina de lavar (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 154-155).

destacando-se aí o emprego de faturas falsas de importação/exportação como um meio efetivo de integração dos fundos oriundos de atividades delitivas (BLANCO CORDERO, 2012, p. 78).

O GAFI (2006) elencou as seguintes técnicas básicas de lavagem de dinheiro através do comércio internacional, operacionalizadas por meio de faturas falsas de importação/exportação: a) superfaturamento e subfaturamento de bens e serviços; b) múltiplo faturamento de bens e serviços; c) falsa descrição de bens e serviços, que se dá pelo superdimensionamento ou pela diminuição da quantidade de bens efetivamente despachados ou pela falsa descrição da qualidade ou do tipo de bens e serviços.

#### **2.2.3.2.1 Superfaturamento e subfaturamento de bens e serviços**

No caso do superfaturamento, insere-se na fatura um preço do bem ou do serviço negociado superior ao de mercado, possibilitando ao importador transferir dinheiro para o exportador, eis que o pagamento pelo bem ou serviço será superior ao valor que aquele receberá quando vendê-lo (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 4).

Já na hipótese de subfaturamento, em que o preço inserido na fatura é inferior ao de mercado, é o exportador que transfere dinheiro para o importador, uma vez que o pagamento pelo bem ou serviço será inferior ao valor que este receberá quando vendê-lo.

Dessa forma, no superfaturamento, os recursos são “legitimados” em benefício do exportador, ao passo em que, no subfaturamento, é em favor do importador que se dá a “legitimação” dos recursos (DALLAGNOL, 2011 p. 331).

#### **2.2.3.2.2 Múltiplo faturamento de bens e serviços**

Essa técnica consiste na emissão de mais de uma fatura para a mesma transação comercial internacional, permitindo a justificação de múltiplos pagamentos para o mesmo despacho de bens ou prestação de serviços, sem necessidade de falsa representação dos preços dos bens e serviços negociados (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 5). Ademais, em sendo detectado o múltiplo faturamento, podem ser apresentadas explicações legítimas para tal situação, como a correção de termos e condições do pagamento e pagamento de taxas adicionais (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 5).

#### **2.2.3.2.3 Falsa descrição de bens e serviços**

Há, aqui, o superdimensionamento ou a diminuição da quantidade efetiva de bens despachados ou serviços prestados, ou, mesmo, a total inexistência de qualquer comercialização de bens ou serviços, associando-se exportador e importador para que todos os documentos relativos ao despacho aduaneiro sejam processados regularmente (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 6).

Pode haver, também, a falsa representação do tipo ou qualidade do bem ou serviço, como, se dá, por exemplo, na remessa, pelo exportador, de um bem de valor inexpressivo, faturado como mercadoria de alto valor, ou, mesmo, um item completamente diferente (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2006, p. 6).

### **2.2.3.3 Mercado de jogos e apostas autorizadas**

Cassinos, casas de apostas, hipódromos fazem parte de um setor econômico que propicia excelentes possibilidades para a lavagem de riqueza suja, tais como transações totalmente anônimas, impossibilidade prática de reconstrução dessas transações, rentabilidade imediata do negócio e estabilidade (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 154-155), sem contar as grandes quantidades de dinheiro em espécie que gera (BLANCO CORDERO, 2012, p. 79). Convergem, assim, sobre esse setor “todos os aspectos que podem facilitar uma operação de lavagem de dinheiro em grande escala” (COLOMBO, 1990, p. 40-41 *apud* FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 155).

Há que se acrescentar, especificamente a respeito dos cassinos, que, embora não sejam instituições financeiras, realizam diversas atividades financeiras similares às empreendidas por estas, aumentando o risco de lavagem de dinheiro: depósitos de fundos em contas; troca de dinheiro; transferências de fundos; câmbio de moeda estrangeira; saque de dinheiro em espécie através de cartões de débito ou desconto de cheques; e caixas de segurança, disponíveis 24 horas por dia (FINANCIAL ACTION TASK FORCE; ASIA PACIFIC GROUP ON MONEY LAUNDERING, 2009, p. 25).

Dessa forma, inúmeras são as técnicas de lavagem de dinheiro que podem ser postas em prática no âmbito das casas de jogos, e nos cassinos, em particular, englobando métodos tanto da fase de colocação quanto de integração.

A partir do estudo do GAFI e APG (2009), Dallagnol (2011, p. 321-322) elencou algumas das principais técnicas de lavagem de dinheiro empregadas no âmbito dos cassinos<sup>40</sup>: a) troca de dinheiro sujo por fichas, com posterior resgate em dinheiro, cheque, ordem de pagamento ou de transferência; b) compra, por um preço maior, de fichas de outros jogadores; c) compra e negociação de cheques pagáveis em dinheiro emitidos pelos cassinos aos jogadores de salas *vip*; d) troca de dinheiro sujo por cheque do cassino; e) uso de fichas como se fossem dinheiro em espécie tanto em transações ilegais como forma de transportar valores, com posterior resgate em filiais ou correspondentes do cassino; f) compras de cartões de

---

<sup>40</sup>Os cassinos são a única forma de jogos ou apostas explicitamente cobertas pelos padrões do FATF, que, entretanto, não define o que sejam cassinos ou jogos nem relaciona as atividades realizadas por estes, ficando a cargo de cada jurisdição determinar os tipos de jogos incluídos na sua cobertura dos “cassinos” (FINANCIAL ACTION TASK FORCE; ASIA PACIFIC GROUP ON MONEY LAUNDERING, 2009, p. 9).

prêmio ou fichas acumuladas dos cassinos por valor superior ao da premiação; g) compra de fichas por várias pessoas, que as repassam para um único indivíduo, que as resgata de uma só vez, trocando-as por cheque do cassino (“*smurfing* ou *structuring* via cassino”); h) troca de notas de menor por outras de maior valor, através do depósito em conta mantida no próprio cassino ou de máquinas de jogos automáticas que aceitam dinheiro; i) uso de conta de cliente mantida no cassino para a realização de operações financeiras, como depósito de cheques e recebimento de transferências bancárias; j) uso do dinheiro sujo para jogar, com posterior resgate dos prêmios e créditos mediante um único cheque do cassino; k) apostas paralelas de comparsas como forma de assegurar que um deles seja o vencedor; l) conversão de grandes somas de moeda estrangeira; m) cumplicidade de funcionários do cassino para a falsificação do resultado dos jogos e justificação da acumulação de fichas e créditos; n) compras de fichas com cartões de crédito e posterior pagamento da fatura com dinheiro de origem ilícita, e o) abertura de contas em cassinos com uso de identidade falsa.

#### **2.2.3.4 Compra de prêmios**

A aquisição de bilhete de loteria premiado é um exemplo de técnica de lavagem que, de um modo pontual, pode dar aparência de legalidade à fruição de um determinado bem, por permitir a declaração ao fisco de ingressos ilegais como se tivessem sido obtidos em um jogo de azar, de maneira que seria desnecessário qualquer outro ato de encobrimento (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 33).

Essa técnica, aliás, não só permite dar aparência de legalidade ao dinheiro de origem ilícita, como, ao mesmo tempo, possibilita que o agente de desfaça do dinheiro em espécie, embora em troca de um valor maior (BLANCO CORDERO, 2012, p. 82).

Ainda no âmbito dos jogos, Dallagnol (2011, p. 323) cita a “efetivação de apostas em loterias em todas as suas combinações”, que consiste em, com o auxílio de um matemático, efetuar o agente “tantas apostas quanto as combinações de números possíveis em determinada loteria ou jogo, a fim de garantir o recebimento da premiação, ainda que com isso gaste um valor maior do que o do prêmio”.

### **2.3 Terminologia**

É comum, na doutrina, a referência à origem do termo *money laundering* como sendo decorrente da estratégia utilizada, nos anos 20 do século passado, pelos *gangsters* de Chicago, nos EUA - Al Capone, inclusive -, de camuflar seus fundos de origem ilícita através da compra e operacionalização de lavanderias, por serem negócios baseados em pagamentos com

dinheiro em espécie, o que facilitava (e ainda hoje facilita) a mescla de recursos sujos com outros obtidos licitamente<sup>41</sup>.

Essa técnica, cujos princípios continuam sendo aplicados na maioria dos métodos atuais de lavagem de dinheiro, combinava as três fases do processo em um único passo: distanciamento do dinheiro do crime; sua ocultação em contas de um negócio legítimo e sua ressurreição “como ganhos de uma empresa com uma razão plausível para a geração de tanto dinheiro em espécie” (NAYLOR, 2004, p. 137-138, tradução nossa)<sup>42</sup>.

Se a expressão já é quase centenária, reporta-se que somente apareceu na mídia, pela primeira vez, em 1973, durante o escândalo *Watergate*, nos EUA (GILMORE, 1999, p. 20; RICHARDS, 1998, pos. 726), como relativa às manobras postas em prática pelo governo Nixon para despistar o financiamento de operações financeiras secretas (GILMORE, 1993 *apud* CASTALDO; NADDEO, 2010, p. 1), somente vindo a ser empregada em um contexto legal nos anos 80 do século passado (BLANCO CORDERO, 2012, p. 83; GILMORE, 1999, p. 20; RICHARDS, 1998, pos. 4227)<sup>43</sup>.

### 2.3.1 Lavagem, branqueamento, reciclagem ou legitimação?

É como lavagem de dinheiro que esse processo de legitimação de fundos de origem ilícita aparece, por exemplo, na Alemanha, em que o § 261 do StGB tipifica a conduta como *Geldwäsche*, da mesma forma que o Código Penal suíço, o qual, em seu art. 305bis<sup>1</sup> utiliza a expressão *Geldwäscherei*, igualmente correspondente a lavagem de dinheiro.

No Brasil, a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, tipifica os crimes de “lavagem”<sup>44</sup> ou ocultação de bens, direitos e valores, embora a Exposição de Motivos desse diploma legal refira-se expressamente à lavagem de dinheiro (BRASIL, 1996).

A expressão *money laundering* também aparece em documentos internacionais, como a Convenção de Viena de 1988 e a Convenção de Varsóvia de 2005.

<sup>41</sup>Nesse sentido, apenas para exemplificar, sem pretender ser exaustivo, Blanco Cordero (2012, p. 83), Mallada Fernández (2012, p. 32), Lombardero Expósito (2009, p. 43), Richards (1998, pos. 726) e Naylor (2004, p. 137).

<sup>42</sup>É importante observar que Naylor (2004, p. 356, tradução nossa), embora afirme que o processo de lavagem desenvolve-se em três fases, apresenta uma definição que, como ele próprio diz, é ligeiramente diferente das propostas de fases apresentadas pelo FATF, que ele entende corresponderem, respectivamente, a uma ação (colocação), uma intenção (estratificação) e uma percepção (integração), o que “pode ser verdadeiro mas não dá uma imagem acurada do processo”. Assim, as fases por ele propostas são: a) desvinculação, que corresponde à movimentação dos fundos da direta associação com o crime; b) ofuscação, em que se disfarça o rastro para despistar a perseguição; e c) legitimação, quando os fundos são novamente tornados disponíveis ao agente, com suas origens escondidas (NAYLOR, 2004, p. 137).

<sup>43</sup>Ambos os autores referem-se ao processo *United States v. \$4.255.625,39, Federal Supplement, vol. 551, South District of Florida*, com a diferença, apenas, quanto ao ano: Blanco Cordero (2012, p. 83) e GILMORE (1999, p. 20) citam o de 1982, enquanto Richards (1998, pos. 4227), o de 1984.

<sup>44</sup>Assim mesmo, entre aspas.

*Money laundering* é, ainda, a expressão utilizada nos documentos do GAFI, dentre os quais, suas 40 Recomendações sobre Padrões Internacionais de Combate à Lavagem de Dinheiro e ao Financiamento do Terrorismo e Proliferação (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012).

Já em Portugal, o art. 368º-A do CPp tipifica o crime simplesmente como *branqueamento*. De maneira semelhante, na França, tipifica-se, nos arts. 324-1 e 324-2 do CPf, o *blanchiment simple* (branqueamento simples) e o *blanchiment aggravé* (branqueamento agravado).

Na Espanha, a conduta está tipificada no art. 305 do CPe, inserido no Capítulo XIV, *De la receptación y el blanqueo de capitales*.

Na Itália, por sua vez, a expressão utilizada no CPI, em seu artigo 648-bis, é *riciclaggio* (reciclagem).

Nos EUA, o *Anti-Drug Abuse Act of 1986*, de 27 de outubro de 1986, no Título I (*ANTI-DRUG ENFORCEMENT*), trouxe o Subtítulo H (*Money Laundering Control Act of 1986*), por cuja Seção 1352 foram introduzidos no USC os dois dispositivos que criminalizaram a lavagem de dinheiro naquele país: 18 U.S.C. § 1956 (*Laundering of monetary instruments*) e 18 U.S.C. § 1957 (*Engaging in monetary transactions in property derived from specified unlawful activity*).

Maia (2004, p. 56-57), tratando da lei brasileira, critica a adoção da expressão “lavagem”, por entendê-la imprópria, eis que tal termo estaria referenciado ao conjunto de etapas de legitimação de ativos ilícitos, antecedendo a reciclagem propriamente dita, daí preferir aquele autor as designações “reciclagem de ativos ilícitos”<sup>45</sup>, seguindo a legislação italiana, ou, ainda, “legitimação de ativos ilícitos”<sup>46</sup>.

Cabe destacar, ainda, que, no Brasil, o não emprego da expressão “branqueamento” foi justificado na Exposição de Motivos da Lei nº 9.613/1998 (BRASIL, 1996) como decorrência de ela não “estar inserida no contexto da linguagem formal ou coloquial” brasileira, bem assim por sugerir “a inferência racista do vocábulo”.

<sup>45</sup>Para Zanchetti (1997, p. 16-17, tradução nossa), o termo *riciclaggio* deve ser utilizado apenas para definir toda a operação completa, com suas três fases, tomando a expressão *lavaggio* como correspondente a uma simples operação de colocação ou de estratificação “que não é ‘reciclar’ o dinheiro sujo na economia lícita”.

<sup>46</sup>“*Legitimación de activos*” é, também, a expressão preferida por Bajo Fernández (2009, p. 13; BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO SAGGESE, 2010, p. 715), por, segundo ele, trazer mais clareza, embora, na verdade, seja um crítico da própria tipificação dessa conduta. Vidalez Rodríguez (1997) utiliza a expressão “*legitimación de capitales*”.

Tem-se, portanto, uma quantidade razoável de designações para o mesmo fenômeno: lavagem, branqueamento, reciclagem ou legitimação, que podem ser de dinheiro, de ativos, de bens, de direitos, de capitais, de valores ou utilidades, conforme será visto em seguida.

### 2.3.2 Lavagem de quê? Referência ao objeto material

Na distinção clássica feita por Jescheck (1993, p. 234, tradução nossa, grifo do autor), os bens jurídicos são “**valores ideais da ordem social** nos quais descansam a segurança, o bem estar e a dignidade da coletividade”, ao passo em que o “**objeto da ação (ou do ataque)**” corresponde ao “objeto *real* sobre o qual recai a ação típica”, podendo apresentar-se de diferentes maneiras:

como unidade psíquico-corporal (corpo ou vida de uma pessoa), como valor social (honra do ofendido), como valor econômico (patrimônio), como coisa (animal suscetível de caça), e como situação real (atitude de uso de um objeto). O bem jurídico e o objeto da ação se referem um ao outro como ideia e manifestação, porém hão de manter-se separados conceitualmente. O desvalor do resultado do fato radica no menoscabo real do objeto da ação. Pelo contrário, o bem jurídico se subtrai, como valor ideal, à apreensão do autor. A lesão do bem jurídico protegido consiste no desapareço do específico interesse da vida da comunidade, que somente se encarna no objeto da ação.

Nesse mesmo sentido é a lição de Figueiredo Dias (2011, p. 308, grifo do autor):

Em relação ao *bem jurídico* importa ter presente que ele se não confunde com um outro possível elemento do tipo objetivo de ilícito como é o *objecto da acção*: se *A* furta um anel a *B*, objecto da acção é o anel, bem jurídico a “propriedade alheia”; se *C* mata *D*, o corpo de *D* é o objeto da acção, a vida humana o bem jurídico lesado.

Pois bem, acerca do bem jurídico da lavagem de dinheiro, tal tema será tratado adiante, no último capítulo<sup>47</sup>, cabendo, neste momento, adiantar a existência de acesa discussão doutrinária sobre qual o interesse jurídico tutelado por esse delito, sobressaindo-se as correntes que defendem que seja a administração da justiça ou a ordem econômica, bem assim aquelas que propugnam pela pluriofensividade do delito.

Por outro lado, quanto ao objeto material, ou objeto da ação, não há grandes dúvidas, pois aparece expresso nos documentos internacionais e nos dispositivos legais que incriminam a lavagem de dinheiro, ficando claro, desde já, que não se refere exclusivamente a “dinheiro”, bem assim que não se confunde com aqueles possíveis bens jurídicos, como a administração da justiça ou a ordem econômica.

Assim, na Convenção de Viena de 1988, as ações características da lavagem de dinheiro recaem sobre bens procedentes de delitos relacionados ao tráfico de entorpecentes<sup>48</sup>, sendo

<sup>47</sup> V. 4.2.2.1.

<sup>48</sup> Art. 3, n° 1, *b e c*.

tais “bens” definidos como “os ativos de qualquer tipo, corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, e os documentos ou instrumentos legais que confirmam a propriedade ou outros direitos sobre os ativos em questão”<sup>49</sup>.

Já na Convenção de Estrasburgo de 1990 (tradução nossa), as condutas de lavagem<sup>50</sup> recaem sobre “bem” (*property*) que configure “produto” (*proceeds*), sendo este definido como “qualquer vantagem econômica de infrações criminais”<sup>51</sup>, podendo consistir em “qualquer bem”, definido este, por sua vez, como incluindo “bem de qualquer espécie, corpórea ou incorpórea, móvel ou imóvel, e documentos legais ou instrumentos evidenciando titularidade ou direito sobre esse bem”<sup>52</sup>.

Essa definição de “produto” posta na Convenção de Estrasburgo de 1990 foi atualizada na Convenção de Varsóvia de 2005 (tradução nossa), passando a ser definido como “qualquer vantagem econômica, derivada ou obtida, direta ou indiretamente, de infrações criminais”<sup>53</sup>, consistindo em “bem”, cuja definição anterior foi mantida<sup>54 55</sup>.

Nos termos da Diretiva 91-308-CEE, as operações de lavagem recaem sobre bens provenientes de atividade criminosa, sendo definidos como “ativos de qualquer espécie, corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis”, e, ainda, “documentos legais ou outros instrumentos comprovativos da propriedade desses activos ou dos direitos a eles relativos”<sup>56</sup>. Tal definição foi mantida na Diretiva 2001-97-CE<sup>57</sup>.

Já a Diretiva 2005-60-CE atualizou tal definição, nos seguintes termos:

3. Por “bens” entende-se activos de qualquer espécie, corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, bem como documentos legais ou outros instrumentos, independentemente da forma que assumam, incluindo electrónica ou digital, comprovativos de propriedade desses activos ou dos direitos a eles relativos<sup>58</sup>.

Na mais recente versão das 40 Recomendações do GAFI (2012, p. 119, tradução nossa), produto “refere-se a qualquer bem derivado ou obtido, direta ou indiretamente, através da prática de uma infração”, enquanto que bem significa “ativos de qualquer tipo, corpóreos ou

<sup>49</sup> Art. 1, c.

<sup>50</sup> Art. 6.

<sup>51</sup> Art. 1, a.

<sup>52</sup> Art. 1, b.

<sup>53</sup> Art. 1, a.

<sup>54</sup> Art. 1, b.

<sup>55</sup> Essas definições de produto e propriedade são semelhantes às empregadas na Convenção de Palermo, em seu art. 2, *d e e*.

<sup>56</sup> Art. 1º.

<sup>57</sup> Art. 1º, D.

<sup>58</sup> Art. 3º, nº 3.

incorpóreos, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, e documentos legais ou instrumentos evidenciando titularidade ou direitos sobre esses ativos”.

No ordenamento jurídico dos diversos países também não há distinções significativas acerca do objeto material da lavagem de dinheiro.

Assim, no Brasil, a Lei nº 9.613/1998, as condutas típicas de lavagem recaem sobre “bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”<sup>59</sup>.

Em Portugal, o art. 368º-A, nº 2, do CPp refere-se a “vantagens”, definidas no nº 1 do mesmo dispositivo legal como “os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de participação”, dos fatos típicos que elenca.

No § 261 do StGB, a referência é a bem procedente dos fatos delituosos que indica, bem assim aos gastos economizados pela evasão fiscal, às devoluções e benefícios fiscais obtidos indevidamente e, ainda, nos casos de contrabando profissional, violento ou organizado e de receptação, guarda ou venda de bens obtidos através da evasão fiscal, quando cometidas no exercício de atividade comercial ou como membro de grupo formado com o propósito de cometimento dessas infrações penais, aos bens cujos impostos respectivos tenham sido evadidos.

O art. 324-1 do CPf refere-se a bens ou rendimentos do autor de um crime ou delito, bem assim ao produto direto ou indireto de um crime ou um delito.

Já o art. 648-bis do CPi cuida de “dinheiro, bens ou outras utilidades provenientes de um delito não culposo”.

Na Espanha, o art. 301 do CPe cuida de bens que têm sua origem em uma atividade delitiva, sendo que a Lei 10/2010, de 28 de abril (tradução nossa), de prevenção da lavagem de dinheiro e do financiamento do terrorismo, assim define os bens procedentes de uma atividade delitiva:

Para os efeitos desta lei se entenderá por bens procedentes de uma atividade delitiva todo tipo de ativos cuja aquisição ou posse tenha sua origem em um delito, tanto materiais como imateriais, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, assim como os documentos ou instrumentos jurídicos com independência de sua forma, incluídas a eletrônica ou a digital, que comprovem a propriedade desses ativos ou um direito sobre os mesmos, com inclusão da cota defraudada no caso dos delitos contra a Fazenda Pública.

Claro está, portanto, que as ações de lavagem, branqueamento, reciclagem ou legitimação recaem sobre quaisquer espécies de bens, derivados, direta ou indiretamente, de ilícitos penais.

---

<sup>59</sup>Art. 1º, *caput*.

Importante destacar, desde já, as referências expressas, na legislação alemã e na espanhola, respectivamente, aos gastos economizados pela evasão fiscal e à cota defraudada no caso dos delitos contra a Fazenda Pública, a indicar que podem ser o objeto material da lavagem de dinheiro, e, por via de consequência, que os delitos fiscais podem ser crimes antecedentes da lavagem, o que é exatamente o objeto deste trabalho e será discutido com mais profundidade no último capítulo.

### 2.3.3 Dinheiro “negro” e dinheiro “sujo”

Na opinião de Blanco Cordero (2012, p. 84-85), falar em “lavagem” (*lavado*) ou em “branqueamento” (*blanqueo*) decorre da distinção, baseada na respectiva fonte, entre “dinheiro negro”, que deve ser “branqueado”, e “dinheiro sujo”, a ser limpo ou lavado: o dinheiro negro, então, seria aquele originado de atividades lícitas, embora realizadas à margem do controle do Fisco, ou de atividades consideradas ilícitas pelo descumprimento de normas tributárias não penais; já o dinheiro sujo seria aquele derivado apenas de atividades delitivas, nelas incluídas os crimes contra a Fazenda Pública.

Em linhas gerais, essa é apontada como a classificação mais aceita na doutrina (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 40), até por fazer parte da gíria empregada no âmbito das atividades econômicas e financeiras irregulares (FABIÁN CAPARRÓS, 1993, p. 603), sendo seguida, por exemplo, por Cervini, Oliveira e Gomes, L. (1998, p. 40) e D’Álora (2001, p. 8-9)<sup>60</sup>.

Em um primeiro momento, Fabián Caparrós (1993, p. 603, tradução nossa, grifo do autor) seguiu essa linha de distinguir os adjetivos “negro” e “sujo”, aplicados ao dinheiro, conforme a licitude ou a ilicitude do objeto a que se referissem, dando, assim, importância à qualidade da atividade geradora do patrimônio, de modo que “a riqueza *negra* seria a procedente de atividades econômicas lícitas, mesmo que realizadas à margem da normativa tributária vigente, enquanto que a riqueza *suja* seria a derivada de atividades ilícitas em si mesmas”.

Aquele autor, porém, modificou, mais adiante, a sua compreensão do assunto, e deixou de considerar a licitude de sua procedência como a nota diferenciadora da chamada riqueza negra (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 63), a qual passou a definir como aquela que é

---

<sup>60</sup>A designação do que seja dinheiro “cinza” (*gris*) é menos tranquila, e, mesmo, menos importante e usual, parecendo não configurar uma categoria própria. Mallada Fernández (2012, p. 40-41) aponta o dinheiro cinza como sinônimo de dinheiro sujo, ao passo em que Fabián Caparrós (1993, p. 603) refere que, para alguns autores, o que se considera riqueza negra é riqueza cinza. Para Ziegler (1990, p. 15), por sua vez, o dinheiro cinza é produto da evasão fiscal das classes dirigentes dos países europeus ou de desvios fraudulentos praticados por dirigentes de países do terceiro mundo, não fazendo, assim, distinção entre origem lícita ou ilícita.

mantida pelo seu titular “à margem das instâncias estatais de controle fiscal, ficando com isso liberado de submetê-la ao dever de contribuição para os gastos públicos imposto pelo sistema tributário” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 55, tradução nossa). O dinheiro sujo, por sua vez, veio a ser definido como “aquele que, além de permanecer de costas para os circuitos econômicos oficiais, encontra sua origem numa atividade por si ilícita” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 58, tradução nossa).

Como consequência, o dinheiro negro passa a ser considerado como um gênero, do qual o sujo é espécie, de maneira que toda riqueza suja é negra, porém, o contrário não é verdadeiro, uma vez que somente será sujo o capital negro “obtido mediante a comissão de operações ilícitas” (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 58, tradução nossa).

Bermejo (2009, p. 152) segue esse posicionamento mais recente de Fabián Caparrós e acrescenta que o ponto comum entre o capital negro e o capital sujo é que a parte daquele que deveria ter sido paga ao Fisco é, também, um capital possuído ilicitamente, ainda que possa não configurar ilícito penal, e que pode ser objeto de um processo de lavagem<sup>61</sup>.

Nesse mesmo sentido, outro ponto comum identificado entre o dinheiro negro e o dinheiro sujo é que ambos são ocultados do Fisco e devem, em algum momento, ser reintroduzidos na economia legal para que possam ser utilizados, passando, então, a diferenciar-se pelo modo como essa reintrodução pode ocorrer: como o dinheiro sujo procede de atividades ilícitas, somente lhe resta a via da lavagem, pois o arrependimento perante a Fazenda Pública implicaria a confissão de um delito; o dinheiro negro, por outro lado, não sendo oriundo de crime, tanto pode ensejar o arrependimento perante o Fisco, com o pagamento dos tributos e acatamento das demais sanções pertinentes, que não teriam cunho penal, como pode ser objeto de lavagem, dada a possibilidade de obtenção de um regime fiscal mais favorável (MALLADA FERNÁNDEZ, 2012, p. 41).

Embora se possa dizer que a distinção entre dinheiro negro e dinheiro sujo amparada na origem do capital seja a mais aceita, existem discordâncias. Palma Herrera (2000, 274), por exemplo, foge da distinção clássica para tratar de dinheiro negro na origem ou em sentido estrito, oriundo de atividade ilegal, e dinheiro negro em sentido amplo ou dinheiro negro derivado (*sobrevenido*), que se origina em atividade legal ocultada para iludir a Fazenda Pública, sendo, dessa forma, um problema não de lavagem, mas, fiscal.

---

<sup>61</sup>D’Álora (2001, p. 9), que adota a distinção mais usual entre dinheiro negro e dinheiro sujo, também trata da possibilidade de entrecruzamentos entre essas duas categorias, de maneira que o dinheiro evadido fraudulentamente ao Fisco passa a ser sujo, enquanto que este e o que se escamoteia à Fazenda Pública seriam, na verdade, dinheiro negro.

Já Bajo Fernández (2009, p. 13; 2010, p. 715, tradução nossa) trata dinheiro negro e dinheiro sujo sob a mesma definição: “aquele que carece da possibilidade de ser controlado pelas fazendas públicas e, portanto, ser submetido ao dever de contribuição para os gastos públicos, imposto pelo sistema fiscal de um determinado país”<sup>62</sup>.

Por conta dessas divergências, Aránguez Sánchez (2000, p. 32) opta por falar em capitais lícita ou ilicitamente obtidos, considerando a ilicitude, no caso, como a penal, correspondente a “um fato tipicamente antijurídico”. Nesse sentido, considera o autor que os capitais provenientes de um fato que configure apenas infração tributária, ainda que subtraídos do controle da Fazenda Pública, são lícitos, enquanto que teriam proveniência ilícita aqueles que tiverem sido objeto de um delito fiscal (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 32).

De fato, se o objeto material da lavagem de dinheiro são bens originados de uma infração penal, soa mais acertado falar-se em capitais lícita ou ilicitamente obtidos, bem assim considerar tal (i)licitude no sentido de “fato tipicamente antijurídico”, como proposto por Aránguez Sánchez, ainda mais quando se tem em conta a tendência de ampliação do rol de delitos subjacentes à lavagem.

Dessa forma, pensando em delitos fiscais, se, como ocorre na Espanha, a cota tributária defraudada é objeto material da lavagem de dinheiro, é porque se considera que ela se origina de um ilícito penal: é, pois, um capital ilicitamente obtido.

Porém, se essa cota tributária defraudada for inferior ao patamar de cento e vinte mil euros, a conduta de fraude à Fazenda Pública será penalmente atípica, conforme previsto no art. 305 do CPe, e o valor a ela correspondente não poderá ser considerado objeto material da lavagem de dinheiro, de maneira que qualquer ato de conversão ou ocultação será igualmente atípico (tratar-se-á de um capital lícitamente obtido, no sentido penal).

#### **2.3.4 Escolha da expressão lavagem de dinheiro**

Acaso se procure dar alguma consequência à distinção usual entre dinheiro negro, que seria aquele obtido lícitamente, mas, que foi omitido do controle das autoridades fiscais, e dinheiro sujo, que seria aquele oriundo de atividades ilícitas, o termo mais correto para

---

<sup>62</sup>Ziegler (1990, p. 15) também trata dinheiro negro e dinheiro sujo sob uma mesma definição, mas, como sendo aquele decorrente de redes internacionais de tráfico de drogas e de armas, dentre outras atividade criminosas. Como visto, o dinheiro oriundo da evasão fiscal é classificado por esse autor como cinza. Considerando que nessa última classificação ele também inclui o dinheiro oriundo de desvios fraudulentos praticados por dirigentes terceiro-mundistas, pode-se dizer que, para Ziegler, na prática, não há diferença entre dinheiro negro, sujo ou cinza. Essa falta de clareza acaba sendo objeto de crítica por Aránguez Sánchez (2000, p. 30-31).

descrever o processo de afastamento dessa última espécie de dinheiro de sua origem seria lavagem, por representar o processo de lavar, limpar o que é sujo.

Branqueamento, na acepção em que utilizada no tratamento da questão relativa à reintrodução, no circuito econômico legal, de fundos de origem ilícita, corresponde a tornar branco o que é negro, e, no caso, o titular do dinheiro dito negro não tem outra razão para esconder sua origem, a não ser o não pagamento dos tributos correspondentes, ao contrário do titular do dinheiro sujo, cuja intenção é exatamente evitar que se descubra como este foi obtido, tanto é assim que, no processo de afastamento e de disfarce dessa origem, ele acaba por assumir custos, dentre os quais, o relativo à tributação dos rendimentos "legitimados".

Nesse sentido, o termo reciclar também se afigura mais adequado que branquear, por se referir ao processo de transformação de rejeitos em novos produtos reutilizáveis, que é exatamente o que ocorre na lavagem de dinheiro, ou reciclagem de bens de origem ilícita: transforma-se algo sujo, o lixo produzido por atividades delitivas, em capitais limpos, distanciados de sua origem.

Mesmo a expressão legitimação de ativos soa mais adequada que branqueamento, por igualmente sugerir um processo de transformação do capital de origem espúria em ativo com aparência de legitimidade.

Por outro lado, em favor da expressão "lavagem", tem-se sua utilização em documentos internacionais, conforme já apontado, bem assim o fato de ela haver se incorporado à linguagem do cotidiano: o leigo, razoavelmente informado, tem condições de entender corretamente o que significa "lavagem de dinheiro", o que, no Brasil, dificilmente ocorreria acaso se passasse a utilizar, por exemplo, a expressão "reciclagem", preferida por Maia.

Ademais, mesmo em países que, como Portugal e Espanha, não adotam essa terminologia, não haverá incompreensão acaso ela seja utilizada.

De resto, em um país como o Brasil, em que as feridas do período escravocrata ainda não foram cicatrizadas, identificar a cor negra com algo, no mínimo, ilegal, embora não necessariamente criminoso, como é o não pagamento de tributos, e, ainda, denominar o ato de disfarçar a origem ilegal de "branqueamento", dando a entender que "branquear" é melhor que manter "negro", seria reforçar estereótipos ainda longe de terem deixado de fazer parte do cotidiano brasileiro, ainda que persistam de maneira mais ou menos disfarçada.

Quanto ao objeto da lavagem, está patente que não se trata apenas do dinheiro em espécie de origem ilícita que é sujeito ao processo de legitimação, todavia, tal qual ocorre com o próprio termo "lavagem", o uso da expressão "dinheiro" não prejudica o entendimento.

Daí que, já no título deste trabalho, tenhamos feito a opção pelo uso preponderante da terminologia “lavagem de dinheiro”, sem prejuízo de que, no seu decorrer, as outras expressões colhidas de documentos legais e da doutrina também venham a ser empregadas - mesmo o termo “branqueamento”, que, de resto, é legalmente adotado noutros ordenamentos jurídicos -, por razões estilísticas, para evitar a excessiva repetição dos mesmos termos ao longo de um mesmo período.

#### **2.4 Contexto histórico da tipificação da lavagem de dinheiro**

Não é sem uma boa dose de ironia a afirmação de Naylor (2004, p. 134, tradução nossa) de que, se alguém no passado tivesse achado que valeria a pena criminalizá-la, a lavagem de dinheiro mereceria, muito mais que outros “competidores”, ser considerada o “segundo crime mais antigo do mundo”<sup>63</sup>.

Embora especule sobre o Código de Hamurabi, primeiro genuíno código tributário do mundo, haver estimulado a imaginação dos que buscavam obter para si algum desconto no pagamento de tributos, é na Europa medieval que Naylor (2004, p. 134) situa os primeiros esboços das técnicas de lavagem de dinheiro atuais, apontando a usura, ou seja, a cobrança de juros em empréstimos, como equivalente de então do tráfico de drogas na hierarquia moral (“mais que um crime, era um pecado”), o principal elemento para o seu desenvolvimento.

Uma vez que as penas eram severas – exclusão civil, reparação financeira e excomunhão, equivalentes moralmente, hoje, à prisão, sequestro de bens e perda da primariedade -, tornavam-se necessárias diversas técnicas para fazer com que a cobrança de juros aparentasse ser outra coisa: inflação das taxas de câmbio para disfarçar os juros nos pagamentos envolvendo longas distâncias; alegação de que os juros eram uma compensação aos riscos; disfarce dos juros cobrados como sanção pelo atraso (simulado) no pagamento; empréstimos a espécies de empresas de fachada e recebimento do pagamento como se fossem lucros, que, na verdade, não existiram (NAYLOR, 2004, p. 134-135).

A diferença posta entre o tratamento da usura e o da lavagem de dinheiro é que, segundo aponta Naylor (2004, p. 135, tradução nossa), antes, o que configurava o delito era a forma como o dinheiro fora obtido, e não os métodos empregados para escondê-lo, de

---

<sup>63</sup>Conforme o autor “enquanto tiver ocorrido a necessidade de ocultar uma transferência financeira, algo parecido com a lavagem de dinheiro ocorreu” (NAYLOR, 2004, p. 134, tradução nossa). Embora sem essa carga de ironia, não destoa de Naylor o pensamento de Maia (2004, p. 21), para quem, superada a etapa de prática de crimes motivados pelo poder, a cobiça e a ganância, principais móveis das atividades criminosas, a meta seguinte destina-se à busca dos meios de usufruir dos ganhos ilegais com segurança e tranquilidade, legitimando-os, de modo que “a questão do aproveitamento desses ativos é tão antiga quanto anciã é a prática de crimes, e as (vãs) tentativas de sua repressão datam da Antiguidade Clássica”.

maneira que “o verdadeiro criminoso era quem embolsava os seus proveitos, e não os escriturais que cuidavam da papelada”.

Do mesmo modo que situa na era medieval os “antecedentes espirituais” das técnicas atuais de lavagem de dinheiro, o uso de “santuários *offshore*” é mencionado como datado, pelo menos, do início do século XVII, auge da pirataria no Atlântico Norte (NAYLOR, 2004, p. 135-136, tradução nossa).

Por outro lado, embora existentes, esses precedentes são tidos como de importância marginal até o século XX, em decorrência, especialmente no século XIX, da doutrina econômica da mínima intervenção governamental, que implicava baixos impostos, baixa regulação, liberalização progressiva do comércio internacional e do fluxo financeiro, tornando de pouca utilidade a existência de um aparato de lavagem de dinheiro, ao que se juntava a concepção de que o “vício pessoal era um problema da pessoa com o vício”, do que, por sua vez, decorria a existência de poucas restrições ao jogo, à prostituição e ao consumo de álcool e drogas (NAYLOR, 2004, p. 136, tradução nossa).

Prosseguindo com Naylor (2004, p. 136-137, tradução nossa), a transformação teria sido causada por três fatores: a) o que ele chamou de “guerra total”, certamente referindo-se à I Guerra Mundial, que demandou a movimentação massiva de recursos financeiros e materiais e levou os países a levantarem dados sobre o potencial da produção nacional e a aumentar os impostos, modificando a base fiscal dos tributos sobre mercadorias para o imposto sobre a renda, com o objetivo de transferir a maior parte para o governo; b) a criminalização do vício pessoal, que levou à necessidade de ocultação da origem dos rendimentos ilegais provenientes do “atendimento dos desejos proibidos da sociedade civilizada”; e c) o legado da I Guerra Mundial, constituído por novos Estados com moedas e controle de câmbio fracos e pelo receio permanente de novas hostilidades, que conduziu a fugas massivas de capital, levando países como a Suíça e Liechtenstein a servirem de abrigo para esse dinheiro, conduta que proliferou nas décadas seguintes à II Guerra Mundial pelo Caribe, Pacífico Sul e Oceano Índico, lugares que passaram a atrair tanto grandes corporações internacionais e especuladores abastados interessados em formas não criminosas de evasão fiscal quanto “outro tipo de clientela”.

Um fato histórico de especial relevo no tratamento da questão da lavagem de dinheiro, e intimamente relacionado à “criminalização do vício pessoal” mencionada por Naylor, foi a aprovação da 18ª Emenda à Constituição dos EUA, em 18 de dezembro de 1917, posteriormente ratificada em 16 de janeiro de 1919, a qual proibiu, a partir de um ano de sua ratificação, a produção, venda, transporte, importação e exportação de bebidas intoxicantes,

que vieram a ser definidas, no *Volstead Act*, de 28 de outubro de 1919, como aquelas que contivessem, no mínimo, 0,5% de teor alcoólico.

Se, em um primeiro momento, a emenda funcionou, ao menos nas estatísticas, com a redução do consumo de bebidas alcólicas, a queda no número de prisões por embriaguez e o aumento do preço da bebida ilegal, a verdade é que a produção e a distribuição ilegais tornaram-se descontroladas, e faltaram meios para fiscalizar cada fronteira, rio, lago ou clube por onde se transportava ou onde se consumiam bebidas alcólicas (NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION, 2013).

Assim, a vigência da 18ª Emenda e do *Volstead Act* criaram um ambiente propício à geração de inúmeras organizações criminosas e de um mercado fornecedor de produtos e serviços ilegais que movimentava milhões de dólares (MAIA, 2004, p. 26).

Isso ocorreu porque a própria atividade clandestina de contrabando e venda de bebidas impunha um “nível organizativo sofisticado e em larga escala, que incluía a aproximação com atividades ilícitas, a aplicação de vultosos ganhos ilícitos e a utilização da corrupção” (MAIA, 2004, p. 27).

Figura de proa dessa época, Alphonse Capone, o célebre Al Capone, chefe do crime organizado em Chicago, no Estado de Illinois, nos EUA, teve um destino que serviu de alerta para a necessidade de os criminosos de então desenvolverem novas técnicas de lavagem de dinheiro (MAIA, 2004, p. 28), uma vez que acabou condenado e preso por crime fiscal, apurado a partir dos sinais exteriores de riqueza que ostentava (BOSWORTH-DAVIES; SALTMARSH, 1995, p. 1; LYMAN; POTTER, 2003, p. 104-108; MAIA, 2004, p. 28).

É nessa época, aliás, conforme já apontado acima<sup>64</sup>, que teria surgido a expressão *money laundering*, em virtude do uso de lavanderias e lavagens de automóveis, negócios baseados no fluxo de dinheiro em espécie (DE CARLI, 2012, p. 84), para a camuflagem de fundos originados na atividade clandestina de venda de bebidas alcólicas.

A proibição da venda de bebidas alcólicas foi banida com a entrada em vigor, em 1933, da 21ª Emenda à Constituição dos EUA, que revogou a 18ª Emenda, mas não baniu o crime organizado, apenas deu margem a que, “tal como qualquer grande negócio em crise, procurasse novos empreendimentos – preferivelmente aqueles que gerassem rápidos excedentes de capital” (NAYLOR, 1990, p. 21), daí que a exploração do jogo tenha sido uma das saídas (JORDAN, 1999, p. 88-95); outra foi o tráfico de drogas (DE CARLI, 2012, p. 83; NAYLOR, 1990, p. 21).

---

<sup>64</sup>V. 2.3.

Segundo Maia (2004, p. 29), esse foi um período em que se delineou uma situação de crise potencial para a criminalidade organizada, caracterizada pelos seguintes fatores: a) a prisão de Al Capone por crime fiscal<sup>65</sup>; b) as lutas entre as diversas facções criminosas pelo controle do mercado; c) o avanço, ainda que modesto, das forças da ordem; e d) as condições objetivas da conjuntura histórica daquele momento, decorrentes da “Grande Depressão” - a grave crise do capitalismo em 1929 -, da existência de um grande acúmulo de riquezas auferidas na época da Proibição e ansiosas por legitimação, da necessidade de explorar e desenvolver novos mercados que garantissem a manutenção das estruturas organizativas que haviam sido criadas, e, ainda, das enormes margens de lucro que desapareceram com o fim da Lei Seca.

Para esse novo momento, surgiu como figura de destaque Meyer Lenski, tido como o formulador das estratégias adotadas para a superação da crise: a) cartelização do mercado nacional, com a sua divisão entre as organizações criminosas mais poderosas; b) a ampliação dos laços com a política e da corrupção de servidores e agentes públicos; c) a exploração do jogo e do tráfico de entorpecentes como substitutos da comercialização clandestina de bebida alcoólica; d) a criação de novas técnicas de lavagem de dinheiro; e e) a intensificação do ingresso em negócios legais (MAIA, 2004, p. 29)<sup>66</sup>.

O ingresso no negócio da heroína deu-se com o golpe aplicado pelo sócio de Lenski, Salvatore “Lucky” Luciano, na velha liderança da Máfia, decorrendo do florescimento das atividades da dupla a necessidade de métodos sofisticados para a camuflagem e o direcionamento do fluxo do dinheiro, e, daí, a “invenção *offshore*” (NAYLOR, 1990, p. 21).

Conforme narrado por Naylor (1990, p. 21), a primeira grande remessa, feita por Lansky, de dinheiro proveniente de atividades ilícitas para bancos suíços ocorreu em 1932, tendo por objetivo imediato a abertura de uma conta em favor do então governador da Louisiana, Huey Long, responsável por autorizar a abertura do negócio de *slot-machines* em Nova Orleans. A partir de então, o maior volume do dinheiro dessa organização criminosa era transferido, a partir de bancos por ela dirigidos em Miami, diretamente para a Suíça, ou, então, para as Bahamas, onde era depositado, ou, mesmo, de lá também transferido para a Suíça (NAYLOR, 1990, p. 21).

---

<sup>65</sup>Conforme aponta Naylor (1990, p. 21), após a condenação de Capone, em 1931, por evasão fiscal, “os chefes das organizações criminosas despertaram para a urgente necessidade de facilidades próprias de lavagem”.

<sup>66</sup>Algumas razões do sucesso de Lansky, cuja rede por ele gerenciada superou a maior parte de seus concorrentes, foram a lucratividade de seus investimentos na Flórida, em Cuba, em Las Vegas e no tráfico internacional de drogas, a divisão honesta dos lucros entre seus “acionistas” e o reconhecimento da importância de fazer de políticos poderosos e operadores do direito não meros objetos de suborno, mas, parceiros em suas atividades ilegais (CHAMBLISS, 1988, p. 159-160).

Lansky é, ainda, apontado como o responsável pelo aperfeiçoamento da técnica do *loan-back*, o empréstimo reversivo, que se dava da seguinte forma: a) primeiramente, a movimentação de fundos para fora dos EUA pelo correio, veículo preferido, ou sob a forma de cheques de viagem, cheques de caixa, ações nominais, ações ao portador, ou, ainda, passagens aéreas em branco; b) após, depósito desses valores em contas secretas mantidas no exterior; c) por fim, o retorno ao país com a origem e a natureza disfarçadas (NAYLOR, 1990, p. 22)<sup>67</sup>.

É fácil e até intuitivo perceber nesse percurso histórico a aproximação existente entre o crime organizado e o tráfico de entorpecentes, que fazem parte do plano de fundo socioeconômico que ensejou a luta contra a lavagem de dinheiro como um instrumento de maior efetividade da aplicação da lei penal em relação às atividades criminosas que visam ao lucro (STESSENS, 2000, p. 3).

Tal se refletiu nos primeiros textos legais a incriminar a conduta de lavagem de dinheiro, os quais, pela própria natureza dessa atividade delituosa, tiveram que definir de que delitos prévios decorreriam os proveitos cuja lavagem estava sendo criminalizada. A opção, como será visto em seguida, na Itália e nos EUA, foi pelos crimes graves praticados por organizações criminosas, incluindo, nesse último país, o tráfico de entorpecentes (DE CARLI, 2012, p. 87).

#### **2.4.1 A experiência italiana**

Em que pese poder ser considerado o “segundo crime mais antigo do mundo”, como sugeriu Naylor, e de, efetivamente, atos tendentes a ocultar a origem de recursos obtidos ilicitamente, com vistas à sua reintrodução no circuito econômico com aparência de legalidade, não serem algo propriamente novo, a tipificação, como crime, da lavagem de dinheiro é algo bastante recente, contando com menos de 40 anos o primeiro tipo penal a criminalizá-la.

O ordenamento jurídico italiano é apontado como o primeiro a ter incorporado “uma figura de algum modo relacionada com a lavagem de dinheiro”, o que se deu com a inclusão no CPi do art. 648 *bis*, introduzido que foi pelo Decreto-lei nº 59, de 21 de março de 1978,

---

<sup>67</sup>Nessa última etapa, o dinheiro “às vezes fazia uma parada *en route* num *anstalt* (uma empresa anônima com um único acionista secreto) de Liechtenstein. No estágio final, o iniciador do ciclo pedia os fundos ‘emprestados’ ao *anstalt*, ou ao banco suíço diretamente, pagando o ‘empréstimo’ com juros – a si próprio -, ao mesmo tempo que deduzia os juros dos seus rendimentos sujeitos a impostos como sendo despesas de negócios” (NAYLOR, 1990, p. 22). Sobre a importância de Meyer Lansky no desenvolvimento do crime organizado nos EUA, cf. Bosworth-Davies e Saltmarsh (1995, p. 1-3), Chambliss (1988, p. 159-167), Jordan (1999, p. 88-95) e Lyman e Potter (2003, p. 467-481).

convertido na Lei nº 191, de 18 de maio de 1978 (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 185-186, tradução nossa)<sup>68</sup>.

Sob a rubrica “Substituição de dinheiro ou valores provenientes de roubo agravado, extorsão agravada ou sequestro de pessoa com objetivo de extorsão”, o art. 648 *bis* (tradução nossa) previa a imposição de pena de reclusão de quatro a dez anos e de multa de um milhão a vinte milhões de liras a quem, fora dos casos de concurso no crime, realizasse fatos ou atos dirigidos à substituição “de dinheiro ou valores provenientes dos delitos de roubo agravado, extorsão agravada, ou sequestro de pessoa com o objetivo de extorsão, por outro dinheiro ou outros valores”, exigindo o tipo a finalidade “de obter para si ou para outrem um proveito ou de ajudar os autores dos delitos acima referidos a assegurar o proveito do crime”<sup>69</sup>.

Na origem dessa tipificação está a comoção social gerada por uma onda de sequestros de pessoas promovida, em sua maior parte, por clãs mafiosos, com objetivos meramente econômicos, mas, também, em determinados momentos, por organizações terroristas, como no caso do dirigente do Partido Democrata Cristão Aldo Moro, ex-primeiro ministro, sequestrado em 16 de março de 1978 e morto em 9 de maio daquele ano (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 186).

De fato, a doutrina italiana destaca a influência do clima sócio-político vivenciado pela Itália na década de 70 do século passado, período conhecido como “anos de chumbo” e auge da chamada “indústria do roubo e do resgate”, e o objetivo de, com a tipificação da substituição de dinheiro e valores, atingir os delitos que financiavam as atividades das organizações terroristas que então atuavam (ANGELINI, 2008, p. 2-3; APOLLONIO, 2010, p. 30; CASTALDO e NADEO, 2010, p. 67; CUCUZZA, 1995, p. 134).

A intenção, pois, era reforçar a proteção do bem jurídico afetado pela prática dos delitos prévios referidos no art. 648 *bis*, por meio da redução das possibilidades de desfrute dos proveitos daqueles crimes (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, p. 187).

O art. 648 *bis*, na sua primeira versão, foi, para Fabián Caparrós (1998, p. 188, tradução nossa), tanto “o ponto de partida político-criminal” das reformas penais que foram sendo produzidas nos ordenamentos jurídicos em matéria de lavagem de dinheiro, como, também, “o antecedente técnico-jurídico sobre o qual, de modo consciente ou inconsciente, foram

---

<sup>68</sup>Nesse mesmo sentido, cf. Canas (2004, p. 25).

<sup>69</sup>Para uma análise desse tipo penal, especialmente, da sua caracterização como uma figura especial de receptação ou de favorecimento real, e da questão da antecipação da consumação desses delitos, cf. Angelini (2008, p. 1-4), Apollonio (2010, p. 30), Castaldo e Nadeo (2010, p. 66-69), Cucuzza (1995, p. 140-143) e Ferrajoli (1994, p. 3-7).

construídas muitas das normas repressoras da lavagem de capitais aprovadas até hoje no direito comparado”.

Todavia, apesar da introdução da “ideia de modificação da situação do dinheiro ou dos valores criminosamente obtidos”, que trazia em si a intenção de encobri-los (DE CARLI, 2012, p. 82), é preciso ressaltar que esse tipo penal pioneiro - à época, ainda não definido como “*riciclaggio*”, termo surgido na legislação somente após a reforma operada em 1990 (ANGELINI, 2008, p. 4) -, parece ter sido de pouca aplicação, dado o caráter restrito do rol de crimes antecedentes, que sequer incluía o tráfico de entorpecentes (CASTALDO; NADEO, 2010, p. 68), sendo, assim, considerado “objetivamente inidôneo a atingir efetivamente o fenômeno da reciclagem nas suas manifestações mais conspícuas e menos ingênuas” (CUCUZZA, 1995, p. 142-143, tradução nossa).

#### **2.4.2 A experiência dos EUA**

Não obstante o pioneirismo italiano, a legislação mais influente no âmbito internacional foi a dos EUA (DE CARLI, 2012, p. 82), mais especificamente, o *Anti-Drug Abuse Act of 1986*, de 27 de outubro de 1986, que, no Título I (*ANTI-DRUG ENFORCEMENT*), trouxe o Subtítulo H (*Money Laundering Control Act of 1986*), por cuja Seção 1352 foram introduzidos no USC os dois dispositivos que criminalizaram a lavagem de dinheiro naquele país: 18 USC § 1956 (*Laundering of monetary instruments*) e 18 USC § 1857 (*Engaging in monetary transactions in property derived from specified unlawful activity*).

Como “lavagem de instrumentos monetários” foram tipificadas as condutas de: a) realizar ou tentar realizar transação financeira envolvendo os proveitos de determinadas atividades ilegais, com conhecimento dessa origem ilícita, (a.1) com a intenção de promover o desenvolvimento de atividades ilegais especificadas ou (a.2) com o conhecimento de que a transação é destinada total ou parcialmente (a.2.1) a ocultar ou disfarçar a natureza, a localização, a origem, a propriedade ou o controle dos proveitos de atividades ilícitas especificadas, ou (a.2.2) a evitar a exigência legal de comunicação de transação financeira; e b) transportar ou tentar transportar internacionalmente instrumento monetário ou fundos, seja dos EUA para o exterior ou do exterior para os EUA, ou, ainda, através desse país, (b.1) com a intenção de promover o desenvolvimento de atividades ilegais especificadas, ou (b.2), com o conhecimento de que o instrumento monetário ou fundos envolvidos no transporte constituem proveitos de alguma forma de atividade ilegal especificada e sabendo que esse transporte é destinado total ou parcialmente (b.2.1) a ocultar ou disfarçar a natureza, a localização, a origem, a propriedade ou o controle de proveitos de atividades ilegais especificadas, ou (b.2.2) a evitar a exigência legal de comunicação da transação financeira.

Conforme se verifica da análise da Seção 1956 (c)(7) do *Money Laundering Control Act*, o termo “atividades ilegais especificadas” tinha um amplo raio de alcance, abrangendo, especialmente, a Seção 18 USC § 1961(1), que, por sua vez, elenca um extenso rol de delitos caracterizadores de *racketeering activity*, bastante abrangente - indo além do tráfico de entorpecentes -, especialmente, quando se compara com a legislação italiana tratada no item anterior.

As penas previstas para o crime de “lavagem de instrumentos monetários” foram de multa de até quinhentos mil dólares ou de duas vezes o valor da propriedade envolvida na transação, o que fosse maior, e/ou de prisão de até vinte anos.

Já o delito de “engajar-se em transações financeiras com propriedades derivadas de atividades ilegais especificadas” criminalizou as condutas de engajar-se ou tentar engajar-se em transação financeira com propriedade de valor superior a dez mil dólares derivada de atividade ilegal especificada, quando o crime tenha ocorrido nos EUA ou em jurisdição marítima ou territorial desse país, ou, ainda, quando tiver ocorrido fora dos EUA ou de sua jurisdição especial, mas, o réu é norte-americano.

As penas previstas foram de multa e/ou de prisão até dez anos.

A criminalização da lavagem de dinheiro através do *Anti-Drug Abuse Act of 1986* faz parte do que Stessens (2000, p. 99) classificou como terceira geração de medidas norte-americanas contra a lavagem.

Na primeira geração, Stessens (2000, p. 96-97) menciona a aplicação do conceito de conspiração para prejudicar as funções do governo, aplicada, pela primeira vez, em um caso de fraude ao IRS.

Mais importantes no contexto internacional de combate à lavagem de dinheiro foram as medidas classificadas por Stessens (2000, p. 97-99) como de segunda geração, em que se destaca o *Bank Secrecy Act of 1970*, que impôs às instituições financeiras três tipos de dever de comunicação: a) comunicação de transações com dinheiro em espécie de valores acima de dez mil dólares, através de formulário denominado *Currency Transaction Report*; b) comunicação de transporte, remessa ou embarque de dinheiro em espécie ou de instrumentos monetários de valores acima de dez mil dólares, dos EUA para o exterior ou do exterior para os EUA, através do preenchimento do formulário *Currency and Monetary Instruments Report*; e c) comunicação, por qualquer cidadão sujeito à jurisdição dos EUA, da manutenção, diretamente ou por procuração, de contas bancárias, seguros ou outras contas financeiras no exterior com valores acima de dez mil dólares.

Esses deveres de comunicação foram reafirmados pelo *Comprehensive Crime Control Act of 1984*, que estendeu para outros negócios as obrigações de reportar transações com valores acima de dez mil dólares (STESSENS, 2000, p. 98).

A imposição desses deveres de comunicação surgiu como decorrência da necessidade de combater a lavagem de dinheiro, tanto daquele oriundo de proveitos de crimes quanto da evasão fiscal, já que o delito de conspiração, que faz parte da primeira geração de medidas anti-lavagem, não abrangia as pessoas ou empresas que aceitavam fundos sem indagar sua origem, sendo, também, uma forma de permitir que as autoridades dos EUA tivessem acesso a informações sobre os ativos mantidos pelos seus cidadãos no exterior (STESSENS, 2000, p. 98).

Todavia, uma vez que esses deveres de comunicação são baseados em limites pré-estabelecidos, tornou-se comum a sua burla, por meio das técnicas de lavagem de dinheiro conhecidas como *smurfing* ou *structuring*, consistentes em dividir o valor de uma transação em inúmeras transações com valores inferiores ao limite estabelecido (DE CARLI, 2012, p. 86; GURULÉ, 1995, p. 825-826; STESSENS, 2000, p. 99).

Segundo Gurulé (1995, p. 825-226), uma vez que as cortes norte-americanas vinham considerando que o *Bank Secrecy Act of 1970* não impedia essas operações que visavam a burlar a obrigação de comunicação de transações financeiras de valor acima de dez mil dólares, o *Money Laundering Control Act of 1986* teve, como um de seus objetivos, suprir essa lacuna.

#### **2.4.3 A normativa internacional sobre lavagem de dinheiro e a definição dos crimes antecedentes**

Uma das principais características atuais do processo de lavagem de dinheiro é a globalização das suas atividades, que ultrapassam as fronteiras nacionais e se desenvolvem em um contexto internacional que proporciona diversas vantagens aos lavadores, tais como: a) a possibilidade de fugir às normas e à jurisdição de países que possuem políticas mais duras de controle da lavagem de dinheiro; b) o aproveitamento das falhas decorrentes dos problemas existentes nas áreas de cooperação jurídica internacional e de intercâmbio de informações; e c) o aproveitamento das deficiências da regulação internacional e de sua aplicação para desviar bens oriundos de lavagem para países cujos controles e persecução desse delito são mais frágeis (BLANCO CORDERO, 2012, p. 57-58).

Em decorrência desse caráter transnacional da lavagem de dinheiro, houve uma resposta internacional a tal fenômeno considerada sem precedentes (BASSIOUNI; GUALTIERI, 1996, p. 55), a qual tem sido desenvolvida no âmbito do que se denomina regime internacional,

termo oriundo da teoria da organização internacional aplicado a ajustes que abrangem tanto atores governamentais quanto não governamentais de diversas áreas, com o propósito de regular e controlar certas relações e atividades transnacionais pelo estabelecimento de procedimentos, regras e instituições internacionais (CARLSON; ZAGARIS, 1991, p. 554).

#### **2.4.3.1 Regimes internacionais de proibição**

Tais regimes internacionais, por possuírem objetivos mais específicos, são considerados mais flexíveis e aptos a ensejar mudanças que as organizações intergovernamentais, apesar de, com frequência, contarem com o apoio destas (CARLSON; ZAGARIS, 1991, p. 555).

Dessa forma, o sucesso de um regime internacional pode levar à manutenção ou à redução dos custos de transações legítimas, “ao mesmo tempo em que aumenta os custos de negociações ilegítimas como a lavagem de dinheiro e o tráfico de entorpecentes” (CARLSON; ZAGARIS, 1991, p. 555).

De Carli (2012, p. 138) inclui dentre esses regimes internacionais os regimes globais de proibição, tratados de forma aprofundada por Nadelmann (1990), que os define como categoria de normas que proíbem, tanto em leis internacionais quanto em leis criminais domésticas dos países, o envolvimento do estado e de atores não estatais em determinadas atividades, tais como a pirataria, a escravidão, o tráfico de escravos, a falsificação de moedas, o sequestro de aeronaves, o tráfico de mulheres e de crianças para fins de prostituição, o tráfico de entorpecentes e a matança de espécies animais em risco, como baleias e elefantes (NADELMANN, 1990, p. 479).

A forte dimensão transnacional desses crimes é considerada condição essencial para que somente eles se tornem objeto de regimes internacionais de proibição, o que ajuda a explicar porque apenas poucas leis criminais evoluem para tais regimes, e menos numerosas ainda sejam aquelas que alcançam dimensão global<sup>70</sup> (NADELMANN, 1990, p. 481).

---

<sup>70</sup>Bassiouni e Gualtieri (1996, p. 62-63) mencionam a existência de 315 instrumentos internacionais, elaborados entre 1815 e 1988, e que abarcavam 24 categorias de crimes transnacionais e internacionais definidos por organismos legislativos internacionais e regionais e incorporados a convenções internacionais: agressão; crimes de guerra; crimes contra a humanidade; emprego ilícito de armas; genocídio; apartheid; escravidão e crimes relativos à escravidão; tortura; experimentação médica ilícita; pirataria; pirataria aérea; delitos contra a navegação marítima internacional; ameaça e emprego da força contra diplomatas e outras pessoas internacionalmente protegidas; captura de reféns; delitos relativos a drogas; tráfico internacional de publicações obscenas; destruição ou roubos de tesouros nacionais; infrações contra o meio ambiente; roubo de materiais nucleares; emprego ilícito do correio; interferência em cabos submarinos; falsidades e falsificação; corrupção de funcionários públicos estrangeiros e mercenarismo. Ainda segundo Bassiouni e Gualtieri (1996, p. 63-64, tradução nossa), as previsões constantes dos instrumentos de direito penal internacional substantivo possuem as seguintes características: “1) reconhecimento explícito da conduta proibida como constitutiva de um crime internacional, ou de um crime segundo o Direito Internacional; 2) reconhecimento implícito da natureza penal do fato mediante o estabelecimento de um dever de proibir, prevenir, perseguir, sancionar, ou outro similar; 3) tipificação penal da conduta proibida; 4) dever ou direito de persecução; 5) dever ou direito de sancionar a conduta proibida; 6) dever ou direito de extraditar; 7) dever ou direito de cooperar na persecução e

Esses regimes internacionais tendem a refletir os interesses políticos e econômicos dos membros dominantes da comunidade internacional, porém, sua criação e evolução também decorrem do papel importante desempenhado por fatores morais e emocionais relacionados a crenças religiosas, sentimentos humanitários, fé no universalismo, compaixão, consciência, paternalismo, medo, preconceito e a compulsão ao proselitismo, de maneira que as ações dos estados e as ações e opiniões de sociedades diversas, no processo de evolução desses regimes, são modeladas por organizações e movimentos nacionais e transnacionais, devendo ser entendidas como a culminação de pressões externas e de disputas políticas domésticas, “e nas quais as normas das sociedades dominantes, especialmente aquelas da Europa e dos Estados Unidos da América, são não apenas internacionalizadas, mas, também, internalizadas pelas diversas sociedades ao redor do mundo” (NADELMANN, 1990, p. 480, tradução nossa).

Continuando com Nadelmann (1990, p. 484-486), este identifica cinco estágios no padrão evolucionário comum da maioria dos regimes globais de proibição, nos quais ele inclui os que tiveram por alvo a pirataria, a escravidão e o tráfico de entorpecentes. No primeiro estágio, a atividade alvo do regime é considerada, pela maioria das sociedades, sob certas circunstâncias e em relação a determinado grupo de pessoas, como inteiramente legítima, tendo frequentemente os próprios estados como protagonistas principais. Nessa fase, noções morais ou leis internacionais em evolução pouco têm a ver com as eventuais restrições ao envolvimento na atividade, o que decorreria mais de prudência política e de tratados bilaterais (NADELMANN, 1990, p. 484-485).

É no segundo estágio que ocorre a redefinição da atividade como um problema e como um mal, passando o envolvimento estatal a ser gradualmente deslegitimado, apesar de alguns determinados governos continuarem a patrocinar o envolvimento de grupos privados e de indivíduos na atividade. A redefinição do caráter da atividade ocorre, em regra, como decorrência da atuação de juristas internacionais, grupos religiosos e outros empreendedores morais<sup>71</sup> (NADELMANN, 1990, p. 484).

Já no terceiro estágio a supressão e a criminalização da atividade começam a ser reivindicadas pelos chamados proponentes do regime, nos quais se incluem os governos capazes de exercer uma influência hegemônica em uma determinada área de interesse e, mais uma vez, os empreendedores morais transnacionais. Esses atores exercem sua influência

---

sanção (incluindo um dever de prestar assistência judicial recíproca); 8) criação de uma jurisdição internacional básica; 9) referência à criação de uma corte penal internacional ou de um tribunal internacional com características penais; 10) exclusão da obediência devida”.

<sup>71</sup>Que é como o autor se refere às organizações não governamentais transnacionais (NADELMANN, 1990, p. 482).

através de pressões diplomáticas, estímulos econômicos, intervenções militares, publicidade e “esforços proselitistas de indivíduos e organizações não governamentais” (NADELMANN, 1990, p. 485, tradução nossa).

O quarto estágio, por sua vez, é alcançado apenas em caso de sucesso dos esforços dos proponentes do regime, quando, então, efetivamente, um regime global de proibição começa a existir, pois a atividade torna-se objeto de leis criminais e de ações policiais em grande parte do mundo, e instituições e convenções internacionais passam a desempenhar um papel de coordenação. Apesar disso, nessa fase alguns estados ainda se recusam a se conformar ao novo regime, outros aderem apenas formalmente, mas se revelam incapazes ou pouco dispostos a reprimir as violações em seu território, havendo, ainda, indivíduos e organizações criminosas que continuam engajadas na atividade agora criminosa (NADELMANN, 1990, p. 484).

Por fim, o quinto estágio, em que a atividade é drasticamente reduzida e persiste em mínima escala e em lugares obscuros, é alcançado apenas em alguns casos, o que passou a ocorrer somente a partir do século XIX, quando aumentaram o poder dos estados na atuação contra os criminosos dentro ou fora de suas fronteiras e o potencial de cooperação interestatal na supressão de atividades indesejadas (NADELMANN, 1990, p. 484-485).

Como fatores que tornam leis criminais e regimes globais de proibição particularmente sem efetividade na supressão das atividades de que se ocupam, Nadelmann (1990, p. 486) cita a exigência de recursos limitados e facilmente disponíveis, a pouca suscetibilidade de determinadas atividades serem comunicadas às autoridades, e a demanda substancial e resiliente dos consumidores, de difícil substituição por atividades ou produtos alternativos.

Tais seriam os fatores pelos quais o regime global antidrogas estaria destinado a nunca obter o sucesso experimentado pelos regimes contra a pirataria e o comércio de escravos, ou, ainda, aqueles que combateram a falsificação de moeda e o sequestro (NADELMANN, 1990, p. 486).

Sendo o texto de Nadelmann de 1990, ao responder à sua própria pergunta sobre que atividades seriam alvos, no futuro, de regimes globais de proibição, ele listou a evasão fiscal, a lavagem de dinheiro, as violações às leis sobre valores mobiliários, várias fraudes comerciais transnacionais e o comércio de produtos falsificados, às quais, à época, o governo dos EUA, ocupando o papel que já fora da Europa ocidental, vinha devotando crescente atenção (NADELMANN, 1990, p. 522).

Todavia, apesar dos esforços persuasivos dos EUA e do próprio Conselho da Europa no sentido da criminalização de algumas daquelas atividades, o que ele chamou de “regimes

nascentes” ainda não teriam, então, ido além do terceiro estágio (NADELMANN, 1990, p. 522).

Especificamente quanto à lavagem de dinheiro, entendia Nadelmann (1990, p. 522, tradução nossa) que a então recente inclusão, por inspiração dos EUA, de provisões contra esse delito na Convenção de Viena de 1988 propiciava “uma avenida para a promoção de um regime em pelo menos uma dessas áreas”.

Já em relação à evasão fiscal, por serem as leis a ela referentes bastante heterogêneas, as perspectivas de tornar-se alvo de um regime global de proibição seriam “altamente remotas” (NADELMANN, 1990, p. 522-523, tradução nossa).

Na opinião de De Carli (2012, p. 141), caso Nadelmann tivesse escrito seu artigo nos dias atuais, “certamente enquadraria o regime antilavagem de dinheiro no quarto estágio”.

De fato, tomando por base as características do quarto estágio do padrão evolucionário dos regimes globais de proibição, notadamente, os fatos de a atividade tornar-se objeto de leis criminais e de ações policiais em grande parte do mundo, e de instituições e convenções internacionais passarem a desempenhar um papel de coordenação, é nessa fase que se encontra o regime de combate à lavagem de dinheiro, conforme será demonstrado a seguir, quando serão abordadas as normas internacionais que o regulamentam, com destaque para a definição dos crimes antecedentes<sup>72</sup>.

#### **2.4.3.2 *Hard law e soft law***

Uma das vertentes da construção do regime global antilavagem de dinheiro passa pela aprovação de tratados e convenções internacionais, instrumentos inseridos dentre as fontes formais do direito internacional, os quais a doutrina anglófona genericamente denomina como *hard law* (MACHADO, M., 2004, p. 47).

A construção desse regime, porém, não se esgota nos tratados e convenções internacionais, tendo grande importância nesse aspecto a atuação de inúmeras organizações internacionais e regionais, que, por meio de pressões ou recomendações, acabam por levar os Estados à assunção de compromissos, mais políticos que propriamente jurídicos, entre si ou perante diversos órgãos e grupos, dentro do que é denominado pelo direito internacional como *soft law* (DE CARLI, 2012, p. 154-155), expressão que se refere “aos instrumentos

---

<sup>72</sup>Deve-se registrar que o enquadramento do regime global antilavagem no quarto estágio de evolução passa não apenas pela existência de normativas nacionais e internacionais de combate a esse delito ou pelo papel de coordenação exercido por organismos internacionais. Também se apresentam no momento atual as características negativas apontadas por Nadelmann: recusa de alguns estados a se conformar ao novo regime; adesão meramente formal de outros, que se revelam incapazes ou pouco dispostos a reprimir as violações em seu território; e, principalmente, a continuidade do engajamento nessa atividade de indivíduos e organizações criminosas.

elaborados por Estados e atores não estatais, não vinculantes juridicamente, mas que influenciam a conduta dos Estados, das organizações internacionais e dos indivíduos” (MACHADO, M., 2004, p. 45).

O elemento distintivo entre esses dois tipos de instrumentos normativos internacionais, *hard law* e *soft law*, é exatamente essa noção de “juridicamente vinculante”: ao contrário do que ocorre quando adotam um instrumento *soft law*, “por meio da ratificação de um tratado ou convenção, as partes contraem obrigações jurídicas e podem ser responsabilizadas pela violação ou não-cumprimento” (MACHADO, M., 2004, p. 47)<sup>73</sup>.

Weiss (1997, p. 1) aponta para a crescente importância dos instrumentos legais não-vinculantes como uma fonte do direito internacional, ainda que com mais força em algumas áreas, como a ambiental<sup>74</sup>, que em outras, e destaca que, sob algumas circunstâncias, os países podem submeter-se a instrumentos não-vinculantes tão bem como quando o fazem em relação aos vinculantes.

Ainda de acordo com Weiss (1997, p. 1-2), a negociação de instrumentos legais vinculantes e não-vinculantes e a adequação a estes têm ocorrido em um sistema internacional que está mudando rapidamente, com importantes implicações no direito internacional.

Assim, aquele autor trata da mudança de um modelo clássico de direito internacional, caracterizado por estar centrado exclusivamente em Estados, por basear-se em instrumentos legais vinculantes para proporcionar soluções para problemas definidos, pela pressuposição de que os Estados se submetem às obrigações por eles assumidas, e, ainda, pela nítida separação entre direito internacional e direito interno e entre direito internacional público e direito internacional privado, para um sistema emergente que consiste em redes de estados, organizações internacionais, atores não-estatais e milhões de indivíduos (WEISS, 1997, p. 2).

<sup>73</sup>Justamente por faltar-lhe esse caráter de obrigatoriedade, entende Nasser (2006, p. 160) que se deve distinguir direito de *soft law*, embora isso não signifique que seus instrumentos devam estar fora do campo de interesse e estudo dos juristas. Dupuy (1990-1991, p. 420, tradução nossa), por sua vez, destaca ser o termo *soft law* paradoxal para a descrição de um fenômeno que é ambíguo. O caráter paradoxal advém exatamente do fato de que o Estado de Direito é usualmente, de um ponto de vista geral e clássico, tido como *hard*, compulsório, “ou ele simplesmente não existe” (DUPUY, 1990-1991, p. 420, tradução nossa). Já a ambiguidade decorre da dificuldade de identificar a realidade assim identificada, considerando seus efeitos legais e suas manifestações (DUPUY, 1990-1991, p. 420). De qualquer forma, ao contrário de Nasser, Dupuy (1990-1991, p. 420, tradução nossa) insere a *soft law* no processo legislativo contemporâneo, encarando-a, porém, como um fenômeno social que “supera as categorias legais clássicas e familiares pelas quais os juristas normalmente descrevem a criação e a autoridade legal das normas internacionais”. O autor arremata dizendo que, “em outras palavras, ‘*soft law*’ é um problema porque ainda não é lei ou não é apenas lei” (DUPUY, 1990-1991, p. 420, tradução nossa).

<sup>74</sup>Maíra Machado (2004, p. 45) menciona a intensa produção normativa não caracterizável como obrigação jurídica internacional nos campos relacionados ao meio ambiente, ao comércio, aos tráfegos marítimo e aéreo, na regulação dos setores econômico e empresarial, e, mais recentemente, no tratamento internacional dado ao tema da corrupção, “objeto de instrumentos internacionais elaborados pelos mais diversos organismos, todos visando a aproximar as distintas legislações nacionais sobre determinados aspectos do problema”.

Nesse sistema emergente, os estados têm menos liberdade para atuar unilateralmente, embora continuem a ser atores centrais, enquanto que atores não-estatais desempenham funções cada vez mais complexas, as quais, antes, eram prerrogativa exclusiva dos estados (WEISS, 1997, p. 2). Essa existência de novos atores relevantes, em nível internacional, nacional e local, incluindo organizações não-governamentais e intergovernamentais, às quais se somam corporações multinacionais, subunidades de governos nacionais, associações transnacionais *ad hoc*, minorias étnicas, e, mesmo, empreendimentos ilícitos, é tida, em termos de *soft law*, como a característica mais relevante dos sistemas emergentes (WEISS, 1997, p. 2).

Nesse mesmo sentido, ao cuidar das razões sociais do fenômeno da *soft law*, Dupuy (1990-1991, p. 420-421) trata da existência e desenvolvimento de uma rede ramificada de instituições permanentes, tanto em nível universal quanto regional, desde o fim da Segunda Guerra Mundial, as quais propiciam à comunidade internacional uma estrutura estável de cooperação que torna possível organizar um fluxo contínuo e permanente de negociações políticas, econômicas e normativas entre os Estados, além de propiciarem um complemento eficiente ao modelo intergovernamental existente, proporcionando uma relação dinâmica entre a diplomacia interestatal e a opinião pública internacional.

Dupuy (1990-1991, p. 420-421), tal qual Weiss, aborda a diversificação dos componentes da comunidade internacional, com a chegada, a partir dos anos 1950, de países subdesenvolvidos, o que tornou necessário adaptar e reconsiderar um grande número de normas costumeiras elaboradas quando esses Estados ainda não eram independentes, e ainda acrescenta a rápida evolução da economia mundial e o aumento da interdependência entre os Estados combinados com o desenvolvimento de novos campos de atividade criados pelo incessante progresso da ciência e da tecnologia, a exigir, especialmente nos campos do direito econômico e do direito ambiental internacionais, a criação oportuna de novas normas internacionais adaptáveis e aplicáveis a cada novo nível de conhecimento alcançado com o desenvolvimento tecnológico.

Outra característica apontada do sistema internacional emergente é que, enquanto o sistema de redes é não-hierárquico, novos elementos de hierarquia vão surgindo na comunidade de estados, o que decorre do aumento exponencial do número de estados reconhecidos, levando a que, embora soberanos e iguais sob o direito internacional, eles não sejam efetivamente iguais, “o que se reflete em provisões de algumas organizações internacionais sobre o peso do voto e em obrigações legais diferenciadas em acordos internacionais” (WEISS, 1997, p. 2, tradução nossa).

Dada a presença de tantos atores no sistema internacional, são várias as vantagens apontadas para optar por outros instrumentos legais que não os acordos formais: processo de negociação mais rápido do que em relação aos tratados; possibilidades de abrangência de outras partes além dos estados, de expressão de valores compartilhados e de fornecimento de respostas mais rápidas para problemas não bem compreendidos; e, ainda, o propiciar aos atores envolvidos flexibilidade nas respostas às questões (WEISS, 1997, p. 2-3).

Nesse mesmo sentido, simplicidade, rapidez, flexibilidade e confidencialidade são apontadas por Aust (1986, p. 789) como as principais razões procedimentais para a escolha de instrumentos informais em lugar dos tratados. Assim, os instrumentos de *soft law* podem entrar em operação ou produzir efeitos a partir da assinatura ou de uma data determinada, sem necessidade de procedimentos subsequentes, não havendo, ainda, exigência de publicação nem de registro; a resolução de controvérsias pode ocorrer por meio de negociação entre as partes, sem referência a terceiros, cortes ou tribunais; e, ainda, há maior facilidade para emendas, que podem ser efetuadas com a mesma facilidade e velocidade da conclusão do próprio instrumento emendado (AUST, 1986, p. 789-793).

No campo específico da internacionalização do direito penal e dos problemas que o direito internacional busca regular por meio do crime e da pena, ao tratar de *hard law* e *soft law*, Maíra Machado (2004, p. 45) conclui pela deficiência “dos mecanismos voltados a pautar a atuação dos Estados e a garantir a incorporação das disposições internacionais aos ordenamentos jurídicos internos”, dadas a “ampla margem de flexibilidade” e a “ausência de mecanismos de controle sobre a implementação e o cumprimento das disposições convencionais, as quais se denominam ‘obrigação jurídica internacional’”<sup>75</sup> que marcam “o referencial internacional ao qual os Estados devem, em princípio, estar submetidos”.

A possibilidade de os indivíduos exercerem os direitos estabelecidos nos tratados e convenções internacionais e de as autoridades estatais cobrarem daqueles o cumprimento dos deveres previstos nesses instrumentos depende de que o conteúdo das disposições internacionais e dos mecanismos necessários a quem sejam executados esteja incorporado ao direito interno dos Estados (MACHADO, 2004, p. 29).

---

<sup>75</sup>Segundo Maíra Machado (2004, p. 35), os quatro elementos a partir dos quais se pode falar na existência de uma obrigação jurídica internacional são os seguintes: a) descrição de “uma ação ou omissão de caráter vinculante, formulada por sujeitos competentes para tal, de acordo com procedimentos preestabelecidos”; b) conhecimento das regras pelos seus destinatários, que devem estar preparados “para aceitarem sua autoridade e ter capacidade e ânimo para obedecê-la”; c) as obrigações que estabelecem regras de conduta “devem envolver uma restrição à liberdade de ação e, para tanto, ser suficientemente precisas”; e d) “as obrigações devem ser executáveis e sancionáveis de acordo com as regras de direito internacional público, em casos de não-cumprimento”, de maneira que “o último patamar para a identificação de uma obrigação jurídica internacional decorre, portanto, de sua utilização por um tribunal arbitral ou judicial para arrimar ou razoar uma decisão”.

No caso do Brasil, por exemplo, é necessária a promulgação do tratado internacional por decreto do Presidente da República, após apreciação do Poder Legislativo, para que o instrumento passe a ter efeito entre as partes (DE CARLI, 2012, p. 142).

Por outro lado, o fato de uma atividade ser objeto de tratado ou convenção não significa necessariamente que ela seja “tipificada por uma norma penal internacional ou que seja definida uma forma específica de tratamento do problema”, mas, apenas, que “há uma preocupação, ou uma estratégia retórica, de um ou mais países, em relação ao tema”, pois as convenções internacionais não tratam os problemas de que se ocupam de modo linear: ora as atividades são tipificadas como crime, com a descrição dos elementos que o compõem; ora é estabelecido “o dever de todos os Estados exercerem sua jurisdição sobre esses fatos, perseguindo-os ou extraditando a pessoa suspeita a um a país que o faça”; ora são estabelecidos mecanismos de cooperação, ou, então, somente indicados os delitos que devem ser reprimidos (MACHADO, M., 2004, p. 34).

Para Maíra Machado (2004, p. 34-35), como as disposições constantes de tratados e convenções são “amplas e genéricas pautas de atuação para os Estados”, tanto a ausência de incorporação ao ordenamento jurídico interno do conteúdo das disposições veiculadas naqueles instrumentos quanto a violação, pela própria conduta estatal, dessas obrigações acabam por dificultar que eles sejam caracterizados como obrigações internacionais aptas a gerar a responsabilidade dos Estados.

Ademais, prosseguindo com Maíra Machado (2004, p. 36), a responsabilidade estatal pela ausência de prevenção, cooperação e repressão de crimes definidos em convenções internacionais tem, em regra, um caráter mais teórico que prático, pela ausência de um regime uniforme e preciso.

No campo da prevenção, o problema está em que nem todas as convenções internacionais a ela se referem, sendo que as que o fazem, em grande parte, contentam-se “com o efeito dissuasivo da criminalização da conduta no direito interno”, confundindo-se aspectos repressivos e preventivos (MACHADO, M., 2004, p. 36). Quanto à repressão, esta aparece ora como obrigação “de qualificar, no direito interno, determinadas atividades como crime e prever sanções”, ora estabelecem “obrigações de natureza administrativa ou judicial, indicando as medidas apropriadas para realizar detenções e assegurar a presença da pessoa acusada em seu território, com vistas à persecução ou à extradição” (MACHADO, M., 2004, p. 36-37).

A responsabilidade internacional dos Estados é ainda mais débil no âmbito da cooperação e da assistência judicial em matéria de investigação e instrução, especialmente,

em virtude das “distintas possibilidades de recusa a prestar assistência, contempladas tanto em convenções internacionais como em tratados multi e bilaterais”, eis que os critérios para a determinação da possibilidade de recusa são “eminentemente subjetivos e dependem da apreciação do Estado requerido no caso concreto”, como ocorre no caso da extradição, cujas possibilidades de recusa são ampliadas para abarcar a não-extradição de nacionais e a extradição para países em que seja aplicada a pena de morte (MACHADO, M., 2004, p. 37)<sup>76</sup>.

Além dessas questões, existe o problema da solução das controvérsias que venham a surgir entre os Estados a respeito da interpretação de tratados, questões de direito internacional, existência de violação a uma obrigação internacional, bem como sobre a natureza e a extensão da reparação que a violação pode gerar, eis que há que haver expressa aceitação, pelas partes envolvidas, da jurisdição da Corte Internacional de Justiça para o conhecimento do caso específico, de modo que, “em uma controvérsia gerada pela violação de obrigação internacional, tanto o Estado que cometeu a violação como o Estado por ela afetado deverão estar de acordo em submeter o caso à jurisdição do Tribunal” (MACHADO, M., 2004, p. 44).

De qualquer modo, é a arbitragem, e não a via judicial, o mecanismo utilizado para resolver a maior parte dos casos de disputas relativas à interpretação e à aplicação de tratados, em que pese tratar-se de um modo mais custoso de solução das controvérsias (MACHADO, M., 2004, p. 44).

Quando se trata de *soft law*, em que não se caracteriza a existência de uma obrigação jurídica internacional, mesmo assim há o cumprimento de suas disposições por parte dos Estados, o que decorre da utilização dos instrumentos denominados *peer review*, que significa “revisão pelos pares”, e *peer pressure*, ou “pressão dos pares”, e, ainda, de “outras consequências advindas do não cumprimento de padrões internacionais amplamente aceitos que atingem, em cheio, interesses e necessidades dos Estados” (DE CARLI, 2012, p. 156).

O “exame pelos pares” é descrito “como um sistema de exame e de avaliação de desempenho (*performance*) de um Estado por outros Estados”, cujo objetivo “é fazer com que o Estado cumpra com padrões (*standards*), estabelecidos pela organização e largamente aceitos pelos países em geral” (DE CARLI, 2012, p. 156).

São características desse sistema de avaliação, conforme De Carli (2012, p. 156), o estar amparado no fundamento da confiança mútua, pois o Estado avaliado hoje será o avaliador

---

<sup>76</sup>A autora cita os crimes fiscais, políticos e aqueles cuja execução possa atentar contra a segurança estatal, a ordem pública ou outros interesses estatais essenciais do Estado requisitado como exemplos de delitos que aparecem em instrumentos internacionais como possibilidades de recusa (MACHADO, M., 2004, p. 37).

amanhã, e a sua condução de forma não adversatorial, não-acusatória, criando-se um sistema de responsabilidades mútuas através das avaliações recíprocas. Além disso, os processos de avaliação são realizados com regularidade, produzindo-se relatórios sobre o grau de cumprimento dos padrões e as deficiências encontradas, com expedição de recomendações (DE CARLI, 2012, p. 156).

Já o *peer pressure* é definido como o efeito de pressão, de persuasão, provocado pelos pares durante ou fora do processo de avaliação, que pode ser expresso sob diversas formas, como recomendações formais, cartas dirigidas aos representantes do país avaliado pelo Secretário-Geral da organização internacional em que se desenvolve o processo de avaliação, diálogos informais entre os países, exposição pública dos resultados, ou, ainda, elaboração de *rankings* com as posições dos Estados, como maneira de comparar seus desempenhos (DE CARLI, 2012, p. 157).

Ainda segundo De Carli (2012, p. 157), instituições como o Fundo Monetário Internacional ou o Banco Mundial podem impor sanções em decorrência do não cumprimento de determinados padrões, afetando negativamente os interesses dos governos.

#### **2.4.3.3 *Hard law*: convenções internacionais**

Blanco Cordero (2012, p. 98-99) identifica quatro etapas na evolução internacional da tipificação penal da lavagem de dinheiro, as quais passam, inicialmente, pela legislação norte-americana, depois, em nível internacional propriamente dito, pela imposição aos Estados da obrigação de tipificar a lavagem, e, em seguida, pelo aparecimento de sistemas preventivos:

a) na primeira etapa, que se desenvolveu durante a década de 1970, nos EUA, houve uma ênfase no caráter preventivo, com o objetivo de que fossem conservados documentos e de que as operações suspeitas fossem comunicadas pelos bancos, sendo considerada como primeira lei norte-americana contra a lavagem de dinheiro o *Bank Secrecy Act (The Currency and Foreign Transactions Reporting Act of 1970)*, que foi inserido por Stessens (2000, p. 97-99) na segunda geração de medidas norte-americanas antilavagem de dinheiro;

b) na década de 1980, ocorre a entrada em vigor, nos EUA, do *1986 Money Laundering Control Act*, a Lei de Controle da Lavagem de Dinheiro de 1986, que tipificou o delito de lavagem de dinheiro. O *Money Laundering Control Act* estava inserido no *Anti-Drug Abuse Act of 1986*, de 27 de outubro de 1986, que fez parte da terceira geração de medidas norte-americanas de combate à lavagem de dinheiro (STESSENS, 2000, p. 99);

c) a terceira etapa é de internacionalização propriamente dita da tipificação da lavagem de dinheiro, com a forte influência dos EUA na aprovação da Convenção de Viena de 1988;

d) a última fase do processo de internacionalização da tipificação da lavagem de dinheiro identificada por Blanco Cordero ocorre em 1989, com a criação do GAFI e a aprovação das suas quarenta recomendações sobre a lavagem de dinheiro. Conforme Blanco Cordero (2012, p. 99, tradução nossa), a criação daquele órgão levou a que se passasse a combater a lavagem de dinheiro “a partir de um ponto de vista integral”, repressivo e preventivo.

#### **2.4.3.3.1 A Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas de 1988**

Aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas, em 20 de dezembro de 1988, a Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas, conhecida como Convenção de Viena de 1988, é considerada a primeira convenção de alcance global a abranger os dois aspectos essenciais do combate ao moderno tráfico internacional de entorpecentes: a criminalização da lavagem de dinheiro e o estabelecimento do confisco dos proventos do tráfico (GILMORE, 1999, p. 51).

Especificamente sobre a lavagem de dinheiro, objeto deste trabalho, e embora sem utilizar essa denominação<sup>77</sup>, o artigo 3 (1) (b) da Convenção de Viena estabeleceu, para cada uma das suas partes, a obrigação de adotar as medidas necessárias para caracterizar como delitos penais em seu direito interno, quando cometidos intencionalmente: i) a conversão ou a transferência de bens, com conhecimento de que tais bens são procedentes de algum ou alguns dos delitos estabelecidos no seu artigo 3 (1) (a), ou da participação no delito ou delitos em questão, com o objetivo de ocultar ou encobrir a origem ilícita dos bens, ou de ajudar a qualquer pessoa que participe na prática do delito ou delitos em questão, para fugir das consequências jurídicas de seus atos; e ii) a ocultação ou o encobrimento, da natureza, origem, localização, destino, movimentação ou propriedade verdadeira dos bens, sabendo que procedem de algum ou alguns dos delitos mencionados no artigo 3 (1) (a) ou de participação no delito ou delitos em questão.

Os delitos mencionados no artigo 3 (1) (a)<sup>78</sup> da Convenção de Viena são apenas aqueles relacionados ao tráfico de drogas, daí que, nos termos desse instrumento, apenas esses crimes foram considerados antecedentes da lavagem de dinheiro.

<sup>77</sup>Segundo Gilmore (1999, p. 52), tal decorreu da novidade da expressão e por questões de tradução.

<sup>78</sup>“i) a produção, a fabricação, a extração, a preparação, a oferta para venda, a distribuição, a venda, a entrega em quaisquer condições, a corretagem, o envio, o envio em trânsito, o transporte, a importação ou a exportação de qualquer entorpecente ou substância psicotrópica, contra o disposto na Convenção de 1961 em sua forma emendada, ou na Convenção de 1971; ii) o cultivo de sementes de ópio, do arbusto da coca ou da planta de cannabis, com o objetivo de produzir entorpecentes, contra o disposto na Convenção de 1961 em sua forma emendada; iii) a posse ou aquisição de qualquer entorpecente ou substância psicotrópica com o objetivo de

Ainda especificamente em relação à lavagem de dinheiro, a Convenção de Viena estabeleceu, em seu artigo 3 (1) (c), que as partes poderiam, de acordo com seus princípios constitucionais e com os conceitos fundamentais de seu ordenamento jurídico, adotar as medidas necessárias para caracterizar como delitos penais em seu direito interno, quando cometidos intencionalmente: a) a aquisição, posse ou utilização de bens, tendo conhecimento, no momento em que os recebe, de que tais bens procedem de algum ou alguns delitos de tráfico de entorpecentes definidos na Convenção ou de ato de participação no delito ou delitos em questão; b) a instigação ou induzimento público de outrem, por qualquer meio, a cometer alguns dos delitos mencionados no artigo em questão, incluindo, pois, a lavagem de dinheiro; e c) a participação em qualquer desses delitos, a associação e a confabulação para cometê-los, a tentativa de cometê-los e a assistência, a incitação, a facilitação ou o assessoramento para a prática do delito.

Já o parágrafo (3) do mesmo artigo 3 da Convenção de Viena dispôs que o “conhecimento, a intenção ou o propósito como elementos necessários de qualquer delito estabelecido no parágrafo 1 deste Artigo poderão ser inferidos das circunstâncias objetivas de cada caso”.

Quanto às penas, estabeleceu a Convenção<sup>79</sup> que cada uma das partes deveria dispor no sentido da aplicação de sanções proporcionais à gravidade dos delitos, tais como a pena de prisão, ou outras formas de privação de liberdade, sanções pecuniárias, e, ainda, o confisco, pela prática dos delitos estabelecidos no seu artigo 3 (1).

Gilmore (1999, p. 52-53) destaca a importância da criminalização da lavagem de dinheiro relacionada ao tráfico de drogas e do seu tratamento como delito grave na Convenção de Viena para a cooperação internacional no que diz respeito ao confisco, à assistência legal mútua e à extradição.

No caso específico da extradição, o artigo 3 (10) da Convenção de Viena estabeleceu que os delitos ali estabelecidos não poderiam ser considerados como politicamente motivados, sem prejuízo das limitações constitucionais e dos princípios fundamentais do direito interno das partes, o que teve a importância de restringir a invocação dessa espécie de limitação à cooperação internacional, bastante frequente nos casos de crimes de caráter político e de delitos fiscais (GILMORE, 1999, p. 53).

---

realizar qualquer uma das atividades enumeradas no item i) acima; iv) a fabricação, o transporte ou a distribuição de equipamento, material ou das substâncias enumeradas no Quadro I e no Quadro II, sabendo que serão utilizados para o cultivo, a produção ou a fabricação ilícita de entorpecentes ou substâncias psicotrópicas; v) a organização, a gestão ou o financiamento de um dos delitos enumerados nos itens i), ii), iii) ou iv).”

<sup>79</sup>Artigo 3 (4) (a).

Além disso, como, à época da aprovação da Convenção de Viena, ainda não era comum a tipificação da lavagem de dinheiro, tal impedia a extradição de criminosos envolvidos com a lavagem de proveitos do tráfico de drogas, em razão do princípio da dupla incriminação, pelo qual o fato deve ser definido como crime em ambas as jurisdições, de maneira que, com a imposição às partes da incriminação de tal conduta, mais essa limitação à extradição ficaria restringida (GILMORE, 1999, p. 53).

#### **2.4.3.3.2 A Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco dos Produtos do Crime de 1990**

Conhecida como Convenção de Estrasburgo, a Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco dos Produtos do Crime foi aprovada pelo Comitê de Ministros em setembro de 1990, tendo sido o texto respectivo aberto para assinatura em 8 de novembro daquele ano.

No que diz respeito especificamente aos crimes antecedentes, a Convenção de Estrasburgo foi bem mais além que a de Viena, não se restringindo aos delitos relacionados ao tráfico de entorpecentes, embora a definição básica do crime de lavagem de dinheiro inserida no documento de 1990<sup>80</sup> seja baseada naquela do instrumento de 1988.

De fato, conforme expresso no Relatório Explicativo da Convenção de Estrasburgo, um dos propósitos desta foi o de facilitar a cooperação internacional relacionada à assistência investigativa, busca, apreensão e confisco dos proveitos de todos os tipos de criminalidade, especialmente, crimes sérios, e, mais particularmente, os relacionados ao tráfico de drogas e de armas, terrorismo, tráfico de crianças e mulheres, além de outras infrações penais que geram grandes lucros.

Dessa forma, os expertos que compuseram o comitê encarregado de elaborar o instrumento em questão concluíram que as Partes não deveriam limitar-se aos crimes definidos na Convenção de Viena, e que o escopo da nova Convenção deveria ser o mais amplo possível. Todavia, tanto em relação às medidas confiscatórias, de que trata o artigo 2 da Convenção de Estrasburgo, quanto no que diz respeito às condutas de lavagem definidas no artigo 6 desse instrumento, entendeu-se que seria prematuro o estabelecimento da possibilidade de confisco dos proveitos de quaisquer espécies de crimes, bem assim que qualquer delito pudesse ser antecedente da lavagem de dinheiro, pois tal exigência poderia impedir a ratificação imediata da Convenção por vários Estados.

---

<sup>80</sup>Art. 6 (1).

A solução encontrada foi a de prever que cada parte poderia, no momento da assinatura ou do depósito do instrumento de ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, declarar, em documento dirigido ao Secretário-Geral do Conselho da Europa, que o parágrafo 1 do artigo 2, que trata das medidas confiscatórias, e o parágrafo 1 do artigo 6, que cuida dos crimes de lavagem, somente seriam aplicados aos crimes ou categorias de crimes especificados em tal declaração<sup>81</sup>.

Ainda no que diz respeito especificamente aos crimes antecedentes, a Convenção de Estrasburgo estabeleceu que, para os fins de implementação ou aplicação do seu parágrafo 1, que define as condutas de lavagem, não importa que o delito antecedente tenha sido sujeito à jurisdição criminal da Parte<sup>82</sup>, previsão essa que não encontra similar na Convenção de Viena.

Segundo consta do Relatório Explicativo da Convenção de Estrasburgo, o objetivo dos expertos, com tal disposição, foi o de deixar claro que esse instrumento buscava alcançar os crimes antecedentes extraterritoriais. Tal significa, de acordo com Nilson (1991, p. 431 *apud* BLANCO CORDERO, 2012, p. 122, tradução nossa), o prevalecimento do princípio da jurisdição universal, de maneira que, nos termos do exemplo citado por esse autor, “se o delito de tráfico de espécies protegidas é cometido em um país A e os produtos são lavados no país B, não importa que o tráfico de espécies protegidas fosse legal ou ilegal no país B”.

Outra previsão importante, e que também constituiu inovação em relação à Convenção de Viena, foi a faculdade de não aplicar os crimes de lavagem às pessoas que cometeram o delito antecedente<sup>83</sup>. Tal foi uma decorrência da constatação de que, em alguns Estados, o agente que cometeu um delito antecedente não pratica um novo crime quando “lava” os proveitos daquele crime, conforme consta do Relatório Explicativo da Convenção.

#### **2.4.3.3.3 A Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco dos Produtos do Crime de 2005**

Conhecida como Convenção de Varsóvia, a Convenção do Conselho da Europa sobre Lavagem de Dinheiro, Busca, Apreensão e Confisco dos Produtos do Crime, de 16 de maio de 2005, veio a atualizar a Convenção de Estrasburgo, e, no que diz respeito especificamente aos crimes antecedentes, trouxe, em seu anexo, uma lista de infrações penais prévias à lavagem de dinheiro, a qual reproduz o glossário que acompanhava as Recomendações do GAFI então em vigor, conforme explicitado no Relatório Explicativo da Convenção.

---

<sup>81</sup>Artigo 2 (2) e artigo 6 (4).

<sup>82</sup>Artigo 6 (2) (a).

<sup>83</sup>Artigo 6 (2) (b).

Os crimes constantes dessa lista são: a) participação em grupo criminoso organizado; b) terrorismo, incluindo o financiamento do terrorismo; c) tráfico de seres humanos e contrabando de migrantes; d) exploração sexual, incluindo exploração de crianças; e) tráfico ilícito de drogas e substâncias psicotrópicas; f) tráfico ilícito de armas; g) tráfico ilícito de bens roubados e outros bens; h) corrupção e suborno; i) fraude; j) falsificação de moeda; k) falsificação e pirataria de produtos; l) crime ambiental; m) homicídio e lesão corporal grave; n) sequestro, rapto ilegal e prisão de reféns; o) roubo; p) contrabando; q) extorsão; r) falsificação; s) pirataria; e t) informação privilegiada (*insider trading*) e manipulação de mercado.

De acordo com parágrafo 4 do artigo 9 da Convenção de Varsóvia, desde que as condutas definidas como lavagem de dinheiro no parágrafo 1 do mesmo dispositivo se aplicassem àquelas condutas acima transcritas, listadas no anexo da Convenção, as Partes poderiam estabelecer como crimes antecedentes: a) apenas aqueles para os quais fosse cominada pena privativa de liberdade superior a um ano, ou, para as Partes que estabelecem um patamar mínimo de pena criminal, aqueles com pena privativa de liberdade igual ou superior a seis meses<sup>84</sup>; e/ou b) os delitos constantes de uma lista de crimes antecedentes<sup>85</sup>; e/ou c) crimes considerados graves de acordo com a lei doméstica da Parte<sup>86</sup>.

Ainda no que se refere aos crimes antecedentes, a Convenção de Varsóvia estabeleceu para as Partes a obrigatoriedade de assegurar que uma condenação prévia ou simultânea pelo crime antecedente não seria um requisito para a condenação por lavagem de dinheiro<sup>87</sup>. Foi igualmente prevista a obrigatoriedade de as Partes estabelecerem a possibilidade de condenação por lavagem de proveitos de um crime antecedente, sem que houvesse a necessidade de definir precisamente qual foi esse crime<sup>88</sup>.

Por fim, foi previsto que cada parte deveria assegurar que os crimes antecedentes da lavagem de dinheiro abrangeriam condutas realizadas em outro Estado, as quais constituam crime nesse Estado e que teria constituído uma infração principal acaso houvesse ocorrido domesticamente, podendo cada Parte providenciar que o único requisito seja que a conduta teria constituído um crime antecedente se tivesse ocorrido domesticamente<sup>89</sup>.

#### **2.4.3.3.4 Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional**

---

<sup>84</sup> Artigo 9 (4) (a).

<sup>85</sup> Artigo 9 (4) (b).

<sup>86</sup> Artigo 9 (4) (c).

<sup>87</sup> Artigo 9 (5).

<sup>88</sup> Artigo 9 (6).

<sup>89</sup> Artigo 9 (7).

Aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 15 de novembro de 2000, a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, conhecida como Convenção de Palermo, cidade onde foi elaborada (DE CARLI, 2012, p. 149), teve o propósito de promover a cooperação para prevenir e combater de maneira mais efetiva o crime organizado transnacional.

Em seu artigo 2 (h), a Convenção de Palermo definiu “infração principal” como qualquer infração de que derive um produto que possa passar a constituir o objeto de uma infração definida no seu artigo 6º, o qual, por sua vez, elenca as condutas caracterizadoras da lavagem do produto do crime, seguindo o modelo da Convenção de Viena.

A Convenção de Palermo estabeleceu, ainda, que cada Estado Parte procurará aplicar as condutas caracterizadoras da lavagem do produto do crime à gama mais ampla de infrações principais<sup>90</sup>, dentre as quais, obrigatoriamente, deveriam constar: a) todos os crimes graves, conforme definição constante do artigo 2 da própria Convenção<sup>91</sup>; e b) as infrações definidas de acordo com os seus artigos 5, 8 e 23<sup>92</sup>.

Além disso, os Estados-Partes cuja legislação estabeleça uma lista de infrações específicas deverão incluir entre estas, pelo menos, uma gama completa de infrações relacionadas com grupos criminosos organizados<sup>93</sup>.

A Convenção de Palermo, ainda a respeito das infrações principais, adotou o princípio da dupla incriminação (DE CARLI, 2012, p. 150), ao determinar que aquelas incluirão as infrações cometidas tanto dentro como fora da jurisdição do Estado Parte interessado, sendo que as cometidas fora da jurisdição de um Estado Parte somente constituirão infração principal quando o ato correspondente constitua infração penal à luz do direito interno do Estado em que tenha sido praticado, bem assim constitua infração penal à luz do direito interno do Estado Parte que aplique tal disposição se o crime aí tiver sido cometido<sup>94</sup>.

De se ressaltar, também, a previsão da possibilidade de os Estados Partes estabelecerem que as infrações caracterizadoras da lavagem do produto do crime não sejam aplicáveis às pessoas que tenham cometido a infração principal, conforme seja exigido pelos princípios

---

<sup>90</sup>Artigo 6 (2) (a).

<sup>91</sup>Nos termos do artigo 2 (b) da Convenção de Palermo, devem ser considerados crimes graves as condutas que constituam infração punível com pena privativa de liberdade, cujo máximo não seja inferior a quatro anos ou com pena superior.

<sup>92</sup> O artigo 5 da Convenção de Palermo criminaliza a participação em grupo criminoso organizado. O artigo 8, por sua vez, criminaliza a corrupção, enquanto que o artigo 23 tipifica a obstrução da justiça.

<sup>93</sup>Artigo 6 (2) (b), última parte.

<sup>94</sup>Artigo 6 (2) (c).

fundamentais do direito interno<sup>95</sup>. Trata-se, no caso, da “reserva da não incriminação da autolavagem” (DE CARLI, 2012. P. 151).

#### **2.4.3.3.5 A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**

Assinada em dezembro de 2003, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, denominada Convenção de Mérida, teve por finalidades, conforme definido em seu artigo 1: a) a promoção e o fortalecimento das medidas para prevenir e combater mais eficaz e eficientemente a corrupção; b) a promoção, a facilitação e o apoio à cooperação internacional e à assistência técnica na prevenção e na luta contra a corrupção, incluída a recuperação de ativos; e c) a promoção da integridade, da obrigação de render contas e da devida gestão dos assuntos e dos bens públicos.

“Delito determinante”, expressão empregada na tradução para o português, foi definido como todo delito do qual se derive um produto que possa passar a constituir matéria de um delito definido no artigo 23 da Convenção de Mérida<sup>96</sup>, que tipifica a lavagem de produto de crime nos mesmos moldes da Convenção de Viena, prevendo, no entanto, que cada Estado Parte velará por aplicar tal crime à mais ampla gama possível de delitos determinantes, aí incluída, no mínimo, uma ampla gama de delitos qualificados de acordo com a Convenção<sup>97</sup>.

No mais, prevê a Convenção de Mérida a adoção do princípio da dupla incriminação e a reserva da não incriminação da autolavagem, nos mesmos termos da Convenção de Palermo<sup>98</sup>.

#### **2.4.3.4 As Diretivas Europeias relativas à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro**

As chamadas Diretivas Europeias são os principais documentos relativos à prevenção e à repressão à lavagem de dinheiro elaborados no âmbito comunitário, tratando-se, porém, de normas de aplicação regional, que obrigam apenas os Estados componentes da União Europeia (DE CARLI, 2012, p. 147-149).

Desde 1991, ainda antes da entrada em vigor do Tratado de Maastrich (Tratado da União Europeia), foram aprovadas três Diretivas relativas à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro, sendo que, atualmente, encontra-se em fase de discussão uma quarta diretiva.

##### **2.4.3.4.1 A primeira Diretiva (91/308/CEE)**

---

<sup>95</sup>Artigo 6 (2) (d).

<sup>96</sup>Artigo 2 (h).

<sup>97</sup>Artigo 23 (2) (a) e (b).

<sup>98</sup>Artigo 23 (2) (c) e (e).

Aprovada em 10 de junho de 1991, a Diretiva relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro (ou branqueamento de capitais, como consta da sua tradução oficial para o português), explicitou, em seus considerandos, que, para seus efeitos, a definição de lavagem de dinheiro nela adotada foi extraída da Convenção de Viena, ressaltando, porém, a conveniência de que os Estados-membros tornassem extensivos, em suas respectivas legislações, os efeitos daquela diretiva ao produto de outras atividades criminosas, tais como o crime organizado e o terrorismo, por considerar que o fenômeno da lavagem não se referia apenas ao produto de infrações relacionadas com o tráfico de estupefacientes.

Assim, ao listar, em seu artigo 1º, como condutas caracterizadoras da lavagem de dinheiro, aquelas mesmas constantes da Convenção de Viena, a Diretiva de 1991, ao mesmo tempo, definiu atividade criminosa como “qualquer das infrações definidas no nº 1, alínea a), do artigo 3º da Convenção de Viena, bem como qualquer outra atividade criminosa definida como tal para efeitos da presente diretiva por cada Estado-membro”.

Dessa forma, apenas as condutas relacionadas ao tráfico de drogas foram consideradas obrigatoriamente como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, tendo sido, porém, facultado a cada Estado-membro relacionar como tal qualquer outra atividade criminosa.

#### **2.4.3.4.2 A segunda Diretiva (2001/97/CE)**

Datada de 4 de dezembro de 2001, a segunda Diretiva Europeia relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro alterou aquela de 1991, e, especificamente quanto às atividades criminosas cujos produtos são objeto da lavagem, criticou a opção do primeiro documento de obrigar os Estados-membros a combaterem apenas a lavagem do produto do crime associado aos estupefacientes.

Nos termos dos considerandos da diretiva de 2001, vinha-se verificando, àquela época, uma tendência de definição mais ampla de lavagem de dinheiro, baseada em uma gama mais vasta de infrações principais, citando como exemplo a revisão de 1996 das 40 Recomendações do GAFI.

A favor da expansão da gama de infrações principais, a diretiva argumentou que essa ampliação facilitaria a notificação de transações suspeitas e a cooperação internacional nesse domínio, motivo pelo qual a primeira diretiva deveria ser atualizada a esse respeito.

Ainda como justificativa para a ampliação do elenco de crimes antecedentes da lavagem, a segunda Diretiva Europeia mencionou que, na Ação Comum 98/699/JAI do Conselho da Europa, de 3 de dezembro de 1998, relativa à lavagem de dinheiro, identificação, detecção, congelamento, apreensão e perda de instrumentos e produtos do crime, os Estados-

membros haviam acordado em considerar como infrações principais para efeitos de incriminação da lavagem no seu território todas as infrações graves, assim definidas naquela ação comum<sup>99</sup>.

Outra justificativa empregada para a adaptação da lista de infrações principais foi o fato de a repressão da criminalidade organizada estar estreitamente relacionada com a luta contra a lavagem de dinheiro.

Desse modo, em seu artigo 1º (1) a Diretiva 2001/97/CE alterou o artigo 1º da Diretiva 91/308/CEE para que, dentre outras mudanças, fosse dada nova definição de atividade criminosa, que passou a ser considerada “qualquer tipo de envolvimento criminal na prática de um crime grave”.

O elenco mínimo de crimes graves, por sua vez, passou a abranger: a) qualquer das infrações definidas na alínea a) do nº 1 do artigo 3 da Convenção de Viena (os crimes de tráfico de entorpecentes, portanto); b) as atividades de organizações criminosas tal como definidas no artigo 1 da Ação Comum 98/733/JAI<sup>100</sup>; c) a fraude, pelo menos a fraude grave, tal como definida no nº 1 do artigo 1 e no artigo 2 da Convenção sobre a Proteção dos Interesses Financeiros das Comunidades Europeias; d) a corrupção; e e) qualquer infração que possa gerar proveitos substanciais e que seja punido com uma pesada pena de prisão, nos termos do direito penal do Estado-membro.

Também constou da alteração inserida pela nova diretiva naquela de 1991 a obrigação de os Estados-membros, até 15 de dezembro de 2004, alterarem a definição de crime grave para alinhá-la àquela constante da Ação Comum 98/699/JAI.

Por fim, constou que, para os efeitos da segunda diretiva, os Estados-membros poderiam designar qualquer outra infração como atividade criminosa.

#### **2.4.3.4.3 A terceira Diretiva (2005/60/CE)**

Aprovada em 26 de outubro de 2005, a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, ao contrário das que lhe antecederam, não tratou apenas da prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro, mas, também, para efeitos do financiamento do terrorismo.

---

<sup>99</sup>Nos termos do artigo 1º (1) (b) da Ação Comum 98/699/JAI do Conselho da Europa, de 3 de dezembro de 1998, deveriam ser incluídas entre as infrações graves aquelas que fossem puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança com uma duração máxima superior a um ano ou, no que respeita aos Estados cujo sistema jurídico previsse sanções com um limiar mínimo, as infrações puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança com uma duração mínima superior a seis meses.

<sup>100</sup>Que incrimina a participação em organização criminosa.

Especificamente quanto à definição das atividades criminosas antecedentes da lavagem de dinheiro, ressaltou a importância da ampliação da gama de infrações principais para a facilitação da comunicação de transações suspeitas e a cooperação internacional nesse domínio, motivo pelo qual estabeleceu a obrigatoriedade de harmonização da definição de crime grave com a definição dessa espécie de infração contida na Decisão-Quadro 2001/500/JAI do Conselho, de 26 de Junho de 2001, relativa ao branqueamento de capitais, à identificação, detecção, congelamento, apreensão e perda dos instrumentos e produtos do crime<sup>101</sup>.

Assim, no sentido de ampliar o leque de infrações principais, a Diretiva 2005/60/CE definiu, em seu artigo 3º (4), atividade criminosa como sendo “qualquer tipo de envolvimento criminoso na prática de um crime grave”, e, no parágrafo 4 daquele artigo, elencou o rol mínimo de infrações que deveriam ser entendidas como “crime grave”, acrescentando à lista da Diretiva 2001/97/CE os seguintes delitos: a) os atos definidos nos artigos 1º a 4º da Decisão-Quadro 2002/475/JAI<sup>102</sup>; e b) as infrações puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança de uma duração máxima superior a um ano ou, nos Estados cujo sistema jurídico preveja sanções com um limite mínimo, as infrações puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança de uma duração mínima superior a seis meses.

#### **2.4.3.4.4 A proposta de quarta Diretiva**

A Comissão Europeia adotou, em 5 de fevereiro de 2013, proposta de nova Diretiva sobre prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de lavagem de dinheiro e do financiamento do terrorismo, fortemente influenciada pela revisão das Recomendações do GAFI adotadas em fevereiro de 2012<sup>103</sup>.

Especificamente quanto ao conceito de atividade criminosa precedente da lavagem de dinheiro, destacou-se nos considerandos da proposta a importância de expressamente realçar que os crimes fiscais relacionados a tributos diretos e indiretos deveriam estar incluídos na definição ampla de atividade criminosa, em harmonia com a revisão das Recomendações do GAFI.

<sup>101</sup>Nos termos do artigo 1º (b) da Decisão-Quadro 2001/500/JAI do Conselho, de 26 de Junho de 2001, deveriam ser incluídas entre as infrações graves aquelas que fossem puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança com uma duração máxima superior a um ano ou, no que respeita aos Estados cujo sistema jurídico previsse sanções com um limiar mínimo, as infrações puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança com uma duração mínima superior a seis meses.

<sup>102</sup>Que trata da incriminação de infrações terroristas, infrações relativas a um grupo terrorista, infrações relacionadas com atividades terroristas e instigação, cumplicidade e tentativa nessas infrações.

<sup>103</sup> Disponível em: <<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%205748%202015%20INIT>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

Desse modo, o artigo 3 (4) da proposta de Quarta Diretiva define atividade criminosa como qualquer tipo de envolvimento criminoso na prática dos crimes graves que relaciona, quais sejam: a) as condutas definidas nos artigos 1 a 4 da Decisão-Quadro 2002/475/JHA sobre combate ao terrorismo, conforme emendas decorrentes da Decisão-Quadro do Conselho 2008/919/JHA, de 28 de novembro de 2008; b) quaisquer dos crimes referidos no artigo 3 (1) (a) da Convenção de Viena; c) as atividades de organizações criminosas conforme definidas no artigo 1 da Ação Comum do Conselho 98/733/JHA, de 21 de dezembro de 1998, relativa à criminalização, no âmbito dos Estados-Membros da União Europeia, da participação em organização criminosa; d) fraude afetando os interesses financeiros da União Europeia, conforme definida no artigo 1 (1) e artigo 2 da Convenção sobre Proteção dos Interesses Financeiros das Comunidades Europeias; e) corrupção; e f) todos os crimes, incluindo crimes fiscais relativos a tributos diretos e indiretos, puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança de uma duração máxima superior a um ano ou, nos Estados cujo sistema jurídico preveja sanções com um limite mínimo, as infrações puníveis com uma pena privativa de liberdade ou com uma medida de segurança de uma duração mínima superior a seis meses.

A proposta de atualização das normas jurídicas terá de ser adotada pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho de Ministros, pelo processo legislativo ordinário.

#### **2.4.3.5 *Soft law*: as Recomendações do GAFI**

O GAFI surgiu a partir da reunião de cúpula dos chefes de Estado ou de Governo do Grupo dos 7 (EUA, Japão, Alemanha, França, Reino Unido, Itália e Canadá) e do presidente da Comissão Europeia realizada em julho de 1989, em Paris, tendo por objetivo a análise dos resultados da cooperação até então empreendida para prevenir a utilização das instituições do sistema bancário e financeiro para fins de lavagem de dinheiro, bem assim para apreciar esforços preventivos adicionais nesse campo, incluindo a adaptação dos sistemas regulatórios para ampliar a assistência legal multilateral (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1990, p. 3).

Com o objetivo de ampliar a expertise e também de refletir as visões de outros países especialmente preocupados com a lavagem de dinheiro ou que tivessem alguma experiência nessa área, em nível nacional ou internacional, além dos países que participaram daquela reunião de cúpula do G-7 ocorrida em Paris, em julho de 1989, também foram convidados a integrar a Força Tarefa Suécia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Suíça, Áustria, Espanha e Austrália (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1990, p. 3).

Como resultado primeiro da atuação do GAFI, em 1990, foi elaborado um relatório contendo uma análise do processo de lavagem de dinheiro, uma apresentação dos instrumentos internacionais e dos programas nacionais já em vigor para combater a lavagem de dinheiro, e, de maneira especial, a formulação de 40 Recomendações destinadas a aprimorar os sistemas legais nacionais, aumentar o papel do sistema financeiro e reforçar a cooperação internacional contra esse fenômeno (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1990, p. 3).

Inicialmente, as 40 Recomendações foram estruturadas como uma iniciativa de combate à lavagem de dinheiro oriunda do tráfico de entorpecentes, tendo sido revisadas, pela primeira vez, em 1996, para refletir a evolução das tendências e técnicas de lavagem de dinheiro, bem assim para ampliar seu escopo para além do narcotráfico (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 7).

Em 2001, o mandato do GAFI foi ampliado para abranger o financiamento do terrorismo, tendo sido acrescentadas novas 8 Recomendações acerca desse assunto, às quais, após, foi acrescida uma nona recomendação, conduzindo a uma nova revisão das Recomendações, em 2003 (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 7).

Nova ampliação do mandato do GAFI ocorreu em 2008, agora para abranger o financiamento da proliferação de armas de destruição em massa (GAFI, 2012, p. 8).

A última revisão das 40 Recomendações do GAFI ocorreu em 2012 (tendo sido eliminadas as 9 Recomendações especiais), e, conforme definido por esse próprio órgão, elas estabelecem um modelo abrangente e consistente de medidas que os países devem implementar com o objetivo de combater a lavagem de dinheiro e o financiamento do terrorismo e da proliferação de armas de destruição em massa, e: a) identificar os riscos e desenvolver políticas e coordenação a nível nacional; b) atuar contra a lavagem de dinheiro e o financiamento do terrorismo e a proliferação de armas de destruição em massa; c) aplicar medidas preventivas para o setor financeiro e outros setores designados; d) estabelecer poderes e responsabilidades para as autoridades competentes e outras medidas institucionais; e) ampliar a transparência e a disponibilidade de informações sobre os beneficiários efetivos de pessoas jurídicas e de entidades sem personalidade jurídica; e f) facilitar a cooperação internacional (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 7).

#### **2.4.3.5.1 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 1990**

A definição do crime de lavagem de dinheiro constou das Recomendações números 4, 5, 6 e 7, propostas pelo GAFI em 1990, consistindo, respectivamente, no seguinte: a) cada país deveria adotar as medidas cabíveis, inclusive legislativas, para permitir a criminalização

da lavagem de dinheiro conforme exposto na Convenção de Viena; b) cada país deveria considerar estender o delito de lavagem de dinheiro para quaisquer outros crimes relacionados a narcóticos, tendo como abordagem alternativa a criminalização da lavagem baseada em todos os crimes graves, e/ou em todos aqueles que gerem um montante significativo de recursos, ou em determinados delitos graves; c) conforme estipulado na Convenção de Viena, o crime de lavagem de dinheiro deveria aplicar-se, pelo menos, às atividades de lavagem praticadas intencionalmente, incluindo o conceito de que a intenção pode ser inferida de circunstâncias factuais objetivas; e, d) quando possível, as próprias corporações, e não apenas seus empregados, deveriam ser sujeitos à responsabilidade criminal (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1990, p. 30).

Conforme exposto no Relatório do GAFI de 1990, uma vez que a lavagem do dinheiro do tráfico de drogas estaria frequentemente associada à lavagem de outros proveitos criminosos, e considerando a dificuldade de obtenção de evidências específicas de lavagem de proveitos oriundos do tráfico de entorpecentes, a extensão do escopo do delito de lavagem, para abranger infrações penais mais graves, como o tráfico de armas, poderia facilitar sua persecução (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1990, p. 17).

#### **2.4.3.5.2 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 1996**

A primeira revisão das 40 Recomendações do GAFI, datadas de 1996, ampliou o espectro de crimes antecedentes da lavagem de dinheiro.

Na Recomendação número 4, embora tenha sido mantido o teor da Recomendação de mesmo número contida no documento de 1990, quanto à adoção das medidas necessárias, inclusive legislativas, para permitir a criminalização da lavagem tal qual prevista na Convenção de Viena, recomendou-se que cada país deveria estender o delito de lavagem de dinheiro do tráfico de drogas para outro baseado em crimes graves, cabendo a cada país determinar que crimes graves seriam designados como antecedentes da lavagem (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 1996, p. 2).

#### **2.4.3.5.3 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 2003**

Na segunda revisão de suas 40 Recomendações, no que diz respeito especificamente aos crimes antecedentes da lavagem, o GAFI foi bastante além do que recomendara nas versões anteriores.

Assim, a Recomendação para que os países criminalizassem a lavagem de dinheiro nos termos da Convenção de Viena passou a também se referir à Convenção de Palermo (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1).

Além disso, foi recomendado que os países deveriam aplicar o crime de lavagem de dinheiro a todos os delitos graves, com o objetivo de incluir o mais amplo espectro de crimes antecedentes, que deveriam ser descritos com referência: a todos os ilícitos penais; ou a um limiar relacionado a uma categoria de crimes graves; ou à pena privativa de liberdade aplicável ao crime antecedente; ou a uma lista de crimes antecedentes; ou, ainda, a uma combinação dessas abordagens (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1).

A mesma Recomendação número 1 estabeleceu que, nos países onde fosse adotado o enfoque baseado no limiar da pena, os crimes antecedentes deveriam, no mínimo, compreender todas as infrações penais consideradas graves conforme a lei local ou deveriam incluir os delitos puníveis com um máximo de pena de mais de um ano de prisão, ou, para os países que têm um limiar mínimo para os crimes no seu sistema legal, os delitos antecedentes deveriam compreender todas as infrações penais punidas, no mínimo, com pena de prisão superior a seis meses (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1).

Foi recomendado, igualmente, que, independente da abordagem adotada, cada país deveria, no mínimo, incluir um conjunto de infrações que se integrem nas categorias de infrações designadas (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1), termo esse que, segundo o Glossário das Recomendações significa: participação em grupo criminoso organizado e ações ilegítimas para a obtenção de fundos, especialmente através de chantagem, intimidação ou outros meios (*racketeering*); terrorismo, incluindo o financiamento ao terrorismo; tráfico de seres humanos e tráfico ilícito de migrantes; exploração sexual, incluindo exploração sexual de crianças; tráfico ilícito de drogas e substâncias psicotrópicas; tráfico ilícito de armas; tráfico ilícito de bens roubados e outros bens; corrupção e suborno; fraude; falsificação de moeda; falsificação e pirataria de produtos; crime ambiental; homicídio e lesões corporais graves; sequestro, detenção ilegal e tomada de reféns; roubo ou furto; contrabando; extorsão; falsificação; pirataria; e abuso de informação privilegiada (*insider trading*) e manipulação de mercado (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 12).

Prosseguindo com a definição de crimes antecedentes na segunda revisão das Recomendações do GAFI, recomendou-se que as infrações subjacentes deveriam estender-se para conduta ocorrida em outro país, onde seja considerada crime, e que teria constituído uma infração antecedente se houvesse ocorrido domesticamente, sendo o único requisito exigido que a conduta houvesse constituído um delito antecedente se houvesse ocorrido domesticamente (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1).

Ainda em relação aos crimes antecedentes, foi recomendado que os países poderiam estipular que o crime de lavagem de dinheiro não se aplica a pessoas que cometeram o delito

subjacente, quando tal for exigido pelos princípios fundamentais da sua ordem jurídica (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2003, p. 1).

#### **2.4.3.5.4 Os crimes antecedentes da lavagem nas Recomendações de 2012**

O crime de lavagem de dinheiro foi tratado na Recomendação 3, em que se repetiu a Recomendação de 2003 no sentido de que os países deveriam criminalizar a lavagem de acordo com o disposto nas Convenções de Viena e de Palermo (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 12).

Ademais, cada país deveria fazer corresponder esse crime a todas as infrações penais graves, de modo a que fosse abrangida a maior quantidade de delitos subjacentes (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 12), repetindo-se, em Nota Interpretativa, as orientações de 2003 quanto aos critérios para a definição desses crimes antecedentes.

De novidade, recomendou-se que o crime de lavagem de dinheiro deveria estender-se a todos os tipos de bens provenientes, direta ou indiretamente, de uma atividade de natureza criminal, independente de seu valor, não se devendo exigir a condenação de alguém por infração subjacente para que a prova da origem criminoso do bem seja possível (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 35).

Quanto à categoria de infrações designadas, o Glossário da versão de 2012 das 40 Recomendações do GAFI trouxe, em relação ao contrabando, uma referência em relação a direitos aduaneiros, impostos especiais de consumo e outras taxas (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 117-118).

Todavia, o ponto mais importante e que constitui o objeto deste trabalho, a ser tratado como mais detalhe adiante, foi a inclusão, na categoria de infrações designadas, dos crimes fiscais, relacionados com impostos diretos e indiretos (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 117-118).

## **2.6 Os crimes antecedentes da lavagem de dinheiro no direito comparado**

Do mesmo modo que os instrumentos *hard law* e *soft law* evidenciam uma clara propensão para a ampliação do elenco de infrações penais antecedentes ao crime de lavagem de dinheiro, indo além do tráfico de entorpecentes, também no direito comparado a tendência tem sido a de abolir os critérios restritivos à definição dos delitos subjacentes à lavagem (WEBER; MORAES, 2013, p. 327).

Assim, em Portugal, que tipifica a conduta de “branqueamento” no art. 368-A do Código Penal, os fatos ilícitos típicos subjacentes são o lenocínio, o abuso sexual de crianças ou de menores dependentes, a extorsão, o tráfico de estupefacientes e substâncias psicotrópicas, o tráfico de armas, o tráfico de órgãos ou tecidos humanos, o tráfico de espécies

protegidas, a fraude fiscal, o tráfico de influência, a corrupção e as demais infrações referidas no n° 1 do art. 1° da Lei n° 36/94, de 29 de setembro (quais sejam, peculato e participação econômica em negócio, administração danosa em unidade econômica do setor público, fraude na obtenção ou desvio de subsídio, subvenção ou crédito, infrações econômico-financeiras cometidas de forma organizada, com recurso à tecnologia informática, e infrações econômico-financeiras de dimensão internacional ou transnacional), além daqueles puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a seis meses ou de duração máxima superior a cinco anos.

Na Espanha, que tipifica o crime de “blaqueo de capitales” no art. 301 do seu Código Penal, qualquer atividade delitiva pode constituir infração penal antecedente à lavagem de dinheiro.

Tal é explicitado pela Lei 10/2010, de 28 de abril, que trata da prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo, a qual, em seu art. 1, ao definir os bens procedentes de uma atividade delitiva, inclui nesse conceito todos os tipos de ativos, materiais ou imateriais, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, assim como os documentos ou instrumentos jurídicos, independente de sua forma, incluídas a eletrônica ou a digital, que atribuam a propriedade desses ativos ou um direito sobre os mesmos, inclusive a cota defraudada no caso dos delitos contra a Fazenda Pública, cuja aquisição ou posse se origine em um delito.

Na Alemanha, a tipificação do crime de lavagem de dinheiro (*Geldwäsche*) encontra-se no §261 do StGB, que relaciona como ilícitos prévios todos os delitos graves (*Verbrechen*<sup>104</sup>), aos quais é cominada pena de prisão mínima igual ou superior a um ano, além de um elenco de delitos punidos com pena de prisão mínima inferior a um ano ou com multa (*Vergehen*<sup>105</sup>).

Desse elenco de delitos antecedentes da lavagem de dinheiro listados no §261 do StGB, destaca-se a fraude fiscal, cometida de modo profissional ou em bando, nos termos do § 370 do Código Tributário alemão, cujos gastos economizados dela decorrentes e as compensações tributárias e restituições de impostos recebidas indevidamente são expressamente considerados objeto do crime de lavagem, da mesma forma que os bens cujos impostos respectivos tenham sido evadidos nos casos de contrabando profissional, violento e em bando e de receptação praticada de forma profissional ou em bando.

Já na Itália, qualquer delito não culposo pode ser antecedente do crime de reciclagem (*riciclaggio*), tipificado no art. 648 *bis* do Código Penal italiano, ficando, assim, excluídas as contravenções.

---

<sup>104</sup> StGB, §12, parágrafo (1).

<sup>105</sup> StGB, § 12, parágrafo (2).

Do mesmo modo, na França, qualquer crime ou delito pode ser antecedente do *blanchimentz*, tipificado no art. 324-1 do Código Penal francês.

No Brasil, a Lei nº 9.613/1998, que tipifica o crime de lavagem de dinheiro, foi alterada pela Lei 12.683/2012, a qual trouxe como principal mudança o fim do catálogo de crimes antecedentes<sup>106</sup>.

Desse modo, passou a configurar o crime de lavagem de dinheiro a conduta de “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”.

Consequência disso, é que, em princípio, qualquer crime ou contravenção<sup>107</sup> pode ser considerado infração antecedente da lavagem de dinheiro, desde que gere bens, direitos ou valores.

## **2.7 Análise crítica da tendência de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes**

Mesmo considerando que a primeira “figura de algum modo relacionada com a lavagem de dinheiro”, para utilizar a expressão de Fabián Caparrós (1998, p. 185-186), surgida na Itália, conforme visto acima<sup>108</sup>, não incluía o tráfico de entorpecentes, e ainda que se leve em conta o amplo raio de alcance do termo “atividades ilegais especificadas” contido na Seção 1956 (c)(7) do *Money Laundering Control Act*, de 1986, nos EUA, o certo é que o crime de lavagem de dinheiro, na sua conformação atual, nasceu ligado ao tráfico de drogas, a partir da formulação constante da Convenção de Viena de 1988 (DE CARLI, 2012, p. 271).

Certo também, como demonstram os instrumentos de *hard law* e *soft law* que se seguiram à Convenção de Viena, os quais exercem forte influência sobre os ordenamentos jurídicos nacionais, é que há “uma tendência mundial à abolição de critérios restritivos à análise dos crimes aptos a gerarem proventos a serem branqueados” (WEBER; MORAES, 2013, p. 327).

A esse respeito, destaca-se a mais recente versão das 40 Recomendações do GAFI, que, ao incorporar à categoria de infrações designadas os delitos fiscais, relacionados com

<sup>106</sup> Antes da entrada em vigor da Lei nº 12.683/2012, eram listados como antecedentes da lavagem de dinheiro os seguintes crimes: de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins (inciso I); de terrorismo e seu financiamento (inciso II); de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção (inciso III); de extorsão mediante sequestro (inciso IV); 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 (inciso V); contra o sistema financeiro nacional (inciso VI); praticado por organização criminosa (inciso VII); praticado por particular contra a administração pública estrangeira (inciso VIII).

<sup>107</sup> No Brasil, segundo o art. 32 do Código Penal, os crimes são apenados com penas privativas de liberdade, restritivas de direito e/ou multa, enquanto as contravenções penais, punidas com penas de prisão simples ou multa, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 (Lei de Contravenções Penais).

<sup>108</sup> Item 1.4.1.

impostos diretos e indiretos, expandiu seu alcance até um tipo de criminalidade que tem recebido tratamento político e jurídico privilegiado, inclusive pela recusa de cooperação internacional em casos em que a infração antecedente é um crime fiscal, conforme previsto, por exemplo, nas Convenções de Estrasburgo<sup>109</sup> e de Varsóvia<sup>110</sup> (DE CARLI, 2012, p. 272).

Essa ampliação, todavia, não vem acontecendo sem resistência por parte da doutrina, mesmo que a expansão, conforme o ordenamento jurídico nacional onde ocorra, não busque alcançar todas as infrações penais, ao contrário da recente alteração da Lei de Lavagem de Dinheiro brasileira.

### 2.7.1 Argumentos contrários

Comentando a resposta italiana à reciclagem de capitais, em momento ainda anterior à disciplina atualmente vigente na Itália<sup>111</sup>, Flick (1992, p. 1292-1293), embora observando que o raio de ação da criminalidade organizada supera largamente o âmbito do tráfico de entorpecentes, apontava que a ampliação dos delitos antecedentes à lavagem a quaisquer tipos penais corria o risco de dilatar excessivamente o alcance da norma e de paralisar a sua aplicação.

Interessante notar que o autor destacou, como hipótese extrema de ampliação dos delitos a montante da reciclagem, aqueles de caráter fiscal (FLICK, 1992, p. 1292-1293).

Na Espanha, por ocasião da entrada em vigor do Código Penal em 1995, cujo artigo 301 estabelecia como infrações prévias ao *blanqueo de capitales* os delitos de caráter grave, Gomez Iniesta (1996, p. 45-47), ao mesmo tempo em que defendeu a extensão da proibição de operações de lavagem a todo tipo de atividades da criminalidade organizada que vão mais além do tráfico de entorpecentes, alcançando condutas muito perigosas e idôneas à obtenção de grandes quantidades de dinheiro, realçou a imperfeição da norma então recente, entendendo que, junto à categoria genérica de delitos graves, deveria ter sido introduzido um catálogo não meramente exemplificativo de fatos, como tráfico de armas, prostituição e terrorismo, dentre outros, suficientemente indicativos da gravidade e que apresentassem periculosidade e frequência, como maneira de propiciar ao aplicador da norma parâmetros de valor e que orientassem o trabalho de investigação.

Mais recentemente, comentando as alterações relativas ao *blanqueo de capitales* introduzidas no Código Penal espanhol pela Lei Orgânica nº 5/2010<sup>112</sup>, especialmente aquela pela qual o requisito relativo ao conhecimento de que os bens tenham sua origem “en un

<sup>109</sup> Art. 18, alínea “d”.

<sup>110</sup> Art. 28, alínea “d”.

<sup>111</sup> Introduzida pela Lei nº 328, de 9 de agosto de 1993.

<sup>112</sup> Que entendeu como “uma evidente manifestação expansiva do Direito Penal” (ABEL SOUTO, 2011, p. 70).

delito” foi modificado pelo emprego da expressão “en una actividad delictiva”<sup>113</sup>, Abel Souto (2011, p. 70-71) adjetivou de aberrante, demasiada, desmesurada, radical e incompreensível a modificação introduzida pela reforma anterior do CPe, de 25 de novembro de 2003, que expandiu as condutas prévias, antes limitadas à delinquência grave, para qualquer delito, uma vez que a lei modificadora (Lei Orgânica nº 15/93) teria ido bem mais além dos termos, por ele considerados já amplos, da Decisão Marco 2001/500, da Diretiva 2001/97/CE da Ação Comum 98/699/JAI e da versão de 2003 das 40 Recomendações do GAFI<sup>114</sup>.

Também comentando a Lei Orgânica nº 5/2010, de reforma do Código Penal espanhol, a qual entrou em vigor em 23 de dezembro de 2010, Silva Sánchez (2011a, p. 131, tradução nossa), em um primeiro momento, aborda o fenômeno global da expansão do direito penal, cujas características principais seriam a aparição de novos tipos delitivos e ampliação dos já existentes, a antecipação da intervenção do direito penal, bem como a diminuição das garantias e o incremento das penas, no que o autor definiu como “uma cessão ao direito penal de amplas funções de proteção e prevenção que este, contudo, não pode cumprir”, pois o direito penal material fracassaria quando obrigado a “afrentar macroproblemas que desbordam de sua estrutura concebida para fenômenos individuais ou, em todo caso, individualizáveis”.

Dentre as causas para tal fenômeno, são elencadas a globalização da criminalidade, que geraria a pretensão de evitar “paraísos penais”, e a desconfiança no direito administrativo como mecanismo de gestão de riscos (SILVA SÁNCHEZ, 2011a, p. 131).

Nesse contexto, a Lei Orgânica nº 5/2010 constituiria uma clara expressão dos tempos atuais, em que o termo “reforma” da legislação penal significa “expansão” do direito penal, sendo a “manifestação do sentimento de insegurança e de reivindicação que surge como consequência dos delitos sexuais, financeiros, da corrupção, assim como da criminalidade organizada e terrorista” (SILVA SÁNCHEZ, 2011a, p. 132, tradução nossa).

Especificamente sobre os delitos subjacentes à lavagem, Silva Sánchez (2011a, p. 134, tradução nossa) destaca que vem ganhando força a ideia de que a tipificação do “blanqueo” é um mecanismo pelo qual se pretende tirar o incentivo à prática de quaisquer delitos, pois, ao

<sup>113</sup> Quanto a esse ponto específico, o autor expressa o temor de que a utilização da expressão “actividad delictiva” possa “abrir a caixa de Pandora da qual sairiam todos os males da expansão da lavagem”, com o alcance, também, das faltas (ABEL SOUTO, 2011, p. 71), que são infrações penais punidas com penas leves (CPe, art. 13, nº 3), basicamente, restritivas de direitos ou multa (CPe, art. 32, nº 4).

<sup>114</sup> Por tais documentos, delitos graves seriam aqueles sancionados com marcos penais cujo limite mínimo se integrasse por pena de prisão ou medida de segurança acima de seis meses ou aqueles em que o máximo de privação de liberdade superasse um ano, “contudo, nem os prognósticos mais pessimistas permitiam prever a decisão tomada pelo legislador penal espanhol de 2003 de considerar branqueáveis os bens procedentes de infrações sancionadas com três meses de prisão” (ABEL SOUTO, 2011, p. 71).

centrar seu objeto nos proveitos da atividade delitativa, “a sanção do branqueamento incrementa os custos esperados na hora de tomar a decisão de delinquir, pois facilita a obtenção de provas encaminhadas à detecção e castigo do fato prévio”.

Alerta, porém, o autor que, ao agir deste modo, o legislador constrói um supradelito, cujas penas são superiores às dos delitos-base e cuja legitimidade é discutível, pois, na verdade, “a ideia reitora parece ser a de sancionar o ‘branqueador’ por razões instrumentais dirigidas a incrementar a dissuasão do autor do fato-base; o que em princípio entra em colisão com posições político-criminais muito sedimentadas” (SILVA SÁNCHEZ, 2011a, p. 134, tradução nossa).

A doutrina portuguesa é também contrária à ampliação dos delitos subjacentes ao branqueamento de capitais, mesmo considerando que Portugal adota um “método misto *catálogo/cláusula geral*” (CANAS, 2004, p. 42) que não engloba todas as infrações penais.

Assim, referindo-se ao conceito de criminalidade grave contido na Diretiva 2001/97/CE, Canas (2004, p. 42) apontava que a sua utilização de forma demasiado generosa levaria a que fosse esbatida “a sua capacidade legitimadora dos mecanismos preventivos e repressivos concebidos para combater o branqueamento”, o que poderia levantar a dúvida “sobre se no próprio contexto do combate ao branqueamento não se deveria distinguir entre vários tipos de crimes subjacentes, uns a exigirem (e a legitimarem) uma intervenção mais vigorosa, outros menos exigentes”.

Crítica também é a posição de Brandão (2002), que, embora entendendo pela procedência das considerações que vinham fundamentando o abandono da definição fragmentada e dispersa dos delitos prévios ao branqueamento, calcadas no entendimento de que esse delito é, por si só, idôneo a ameaçar de lesar um conjunto significativo de bens jurídico-penais, bem assim de que há uma tendência das organizações criminosas para a diversificação de suas atividades em busca do que possa gerar lucros, aponta para a desconsideração de “um ponto essencial no discurso da criminalização, que é o da necessidade da intervenção penal, perspectivada sob o perfil da eficácia dessa intervenção” (BRANDÃO, 2002, p. 71).

Assim, amparado no reconhecimento, pela Assembleia da República portuguesa, constante de Relatório da Comissão Eventual da Assembleia da República para o Acompanhamento e Avaliação da Situação da Toxicodependência do Consumo e do Tráfico de Droga, dos fracos resultados revelados pela investigação e penalização do branqueamento de capitais, com insignificante número de casos levados a julgamento, Brandão (2002, p. 72-73) critica a incoerência do legislador português, que optou, com a Lei 10/2002, de 11 de

fevereiro, por alargar o âmbito de punição da lavagem, demonstrando “uma atitude de pura indiferença perante os critérios que têm vindo a ser laboriosamente decantados pela ciência penal europeia” para a racionalização e a limitação da intervenção penal e a sua adequação “aos princípios que devem enformar o Estado de Direito”.

Para o autor, as instituições europeias estavam pondo de lado a função de tutela subsidiária de bens jurídicos, “única que o direito penal pode legitimamente exercer num quadro de Estado de Direito”, acabando por impor a extensão do âmbito do crime de branqueamento para além do que seria razoável, “numa lógica puramente pragmática” (BRANDÃO, 2002, p. 73).

Já Mendes (2007, p. 348), tratando da extensão da lista de crimes do catálogo de delitos prévios ao branqueamento de capitais da lei portuguesa atual, verbera crítica à legislação anterior feita por Oliveira Ascensão, para quem o sistema repressivo perdia sentido quando se incluíam tipos como a “fraude na obtenção de subsídio”, que seria infração de todo alheia à problemática financeira que está na base da lavagem.

Desse modo, o alargamento do círculo,

de maneira a fazer abranger crimes que não têm já nada que ver com a preocupação que está na origem da incriminação é confundir tudo, admitir reações desproporcionadas e pôr afinal em causa os resultados que se pretendiam atingir (OLIVEIRA ASCENÇÃO, 1999, p. 343 *apud* MENDES, 2007, p. 348).

Outro crítico da expansão dos delitos prévios ao branqueamento de capitais é Pedro Caeiro (2003, p. 1087-1088), para quem a punição autônoma das “manobras tendentes a impedir a perda das vantagens de origem criminosa” somente pode ser justificada quando projetarem “a frustração da pretensão estadual para níveis intoleráveis de insatisfação comunitária – é dizer, quando suscitem *especiais* necessidades preventivas”.

No Brasil, em que, conforme já mencionado, houve recente modificação na Lei de Lavagem de Dinheiro, pela qual foi abandonado o rol de crimes antecedentes, passando-se a prever que qualquer infração penal pode ser subjacente à lavagem, abrangendo, pois, tanto crimes como contravenções, Badaró e Bottini (2012, p. 82) manifestaram-se claramente contrários à abdicação do sistema de rol taxativo e à atitude de deixar de lado o modelo de moldura penal, considerando a ampliação exagerada sob o ponto de vista político-criminal, embora admitam a coerência desse novo critério de fixação das infrações prévias com a ideia de que o bem jurídico protegido pelo crime de lavagem de dinheiro é a administração da justiça.

Aduzem os mencionados autores ter ido o legislador brasileiro além do razoável, por ter criado uma estrutura normativa por eles considerada pesada demais para os fins a que se propõe, pois, segundo argumentam, a partir da entrada em vigor da lei, qualquer processo penal que envolva crimes com proveitos patrimoniais atrairá a discussão sobre o destino dos bens e a possível lavagem de dinheiro, de maneira que até em casos de crimes como o de furto<sup>115</sup> ou de contravenções simples, tal qual a de organização de rifa<sup>116</sup>, seria levantada a questão da caracterização da lavagem de dinheiro (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 82)<sup>117</sup>.

Na opinião Badaró e Bottini (2012, p. 83), do ponto de vista político-criminal, o mais adequado seria atrelar a lavagem de dinheiro apenas aos crimes graves, sendo que a limitação da amplitude da norma evitaria efeitos concretos contraproducentes, “como a banalização da norma penal, a inviabilidade do funcionamento das unidades judiciais especializadas e a ampliação da crise do sistema carcerário nacional”.

### 2.7.2 Argumentos favoráveis

No entanto, se há críticas fortes à ampliação irrestrita das infrações penais prévias à lavagem de dinheiro, encontram-se, também, manifestações favoráveis a tal fenômeno.

Assim, comentando a reforma do CPe de 1992, a partir de cuja entrada em vigor passaram a ser considerados delitos subjacentes ao *blanqueo* os de caráter grave, Diéz Ripollés (1994, p. 610, tradução nossa) já defendia, mesmo considerando a incorporação de novas infrações que se verificava então, que se deveria “abandonar a técnica de utilizar determinadas condutas delitivas como delitos de referência”, sendo suficiente a origem delitiva dos bens econômicos que se buscasse introduzir no tráfico legal, de maneira que essa procedência criminosa substituiria, como critério de conexão, a infração da qual se originou o proveito.

<sup>115</sup> Tipificado no art. 155 do CP.

<sup>116</sup> Tipificada no art. 51 do Decreto-lei n° 3.688/1941 (Lei de Contravenções Penais).

<sup>117</sup> Outros problemas previstos por Badaró e Bottini (2012, p. 82-83) seriam: a) a inviabilização das Varas Especializadas em Lavagem de Dinheiro em decorrência do acúmulo de processos; b) a possibilidade de retrocesso na política de desencarceramento promovida pela Lei n° 12.403/2011, dado que o concurso entre o crime de lavagem de dinheiro e delitos patrimoniais mais leves poderia tornar cabível a prisão preventiva, incabível quando a pena privativa de liberdade máxima é inferior a quatro anos, patamar que seria ultrapassado pela acumulação material das penas; c) a maior dificuldade da aplicação da suspensão condicional do processo, benefício previsto na Lei n° 9.099/1995, pelo qual é suspenso o processo, pelo prazo de dois a quatro anos, se o réu, denunciado pela prática de crime ao qual é cominada pena mínima que não exceda um ano de prisão, também em razão do concurso material entre a lavagem de dinheiro e a infração penal antecedente; d) maior dificuldade, também, de substituição da pena privativa de liberdade aplicada na sentença penal condenatória por penas restritivas de direito, nas hipóteses previstas no art. 44 do CPb, em razão do concurso material, que poderia elevar a condenação à pena de prisão superior a quatro anos; e e) mais raridade na aplicação do princípio da insignificância, “diante da cumulação de crimes praticados e da gravidade da lavagem de dinheiro”.

Para Fabián Caparrós (1998, p. 295, tradução nossa), por sua vez, desde que se aceite que o conteúdo material da reconversão de capitais encontra-se no âmbito socioeconômico, “muito pouco nos deve importar se a riqueza procede de um delito ou de outro”, motivo pelo qual, entende que deve ser rechaçada a tipificação da lavagem com referência à prática prévia de uma única infração penal ou de uma lista taxativa destas, bem assim que se deve “riscar a possibilidade de que a reciclagem somente seja penalizada se os objetos implicados derivarem de um ou de vários dos delitos pertencentes a uma categoria genérica destes”.

No entendimento desse autor, que manifesta expressa concordância com Diéz Ripollés, dessa maneira se evitaria que, com o tempo, a norma ficasse paralisada, então, sempre seria punível a lavagem dos rendimentos procedentes do que, em cada momento histórico da comunidade, tivesse sido elevado à categoria de delito, sem necessidade de se proceder a reformas periódicas (FABIÁN CAPARRÓS, 1998, 296).

Também favorável à ampliação do delito prévio a todo delito, independente de sua gravidade, é Aránguez Sánchez (2000, p. 192, tradução nossa), para quem, uma vez que se considere como bem jurídico tutelado pela lavagem a ordem socioeconômica, rompendo-se a conexão entre o objeto de proteção do “blanqueo” e o da infração antecedente, o “relevante é a origem delitativa do bem, não a gravidade do delito de que procede”.

Acrescenta Aránguez Sánchez (2000, p. 192) que, embora com maior ou menor dificuldade, a ilicitude do bem é reconhecível, o que não ocorre com a gravidade do delito prévio, o que pode levar à problemática do erro de subsunção.

Assim, a limitação do objeto material da lavagem deveria se realizar pelo seu valor e não unicamente com base na gravidade do delito prévio (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, 2000, p. 192).

Outro autor espanhol igualmente favorável à ampliação do círculo de infrações penais prévias a todos os delitos é Blanco Cordero (2012, p. 279), para quem é correta a superação da limitação aos delitos de narcotráfico e aos graves, tendo em vista a existência de outros ilícitos penais que geram grandes benefícios.

Com isso, afirma o autor, evitam-se as brechas que podem resultar da remissão a determinados delitos, que poderia “reorientar a criminalidade organizada até outras atividades delitivas geradoras de grandes lucros, porém não subsumíveis aos delitos de referência” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 279, tradução nossa).

Prosseguindo com Blanco Cordero (2012, p. 279), para este ficariam abarcados como objeto do delito de lavagem todos os bens originados de um fato típico e antijurídico,

independente do tipo, da quantidade e do valor dos delitos, bem assim do fato de a sanção do *blanqueo* ser superior à correspondente à do ilícito de que procedem os bens.

Quanto à lei brasileira, Weber e Moraes (2013, p. 348) elencam críticas de ordem funcional e valorativa ao padrão anterior de rol de delitos antecedentes, “sem abertura para categorias genéricas como crimes graves ou situados em determinados patamares sancionatórios”, sendo o aspecto funcional relacionado “à ineficácia de um sistema que exclui da possibilidade de figurarem como precedentes crimes aptos a gerarem quantias de recursos a serem branqueados”, como era o caso, no sistema anterior, dos crimes contra a economia popular e do estelionato, por exemplo.

Já o viés valorativo das críticas ao elenco de crimes prévios à lavagem adotado inicialmente pela Lei nº 9.613/1998 tinha a ver com a proporcionalidade entre os delitos listados como prévios e muitos outros ali não incluídos, como era o caso do tráfico internacional de pessoas, de órgãos e dos crimes contra o meio ambiente, não contemplados como subjacentes à lavagem, e, num exemplo de incoerência, o fato de constar no rol de crimes antecedentes a extorsão mediante sequestro<sup>118</sup>, mas não o latrocínio<sup>119</sup> (WEBER; MORAES, 2013, p. 348).

As autoras também ressaltam que o sistema de *numerus clausus* obrigava o legislador “a manter uma extraordinária atenção” ao surgimento de novas formas de criminalidade, que deveriam acarretar a contínua ampliação e atualização do rol (WEBER; MORAES, 2013, p. 348).

E abordando um tema bastante peculiar ao Brasil, as autoras mencionam que o sistema anterior impossibilitava que as contravenções figurassem como ações típicas precedentes, de maneira que ilícitos penais como o popular “jogo do bicho” e outros jogos de azar, incluindo a exploração de máquinas “caça-níqueis” e de vídeo-bingo, não podiam ser consideradas infrações subjacentes à lavagem de dinheiro, apesar das significativas quantias ilícitas por elas geradas (WEBER; MORAES, 2013, p. 348).

## **2.8 Tomada de posição**

Quanto se tratou acima do tipo pioneiro de lavagem de dinheiro, surgido na Itália, mencionou-se sua pouca aplicação, dado o caráter restrito do rol de crimes antecedentes, que sequer incluía o tráfico de entorpecentes (CASTALDO; NADEO, 2010, p. 68), motivo pelo qual foi considerado “objetivamente inidôneo a atingir efetivamente o fenômeno da

<sup>118</sup> Tipificado no art. 159 do CP e apenado com reclusão de oito a quinze anos.

<sup>119</sup> Roubo seguido de morte, tipificado no art. 157, § 3º, do CP e punido com pena de reclusão de vinte a trinta anos.

reciclagem nas suas manifestações mais conspícuas e menos ingênuas” (CUCUZZA, 1995, p. 142-143, tradução nossa).

Tratou-se, também, da crítica constante da segunda Diretiva Europeia à opção do primeiro documento de obrigar os Estados-membros a combaterem apenas a lavagem do produto do crime associado aos estupefacientes, tendo-se defendido a expansão da gama de infrações principais, dentre outros motivos, ao argumento de que tal facilitaria a notificação de transações suspeitas e a cooperação internacional nesse domínio.

A partir das considerações de Weber e Moraes (2013), mencionou-se a incoerência da inclusão da extorsão mediante sequestro no rol de crimes antecedentes da lavagem anteriormente previsto na Lei nº 9.613/1998, enquanto que o latrocínio estava ausente, bem assim que se fosse levada em consideração apenas a gravidade da pena imposta, infrações penais capazes de gerar significativas quantias ilícitas jamais poderiam ser tidas como subjacentes à legitimação de ativos, como é o caso da contração de jogo de azar.

Parece óbvio, a partir dessas considerações, que a limitação do rol de infrações antecedentes à lavagem a uma lista fechada de ilícitos penais ou a atividades delitivas consideradas graves, ou, mesmo, a união desses critérios, sempre acaba por excluir manifestações delituosas capazes de gerar proveitos ilícitos, sem contar a própria evolução social, econômica e tecnológica, que propicia o surgimento de novos delitos, também com essa mesma capacidade de produzir capitais que precisam ter sua origem ocultada ou dissimulada, para que possam circular com uma aparência de legitimidade, obrigando a uma constante atualização do elenco de infrações subjacentes à reciclagem.

Por outro lado, soa discutível apontar para a banalização da persecução de atos de lavagem e do uso dos instrumentos de investigação e repressão proporcionados por esse tipo penal, já que dificilmente o Estado teria condições de utilizá-los de maneira indiscriminada.

O mais provável é o seu emprego em casos mais relevantes e mais aptos a produzir valores destinados à lavagem de maior significado, mas, agora, sem a limitação de um rol de crimes antecedentes.

Caberá, portanto, à jurisprudência definir que infrações penais podem ser consideradas “produtoras”, para utilizar a expressão de Aras (2012, p. 6), ou seja, capazes de gerar recursos de proveniência ilícita, bem assim, conforme o caso concreto, que atos são passíveis de superar a barreira da bagatela, do princípio da insignificância.

Especificamente quanto aos delitos fiscais, o que cabe é exatamente discutir se são ou não crimes produtores de recursos de origem delituosa, se geram enriquecimento do agente ou

apenas uma economia de gastos, e, mesmo nesse último caso, se esse gasto economizado tem caráter ilícito apto a que possa ser considerado objeto material da lavagem.

Como visto, o § 261 do StGB menciona expressamente os gastos economizados pela evasão fiscal, ao passo em que, na Espanha, a Lei 10/2010, de 28 de abril, também de maneira expressa, inclui a cota defraudada no caso dos delitos contra a Fazenda Pública dentre os bens procedentes de uma atividade delitiva.

Importante observar, ainda, que, acaso a legislação brasileira optasse pelo critério da gravidade do ilícito penal, em caráter de exclusividade ou conjuntamente a um elenco de infrações designadas, é certo que os crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, tratados adiante, acabariam por ser abrangidos, dada a pena privativa de liberdade de dois a cinco anos.

Não se pode olvidar, no entanto, que, em relação aos delitos fiscais, tão ou mais importante que qualquer consideração sobre seu caráter “produtor” de recursos ilícitos parece ser uma patente resistência à sua própria incriminação ou a que lhes sejam previstas penas privativas de liberdade, o que leva à necessidade de discutir a legitimidade da sua tipificação, o que será objeto do capítulo seguinte.

### 3 Os delitos fiscais

Ao responder à pergunta sobre quais atividades seriam alvo de regimes globais de proibição no futuro, Nadelmann (1990, p. 522) menciona a crescente atenção que os EUA vinham, à época, devotando à violação extraterritorial de leis federais contra a evasão fiscal e a lavagem de dinheiro, e, ainda, às violações às leis acionárias, às diversas fraudes comerciais transnacionais e ao mercado de produtos falsificados.

Conforme já mencionado, quanto à lavagem de dinheiro, entendia Nadelmann (1990, p. 522, tradução nossa) que a então recente inclusão, por inspiração dos EUA, de provisões contra este delito na Convenção de Viena de 1988 propiciava “uma avenida para a promoção de um regime em pelo menos uma dessas áreas”.

Todavia, em relação à evasão fiscal, por serem as leis a ela referentes bastante heterogêneas, as perspectivas de tornar-se alvo de um regime global de proibição seriam “altamente remotas” (NADELMANN, 1990, p. 522-523, tradução nossa).

Já Blanco Cordero (2012, p. 290-291), ao tratar do princípio da dupla incriminação, menciona que, na Suíça, os delitos contra a Fazenda pública, do mesmo modo que os crimes políticos e os militares, ficam excluídos da assistência judicial recíproca, dado não constituírem ilícitos penais no mencionado país<sup>120</sup>.

Nesse mesmo sentido, ao cuidar das distintas possibilidades de recusa à prestação de assistência, contempladas tanto em convenções internacionais como em tratados multi e bilaterais, Maíra Machado (2004, p 37) refere-se expressamente aos crimes de caráter fiscal e político, bem assim àqueles cuja execução possa atentiar contra a segurança estatal, a ordem pública ou outros interesses essenciais do Estado requisitado, como exemplos de delitos que figuram comumente em instrumentos internacionais como passíveis de recusa.

Ainda quanto a esse aspecto da recusa da cooperação internacional, De Carli (2012, p. 272) chama a atenção para as Convenções de Estrasburgo<sup>121</sup> e de Varsóvia<sup>122</sup>, as quais, de maneira expressa, preveem a possibilidade de recusa quando o delito a que se refere o pedido de cooperação tratar-se de uma infração fiscal.

A mesma autora, com apoio em Naylor (2004, p. 10), destaca que os países ocidentais estendem o tapete vermelho para a imensa massa de dinheiro oriunda de sonegação fiscal e evasão de divisas que circula pelo globo, mesmo que os danos ao tecido socioeconômico dos países em desenvolvimento provocados pelos crimes tributários sejam superiores aos que a

<sup>120</sup> Especificamente quanto à Suíça, Maíra Machado (2004, p. 152) menciona que, ali, o “enriquecimento ilícito” e a “sonegação fiscal” não são crimes, mas, ilícitos administrativos.

<sup>121</sup> Alínea “d”, 1, art. 18.

<sup>122</sup> Alínea “d”, 1, art. 28.

lavagem de dinheiro da droga causa na maioria dos países industrializados (DE CARLI, 2012, p. 277-278).

A partir dessas considerações, De Carli (2012, p. 278) questiona o que diferencia o fenômeno da circulação do dinheiro proveniente de crimes graves, arrolados como antecedentes da lavagem de dinheiro, do fenômeno da circulação do dinheiro oriundo da sonegação fiscal. Indaga, também, qual a razão do peso conferido a tais ilicitudes, especialmente quando os vínculos entre crimes fiscais e a lavagem de dinheiro são reconhecidos (DE CARLI, 2012, p. 278).

De fato, é inegável que a evasão de tributos gera um montante imenso de recursos a demandar que seja dada uma aparência de licitude à sua origem.

A esse respeito, e cuidando apenas do Brasil, um estudo do SINPROFAZ (2014) aponta que, no ano de 2013, a estimativa de evasão de arrecadação alcançou um percentual de 22,9% do montante de tributos arrecadado, equivalendo a R\$406,9 bilhões ou 8,44% do PIB.

Outro estudo (AMARAL *et al*, 2009), agora referente especificamente à sonegação fiscal das empresas brasileiras, considerando dados de 2006, 2007 e 2008, apurou um montante de R\$200 bilhões de tributos sonegados por ano, o qual, somado à estimativa de tributos evadidos pelas pessoas físicas, representaria um percentual de 9% do PIB nacional.

No âmbito da União Europeia, apenas um tipo específico de fraude fiscal, a chamada fraude carrossel, relativa ao IVA, representava um custo anual em torno de €60 bilhões (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2007).

Todavia, como se viu acima, há países que não tipificam a evasão fiscal como crime, do que decorrem problemas para a implementação de cooperação internacional. Por outro lado, mesmo onde ilícitos fiscais são tipificados, conforme será visto adiante, discute-se a legitimidade dessa tipificação, e, ainda quando esta é admitida, resiste-se a que sejam tais delitos considerados como antecedentes da lavagem de dinheiro, o que é exatamente o objeto deste estudo.

### **3.1 A resistência ao pagamento de tributos**

Certamente, não há apenas uma resposta para essa heterogeneidade de tratamentos dados aos ilícitos fiscais, mas, é bem provável que a explicação passe pelo que Panoeiro (2014, p. 188) denomina de “resistência dos contribuintes ao pagamento” de tributos.

Buscando traçar um panorama que explique tal resistência, afirma Panoeiro (2014, p. 185) que “não há no homem vocação natural e espontânea ao pagamento de tributos”, de modo que, para maximizar os resultados do seu trabalho, ele escolherá não pagá-los, mesmo que sejam afastadas alegações ligadas ao mau uso dos recursos públicos, à corrupção ou ao

peso da carga tributária, daí considerar pertinente entender, acompanhando Martins (2002, p. 23), a imposição fiscal como uma norma de rejeição social: “sem norma sancionatória, ninguém cumpriria suas obrigações fiscais – ou muito poucos o fariam -, ao contrário do que se vê nas normas de aceitação social”<sup>123</sup>.

Uma análise da questão sob uma perspectiva histórica também pode contribuir para explicar o porquê de os ilícitos fiscais, apesar de seu cometimento implicar a subtração de enormes quantias da circulação legal, ainda não terem merecido o tratamento dispensado, por exemplo, à própria lavagem de dinheiro.

Em obra na qual busca dar à tributação o status que entende por ela merecido, como “combustível que move a civilização” e importante fator na sua moldagem e direcionamento, bem assim de “uma força para o bem e para o mal”, Adams (1999, pos. 206-211, 265) aponta que a prosperidade e o declínio de nações sempre estiveram ligados aos impostos. Assim, quando controlados apropriadamente, os impostos construíram grandes nações e trouxeram benefícios aos seus habitantes; todavia, “o tipo errado de tributação trouxe calamidades à civilização” (ADAMS, 1999, pos. 286 e 7259, tradução nossa).

Desse modo, se as soluções fiscais adequadas ajudam, na visão daquele autor, a explicar o sucesso da Grécia antiga, de Rodes, da Roma de César Augusto, da Idade Média, de Elizabeth I da Inglaterra e da Suíça, “o tipo errado de tributação” contribuiu para o colapso de Rodes, as quedas da República e do Império romanos, o declínio do império espanhol e da Holanda, as guerras civis inglesa e americana e a derrota de Napoleão, e, inclusive, para o fim do governo de Margaret Thatcher (ADAMS, 1999).

Como consequência, quando a tributação assume feição arbitrária, “seja na imposição ou mera fruição de proveitos, em benefício do *rei* e de determinadas *castas*”<sup>124</sup> (PANOEIRO, 2014, p. 187), ou quando grandes nações taxam a si próprias “até a morte” (ADAMS, 1999, pos. 7330), “os contribuintes instintivamente rebelam-se: a primeira fase de aviso da rebelião é a evasão fiscal descontrolada e a fuga para evitar a tributação; a segunda fase produz motins; e a terceira fase é a violência” (ADAMS, 1999, pos. 217, tradução nossa)<sup>125</sup>.

<sup>123</sup> Nessas normas de aceitação social, a sanção é aplicável apenas aos casos patológicos, como é o caso do direito à vida (MARTINS, 2002, p. 23).

<sup>124</sup> Panoeiro (2014, p. 187-188) cita como exemplo desse tipo de registro de aplicação dos tributos a história da tributação no Brasil Colônia, em que se destacavam o quinto, a capitação e a derrama, considerada “a mais arbitrária das cobranças”, por ser “exigida de todos indistintamente, fossem ou não sujeitos ao pagamento do tributo, sempre que a cota anual da capitação – cobrança por cabeça de escravo que trabalhasse nas minas de ouro – não alcançasse o montante esperado”.

<sup>125</sup> Para Charles Adams (1999, p. 7314), a mais importante lição da história da tributação é que contribuintes revoltados não se limitam a reclamar, tendendo a reagir de algum modo, seja através da violência, como na Revolução Americana, ou simplesmente evadindo impostos ou fugindo para evitar a tributação. Ayala

Seguindo essa linha, Martins (2002, p. 24) aponta a “carga fiscal desmedida”, acarretada pela imposição de tributos, como justificativa para que se rejeite a norma tributária, dado que, embora necessária à obtenção de recursos pelo Estado com o objetivo de prestação de serviços públicos à sociedade, sua utilização é também destinada à manutenção dos governantes no poder, com tudo o que disso decorre, em termos “de desperdícios, corrupção, favorecimentos, multiplicação de cargos e funções desnecessária para exclusiva sustentação política, o que o Poder exige”<sup>126</sup>.

Também bastante crítico quanto às justificativas para a criminalização dos ilícitos fiscais, Hugo de Brito Machado (2011, p. 208) aponta para a injustiça do sistema tributário brasileiro, o que seria uma decorrência não apenas do peso da carga tributária, mas, principalmente, do despreço dispensado pelo fisco ao contribuinte em matérias como a restituição do indébito tributário, o reconhecimento de imunidades e isenções e a outorga de estímulos previstos em lei<sup>127</sup>.

O autor ainda elenca a ausência ou a má qualidade dos serviços públicos, o mau exemplo dos governantes, frequentemente acusados de corrupção, e o tratamento tributário injusto, decorrente do privilégio a grandes grupos econômicos sob o pretexto do estímulo ao investimento no país, como motivos pelos quais considera que, no Brasil, “a criminalização do ilícito fiscal não tem nenhum fundamento moral” (MACHADO, H., 2011, p. 209-211).

É interessante observar que o estudo do SINPROFAZ (2014) acima mencionado, que apontou que, no ano de 2013, a estimativa de evasão de arrecadação alcançou um percentual de 22,9% do montante de tributos arrecadado, equivalendo a R\$406,9 bilhões ou 8,44% do PIB, parece dar razão a Ives Gandra Martins e a Hugo de Brito Machado no que diz respeito às suas considerações sobre carga tributária desmedida e má qualidade dos serviços públicos no Brasil.

É que, segundo aquele estudo, a Carga Tributária Brasileira alcançou, em 2013, 36,8% do PIB (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 5). Por outro lado, segundo dados de 2007, o Brasil teve a carga tributária mais alta

---

Gómez (2009, p. 23, tradução nossa), por sua vez, ao apontar que a fraude fiscal não é um fenômeno do século XX, a partir de quando se passou a tomar consciência da sua dimensão e importância, afirma que a “resistência do súdito à voracidade do poderoso é uma constante na história”.

<sup>126</sup> Conforme aponta o autor, há pouca divergência na doutrina quanto à conclusão de que “o Poder tem um custo pago pela sociedade para benefício apenas daqueles que o detêm” (MARTINS, 2002, p. 24).

<sup>127</sup> O autor cita como exemplos do “pouco ou nenhum apreço” do fisco brasileiro pelos direitos do contribuinte: “(a) não restituição do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos e de combustíveis; (b) atrasos frequentes na restituição do imposto de renda das pessoas físicas que a isto têm direito em face do ajuste anual; (c) a oposição de obstáculos injustificáveis ao exercício do direito à compensação estabelecido pelo art. 66, da Lei nº 8.383/91; (d) a sistemática recusa à restituição de tributos pagos indevidamente” (MACHADO, H., 2011, p. 208).

(34,3%), quando comparada com as de outros países da América Latina, como Argentina (29%), Chile (21,3%), Equador (16,9%), El Salvador (14,9%), Guatemala (12,5%), México (11%) e Peru (17,7%) (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 8).

Mais grave é que, na comparação entre a carga tributária e o IDH<sup>128</sup> daqueles mesmos países com a carga tributária e o IDH brasileiros, a constatação foi no sentido de que a tendência no Brasil diverge da dos demais países da região, por apresentar alta carga tributária, mas, com IDH inferior aos destes (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 9).

Assim, por exemplo, o Chile, com carga tributária de 21,3% do PIB, em 2007, apresentou, em 2011, o IDH mais alto dentre os países pesquisados (0,805), enquanto que a Argentina, com carga tributária mais próxima da brasileira, sempre segundo os dados de 2007 (29%), apresentou IDH de 0,797 em 2011 (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 9). O Brasil, todavia, apresentou IDH mais baixo que o daqueles países (0,718) em 2011 (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 9).

Países como o México e o Peru, com carga tributária bastante inferior à do Brasil, 11% e 17,4%, respectivamente, apresentaram IDH superior: 0,770 e 0,725 (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 9).

Por outro lado, países com IDH, em 2011, inferior ao brasileiro, como El Salvador (0,674) e a Guatemala (0,574), em compensação, tiveram, em 2007, cargas tributárias inferiores à metade da brasileira: 14,9% e 12,5%, respectivamente (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 9).

Noutra comparação, agora entre 28 países de diversas regiões<sup>129</sup> e suas respectivas cargas tributárias e IDH, segundo dados de 2011, mostra que, enquanto o Brasil tinha a 16ª

<sup>128</sup> Índice de Desenvolvimento Humano, que mede o progresso de uma nação a partir de três dimensões: renda; saúde e educação. Consideram-se de Muito Alto Desenvolvimento Humano os países com IDH a partir de 0,800; de Alto Desenvolvimento Humano, aqueles com índices entre 0,700 e 0,799; de Médio Desenvolvimento Humano, os com índices entre 0,550 e 0,699; de Baixo Desenvolvimento Humano, as nações cujos índices variam até 0,549. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/IDH/DH.aspx>. Acesso em: 11 jun. 2015.

<sup>129</sup> Os outros países pesquisados, com os respectivos percentuais da carga tributária em relação ao PIB e o IDH, foram: Alemanha (37,1% e 0,905); Áustria (42,1% e 0,885); Bélgica (44% e 0,886); Canadá (31% e 0,908); Chile (21,4% e 0,805); Coreia do Sul (25,9% e 0,897); Dinamarca (48,1% e 10); Eslováquia (28,8% e 0,834); Eslovênia (36,85% e 0,884); Espanha (31,6% e 0,878); EUA (25,1% e 0,910); Estônia (32,8% e 0,835); Finlândia (43,4% e 0,882); França (44,2% e 0,884); Grécia (31,2% e 0,861); Hungria (35,7% e 0,816); Islândia (36% e 0,898); Israel (32,6% e 0,888); Itália (42,9% e 0,874); Luxemburgo (37,1% e 0,867); Noruega (43,2% e 0,943); Nova Zelândia (31,7% e 0,908); Suécia (44,5% e 0,904); Suíça (28,5% e 0,903); Reino Unido (35,5% e 0,863); República Checa (35,3% e 0,865) e Turquia (25% e 0,699) (SINPROFAZ,

maior carga tributária (35% do PIB), ocupava o 27º lugar, ou seja, o penúltimo, no ranking do IDH (0,718) (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 10).

Esse descompasso entre carga tributária e desenvolvimento humano parece justificar o significativo percentual de evasão fiscal em relação ao PIB, próximo dos 9%: a sociedade brasileira estaria, talvez, na primeira fase da rebelião de que fala Charles Adams, a da evasão fiscal descontrolada.

O Brasil, no entanto, é bem mais complexo que isso. Há o que Almeida (2010, p. 34) chama de jabuticaba fiscal<sup>130</sup>, pois, ao invés de os impostos serem utilizados como fator para a redistribuição da riqueza, contribuem para o aumento da desigualdade social, dado o caráter fortemente regressivo do sistema tributário, em que os impostos indiretos atingem os pobres mais do que os consumidores de classe média (ALMEIDA, 2010, p. 167).

Conforme demonstrado por Almeida (2010, p. 172), a partir de dados de 2008, enquanto os tributos sobre renda e lucro correspondiam a 8,2% da arrecadação tributária, os tributos incidentes sobre bens e serviços representavam 14,8%, percentual esse superior ao de países emergentes como Chile, China, Israel, Coreia do Sul, México, Rússia, África do Sul, Tailândia, Colômbia, Argentina, Bolívia, Indonésia, Uruguai, Venezuela e Peru.

Com isso, e considerando o peso que a alimentação tem no orçamento dos 10% mais pobres (renda até R\$400,00), que era de 32,68%, comparado ao impacto na renda dos 10% mais ricos (renda acima de R\$6.000,00), que era de apenas 9,04%, conclui que, embora os mais pobres não tenham sua renda tributada, são fortemente atingidos pelos impostos indiretos incidentes sobre alimentos (ALMEIDA, 2010, p. 166-167).

Ainda segundo dados trazidos por Almeida (2010, p. 167), a partir de pesquisa do IPEA, aqueles que são empregadores ou trabalham por conta própria sofrem uma carga

---

2014, p. 10). É claramente perceptível que, principalmente, na maioria dos países europeus pesquisados, há uma conjunção de alta carga tributária, acima dos 30% do PIB, e IDH muito alto, sempre acima de 0,800. Por outro lado, a Turquia, embora sendo o único país dentre os pesquisados com IDH inferior ao do Brasil, ficou em penúltimo quanto à carga tributária, superando apenas o Chile, antepenúltimo quanto ao IDH. Casos interessantes são a Suíça, o Canadá e os EUA, com cargas tributárias inferiores a 30% do PIB, mas, melhores classificados quanto ao IDH (respectivamente, 7º, 3º e 2º) (SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL, 2014, p. 10). Assim, especialmente no que diz respeito aos países europeus, é possível fazer uma relação entre alta carga tributária e IDH muito alto. O Brasil, porém, parece que procurando dar razão a Charles Adams, Ives Gandra Martins e Hugo de Brito Machado, consegue a proeza de ter alta carga tributária, próxima aos 40% do PIB, e IDH, embora considerado alto, menor que o de países com carga tributária equivalente ou inferior. Atualmente, o Brasil ocupa a 79ª colocação no ranking do IDH Global (0,744), dentre 187 analisados (Ranking IDH Global 2013), estando, agora, atrás da Turquia (IDH 0,759 e 69ª colocação) (UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME, 2014, p. 161).

<sup>130</sup> Ao que consta, a jabuticaba é uma fruta encontrada apenas no Brasil. Então, sempre que alguém quer se referir a algo que somente existe aqui, equipara-a à jabuticaba.

tributária explícita de 13%, ao passo em que a tributação incidente sobre os empregados equivale a 24% dos seus ganhos, ou seja, assalariados pagam mais impostos que os não assalariados.

Informação mais importante, também a partir de dados colhidos pelo autor junto ao IPEA, mostra que, em 2008, os contribuintes com renda até dois salários mínimos, sofreram uma taxa equivalente a 53,9% da sua remuneração, significando que tiveram que trabalhar 197 dias para pagar os tributos. Por outro lado, os que tiveram renda acima de 30 salários mínimos, foram tributados em 36,2%, significando que tiveram que trabalhar 106 dias para pagar os tributos (ALMEIDA, 2010, p. 168).

Dessa forma, se há a perversa conjunção de alta carga tributária com má aplicação dos tributos arrecadados, é certo, porém, que os que, proporcionalmente aos seus ganhos, mais pagam impostos são os que integram a parte da população que não tem muitos meios de se defender da tributação, quer sejam os isentos do imposto sobre a renda, que não têm como fugir aos impostos indiretos incidentes sobre bens e serviços, cujos custos respectivos lhes são repassados pelos fornecedores desses bens e serviços, quer sejam os assalariados, do setor público ou privado, cujos impostos e contribuições previdenciárias são retidos na fonte.

Assim, acaba-se por chegar a outro fator que ajuda a compreender por que a sonegação fiscal persiste e porque se reluta em aceitar a sua incriminação ou mesmo a sua inserção dentre os crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. Se é certo que o tratamento, pode-se dizer, privilegiado, aos ilícitos fiscais, decorre, em parte, do caráter de opressão que os impostos tiveram ao longo da história, e do aspecto reverso, que é a fuga a essa opressão, através da evasão fiscal, quando não pela violência, a sua caracterização como “mero delito de luvas brancas ou um *Kavaliersdelikte* que, mais do que censura social, despertava sentimentos de admiração e respeito” (RODRIGUES, 1999, p. 481), também ajuda a explicar tal fenômeno<sup>131</sup>.

---

<sup>131</sup> A esse respeito, cf. Feldens (2002, p. 115 e ss.), especialmente a análise de casos concretos, revelando a impunidade e o tratamento privilegiado conferido à criminalidade do “colarinho branco”, no âmbito do crime de sonegação fiscal, no Brasil. Igualmente valiosos são os estudos de Sutherland (1940) acerca da “criminalidade do colarinho branco”, dos quais extraem-se as seguintes proposições: “1. Criminalidade do colarinho branco é criminalidade real, sendo em todos os casos violação da lei criminal. 2. Criminalidade do colarinho branco distingue-se da criminalidade das classes baixas principalmente na implementação da lei criminal que segrega administrativamente criminosos do colarinho branco de outros criminosos. 3. As teorias dos criminologistas de que o crime decorre da pobreza ou de condições psicopáticas ou sociopáticas estatisticamente associadas à pobreza são inválidas porque, em primeiro lugar, derivam de amostras que são fortemente tendenciosas no que diz respeito ao status socioeconômico; em segundo lugar, elas não se aplicam aos criminosos do colarinho branco; e em terceiro lugar, elas sequer explicam a criminalidade da classe mais baixa, uma vez que os fatores não são relacionados a um processo geral característico de toda a criminalidade. 4 É necessária uma teoria que explique tanto a criminalidade do colarinho branco quanto a das classes mais baixas. 5 Uma hipótese dessa natureza é sugerida em termos de associação diferencial e

### 3.2 As escolhas do contribuinte para evitar a tributação

Neste ponto, uma vez que se está tratando de resistência ao pagamento de tributos, é importante considerar que nem todos os caminhos escolhidos pelo contribuinte são passíveis de configurar ilícitos penais. Daí a importância da distinção que Nuno de Sá Gomes (2000) e Susana Aires de Sousa (2006) fazem entre escolhas *intra legem*, *contra legem* ou *extra legem*.

#### 3.2.1 Escolha *intra legem*

Aqui, “o contribuinte reduz o encargo tributário escolhendo, de entre um leque de opções colocadas à sua disposição pela administração fiscal, aquela cuja utilização lhe permite não pagar ou pagar menos imposto” (SOUSA, S., 2006, p. 43).

Em situações que tais, é o próprio legislador quem quer ou sugere a economia ou poupança fiscal, estabelecendo normas negativas de tributação, seja por meio de desagravamentos fiscais estruturais, como deduções específicas na definição dos rendimentos e riqueza tributadas, seja através de benefícios fiscais excepcionais, como no caso das zonas francas (GOMES, N., 2000, p. 24).

O objetivo do legislador, então, é o de fomentar a prossecução de finalidades econômicas e sociais que não seriam buscadas pelos contribuintes sem tais incentivos, de maneira que é a finalidade extrafiscal da tributação que é perseguida (SOUSA, S., 2006, p. 43).

Há, aqui, o que, na doutrina anglo-saxônica denomina-se de planejamento fiscal (*tax planning*) (GOMES, N., 2000, p. 24; RAMOS, 2001, p. 690; SOUSA, S., 2006, p. 43; ).

#### 3.2.2 Escolha *extra legem*

Nesse caso, o contribuinte realiza atos ou negócios jurídicos lícitos, objetivando evitar a aplicação de certa norma fiscal, e, por via de consequência, a tributação, no que é conhecido, na terminologia anglo-saxônica, como *tax avoidance*, e, na doutrina portuguesa, encontra contornos similares e alguma confusão terminológica, sendo denominado por “elisão fiscal, evasão fiscal legítima, evasão comissiva lícita, prevenção fiscal” (SOUSA, S., 2006, p. 44).

Conforme leciona Nuno de Sá Gomes (2000, p. 25), nesses casos, os contribuintes podem optar por certos fatos ou situações não previstas pela lei fiscal, em relação às quais, em decorrência do princípio da legalidade, não pode incidir a tributação. O citado autor designa essa modalidade de economia ou poupança fiscal de elisão fiscal, sendo, em princípio, lícita (GOMES, 2000, p. 25).

---

desorganização social” (SUTHERLAND, 1940, p. 11-12, tradução nossa). Acerca da atualidade das pesquisas de Sutherland, cf. Neves (2011, p. 45-64) e Costa (2011, p. 65-90).

Também Ramos (2001, p. 692) denomina esse modo de economia fiscal de elisão fiscal, colocando-a entre a planificação e a evasão fiscais, diferenciando-se desta última por não implicar a prática de qualquer ilícito pelo contribuinte, embora traga o risco de abuso<sup>132</sup>.

No Brasil, segundo Torres (2013, p. 8-9), a maioria dos autores somente reconhecem dois campos de atuação do contribuinte: “o da elisão (lícita) e o da evasão (ilícita)”, embora trate, ele próprio, de elisão lícita, equivalente ao planejamento fiscal consistente, e ilícita, correspondente ao planejamento fiscal abusivo.

Nesse sentido, de separar as escolhas de poupança fiscal do contribuinte entre elisão e evasão, tem-se Sampaio Dória (1971), que utiliza os termos fraude e evasão “para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido” (DÓRIA, 1971, p. 25), e elisão ou economia fiscal “para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador”, fazendo corresponder essa sua classificação à dicotomia, existente no direito americano, entre *tax evasion* e *tax avoidance* (DÓRIA, 1971, p. 25).

### 3.2.3 Escolha *contra legem*

Trata-se, aqui, da evasão fiscal, correspondente à *tax evasion* do direito anglo-saxônico (GOMES, N., 2000, p. 26; RAMOS, 2001, p. 691; SOUSA, S., 2006, p. 50), geralmente ligada à prática de atos ilícitos<sup>133</sup>, embora, não necessariamente, de caráter penal.

Segundo alerta Susana Aires de Sousa (2006, p. 48), “ilícito fiscal não se confunde com a infração fiscal”<sup>134</sup>, daí falar-se em evasão fiscal em sentido amplo, que abrange atos ilícitos penais (crimes e contra-ordenações) e não penais (GOMES, N., 2000, p. 27)<sup>135</sup>.

<sup>132</sup> Conforme Ramos (2001, p. 693), nos casos de elisão fiscal, surge uma “zona de tensão entre princípios constitucionais”, figurando, de um lado, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pelos quais “dever-se-ia desconsiderar, para efeitos fiscais, os actos ou negócios praticados pelo contribuinte, e tributá-los pela norma cuja aplicação quis evitar”, e, do outro lado, os princípios da legalidade e da segurança jurídica, levando à direção oposta, pela qual o contribuinte deveria ser tributado “pelas normas fiscais incidentes sobre os negócios realizados, pois estes são válidos e legítimos”. De qualquer forma, prossegue o autor, não sendo possível suscitar dúvidas a respeito da validade desses atos, “já poderão, no entanto, ser colocadas dúvidas quanto à sua legitimidade, pelo menos nos sistemas que possuam uma ‘cláusula geral anti-abuso’” (RAMOS, 2001, p. 693).

<sup>133</sup> Nabais (2004, p. 202) fala em evasão fiscal em sentido amplo, englobando a evasão lícita, “isto é, a elisão fiscal que constitua um abuso da liberdade de planejamento e gestão fiscais”, e a evasão ilícita, ou “evasão fiscal em sentido estrito”. Cuidando do tema de maneira mais aprofundada, Sampaio Dória (1971) conceituou a evasão fiscal *latu sensu* “como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”, distinguindo evasão omissiva, intencional ou não, e evasão comissiva, sempre intencional, que abrangeria a ilícita (fraude, simulação, conluio) e a lícita ou legítima (evasão *stricto sensu*, elisão ou economia fiscal). Todavia, por compreender que a palavra evasão, em sua acepção moderna, já vinha matizada de certas conotações que a tornariam particularmente inadequada “para exprimir um ato legal, como é o de evitar, por meios lícitos, ônus tributários”, acabou por reservar os termos fraude e evasão “para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido”, e elisão ou economia fiscal “para ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador” (DÓRIA, 1971, p. 24-25).

No Brasil, conforme Torres (2013, p. 10), a palavra evasão, com o sentido de ilícito fiscal, compreende “a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais”, práticas realizadas “com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida”, constituindo-se em crime tipificado na lei penal.

É, portanto, de escolhas *contra legem*, nesse sentido de ilícito penal, “a verdadeira e própria evasão fiscal” (SOUSA, S., 2006, p. 49-51), que se vai tratar neste trabalho.

### 3.3 Delitos fiscais no Brasil e no direito comparado

No Brasil, a Lei n° 8.137/1990, definiu crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, havendo revogado, embora não expressamente<sup>136</sup>, a Lei n° 4.729/1965, que definiu o crime de sonegação fiscal<sup>137</sup>.

Especificamente quanto aos crimes contra a ordem tributária, estão estes disciplinados no Capítulo I, o qual está dividido em duas seções, a primeira, com dois artigos, destinada aos crimes praticados por particulares e a segunda, na qual está inserido o art. 3°, aos praticados por funcionários públicos.

Nos termos do art. 1° da Lei n° 8.137/1990, é prevista pena de reclusão de dois a cinco anos, e multa, para quem suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante: a omissão de informação, ou a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias (inciso I); a fraude à fiscalização tributária, com a inserção de

<sup>134</sup> Nos termos do n° 1 do art. 2° do RGIT, infração fiscal corresponde a “todo facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, dividindo-se as infrações fiscais em crimes e contra-ordenações (RGIT, art. 2°, n° 2).

<sup>135</sup> Ramos (2001, p. 691) trata da evasão fiscal apenas sob o aspecto da ilicitude penal, afirmando que ela se traduz “na prática pelo contribuinte de actos ilícitos com o intuito do não cumprimento das suas obrigações fiscais”, de maneira que se está “no domínio do *ilícito fiscal*, que se consubstancia na prática de crimes ou contra-ordenações fiscais”.

<sup>136</sup> Acerca da discussão envolvendo ter sido ou não a Lei n° 4.279/65 revogada pela Lei n° 8.137/90, cf. Andrade Filho (2009, p. 42-48). Afirmando a ab-rogação daquela lei por esta, que regulou inteiramente a matéria tratada naquela, cf. Bitencourt e Monteiro (2013, p. 16).

<sup>137</sup> Art 1° Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

elementos inexatos, ou com a omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal (inciso II); a falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável (inciso III); a elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato (inciso IV); e a negativa ou o deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (inciso V)<sup>138</sup>.

Já o art. 2º da Lei nº 8.137/1990 também tipificou como crimes contra a ordem tributária, aos quais cominou a pena de detenção, de seis meses a dois anos, e multa, as condutas de: fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (inciso D); deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (inciso II); exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal (inciso III); deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento (inciso IV); e utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública (inciso V).

O art. 3º da Lei nº 8.137/90, por sua vez, tipifica como crime funcional contra a ordem tributária: o extravio de livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função, a sua sonegação ou inutilização, total ou parcial, acarretando o pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social (inciso I); a exigência, solicitação ou recebimento, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, de vantagem indevida, ou a aceitação de promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente (inciso II)<sup>139</sup>; e o patrocínio, direto ou indireto,

---

<sup>138</sup> A essa última conduta, o legislador equiparou a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de dez dias, passível de conversão em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência.

<sup>139</sup> Conduta para a qual é prevista pena de reclusão de três a oito anos, e multa, sanções estas também aplicáveis às do inciso I do art. 3º (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 212).

de interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público (inciso III)<sup>140</sup>.

É importante destacar que condutas que, como será visto em seguida, noutros países, são relacionadas como crimes fiscais, não estão incluídas, no Brasil, dentre os crimes contra a ordem tributária. É o caso, por exemplo, do descaminho e do contrabando, tipificados, respectivamente, nos arts. 334 e 334-A do CP, onde estão inseridos no Capítulo II (dos crimes praticados por particular contra a administração em geral) do Título XI (dos crimes contra a administração pública).

Outros crimes que eventualmente figuram, no direito estrangeiro, como tributários, mas, que, no Brasil, estão tipificados no CP, são os relativos à Previdência Social. Assim, a apropriação indébita previdenciária está tipificada no art. 168-A do CP, inserido no Capítulo V (da apropriação indébita) do Título II (dos crimes contra o patrimônio).

É o caso, ainda, da sonegação de contribuição previdenciária, incriminada no art. 337-A do CP, o qual, da mesma forma que os crimes de descaminho e de contrabando, está inserido no capítulo destinado aos crimes praticados por particular contra a administração em geral.

Dessa forma, interessará a este trabalho a abordagem das condutas assemelhadas àquelas tipificadas no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, que, noutros ordenamentos jurídicos, são denominadas como fraude fiscal, termo este que será preferencialmente utilizado.

### **3.3.1 Portugal**

Aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 de junho, o RGIT estabelece, em seu art. 2º, nº 1, constituir “infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”. Já nos termos do nº 2 do citado dispositivo legal, as infrações tributárias são divididas em crimes e contra-ordenações.

Os crimes tributários estão disciplinados no Título I do RGIT, que define, no Capítulo I, os crimes tributários comuns: burla tributária (art. 87º); frustração de créditos (art. 88º); associação criminosa (art. 89º); desobediência qualificada (art. 90º) e violação de segredo (art. 91º).

No Capítulo II do Título I do RGIT são tipificados os crimes aduaneiros: contrabando (art. 92º); contrabando de circulação (art. 93º); contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações (art. 94º); fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo (art. 95º); introdução fraudulenta no consumo (art. 96º); contrabando de mercadorias susceptíveis de infligir a pena de morte ou tortura (art. 97º-A); violação das

---

<sup>140</sup> Conduta sancionada com pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa.

garantias aduaneiras (art. 98°); quebra de marcas e selos (art. 99°); receptação de mercadorias objeto de crime aduaneiro (art. 100°) e auxílio material (art. 101°).

Os crimes fiscais, por sua vez, estão disciplinados no Capítulo III do Título I do RGIT, e serão vistos em seguida.

Por fim, os crimes contra a segurança social estão tipificados nos arts. 106° e 107° do Capítulo IV do Título I do RGIT, referindo-se, respectivamente, à fraude contra a segurança social e ao abuso de confiança contra a segurança social.

### **3.3.1.1 Os crimes fiscais: a fraude fiscal**

Os crimes fiscais propriamente ditos estão tipificados nos arts. 103° a 106° do RGIT, sendo, respectivamente, a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança.

Nos termos do n° 1 do art. 103° do RGIT, constitui fraude fiscal: ocultar ou alterar fatos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável (alínea *a*); ocultar fatos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária (alínea *b*); e celebrar negócio simulado, em relação ao valor ou à natureza, por interposição, omissão ou substituição de pessoas (alínea *c*).

Para que a fraude fiscal seja caracterizada, ainda nos termos do n° 1 do art. 103°, exige-se que as condutas ilegítimas acima elencadas visem a “não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”.

As penas cominadas à fraude fiscal são prisão até três anos ou multa até 360 dias, todavia, se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a quinze mil euros, as condutas em tela não serão puníveis, sendo que “os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária”<sup>141</sup>.

### **3.3.1.2 Os crimes fiscais: a fraude qualificada**

A fraude qualificada, por sua vez, consiste na prática, sob determinadas circunstâncias, que devem ser cumuladas (mais de uma dessas circunstâncias devem estar presentes), dos fatos tipificados como fraude fiscal<sup>142</sup>.

Tais são as circunstâncias cujo acúmulo pode caracterizar a fraude qualificada: a) o conluio do agente “com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de

---

<sup>141</sup> RGIT, art. 103°, n°s 2 e 3.

<sup>142</sup> RGIT, art. 104°, n° 1.

fiscalização tributária”; b) ser o agente funcionário público que tenha gravemente abusado de suas funções; c) ter sido o agente auxiliado por funcionário público “com grave abuso das suas funções”; d) a falsificação ou vício, ocultação, destruição, inutilização ou recusa da entrega, exibição ou apresentação, pelo agente, “de livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária”; e) a utilização, pelo agente, daqueles livros programas ou ficheiros informáticos e de quaisquer outros elementos probatórios exigidos pela lei tributária; f) a utilização da “interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável”; e g) o conluio do agente “com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais”<sup>143</sup>.

São igualmente tipificadas como fraudes qualificadas aquelas realizadas “mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente”, ou com a obtenção de vantagem patrimonial superior a cinquenta mil euros<sup>144</sup>.

As penas cominadas à fraude qualificada são de prisão de um a cinco anos para pessoas singulares e multa, de 240 a 1200 dias para as coletivas, sendo aumentadas, respectivamente, para dois a oito anos e multa de 480 a 1920 dias, se a vantagem patrimonial for de valor superior a duzentos mil euros.

Quanto ao crime de abuso de confiança, tipificado no artigo 105º do RGIT, caracteriza-se pela não entrega, total ou parcial, à administração tributária, da prestação tributária de valor superior a sete mil e quinhentos euros, deduzida nos termos da lei, a qual estava o agente legalmente obrigado a entregar. A pena cominada, no caso, é de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

### **3.3.2 Alemanha**

O direito penal tributário alemão está disciplinado na AO (Código Fiscal), de 1977, que trata da parte geral do direito tributário, incluindo, dentre outras, normas sobre o procedimento tributário, a responsabilidade fiscal e os crimes tributários, estando estes disciplinados no Título Oitavo da AO (§§ 369 e ss.), que versa, igualmente, sobre os ilícitos administrativos (SOUSA, S., 2006, p. 147).

Nos termos do § 369 da AO, são considerados crimes tributários atos puníveis sob as leis tributárias, a importação, exportação e o trânsito ilegal de bens, a falsificação de selos fiscais ou atos preparatórios para esse fim, e o auxílio à prática dessas outras condutas.

<sup>143</sup> RGIT, art. 104º, nº 1, alíneas *a a g*.

<sup>144</sup> RGIT, art. 104º, nº 2, alíneas *a e b*.

Os crimes tributários estão, então, tipificados nos §§ 370 (fraude fiscal), 372 (importação, exportação ou transporte ilegal de bens), 373 (contrabando profissional, violento ou organizado) e 374 (receptação, posse ou venda de bens obtidos com fraude fiscal).

As condutas caracterizadoras da fraude fiscal na Alemanha são: a) o fornecimento às autoridades tributárias ou a outras autoridades de declarações incorretas ou incompletas acerca de fatos de substancial relevância para a tributação; b) deixar de informar às autoridades fiscais, quando obrigado a tanto, fatos de substancial relevância para a tributação; e c) deixar de usar, quando obrigado a tanto, selos ou carimbos fiscais<sup>145</sup>.

Para a imposição da pena de prisão superior a cinco anos ou de multa, tais condutas devem ter como resultado a redução de tributos ou o recebimento de vantagens tributárias indevidas para si ou para outrem<sup>146</sup>.

A pena de prisão pode ser de seis meses a dez anos em casos considerados particularmente sérios, definidos como aqueles em que o agente: a) de maneira deliberada, reduz, em larga escala, o pagamento de tributos ou recebe vantagens tributárias indevidas; b) abusa de sua autoridade ou posição enquanto funcionário público; c) solicita o auxílio de um funcionário público, o qual abusa de sua autoridade ou posição; d) repetidamente reduz o pagamento de tributos ou recebe vantagens tributárias indevidas, mediante a falsificação de documentos; ou e) como membro de um grupo formado com o propósito de repetidamente cometer fraude fiscal, reduz o valor de impostos sobre valor agregado ou sobre o consumo ou recebe vantagens indevidas relativas ao IVA ou a impostos sobre o consumo<sup>147</sup>.

Conforme disposto no § 370, (4), da AO, deve-se entender que houve redução do tributo quando este não foi pago, total ou parcialmente, ou fora do prazo devido. Ainda de acordo com o mesmo dispositivo legal, as vantagens fiscais devem incluir a restituição de tributos.

### 3.3.3 Espanha

Ao contrário do que ocorre no Brasil, em Portugal, na Alemanha, na Itália e na França, na Espanha os crimes tributários estão tipificados no próprio Código Penal, no Título XIV, destinado aos crimes contra a Fazenda Pública e a contra a Seguridad Social.

As condutas punidas são as de *defraudación tributaria* (arts. 305 e 305 bis), *defraudación a los presupuestos de la Comunidad Europea* (art. 306), *defraudación a la Seguridad Social* (art. 307), *fraude de subvenciones* (art. 308), *fraude a los fondos de los presupuestos de la Comunidad Europea* (art. 309) e *contable tributario* (art. 310).

<sup>145</sup> AO, § 370, (1), n° 1 a 3.

<sup>146</sup> AO, § 370, (1).

<sup>147</sup> AO, § 370, (2), n° 1 a 5.

São consideradas fraude fiscal (*defraudación tributaria*), nos termos do art. 305 do CPe, as condutas de evadir, por ação ou omissão, o pagamento de tributos, valores retidos ou que deveriam ser retidos ou ingressos a conta, e de obter indevidamente devoluções ou benefícios fiscais, sempre que o valor da cota defraudada, o valor das retenções ou dos ingressos a conta que deixou de ingressar ou das devoluções ou benefícios fiscais indevidamente obtidos seja superior a cento e vinte mil euros.

As penas cominadas são de prisão de um a cinco anos e multa equivalente ao valor da cota defraudada ou até seis vezes esse valor, salvo no caso de regularização da situação tributária<sup>148</sup>.

Nos termos do art. 305 *bis*, n° 1, do CPe, o crime contra a Fazenda Pública será punido com pena de prisão de dois a seis anos e multa equivalente desde o dobro até o sêxtuplo do valor da cota defraudada, quando a fraude houver sido praticada sob as seguintes circunstâncias: a) o valor da cota defraudada supere os seiscentos mil euros; b) a defraudação tenha sido praticada no seio de uma organização ou grupo criminoso; e c) quando houver ocultação ou dificuldade na determinação da identidade do responsável tributário ou do autor do delito, na determinação da quantia evadida ou do patrimônio do responsável tributário ou do autor do delito, em virtude da utilização de pessoas físicas ou jurídicas ou de entes sem personalidade jurídica, de negócios ou instrumentos fiduciários, ou, ainda, de paraísos fiscais ou territórios de tributação nula.

### 3.3.4 Itália

O Decreto legislativo n° 74, de 10 de março de 2000 (Lei sobre crimes tributários), estabeleceu nova disciplina sobre os crimes em matéria de impostos sobre a renda e sobre valor agregado, havendo definido, nos Capítulos I e II do Título II, respectivamente, os delitos em matéria de declaração e os delitos em matéria de documentos e pagamento de impostos.

São da primeira espécie os seguintes crimes: a) declaração fraudulenta mediante uso de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes (art. 2); b) declaração

---

<sup>148</sup> Conforme o parágrafo 4 do art. 305 do CPe, a situação tributária é considerada regularizada quando houver o completo reconhecimento e pagamento da dívida tributária, antes da notificação do responsável tributário acerca do início das apurações tendentes à determinação das dívidas tributárias, ou, no caso de início dessas investigações, antes de o Ministério Público, o Advogado do Estado ou o representante processual da Administração autônoma, foral ou local de que se trate, interponha queixa ou denúncia contra aquele, ou antes que o Ministério Público ou o Juiz de Instrução adotem providências que permitam àquele ter conhecimento do início das diligências. Importante destacar, ainda nos termos do mencionado parágrafo 4 do art. 305 do CPe, que, em caso de regularização da situação tributária, eventuais irregularidades contábeis ou falsidades instrumentais relativas, exclusivamente, à dívida tributária objeto de regularização, que houverem sido praticadas antes da regularização não poderão ser objeto de persecução.

fraudulenta mediante outros artifícios (art. 3); c) declaração infiel (art. 4); e d) omissão de declaração (art. 5).

Da segunda espécie, foram tipificadas como delitos em matéria de documentos e pagamento de impostos: a) a emissão de fatura ou outros documentos por operações inexistentes (art. 8); b) a ocultação ou destruição de documentos contábeis (art. 10); c) a omissão do pagamento de retenções certificadas (art. 10-bis); d) a omissão do pagamento de IVA (art. 10-ter); e) a compensação indébita (art. 10-quater); e f) a subtração fraudulenta ao pagamento de impostos (art. 11).

A norma considerada a principal da disciplina sancionatória penal tributária é o art. 2 do Decreto Legislativo n° 74/2000, que pune a declaração fraudulenta mediante uso de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes (SOUSA, S., 2006, p. 154).

A conduta ali incriminada é a de indicar elementos passivos fictícios<sup>149</sup>, em uma das declarações anuais relativas aos impostos sobre a renda ou sobre valor agregado, valendo-se o agente de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes, com o fim de evadir os impostos mencionados.

Considera-se que o fato foi cometido valendo-se de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes “quando tais faturas ou documentos são registrados na escritura contábil obrigatória, ou são mantidos para o fim de prova em fiscalizações da administração tributária”<sup>150</sup>.

A pena prevista para tal delito é de reclusão de um ano e seis meses a seis anos, por outro lado, se o montante dos elementos passivos fictícios for inferior a €154.937,07, a pena será de reclusão, de seis meses a dois anos<sup>151</sup>.

### 3.3.5 França

No ordenamento jurídico francês, é o CGI que define os ilícitos penais tributários, que estão subdivididos em duas seções, sendo a primeira delas destinada às disposições comuns a todos os impostos, enquanto que a segunda prevê disposições particulares relativas a cada um dos impostos, embora, do ponto de vista penal, as normas incriminadoras previstas na Seção I do Capítulo II do Livro II sejam consideradas as mais importantes, abrangendo os art. 1741 a 1753 bis B (SOUSA, S., 2006, p. 163).

---

<sup>149</sup> Nos termos do art. 1, b, do Decreto Legislativo n° 74/2000, entende-se por elementos passivos os componentes, expressos em cifra, que concorrem para a determinação da renda ou da base imponible relevante para o fim de aplicação dos impostos sobre a renda ou sobre valor agregado.

<sup>150</sup> Decreto Legislativo n° 74/2000, art. 2, 2.

<sup>151</sup> Decreto Legislativo n° 74/2000, art. 2, 3.

Especificamente quanto à fraude fiscal, está ela tipificada no art. 1741 do CGI (SOUSA, S., 2006, p. 163), o qual pune quem, de maneira fraudulenta, subtraiu-se ou tentou subtrair-se ao estabelecimento ou ao pagamento total ou parcial dos impostos disciplinados no CGI, mediante as seguintes condutas: a) omitir voluntariamente a declaração no tempo devido; b) dissimular voluntariamente uma parte das somas sujeitas à tributação; c) organizar sua insolvabilidade ou colocar obstáculos, por outras manobras, à recuperação do tributo; e d) agir de qualquer outra maneira fraudulenta.

As penas previstas são de multa até €500.000 e de prisão, até cinco anos, as quais podem ser aumentadas, respectivamente, para até €2000.000 e sete anos de prisão, desde que os fatos sejam praticados em bando organizado ou realizados ou facilitados pelos seguintes meios: a) abertura de contas ou assinatura de contratos em organismos estabelecidos no exterior; b) interposição de pessoas físicas ou jurídicas ou de qualquer organismo ou instituição comparável estabelecida no estrangeiro; c) uso de falsa identidade ou de falsos documentos ou de qualquer outra falsificação; d) domicílio fiscal fictício ou artificial no estrangeiro; ou e) ato fictício ou artificial ou de interposição de uma entidade fictícia ou artificial.

Por outro lado, em caso de dissimulação, o dispositivo penal em questão não é aplicado se o valor não exceder a décima parte do valor imponible ou o montante de €153.

### **3.4 O Estado fiscal e o dever fundamental de pagar tributos**

Segundo Nabais (2012a, p. 32), o direito financeiro público é o “complexo de normas jurídicas que disciplinam a obtenção e distribuição do dinheiro necessário ao funcionamento dos entes públicos, e, bem assim, à gestão dos bens propriedade desses mesmos entes”.

Desse modo, o direito financeiro estende-se sobre o direito das receitas, o direito das despesas e o direito da administração ou gestão financeira, sendo que o primeiro, por sua vez, abrange o direito patrimonial, “relativo às receitas patrimoniais dos entes públicos”, o direito do crédito público, “que disciplina o recurso ao crédito por parte das entidades públicas e a gestão da dívida pública”, e, ainda, o direito tributário, “ou direito das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos” (NABAIS, 2012a, p. 32-33).

Dentro do direito tributário, Nabais (2012a, p. 33) destaca o direito fiscal, “ou direito relativo ao mais importante sector das receitas coactivas – as receitas coactivas unilaterais ou impostos”.

Prosseguindo com Nabais (2012a, p. 34), ressalta este que a doutrina tem buscado destacar, dentro do direito financeiro e em relação às receitas coativas do Estado, um setor ao mesmo tempo homogêneo quanto ao seu objeto e específico no que diz respeito ao regime

jurídico. Assim, a doutrina de alguns países, como Itália, Espanha e Brasil, a partir do que dispõem seus textos constitucionais, que consagram um regime específico não só para os impostos, mas, para a generalidade dos tributos, dedica-se ao estudo do “direito da generalidade das receitas coactivas de natureza contributiva, ou seja, o direito dos tributos ou *direito tributário*” (NABAIS, 2012a, p. 34).

Já as doutrinas portuguesa, francesa, alemã, austríaca e suíça, dentre outras, destacam “o mais importante segmento deste domínio normativo, que é constituído pelo direito das receitas coactivas unilaterais, isto é, pelo direito dos impostos ou *direito fiscal*” (NABAIS, 2012, p. 34-35).

Todavia, embora no primeiro grupo de países estude-se, em regra, o direito tributário, enquanto que, no segundo, o direito fiscal, esclarece Nabais (2012a, p. 35) que tal não significa haver diferenças acentuadas quanto ao que se estuda nos manuais de direito tributário e nos de direito fiscal, de maneira que, geralmente, “nem naqueles o tratamento dos tributos bilaterais ou taxas é tão desenvolvido [...], nem nestes se verifica uma ausência total de referência aos tributos bilaterais ou taxas”.

Para o citado autor, é importante a diferença entre direito tributário, enquanto ramo que se dedica ao estudo dos tributos em geral, e direito fiscal, ou “direito dos impostos” (NABAIS, 2012a, p. 35-36), dada a onipresença destes últimos na vida dos cidadãos, “não havendo qualquer outro domínio do ordenamento jurídico com o qual nos encontremos tantas vezes como com o direito fiscal” –, o que, inclusive, leva a que se fale na existência de um *Estado Fiscal*.

É interessante observar que, em estudo no qual examina a ideia de liberdade fiscal no Estado moderno, especialmente no pensamento luso-brasileiro, Torres (1991), embora adote a expressão *Estado Fiscal*, acaba por se referir a *tributo* e não a *imposto*, o que possivelmente se deve a uma maior complexidade do sistema tributário brasileiro, que, como será visto adiante, além de impostos, taxas e contribuições de melhoria, ainda comporta outras espécies de tributos<sup>152</sup>. Daí que a compreensão sobre o significado de Estado fiscal no Brasil e a

---

<sup>152</sup> Afirma o autor que o Brasil constituiu-se como um Estado fiscal a partir de 1824, “mercê da nova estrutura da receita pública, na qual os impostos e empréstimos passaram ao lugar principal” (TORRES, 1991, p. 149). Daí que, ao conceituar Estado Fiscal, não se refira àquele “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, como o faz Nabais (2012b, p. 192), mas, como aquele que “encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo)” (TORRES, 1991, p. 1). Assim, esta é a compreensão que vai prevalecer quando da análise da configuração Brasil como um Estado Fiscal, ou seja, um Estado que tem suas necessidades financeiras cobertas com recursos provenientes do patrimônio do cidadão, na forma de tributos.

repercussão disso na concepção de um dever fundamental de pagar impostos tenha que sofrer algumas adaptações, como, por exemplo, falar-se em dever fundamental de pagar *tributos*<sup>153</sup>.

### 3.4.1 O Estado fiscal

O Estado fiscal, característica da generalidade dos estados contemporâneos, é aquele “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”, podendo ser visto como uma espécie do gênero “Estado financeiro”, que tem suas necessidades materiais “cobertas através de meios de pagamento, ou seja, de dinheiro que ele obtém, administra e aplica” (NABAIS, 2012b, p. 192).

Em contraposição ao Estado fiscal aparece o Estado proprietário, produtor ou empresarial, com suas várias vertentes: o Estado suportado financeiramente, de maneira fundamental, pelas receitas oriundas de seu patrimônio ou propriedade ou dos rendimentos das atividades comerciais e industriais por ele próprio assumidas, característica do estado absoluto do iluminismo; os Estados socialistas, cuja base financeira assenta-se “essencialmente nos rendimentos da actividade económica produtiva por eles monopolizada ou hegemonzada”; e os Estados que dispensam os respectivos cidadãos de ser o seu principal suporte financeiro, em razão do grande montante de receitas provenientes ou da exploração de matérias primas, como, por exemplo, o petróleo, o gás natural, ou o ouro, ou da concessão do jogo, como ocorre com Mônaco e Macau (NABAIS, 2012b, 192-193; SOUSA, S., 2006, p. 38)<sup>154</sup>.

Esse Estado fiscal, “característica dominante e permanente do estado (moderno)”, por sua vez, classifica-se em liberal e social, sendo o primeiro “movido pela preocupação de neutralidade económica e social”, assentado em uma tributação limitada ao suficiente para a satisfação das despesas decorrentes da máquina estatal, “tão pequena quanto possível”<sup>155</sup>, e o segundo, caracterizado por ser “economicamente interventor e socialmente conformador” e “movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia”, tendo por

<sup>153</sup> Como o faz, por exemplo, Panoeiro (2014, p. 185).

<sup>154</sup> Torres (1991, p. 1) trata, ainda, do Estado de Polícia, “que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII)”. Quanto ao “Estado Fiscal”, define-o como aquele que “encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo” (TORRES, 1991, p. 1).

<sup>155</sup> É o Estado liberal oitocentista, cujas tarefas deveriam resumir-se à: a) proteção da sociedade contra a violência e a invasão por outras sociedades independentes; b) proteção dos membros da sociedade contra injustiças e os ataques de outros membros, ou dever de estabelecer uma exata administração da justiça; c) criação dos serviços e instituições que, embora benéficas para a sociedade, não seriam aliciantes para a iniciativa individual, dado não serem aptas a gerar um lucro compensador (SMITH, 2012, p. 691-721).

base uma tributação alargada, compatível com a estrutura estatal correspondente (NABAIS, 2012b, p. 194)<sup>156</sup>.

Caracteriza, também, o Estado fiscal a separação fundamental entre estado e economia, uma vez que o primeiro “orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça”, enquanto que a segunda “guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro” (NABAIS, 2012b, p. 196).

Dessa maneira, exsurge como tarefa do Estado fiscal, no campo da economia, “controlar e corrigir o próprio processo de actividade económica” (NABAIS, 2012b, p. 197), tendo uma atuação meramente subsidiária ou supletiva nesse domínio (NABAIS, 2012b, p. 199).

Embora Nabais (2012b, p. 199-200) avenge a possibilidade de existência de estados tributários, no sentido de serem essencialmente custeados por tributos bilaterais, como as taxas, ao invés de impostos, que são tributos unilaterais, aponta ele ser essa uma possibilidade mais aparente que real, dada a existência de tarefas estatais que não podem ser custeadas senão por impostos, como é o caso do que o autor define como “bens públicos” e “bens públicos por imposição constitucional”<sup>157</sup>.

Como bens públicos, Nabais (2012b, p. 200) define aqueles “que satisfazem apenas necessidades colectivas e não comportam a possibilidade de exclusão da sua utilização ou consumo”, sendo “insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e na divisão dos correspondentes custos”, trazendo como exemplos o que acontece com as tarefas estatais relativas à polícia e às políticas externa, económica e de defesa, as quais não podem ser financiadas senão por impostos<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> No Estado social, substitui-se a postura contemplativa do Estado em relação ao mercado pelo dever de estímulo e de coordenação das atividades de instituições públicas e privadas para o alcance de resultados de interesse coletivo, sendo os tributos um “reflexo da possibilidade de intervenção na economia, abrindo espaço à definição de compromissos dos agentes económicos em relação a direitos de propriedade ou obrigacionais, ou à regulação do mercado da oferta e da procura (...), proteção do consumidor, entre outras medidas similares”, de maneira que a tributação configura-se tanto em meio de custear as atividades necessárias à coletividade como de efetividade da “*justiça distributiva*, corolário da *justiça social*” (PANOEIRO, 2014, p. 188-189).

<sup>157</sup> Nesse mesmo sentido da inviabilidade de um Estado tributário cumprir integralmente a realização das tarefas públicas reconhecidas ao Estado contemporâneo, v. Susana Aires de Sousa (2006, p. 38).

<sup>158</sup> Susana Aires de Sousa (2006, p. 38) fala de “*bens públicos puros*”, que possuem como principais características a “*inexcluibilidade*”, eis que não é possível a exclusão do seu consumo pela cobrança de um preço, e a “*irrivabilidade* no consumo”, significando que o uso do bem por parte de determinada pessoa não prejudica que outra dele se beneficie. Como decorrência dessas características, não haverá interesse da iniciativa privada em financiar a sua produção, dado que todos deles se beneficiarão de forma gratuita (SOUSA, 2006, p. 38). O exemplo clássico de *bem público puro* seria, então, o serviço de defesa nacional, eis que, quando “um país protege a segurança e a liberdade, todos os cidadãos são beneficiados, quer queiram ou não, quer paguem ou não” (SOUSA, S., 2006, p. 255).

Já os *bens públicos por imposição constitucional*<sup>159</sup> seriam aqueles relacionados a “tarefas estaduais que, embora satisfaçam necessidades individuais e portanto sejam susceptíveis de ver os seus custos divididos entre os cidadãos, por imperativas (*sic*) constitucionais” somente podem ser, no todo ou em parte, financiados por impostos, como é caso, no Estado português, por exemplo, do ensino básico (CRP, art. 74º, nº 2, *a*), dos serviços de saúde que devem ser tendencialmente gratuitos (CRP, art. 64º, nº 2, *a*), da segurança social em relação a quem não pode contribuir para o sistema (CRP, art. 63º) e dos serviços de justiça para quem não pode custeá-los (CRP, art. 20º, nº 1) (NABAIS, 2012b, p. 200).

A esse respeito, ao tratar das funções que ao Estado cabe cumprir, Susana Aires de Sousa (2006) recorre à sistematização proposta por Richard Musgrave (1973, p. 23-51), que reconhece estar composta a *agenda* do Estado de direito social por três grandes funções, que seriam de afetação de recursos, de redistribuição e de estabilização econômica.

A primeira daquelas funções, de afetação de recursos públicos, está relacionada à necessidade de suprir falhas do mercado, mantendo “o sistema de preços em condições de permitir uma concorrência eficaz”, impedindo “a formação de poderes de mercado não razoáveis” e corrigindo os “desvios à eficiência causados pela incapacidade dos preços em medir correctamente os benefícios sociais” (SOUSA, S., 2006, p. 254-255).

Já a função de redistribuição é realizada a partir de dois níveis: no primeiro, “o Estado produz bens semipúblicos gratuitamente ou a preço inferior ao custo, de modo a impedir a exclusão daqueles que não estejam em condição de suportar o preço exigido pelo mercado”; no segundo nível, prossegue-se a redistribuição pela obtenção, através do sistema fiscal, “dos recursos necessários ao financiamento da atividade estadual, e, especificamente, dos bens públicos e semipúblicos”, bem assim distribuindo-se os impostos segundo “critérios de justiça que se traduzem na repartição da riqueza e na diminuição das desigualdades sociais” (SOUSA, S., 2006, p. 258-259).

Quanto à terceira função, de estabilização econômica, cuja necessidade tornou-se evidente após a grande depressão dos anos 30 do século XX, “surge como correcção dos desequilíbrios conjunturais macro-económicos”, de modo a impedir a sucessão de fases de prosperidade acompanhadas de inflação por fases recessivas e de desemprego, de modo que o Estado aumenta ou diminui a carga fiscal conforme a necessidade do período pelo qual se esteja passando (SOUSA, S., 2006, p. 260).

---

<sup>159</sup> Ou *bens semipúblicos*, conforme os designa Susana Aires de Sousa (2006, p. 257).

Desse modo, tais tarefas estatais não apenas demonstram “a essencialidade do sistema fiscal” como o fundamentam eticamente (SOUSA,S., 2006, p. 261).

A propósito, pertinente é a indagação de Feldens (2005, p. 207) sobre como seria possível alcançar, “dentro de um razoável marco temporal”, a maximização das expectativas materiais dos cidadãos, “notadamente aquelas respeitantes aos direitos sociais que lhes são constitucionalmente assegurados (v. g., educação, saúde, segurança, previdência social)”. A sua resposta, à qual aqui se adere, não destoa do exposto por Nabais e Susana Aires de Sousa: “Em nosso contexto socioeconômico, em que os meios de produção de riqueza estão acometidos à iniciativa privada, há uma única e singela maneira de distribuir-se a renda: a arrecadação fiscal” (FELDENS, 2005, p. 207).

### 3.4.1.1 O caráter fiscal do Estado português

Embora afirme não haver dúvidas sobre a natureza fiscal do Estado português, Nabais (2012b, p. 210) reconhece que nem a CRP nem as constituições de outros Estados fiscais são expressas a esse respeito.

Todavia, extrai de diversos dispositivos constitucionais a compreensão de que houve a “rejeição constitucional de um estado titular monopolista ou hegemônico da economia”: o reconhecimento do direito de propriedade (art. 62º), as liberdades de trabalho e de profissão (art. 47º, nº 1), de iniciativa econômica privada e cooperativa (art. 61º), de residência ou estabelecimento econômico (art. 44º) e de associação econômica (art. 46º) (NABAIS, 2012b, p. 210-211).

Destaca, também, para a caracterização do Estado fiscal português a concretização e desenvolvimento, na CRP, em seus arts. 2º, 9º, 80º e 81º, do “princípio do estado social ou da democracia econômica, social e cultural”<sup>160</sup>, com a rejeição do princípio socialista consagrado originariamente (NABAIS, 2012b, 211).

---

<sup>160</sup> Nos termos do art. 2º da CRP, a República Portuguesa é um Estado de direito democrático que se baseia, dentre outros aspectos, “no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais”, e que visa “a realização da democracia económica, social e cultural”. Já o art. 9º, *d*, da CRP, põe, dentre as tarefas fundamentais do Estado português, a promoção do bem-estar e da qualidade de vida do povo e da “igualdade real entre os portugueses”, bem como da efectivação “dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”. O art. 80º, por sua vez, em suas alíneas *a* a *c*, estabelece como princípios fundamentais da organização económico-social a “subordinação do poder económico ao poder político democrático”, a “coexistência do sector público, do sector privado e do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção”, além da “liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista”. O art. 81º, *a* e *b*, enfim, estabelece, como incumbências prioritárias do Estado nos âmbitos económico e social, por exemplo, a promoção do aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, e a promoção da justiça social, assegurando a igualdade de oportunidades e operando as “necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”.

Ademais, considerando ser a principal característica do Estado fiscal o fato de ser majoritariamente custeado por impostos, e não por tributos bilaterais, extrai do art. 106º, nº 1, da CRP<sup>161</sup>, como primeiro objetivo do sistema fiscal, que é formado pelo conjunto dos impostos, “a satisfação das necessidades financeiras do estado e de outras entidades públicas” (NABAIS, 2012b, p. 213).

Acrescente-se, ainda, o fato de que as tarefas fundamentais do Estado português, estabelecidas no art. 9º da CRP, configuram-se, “se não totalmente, ao menos em larga medida, como ‘bens públicos’, os quais por satisfazerem exclusivamente necessidades colectivas, não são susceptíveis de individualização nos seus custos”, de modo que “a maior parte ou o núcleo duro das tarefas estaduais implique um estado fiscal” (NABAIS, 2012b, p. 214).

Além disso, conforme já referido, há a categoria dos *bens públicos por imposição constitucional*, que, embora passíveis de financiamento individualizado, são custeados, total ou parcialmente, por determinação da CRP, por impostos, como é o caso do ensino básico, dos serviços de saúde e da segurança social, por exemplo. (NABAIS, 2012b, p. 215).

#### **3.4.1.2 O caráter fiscal do Estado brasileiro**

O Brasil está entre aqueles países, como Itália e Espanha, cujos textos constitucionais consagram um regime específico não apenas para os impostos, mas, para a generalidade dos tributos (NABAIS, 2012a, p. 34), o que se vê do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), inserido no Título VI (da Tributação e do Orçamento) da CF, e, mais especificamente, do art. 145, que elenca, como tributos que poderão ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, os impostos (art. 145, I), as taxas, “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, II), e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (art. 145, III).

Além desses tributos, o art. 148 da CF também prevê a instituição de empréstimos compulsórios, “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (CF, art. 148, I) e “no caso de investimento de caráter urgente e de relevante interesse nacional” (CF, art. 148, II).

Ademais, em seu art. 149, *caput*, a CF estabelece a competência exclusiva da União para “instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das

---

<sup>161</sup> Atualmente, tal previsão encontra-se no art. 103º, nº 1, da CRP.

categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Daí que se fale em “*divisão quatripartida*” dos tributos (imposto, taxa, contribuição e empréstimo compulsório), como é o caso de Torres (2009, p. 371), ou, mesmo, em cinco espécies tributárias: imposto; taxa; contribuições de melhoria; contribuições sociais, subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social; e empréstimos compulsórios (MACHADO, H., 2004, p. 75-77).

Apesar dessa estrutura tributária mais complexa, e embora não haja disposição constitucional expressa sobre o Brasil ser um Estado fiscal, tal, do mesmo modo como se verificou em relação ao Estado português, pode ser extraído da CF, especialmente quando se adota o sentido proposto por Torres (1991, p. 1), de Estado “que encontra o seu substrato na receita proveniente do cidadão (tributo)”.

De qualquer forma, materializando o peso dos impostos na arrecadação tributária brasileira, tem-se que, no período de janeiro a outubro de 2014, o montante arrecadado das receitas administradas pela SFRB foi de cerca de novecentos e quarenta e nove bilhões de reais, dos quais, 43,61%, equivalentes a cerca de quatrocentos e quatorze bilhões de reais, foram oriundos de impostos (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014, p. 5)<sup>162</sup>.

Voltando à caracterização do Estado brasileiro como *fiscal*, em primeiro lugar, há que se anotar que ele não aparece como um Estado proprietário, produtor ou empresário, dado que seu suporte financeiro fundamental não advém de receitas oriundas de seu patrimônio nem de rendimentos auferidos com as atividades comerciais e industriais que eventualmente assume, pois, nos termos do art. 173 da CF, ressalvados os casos nela previstos, “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”<sup>163</sup>.

Tal disposição compatibiliza-se com o estabelecido no art. 170 da CF, segundo o qual a ordem econômica está fundada “na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, tendo como princípios, dentre outros, os da propriedade privada (art. 170, II) e da livre concorrência (art. 170, IV), sendo “assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade

---

<sup>162</sup> A arrecadação das receitas administradas pela SFRB inclui, ainda, a receita previdenciária (duzentos e oitenta e sete bilhões de reais), COFINS/PIS-PASEP (duzentos e seis bilhões de reais) e demais receitas administradas (quarenta bilhões de reais) (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014, p. 5).

<sup>163</sup> Essa exploração direta de atividade econômica ocorrerá por meio de empresas públicas ou de sociedades de economia mista e suas subsidiárias (CF, art. 173, § 1º).

econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” (art. 170, parágrafo único).

Além disso, dada a amplitude das tarefas incumbidas ao Estado brasileiro no texto constitucional, conforme se verá a seguir, seria praticamente impossível a sua caracterização como um Estado tributário, no sentido de que fala Nabais, ou seja, sustentado principalmente por taxas, enquanto tributos bilaterais.

Diz-se isso porque, já a partir do seu Preâmbulo, tem-se na CF a instituição de um Estado Democrático, “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos”.

O art. 3º da CF, a seu turno, elenca, dentre os objetivos fundamentais da República Federal do Brasil, os de erradicação da pobreza e da marginalização e de redução das desigualdades sociais e regionais.

Já o art. 6º estabelece como direitos sociais “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”.

Cuidando especificamente da educação, o art. 206, I, da CF dispõe que o ensino será ministrado com base, dentre outros, no princípio da “gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais”. Ademais, é garantida, como um dos instrumentos de efetivação do dever do Estado com a educação, a “educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria” (art. 208, I), constituindo um direito público subjetivo “o acesso ao ensino obrigatório e gratuito” (art. 208, § 1º).

Ainda cuidando do custeio da educação, tem-se, nos termos do art. 212, *caput*, da CF, que a “União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

No que se refere à seguridade social, que, conforme disposto no art. 194, *caput*, da CF, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, será ela “financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”, tanto por contribuições sociais específicas quanto por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em relação à saúde, “direito de todos e dever do Estado” (CF, art. 196), pode-se citar a previsão de destinação, para aplicação em ações e serviços públicos de saúde, de percentuais mínimos, fixados em lei, calculados, no caso dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sobre o produto da arrecadação dos impostos de sua competência e sobre os recursos referentes aos repasses da União referentes a impostos da competência desta (art. 198, § 2º).

Dúvidas não há, pois, que as tarefas incumbidas ao Estado brasileiro caracterizam-no como um Estado fiscal, custeado pelos tributos extraídos do patrimônio dos cidadãos, especialmente, na forma de impostos.

### 3.4.2 O dever fundamental de pagar tributos

Tratando-se, pois, o Estado moderno de um *Estado fiscal*, conceito aplicável tanto ao Estado português como ao brasileiro, há que se discutir a existência ou não de um *dever fundamental de pagar tributos*, ou, dito de outra maneira, se os cidadãos estão obrigados a contribuir financeiramente para a consecução das obrigações impostas ao Estado nas normas constitucionais.

Pois bem, ao apontar o tema dos deveres fundamentais como “um dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”, Nabais (2012b, 15-16) elenca, dentre as razões para tanto, a “primazia lógica, ontológica, ética e política” que a liberdade individual possui em relação à responsabilidade comunitária.

Outra razão prende-se ao fato de boa parte das Constituições da Europa ocidental terem sido adotadas na sequência de períodos totalitários ou autoritários, em que prevalecia o *status passivus* ou *status subjectionis* do cidadão - como é o caso da Constituição Italiana, de 1947, e da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, de 1949, posteriores à Segunda Guerra Mundial, e das Constituições portuguesa, de 1976, e espanhola, de 1978, que vieram após longos períodos ditatoriais<sup>164</sup> -, períodos esses sucedidos por outros em que a preocupação preponderante passou a ser “com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem”, de maneira que os deveres fundamentais restaram na sombra, levando ao esquecimento da “responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas” (NABAIS, 2012b, p. 17-18).

Nesse mesmo sentido, Canotilho (2003, p. 531) atribui às experiências históricas do ideário nazi e do comunismo a desconfiança e indiferença demonstradas pelos textos constitucionais em relação aos deveres fundamentais, entendendo, porém, estarem os tempos

<sup>164</sup> Também a Constituição brasileira, de 1988, veio em seguida a um período de praticamente 21 anos de ditadura militar, que perdurou de 31 de março de 1964 a 15 de março de 1985.

atualmente mais maduros “para uma reproblemática desta importante categoria jurídica e política”, em cujo cerne reside a ideia de “*responsabilidade comunitária dos indivíduos*, conceito instrumental que tende não a valorização do Estado, mas do próprio ser enquanto ente de relação, detentor de direitos e deveres perante seus pares” (FELDENS, 2005, p. 205), levando à rejeição tanto dos “extremismos de um liberalismo que só conhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos” como do “comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres” (NABAIS, 2012b, p. 673).

Segundo Nabais (2012b, p. 64), os deveres fundamentais são “posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”: posições jurídicas passivas por exprimirem uma “situação de dependência dos indivíduos face ao Estado”; autônomas, por constituírem uma “categoria constitucional própria colocada ao lado dos direitos fundamentais”; subjectivas, por serem “subjectivamente imputadas ao indivíduo pela própria constituição”; individuais, por serem posições “referidas aos indivíduos ou pessoas humanas”; universais, por serem pautadas “pelo princípio da generalidade ou da universalidade, não sendo admissíveis discriminações com base neles”; permanentes, dado serem irrenunciáveis tanto pelo legislador ordinário como pelo revisor constitucional; e essenciais, pois devem ser de grande importância tanto “para a existência, subsistência e funcionamento da comunidade organizada num determinado tipo constitucional de estado”, como “para a realização de outros valores comunitários com forte sedimentação na consciência geral da comunidade”, traduzindo a “quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum” (NABAIS, 2012b, p. 36 e 65-73).

O dever de pagar impostos, como dever econômico, é inserido, então, dentre aqueles deveres fundamentais que dizem respeito direta e primariamente à “existência da comunidade globalmente considerada” (NABAIS, 2012b, p. 73).

Vale registrar que os deveres fundamentais obedecem ao princípio da tipicidade ou *numerus clausus*, sendo assim considerados, portanto, apenas aqueles previstos expressa ou implicitamente na Constituição<sup>165</sup>, devendo os demais deveres ser considerados meramente legais, pois sua disciplina é resultante da lei ordinária (NABAIS, 2012b, p. 87).

De se anotar ainda que os deveres fundamentais são dirigidos ao legislador, o qual está vinculado “quanto ao *se* e quanto ao conteúdo definido ou concretizado na constituição”

---

<sup>165</sup> Ainda com Nabais (2012b, p. 93), os deveres fundamentais podem ter uma expressão implícita na Constituição, por nela não estarem formulados como tais, resultando, porém, “de normas constitucionais que, embora primordial ou mesmo totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou de organização econômica, os têm como pressuposto ou como consequência”.

(NABAIS, 2012b, p. 677), de modo que eles se constituem em “*mandados dirigidos ao legislador*” e dão origem a uma expectativa de atuação por parte dos poderes públicos, que estarão legitimados para intervir em determinadas relações sociais e âmbitos da autonomia privada (FELDENS, 2005, p. 208).

No caso do tratamento dado pela CRP ao dever fundamental de pagar impostos, este exsurge implicitamente da “constituição fiscal” contida nos arts. 103º e 104º, bem assim de outras disposições constitucionais “que institucionalizam um estado fiscal (e não um estado proprietário ou dominial”, quais sejam, as reconhecedoras e garantidoras dos direitos fundamentais e as relativas à organização econômica, com destaque para as que se relacionam ao instituto da propriedade privada (NABAIS, 2012b, p. 93)<sup>166</sup>.

Quanto à Constituição brasileira, esta trata expressamente de deveres, ao inserir, no Título II (Dos Diretos e Garantias Fundamentais), o Capítulo I, denominado “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, além prever expressamente diversos deveres, tais como: a) o dever de voto (art. 14, § 1º, I); b) o dever de prestar serviço militar (art. 143); c) o dever dos pais de assistir, criar e educar os filhos e destes em ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade (art. 239); d) o dever da família e da sociedade em amparar os idosos, defendendo sua dignidade e bem-estar, bem assim garantindo-lhes o direito à vida (art. 230) (FELDENS, 2005, p. 204-205).

De outra parte, como dever fundamental implícito, pode-se apontar o de pagar impostos, decorrente, segundo FELDENS (2005, p. 205-206), do disposto no Capítulo II (Dos Direitos Sociais) do Título II (Dos Direitos e Garantias Individuais) da Constituição Federal de 1988, eis que sua implementação material está ancorada “em ações interventivas do Estado fulcradas em deveres fundamentais implícitos acometidos aos cidadãos”<sup>167</sup>.

Porém, se nas Constituições portuguesa e brasileira o pagamento de impostos surge como um dever fundamental implícito, nas Constituições italiana e espanhola tem-se expresso o dever de contribuição para o sustento dos gastos públicos (FELDENS, 2005, p. 206).

<sup>166</sup> Vieira de Andrade (1998, p. 151 e 216 *apud* FELDENS, 2005, p. 206-207) também extrai da CRP o dever fundamental autônomo de pagar impostos, fazendo referência aos arts. 106º e 107º (disposições atualmente encontradas nos art. 103º e 104º). Também vendo o pagamento de impostos como um dever fundamental autônomo em relação aos direitos fundamentais, tem-se Canotilho (2003, p. 533). Aderindo às concepções de Nabais relativas à caracterização do Estado português como um *Estado fiscal*, Germano Marques da Silva (2009, p. 48) extrai daí a conclusão sobre a existência do dever fundamental de pagar impostos. Ainda nesse sentido, Santos (2009, p. 115-116) afirma a existência de “um dever geral de pagar impostos, de contribuir”, fundamentado “na necessidade de financiar os gastos públicos de modo a que o Estado possa prosseguir as suas funções, as suas prestações sociais em sentido amplo, que abrangem quer as prestações sociais *stricto sensu*, quer as restantes prestações destinadas a zelar pela subsistência da convivência em sociedade”.

<sup>167</sup> Inserido no mencionado Capítulo II do Título II da CF/1988, o art. 6º elenca, como direitos sociais, “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”, na forma disposta no texto constitucional.

Assim, o art. 2 da Constituição da República Italiana<sup>168</sup>, ao tempo em que estabelece o reconhecimento e a garantia dos direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo seja na formação social onde se desenvolve a sua personalidade, exige “o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”.

Dentre esses deveres, o art. 53, inserido no Título IV (Relações Políticas), determina que todos “são obrigados a concorrer para as despesas públicas na razão da sua capacidade contributiva”.

Tal dever constitucional possui, assim, um valor mais do que meramente declaratório, pois “autoriza o legislador a incidir no âmbito das relações individuais com uma aptidão à primeira vista desconhecida” (LOMBARDI, 1967, p. 36-37 *apud* FELDENS, 2005, p. 206).

No que diz respeito à Constituição espanhola, tem-se que o seu art. 31, n° 1, inserido na Seção 2 (Dos Direitos e Deveres dos Cidadãos) do Capítulo II (Direitos e Liberdades), determina que todos “contribuirão para o sustento dos gastos públicos com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório”.

O imposto apresenta-se, dessa forma, como um dever fundamental, no sentido de ser “um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a ‘constituição do indivíduo’”, não devendo, por conseguinte, ser encarado “nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos”, mas, na verdade, “como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2012b, p. 185).

Noutras palavras, a tributação não é um fim em si do Estado, mas o meio que possibilita que este cumpra os objetivos constitucionalmente programados (FELDENS, 2005, p. 208).

### **3.5 O fundamento ético da intervenção penal em matéria fiscal**

Para Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 481, grifo da autora), a “eticização do direito penal fiscal” é hoje um dado adquirido, eis que o objetivo do sistema fiscal não é somente o de arrecadar receitas, “mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado”, ao qual incumbe assegurar “ao cidadão não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*”<sup>169</sup>.

<sup>168</sup> Cujas Primeira Parte é dedicada aos “Direitos e Deveres dos Cidadãos”.

<sup>169</sup> Figueiredo Dias e Costa Andrade (1996) também destacam esse movimento de eticização do direito penal fiscal, no qual se inscreveu o direito português, tanto pelo disposto na Constituição da República Portuguesa quanto pelas normas positivadas no então vigente RJIFNA, em relação ao qual as propostas de lei

Desse modo, sendo certo que o Estado realiza os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe, em grande parte, através da cobrança de impostos, decorre daí que esse mesmo Estado deve garantir a satisfação das prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade “*ao mesmo nível* que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale dizer, ao nível *penal*”<sup>170</sup> (RODRIGUES, A., 1999, p. 481, grifo da autora).

Então, a expansão do direito penal ao domínio fiscal, ao qual costumava estar alheio – a fuga ilegítima ao Fisco despertava mais sentimentos de admiração e respeito do que censura social<sup>171</sup> – foi legitimada por esse fundamento ético do imposto, que, em Portugal, encontra abrigo nos arts. 103º e 104º da CRP, “que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de ‘repartição justa dos rendimentos e da riqueza’, a ‘diminuição das desigualdades’, a ‘igualdade dos cidadãos’ e a ‘justiça social’”<sup>172</sup> (RODRIGUES, A., 1999, p. 481).

A partir de tais considerações, Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 482, grifo da autora) entende que o critério político-criminal decisivo para a legitimação “da criminalização de comportamentos que implicam fuga ilegítima ao Fisco” é o da necessidade, que deve aliar à dignidade constitucional dos valores a serem protegidos razões de subsidiariedade – “não se encontram à disposição do Estado meios não criminais de política social adequados e suficientes para a protecção dos valores que está em causa garantir” – e de eficácia – “a referida legitimidade da criminalização só se alcança *se os meios de natureza penal* utilizados são aptos a tutelar, *de modo eficaz*, os bens ou valores que importa garantir”, o que implica a inclusão, dentre as penas principais a serem impostas aos delitos fiscais, da pena de prisão.

Essa eticização do sistema fiscal das sociedades modernas, ligada à realização de objetivos de justiça distributiva e que “confere um carácter particularmente censurável às condutas evasivas mais gravosas”, é apontada por Silva Dias (1990, p. 17) como uma das razões para que se responda positivamente à indagação sobre ter sentido, “numa matéria

apresentadas pelo Governo e os debates parlamentares que levaram à sua aprovação tiveram a eticização “como um *topos* permanente” (DIAS, J.; ANDRADE, 1996, p. 77).

<sup>170</sup> Nesse mesmo sentido, Roxin (1966, p. 361 *apud* DIAS, J.; ANDRADE, 1996, p. 76) enfatiza que a “garantia das prestações necessárias à existência (*daseinsnotwendiger Leistungen*) constitui tarefa tão legítima do Direito Penal como a tutela de bens jurídicos”.

<sup>171</sup> Era um “mero delito de luvas brancas ou um *Kavaliersdelikte*” (RODRIGUES, A., 1999, p. 481).

<sup>172</sup> De fato, ao tratar do Sistema Fiscal, a Constituição portuguesa, em seu art. 103º, nº 1, disciplina que aquele “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Já ao disciplinar os impostos, dispõe a Constituição de Portugal que o “imposto sobre o rendimento pessoal visa diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (art. 104º, I), bem assim que a “tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” (art. 104º, nº 3), e, ainda, que a “tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

socialmente tão pouco cristalizada” como a fiscal, recorrer aos princípios e meios sancionatórios do Direito Penal<sup>173</sup>.

Tratando especificamente do Estado português, Silva Dias (1990, p. 17) chama a atenção para a estruturação do sistema de impostos previsto na CRP, a qual está baseada “numa finalidade estritamente fiscal – a satisfação das necessidades financeiras do Estado – e numa finalidade extrafiscal fundamental – a repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, conferindo ao Estado a tarefa de elevar os níveis de bem-estar da população, subordinando, desse modo, todo o sistema tributário.

Há, assim, uma conexão entre a crescente eticidade que se reconhece atualmente ao ilícito penal fiscal e a “relevância ética mais vasta de que usufrui o sistema fiscal hodierno como meio privilegiado de realização da justiça distributiva” (DIAS, A., 1999, p. 447)<sup>174</sup>.

Susana Aires de Sousa (2006, p. 247), por sua vez, destaca a grande contribuição, para esse movimento de eticização do direito penal fiscal, da “compreensão do Estado enquanto Estado de direito social, preocupado com uma política de redistribuição da riqueza”, conferindo às condutas evasivas mais gravosas “um carácter particularmente censurável”.

Nesse mesmo sentido, Rodríguez Mourullo (1974, p. 28) afirma que o Estado social atual tem “uma atividade propulsora e de desenvolvimento, tendente a transformar as condições de vida e a assegurar o progresso”, para cujo desempenho torna-se necessária a obtenção de meios econômicos, o que se dá, especialmente, através do sistema tributário, afastando qualquer dúvida sobre o interesse do Estado constituir-se em um valor social de primeira grandeza, a justificar a proteção jurídico-criminal.

Assim, o discurso punitivo em matéria penal relacionada à evasão fiscal está fundamentado pela “finalidade de justiça distributiva reconhecida ao sistema dos impostos” (SOUSA, S., 2006, p. 251).

Nabais (2012a), a seu turno, desenvolve outra concepção de fundamentação ética do ilícito tributário, buscando-a na ideia de cidadania fiscal, calcada, por sua vez, no entendimento de que “a actual organização comunitária assenta no *Estado fiscal*, mais especificamente na forma qualificada do Estado fiscal que é o *Estado fiscal social*” (NABAIS, 2012a, p. 412, grifos existentes no original).

---

<sup>173</sup> As outras razões apontadas para a resposta positiva àquela indagação foram as “proporções escandalosas” atingidas pela evasão fiscal, perante as quais “os danos causados pela maioria dos crimes patrimoniais constituem perante eles verdadeiras ‘bagatelas’”, e a consequência de agravamento da carga fiscal em detrimento dos contribuintes “cujos impostos estão controlados” (DIAS, A., 1990, p. 17).

<sup>174</sup> Para Silva Dias (1999, p. 447), é “dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação de um património público que torne possível a realização das políticas distributivas, correctoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição de uma sociedade mais justa e melhor ordenada”.

Essa cidadania fiscal é vista por Nabais<sup>175</sup> (2012a, p. 413) como se manifestando em dois níveis, um político, em que se atribui a todos os cidadãos “o direito e dever de participar na vida pública da comunidade”, decidindo qual “percentagem de recursos da economia privada estão dispostos a ceder para suporte financeiro da organização comunitária, para suporte financeiro do Estado”, e outro financeiro, em que todos os membros da comunidade estatal são constituídos “destinatários do dever fundamental de suportar financeiramente o Estado”.

Tal dever significa que “a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da comunidade, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos os membros que o integram a cumprir o referido dever” (NABAIS, 2012a, p. 414).

Indo mais além, afirma Nabais (2012a, p. 414) que, simultaneamente, cada contribuinte tem um dever, que é o de “contribuir para a comunidade que integra, e direitos entre os quais se conta o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a comunidade”.

Na mesma linha de Nabais, Feldens (2005, p. 208) aponta a categoria jurídica dos deveres fundamentais como um paradigma relevante e legítimo para o exercício da atividade legislativa incriminadora no âmbito dos ilícitos penais tributários.

Essa ideia de cidadania fiscal, aliás, serve como resposta aos questionamentos que se faz, especialmente em países, como o Brasil, onde a desigualdade social é manifesta, apesar da alta carga tributária.

O caso, portanto, não é de simplesmente rebelar-se, deixando de pagar impostos, tal qual constata Charles Adams ser a postura comum dos contribuintes ao longo da história, mas, de “exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a comunidade” (NABAIS, 2012a, p. 414), e, ao mesmo tempo, exigir dos governantes de plantão a condução da gestão pública com probidade e eficiência.

Como aponta Sávio Guimarães Rodrigues (2011, p. 357-358),

[o] caminho natural daquele inconformado com as políticas públicas não é a abstenção individual, mas o encaminhamento político de sua insatisfação. A evasão fiscal, como em regra se verifica, não se subsume a uma desobediência civil, pois não é pautada em questões de justiça ou de moral, mas sim em razões pessoais (diríamos egoístas). Não se trata de um apelo ao

---

<sup>175</sup> Que conceitua a cidadania propriamente dita “como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade” (NABAIS, 2012a, p. 413).

senso comum de justiça da maioria governante, mas de mero meio de obter uma vantagem para si, em detrimento do todo social.

### 3.6 Justificativa para a imposição de pena de prisão aos delitos fiscais

Estabelecidos os fundamentos éticos para a criminalização dos ilícitos fiscais<sup>176</sup>, tem-se que, para o alcance da legitimidade dessa incriminação, os meios de natureza penal utilizados devem ser aptos à tutela eficaz dos bens ou valores que aqueles visam garantir, significando que a dignidade penal das infrações fiscais é condicionada pelo emprego do sistema sancionatório próprio do direito penal, mais especificamente, da imposição da pena de prisão (RODRIGUES, A., 1999, p. 482).

Desse modo, “a conservação ou o reforço da norma violada pelo crime como modelo do comportamento das pessoas na interação social” também vale como fundamento da intervenção punitiva penal “no domínio penal fiscal”, mesmo que os crimes tributários não causem “*grande alarme social*”, pois, o direito penal fiscal é caracterizado pela tendência de os destinatários de suas normas não se sentirem “como *beneficiários* da incriminação (mas antes *perseguidos* por ela) e, conseqüentemente, também não como *vítimas*”, tendendo ao desinteresse seja pela punição seja pela sua eficácia: “por outras palavras, não reclamam punição” (RODRIGUES, A., 1999, p. 482, grifo da autora).

Diz-se isso porque ao direito penal incumbe não apenas uma tarefa meramente conservadora de valores atuais, mas, também, as de implantação e de vigência de novos valores, servindo, no campo fiscal, para a formação de uma “*consciência ética fiscal*” (RODRIGUES, A., 1999, p. 482-483, grifo da autora)<sup>177</sup>.

A esse respeito, Silva Dias (1990, p. 18) chama a atenção para o fato de que à eticização do sistema fiscal não tem correspondido uma sólida consciência fiscal, o que prejudica a eficácia das leis fiscais, embora estejam estas mais justas, sendo essa ausência de consciência fiscal também responsável “por uma taxa indesejável de evasão fiscal e uma certa lassidão das instâncias formais de controlo na respectiva repressão”.

Para a não evolução de uma consciência fiscal, Silva Dias (1990, p. 18-19) apresenta como uma das razões a influência exercida pelas regras da economia e das leis dos negócios sobre a prática das infrações fiscais, em conformidade com as quais se vê e se explica a conduta dos agentes, para quem os impostos apenas representam custos cuja diminuição significa aumento dos lucros, o que conflita com a posição do Estado, de auferir mais receitas

---

<sup>176</sup> A que se devem somar aqueles fundamentos ligados às “proporções escandalosas” assumidas pela evasão fiscal, em razão do expressivo montante de recursos evadidos, bem assim o aumento da carga fiscal que recai sobre aqueles que cumprem suas obrigações fiscais, a que se refere Silva Dias.

<sup>177</sup> Também nesse sentido, Nabais (2012a, p. 411).

fiscais. Nessa linha de raciocínio, tem-se que os delitos tributários devem ser analisados sob uma “perspectiva hedonista ou de maximização de resultados” (PANOEIRO, 2014, p. 193), e o contribuinte, como um agente racional maximizador de utilidade, que, com a finalidade de obtenção do maior retorno possível para suas condutas, tenderá a se comportar de maneira estratégica perante o Fisco (PLUTARCO, 2012, p. 145)<sup>178</sup>.

Desse conflito, acaba por resultar a transferência dos custos para terceiros: ou os agentes econômicos suportam os prejuízos decorrentes da concorrência desleal no âmbito fiscal ou passam, eles também, a evadir tributos, enquanto que, de outra parte, o próprio Estado “tende a aumentar a pressão fiscal com sacrifício daqueles que aceitam e cumprem as suas obrigações fiscais e daqueles que têm a sua situação tributária sob controle” (DIAS, A., 1990 p. 18-19).

Outro contributo para a falta de evolução e de consolidação de uma consciência fiscal apontado por Silva Dias (1990, p. 19-20) está na contribuição do legislador e dos tribunais para o que o autor chama de “degradação das infracções fiscais, mesmo as mais graves, em crimes de segunda ordem (‘delitos de cavalheiros’)”, o que seria explicado, segundo parte da doutrina, pelo caráter artificial e pela falta de ressonância ética ou sentimental das infrações tributárias<sup>179</sup>.

---

<sup>178</sup> Em análise econômica da litigância, administrativa e judicial, e da sonegação fiscal, com vistas a avaliar quais as alternativas disponíveis e os retornos respectivos que uma empresa teria acaso necessitasse investir em sua atividade econômica um determinado montante de recursos, de valor equivalente ao de uma obrigação tributária com a qual teria que arcar, Plutarco (2012) avaliou as seguintes possibilidades, a partir das taxas de mercado (financiamento bancário) e da taxa utilizada para a correção dos débitos tributários nos anos pesquisados, bem assim do tempo médio de tramitação de processos administrativos fiscais e de processos judiciais no Brasil: a) obtenção, no mercado financeiro, do valor equivalente ao da obrigação tributária; b) não pagar o tributo e litigar judicialmente; c) não pagar e aguardar a execução fiscal; e d) simplesmente sonegar. A primeira conclusão foi de que, em sendo vitorioso o litígio ou não sendo descoberta a sonegação, tais seriam as hipóteses de maior retorno ao contribuinte, o que, aliás, é até intuitivo. Em segundo lugar, apurou-se que, sendo obtida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, essa seria uma opção mais vantajosa, a qualquer tempo, que contrair empréstimo para pagar o tributo. Por outro lado, em optando por declarar o tributo, não pagá-lo e aguardar a execução judicial, tal seria, já a partir do segundo ano, opção mais vantajosa que o empréstimo e o pagamento da dívida fiscal. Mais importante, mesmo sonegando e sendo descoberto, acaso insistisse no litígio, conforme a multa incidente sobre o crédito tributário, de 75% ou de 150%, ainda assim, respectivamente, a partir do quarto ou do sexto ano (o tempo médio calculado para o litígio administrativo seguido do judicial foi de 13 anos), a opção pela sonegação significaria um retorno maior do que tomar o empréstimo bancário para quitar a dívida tributária. Em conclusão, afirma Plutarco (2012, p. 145) que “os elevadíssimos índices das taxas de juros do sistema financeiro brasileiro, aliados às regras tributárias existentes e somados à morosidade tanto dos órgãos administrativos como também dos órgãos judiciais de solução de demandas tributárias, criam conjuntura preñe de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado”.

<sup>179</sup> Silva Dias (1999, p. 20) ainda coloca como causas ou sintomas da falta de consciência fiscal “a mutabilidade dos sistemas tributários, fruto de alterações econômicas com reflexo nas relações entre o Estado e o cidadão contribuinte”, o que ele denomina de “curiosa aversão óssea dos povos latinos a qualquer modelo de tributação”, e, ainda, “a inexistência, ao nível sociopsicológico de uma associação entre o pagamento dos impostos e aplicação das receitas daí advinentes”. No Brasil, essa contribuição do legislador pode ser constatada, por exemplo, nas Leis nº 10.683/2003 e 11.941/2009, as quais disciplinaram programas de

Neste ponto, volta-se, então, ao afirmado por Anabela Miranda Rodrigues, e acima referido, a respeito da tarefa do direito penal de implantação e de vigência de novos valores. Nessa mesma linha, aponta Silva Dias (1990, p. 19) para o fato de que a legitimidade e a necessidade da intervenção penal dependem principalmente da conclusão de que valores fundamentais, reconhecidos na Constituição, foram lesados ou colocados em perigo “de uma forma particularmente intensa por comportamentos de nocividade comprovada através da análise criminológica”, não havendo, na circunstância em análise, “outros mecanismos de controlo social susceptíveis de lhes dar uma resposta tão ou mais eficaz e menos gravosa (para o delinquente e para a sociedade) do que a pena”, o que se aplica aos casos mais graves de evasão fiscal, devendo tal raciocínio ser empregado também ao nível das sanções cominadas.

Resume, assim, Silva Dias (1990, p. 19-20) seu raciocínio no sentido de que “a intervenção do Direito Penal no âmbito tributário não pressupõe necessariamente a existência de uma consciência colectiva sólida relativamente às questões da fiscalidade”, podendo o próprio Direito Penal “ser um instrumento válido para a evolução e consolidação de uma tal consciência”, desde que a pena cumpra uma função primordial

[...] de prevenção geral positiva ou integrada, reforçando a afirmação social de certos valores de justiça, constitucionalmente reconhecidos e efetivamente incorporados na estruturação legislativa e administrativa do sistema tributário.

Rodríguez Mourullo (1974, p. 33), ao tratar desse tema, afirma que não só valores ético-sociais preexistentes podem dar margem à criação de delitos, mas, também, a perda de vigência ou o relaxamento de um valor moral, de maneira que o Direito penal pode cumprir, igualmente, “uma função ativa tendente a suscitar a vigência de outros valores”, o que se aplica no âmbito penal tributário<sup>180</sup>.

---

refinanciamento de dívidas tributárias e previram a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral dos débitos, sem qualquer restrição temporal. Daí a contribuição da jurisprudência, ao aplicar a Lei nº 10.683/2003, decidindo que “[o] pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário” (HC 81929, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780). Outra contribuição jurisprudencial para essa “degradação das infracções fiscais, mesmo as mais graves, em crimes de segunda ordem (‘delitos de cavalheiros’)”, de que trata Silva Dias (1990, p. 19-20) está na Súmula Vinculante nº 24 do STF, que define como momento consumativo dos crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/1990 o da constituição definitiva do crédito tributária na instância administrativa, o que será objeto de análise adiante.

<sup>180</sup> No que diz respeito especificamente à consciência fiscal, afirmava Rodríguez Mourullo (1974, p. 32-33) - o que ainda é bastante atual em termos de Brasil - a existência de uma consciência a respeito da maior gravidade que reveste a fraude fiscal, no sentido de que o agente sabe que seu comportamento atinge não apenas um mero ente abstrato, mas, aos demais cidadãos, que ficam privados dos benefícios que poderiam advir das quantias defraudadas, impedindo que a renda seja redistribuída de maneira mais justa e aumentando a pressão fiscal sobre os demais contribuintes. Porém, nesses agentes, tal consciência “não se converte em

Vale destacar que um direito penal desprovido de um arsenal punitivo capaz de garantir-lhe a vigência e validade acaba corroendo a essência dos valores que busca afirmar, assim, “os que são apanhados pela malha da punição são apenas meros ‘bodes expiatórios’ que são ‘utilizados’ para mostrar que o sistema, aparentemente, funciona” (RODRIGUES, A., 1999, p. 483).

Por outro lado, como afirma Anabela Miranda Rodrigues (1999, p. 483, grifo da autora), uma vez que, no domínio fiscal, os comportamentos criminais são provenientes, muitas vezes, de agentes que integram as elites econômicas, que resistem a se identificar com o paradigma de autores, imunizando-se, com isso, frente ao próprio direito fiscal, um direito penal meramente simbólico acaba por se constituir em ideologia que encobre a realidade onde esses comportamentos criminais se manifestam, razão pela qual “à norma se deve pedir, inclusivamente, que mantenha *uma forte pressão punitiva* sobre os destinatários, neutralizando a sua elevada capacidade de ‘imunidade’”.

Trazendo para a questão um ponto de vista da situação brasileira, tem-se que, aqui, diante da constatação de que outros instrumentos de combate aos ilícitos fiscais, como sanções tributárias e administrativas, por exemplo, são ineficazes<sup>181</sup>, o recurso às sanções penais “parece afigurar-se como um meio necessário à preservação do bem jurídico imediato e, por conseguinte, das finalidades constitucionais mediatamente alcançáveis pela tributação” (FELDENS, 2005, p. 208-209).

### **3.7 O bem jurídico tutelado pela incriminação dos delitos fiscais**

Como visto, a legitimidade da intervenção penal no âmbito fiscal passa por questões relacionadas à eticização do sistema tributário e à cidadania fiscal, que dão fundamento ético à tipificação dos delitos tributários. Passa, ainda, pelas cifras geradas pela sonegação e pelo aumento da carga tributária que incide sobre os demais cidadãos e pessoas jurídicas que buscam cumprir suas obrigações fiscais.

---

*consciência prática*”, razão pela qual eles continuam fraudando a Fazenda pública (RODRÍGUEZ MOURULLO, 1974, p. 32).

<sup>181</sup> Vide os altos índices de evasão fiscal mencionados no início deste capítulo e o recente escândalo de corrupção revelado pela Operação Zelotes, envolvendo conselheiros do CARF, em que se investiga prejuízo na ordem de dezenove bilhões de reais relacionado ao julgamento de recursos de sanções pecuniárias impostas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao-zelotes-da-policia-federal.shtml>>. Acesso em: 8 jun. 2015). Ao fim e a cabo, ante o conteúdo da Súmula Vinculante n° 24 do STF, é o CARF quem dá a palavra final sobre a consumação ou não de um crime contra a ordem tributária, sem o quê, sequer pode ser iniciada a ação penal pelo Ministério Público. Se um órgão administrativo dessa importância está envolto em suspeitas de corrupção, afigura-se desarrazoado supor que meras sanções administrativas e tributárias venham a exercer algum papel dissuasório em relação a potenciais sonegadores, o que somente se agrava com a “conjuntura prenhe de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado” retratada por Plutarco (2012, p. 145), conforme visto acima.

Tal conduz à necessidade de determinação do bem jurídico protegido pelos crimes fiscais, premissa básica para que se possa afirmar a legitimidade dessas incriminações (SOUSA, S., 2006, p. 167), uma vez que, ao bem jurídico-penal, são atribuídas importantes funções, tais como: a) constituir-se em critério legitimador da intervenção punitiva que se projeta na restrição de direitos fundamentais (função crítica); b) conferir o substrato material necessário à espessura da ofensa, de forma a graduá-la como de lesão ou de perigo (função dogmática); e c) uma função interpretativa e sistemática, “cumprida na ordenação das normas incriminadoras contidas na Parte Especial do Código Penal” (SOUSA, S., 2006, p. 172).

Decorre daí que o paradigma penal das sociedades democráticas atuais está consubstanciado na **“função exclusiva do direito penal de tutela subsidiária de bens jurídico-penais”** (DIAS, J., 2011, p. 133-134; grifo do autor)<sup>182</sup>.

Todavia, a determinação desse bem jurídico não é tarefa simples, o que é agravado pela chamada crise do bem jurídico-penal, que se manifesta, de forma inequívoca, dentre outros domínios, no âmbito do direito penal fiscal (SOUSA, S., 2006, p. 239).

### **3.7.1 A crise do bem jurídico-penal**

A mencionada crise decorre do fato de que a afirmação dos direitos sociais e da organização econômica, gerando novos bens e interesses, trouxe um questionamento ao modelo clássico de proteção de direitos individuais, ligados principalmente à vida, à integridade física, à liberdade e à honra, pois, embora aqueles direitos e a própria ordem econômica sejam dignos de tutela, são carentes exatamente desse referencial pessoal (SOUSA, S., 2006, p. 179).

Daí o questionamento de Susana Aires de Sousa (2006, p. 180) sobre se o reconhecimento de interesses penalmente relevantes no domínio do direito penal fiscal pressupõe “um substrato ético reconduzido à pessoa humana, enquanto ser social e sujeito passivo do dever de contribuir”, ou, então, se é “o resultado de um exclusivo poder de soberania reconhecido à autoridade pública”<sup>183</sup>.

Ainda com Susana Aires de Sousa (2006, p. 200), esta afirma que o direito penal econômico, no qual está inserido o direito penal fiscal, “foi claramente um instrumento de

<sup>182</sup> A propósito, o art. 40º, nº 1, do CPp é explícito ao dispor que a “aplicação de penas e de medidas de segurança visa a protecção de bens jurídicos e a reintegração do agente na sociedade”.

<sup>183</sup> De maneira crítica, afirma Volk (1998, p. 480, tradução nossa) que “o princípio da tutela de bens jurídicos não é mais suficiente para ajuizar da legitimidade de uma lei, pois tal princípio permite hoje a legitimação de qualquer norma. Um instrumento para controle do estado transformou-se assim numa licença para controlar a sociedade por meio do direito penal”, ocorrendo isso em virtude de três razões básicas: a) a introdução, na luta contra a criminalidade econômica, sobretudo de crimes de perigo; b) a adoção de bens jurídicos construídos artificialmente, colocando o interesse do indivíduo sempre em segundo plano, de modo que este se torna quase invisível como ponto de referência; e c) a dissolução da concepção antropocêntrica do direito penal.

dúvida quanto à função, alcance e validade do paradigma do bem jurídico dentro do sistema penal”, especialmente, do último quarto do século XX em diante, a partir de quando “transformações sociais provocadas pelo avanço da sociedade pós-industrial e dos processos de globalização iriam reflectir-se, uma vez mais, numa redefinição do papel do Estado<sup>184</sup> e numa recomposição da matéria jurídica em geral e jurídico-penal em particular”<sup>185</sup> (DIAS A., 2008, p. 222).

Entra-se, aqui, no terreno do que Beck (2010) denominou de “sociedade do risco”<sup>186 187</sup>, que se relaciona com as questões decorrentes da pós-modernidade e da globalização e evidencia uma transformação radical da sociedade contemporânea, suscitando novos problemas ao Direito Penal (DIAS J., 2011, p. 134)

Conforme Figueiredo Dias (2011, p. 134-135, grifo do autor), a ideia de “sociedade do risco”

anuncia o fim de uma sociedade industrial em que os riscos para a existência, individual e comunitária, ou provinham de acontecimentos naturais (para tutela dos quais o direito penal é incompetente), ou derivavam de acções humanas próximas e definidas, para contenção das quais era bastante a tutela dispensada a clássicos bens jurídicos como a vida, o corpo,

<sup>184</sup> Que se transforma em “Estado regulador” como decorrência das crescentes privatização e regulação da economia, as quais “conduziram a uma redução substancial das formas clássicas de intervenção directa do Estado, como a produção de bens e serviços e a prestação de assistência social, em prol da assunção de tarefas mais abstractas e indirectas de regulação social” (DIAS, A., 2008, p. 222).

<sup>185</sup> “Segundo o olhar atento de Hrisch, três são os domínios em que estas transformações económicas e políticas se fazem sentir no Direito Penal. Um é constituído por tipos incriminadores relacionados com novas situações de risco geradas pela acção humana nos domínios técnico, científico e económico, os quais foram baptizados pelos penalistas de Frankfurt como ‘Direito Penal do risco’: trata-se do desenvolvimento de um Direito Penal característico de uma ‘sociedade do risco’. Outro tem por objeto acções que eram até então sancionadas pelo Direito das Contra-ordenações ou pelo Direito Penal complementar e que, por força de uma nova valoração, ganharam outra visibilidade social que lhes assegurou a elevação à categoria de crime e, em alguns casos, a própria promoção ao Código Penal. Trata-se, com efeito de acções ora situadas materialmente numa zona de confluência entre o ilícito penal e o ilícito contra-ordenacional e sujeitas, por isso, a flutuações de enquadramento jurídico formal, ora transferidas para o Código Penal, em regra, por um de dois motivos: ou porque são qualificadas como infracções antecipadas de bens jurídicos clássicos; ou porque o legislador opta por reunir a quase totalidade das incriminações no Código Penal, tornando-o um instrumento aglutinador e neutral perante as distinções correntes entre Direito Penal nuclear e Direito Penal complementar. Um último engloba situações de aumento efectivo da criminalidade, que induziram quer uma antecipação, quer um agravamento da punibilidade, como sucede com a delinquência ligada à toxicod dependência” (DIAS, A., 2008, p. 223-225).

<sup>186</sup> Escrevendo em 1986, ainda sob o impacto do acidente nuclear na Usina de Chernobyl, na antiga União Soviética, o autor coloca que, até então, “todo o sofrimento, toda a miséria, toda a violência que uns seres humanos causavam a outros se resumia sob a categoria de ‘outros’”, quer fossem judeus, negros, mulheres, refugiados políticos, dissidentes políticos ou comunistas. Ademais, havia fronteiras reais e simbólicas atrás das quais poderiam ser deixados aqueles que, aparentemente, não estivessem afetados. Porém, desde Chernobyl, “chegou o final ‘dos outros’, o final de todas as nossas possibilidades de distanciamento, tão sofisticadas; um final que se tornou palpável com a contaminação atômica. *Pode-se deixar fora os perigos da miséria, mas não os perigos da era atômica.* Aqui reside a nova força cultural e política desta era. Seu poder é o poder do perigo que suprime todas as zonas protegidas e todas as diferenciações da modernidade” (BECK, 2010, p. 11, tradução nossa, grifo do autor).

<sup>187</sup> Para uma análise crítica e comparativa dos modelos de sociedade de risco, inclusive o proposto por Beck, cf. Mendes (2000, p. 39-75). Também sobre os modelos de sociedade do risco, cf. Silva Dias (2008, p. 233-236).

a saúde, a propriedade, o património, em suma, o catálogo próprio de um direito penal *liberal* e extremadamente *antropocêntrico*. Anuncia o fim desta sociedade e a sua substituição por uma sociedade exasperadamente tecnológica, massificada e global, onde a acção humana, as mais das vezes anónima, se revela susceptível de produzir **riscos globais** ou tendendo para tal, susceptíveis de serem produzidos em *tempo* e em *lugar* largamente distanciados da acção que os originou ou para eles contribuiu e de poderem ter como consequência, pura e simplesmente, a *extinção da vida*<sup>188</sup>.

O direito penal não ficou imune a essa crise da sociedade contemporânea (SOUSA, S., 2006, p. 202), que também atingiu o paradigma jurídico-penal clássico, o que é um diagnóstico tido como unânime na doutrina, no que se refere aos “planos da legitimidade da intervenção penal, da política criminal e da dogmática”, e, ainda, à “identificação dos aspectos em que tal crise se manifesta” (DIAS, A., 2008, p. 237).

Destaca-se no diagnóstico da crise do paradigma jurídico-penal clássico a avaliação dos integrantes da chamada “Escola de Frankfurt”<sup>189</sup>, que considera o Direito Penal vigente como, “cada vez mais um ‘Direito Penal do risco’”, qualidade à qual atribui a responsabilidade pela atual crise do sistema penal (DIAS, A., 2008, p. 236).

Tratando especificamente das tendências do direito penal moderno quanto ao bem jurídico-penal, Hassemer (1989, p. 279-280, tradução nossa), caracteriza-as do seguinte modo:

<sup>188</sup> Tratando do tema dos “novos riscos” como decorrência do “incessante desenvolvimento tecnológico” e do “crescimento desmedido do mercado, canonizado de global”, Silva Dias (2008, p. 225-236) aponta cinco características que distinguem aqueles dos riscos anteriores: a) os novos riscos, que se manifestam como catástrofes naturais e cujos efeitos expansivos e dramáticos obrigam as sociedades contemporâneas a com eles confrontarem-se, não resultam de ações intencionais, mas, ocorrem de maneira involuntária e irrefletida, apesar de decorrerem de ações humanas; b) os novos riscos são transfronteiriços e transgeracionais, eis que não delimitáveis no tempo e no espaço. Segundo Beck (2010, p. 52-53, tradução nossa, grifo do autor), os riscos da modernização “possuem uma *tendência imanente à globalização*” e mostram, na sua difusão, “um *efeito social de boomerang*”, pois, mais cedo ou mais tarde, afetarão aqueles que os produziram ou deles se beneficiaram; c) dado o potencial catastrófico dos novos riscos, ficam inviabilizados os mecanismos de cálculo, cobertura e de compensações monetárias, de maneira que se torna impossível a sua cobertura por seguros privados ou por esquemas assistenciais proporcionados pelo Estado; d) as tradicionais categorias éticas e jurídicas de imputação da responsabilidade tornam-se inadequadas em razão das características dos novos riscos e das transformações que estes provocam na compreensão da ação, uma vez que conceitos como “causalidade, imputação objectiva, autoria, culpa enquanto censura individualizada, não foram pensados em abstracto, mas em articulação com contextos de acção individual, de curto alcance espacial e temporal, realizada por agentes singulares e cujo desvalor normativo tinha uma base empírica tangível”; e e) a dificuldade de percepção pública dos novos riscos.

<sup>189</sup> Termo que não deve servir para expressar a ideia de pensamento homogêneo e coerente entre os seus membros (Hassemer à frente, e, também, dentre outros, Naucke, Lüderssen, Herzog, Prittwitz e Albrecht), mas, para “designar um estilo de análise das questões jurídico-penais, que recorre à reflexão filosófica e à investigação das ciências sociais”, como alerta Silva Dias (2008, p. 214). Além desse método convergente adotado para a crítica ao direito penal, Oliveira (2013, p. 25) também destaca a unanimidade em pautar o debate contrário às manifestações contemporâneas do Direito Penal em expansão. Sobre o ponto de vista de alguns desses professores de Frankfurt, cf. Prittwitz (2000, p. 427-446), Schulz (2000, p. 447-468), Albrecht (2000, p. 471-487), Günther (2000, p. 489-405) e Naucke (2006, p. 122-146).

A legislação penal moderna da parte especial do Código Penal e leis complementares – e estas são precisamente as partes do direito penal que dizem respeito ao problema do bem jurídico – criminaliza essencialmente delitos de vítimas difusas. A economia, o meio ambiente, o abuso de drogas ou do processamento de dados são os campos nos quais o legislador moderno desenvolve sua atividade reguladora. O instrumento adequado da conformação destes delitos são os delitos de perigo abstrato. Isto significa, em primeiro lugar, um empobrecimento dos pressupostos da punibilidade: em vez de uma vítima visível, em vez de um dano e a causalidade da ação a respeito desse dano, a punibilidade depende apenas da comprovação de uma conduta perigosa. Do ponto de vista do bem jurídico isto significa uma dissolução do conceito: o lema já não é a proteção de interesses humanos concretos, mas a proteção de instituições sociais ou “unidades funcionais de valor”: o funcionamento dos sistemas subvencional, de processamento de dados ou de crédito; o meio ambiente como totalidade; a saúde pública. O problema que se cria com isto para a teoria do bem jurídico se vê claramente; os bens de proteção desta qualidade conceitual não permitem criticar um tipo penal por sua excessiva amplitude. O conceito de bem jurídico somente pode funcionar como possível corretivo da política criminal na medida em que os bens a serem protegidos penalmente estejam descritos de forma correta.

Colacionando os sintomas da crise mais apontados pela doutrina, Suzana Aires de Sousa (2006, p. 203-204) elenca a expansão do direito penal, o reforço de deveres jurídicos de natureza econômica ou social e a antecipação da tutela do interesse protegido.

O primeiro dos sintomas apontados pela autora, a expansão do direito penal, advém do surgimento dos já mencionados novos riscos que tornam a sociedade pós-industrial mais complexa no que diz respeito à interação individual, “pois a preservação dos bens jurídicos de cada um depende agora da realização de conductas positivas e de controlo dos riscos por terceiros (o que explica a tendência para aumentar os crimes de comissão por omissão)” (SOUSA, S., 2006, p. 203).

O direito penal expande-se, também, como decorrência do aumento da sensação de insegurança, da vivência subjetiva e da “maior sensibilidade aos riscos potenciados por uma sociedade em contínua aceleração” (SOUSA, S., 2006, p. 203).

Aprofundando o estudo da expansão do direito penal, Silva Sánchez<sup>190</sup> (2011b, p. 11-82) traz um vasto elenco das causas desse fenômeno, destacando-se: a) o surgimento de novos bens jurídicos e de novos interesses ou o aumento de valor ou a revalorização de outros bens já existentes; b) o efetivo aparecimento de novos riscos; c) a institucionalização da insegurança; d) a sensação social de insegurança; e) a configuração de uma sociedade de

---

<sup>190</sup> Que lista como exemplos dessa expansão “criação de novos ‘bens jurídicos-penais’, flexibilização das regras de imputação e relativização dos princípios políticos-criminais de garantia” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 5, tradução nossa).

“sujeitos passivos”<sup>191</sup>; f) como decorrência da causa anterior, a identificação da maioria da população com a vítima do delito e não com o autor, fazendo com que o direito penal objetivo tenda a deixar de ser um instrumento de defesa dos cidadãos perante o Estado<sup>192</sup>; g) o descrédito de outras instâncias de proteção, especificamente, segundo o autor, a ética social, o direito civil e o direito administrativo; h) a atuação dos “gestores ‘atípicos’ da moral”<sup>193</sup>; i) a atuação da esquerda política (especialmente, da socialdemocracia na Europa), preconizando que o direito penal seja instrumento para a consecução da segurança; e j) o “gerencialismo”<sup>194</sup>.

Voltando aos sintomas da crise apontados por Susana Aires de Sousa (2006, p. 203-204), além da expansão do direito penal, tem-se o reforço de deveres jurídicos de natureza econômica ou social, implicando “o uso de conceitos indeterminados e de leis penais em branco em desfavor do princípio da legalidade criminal e do seu conteúdo”.

Ainda quanto a esse aspecto, a autora refere-se ao fato de que os bens jurídicos protegidos pelos novos tipos penais, nos âmbitos do consumo, do meio-ambiente e da economia, por exemplo, referem-se a “interesses supraindividuais ou cuja referência pessoal se revela pouco transparente” (SOUSA, S., 2006, p. 204).

O último sintoma da crise do paradigma jurídico-penal clássico referido por Susana Aires de Sousa (2006, p. 204) diz respeito à antecipação da tutela do interesse protegido, com o deslocamento da gravidade do ilícito penal “do bem jurídico para a estrutura típica do crime de perigo abstrato”.

---

<sup>191</sup> Uma decorrência, segundo o autor, da sociedade do Estado do bem-estar social, em que “aposentados, desempregados, destinatários de prestações públicas educativas, sanitárias, etc., pessoas ou entidades subvencionadas (...) convertem-se nos cidadãos, os eleitores por excelência”, ao passo em que “as classes ativas, dinâmicas, empreendedoras, são cada vez menos numerosas” e veem seu prestígio no concerto social inferiorizar-se, ao que se alia a “restrição progressiva das esferas de atuação arriscada” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 33-46, tradução nossa).

<sup>192</sup> Nesse cenário, o tema em debate social passa a ser a “criminalidade dos poderosos e das empresas”, incluindo delitos fiscais, ambientais e em matéria de consumo, e não mais “a criminalidade dos despossuídos, *leit-motiv* da doutrina penal durante todo o século XIX e boa parte do século XX” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 51-54, tradução nossa).

<sup>193</sup> Referência a “alguns novos gestores da moral coletiva”, em que se destacam “associações ecologistas, feministas, de consumidores, de vizinhos (contra os pequenos traficantes de drogas), pacifistas (contra a propagação de ideologias violentas), antidiscriminatórias (contra ideologias racistas ou sexistas, por exemplo), ou, em geral, as organizações não governamentais que protestam contra a vulneração de direitos humanos em outras partes do mundo”, as quais “encabeçam a tendência a uma progressiva ampliação do Direito penal no sentido à crescente proteção de seus respectivos interesses” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 66, tradução nossa).

<sup>194</sup> Trata, aqui, o autor, principalmente, do espaço ocupado pela “justiça negociada”, em suas várias manifestações (pactos de imunidade com o Ministério Público, formas diversas de mediação e as “conformidades” entre as partes), em detrimento do modelo de justiça penal clássico, de maneira que o direito penal aparece “como mecanismo de gestão eficiente de determinados problemas, sem conexão alguma com valores” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 75-76, tradução nossa).

Todavia, se há convergência de opiniões quanto ao diagnóstico, para utilizar a imagem proposta por Silva Dias (2008, p. 237), o mesmo não ocorre quanto à profilaxia e à terapia.

### **3.7.1.1 A concepção antropocêntrica (monista-pessoal) do bem jurídico-penal**

Dentre os vários caminhos propostos para o enfrentamento dessa crise, destaca-se a denominada “concepção antropocêntrica (monista-pessoal) do bem jurídico-penal”, que surge como denominador comum da “Escola de Frankfurt” (DIAS, J., 2011, p. 137).

Em suma, convergem os defensores dessa concepção no sentido de que a intervenção do direito penal nos novos setores, destacadamente, o da economia, significaria o sacrifício de garantias que são essenciais ao Estado de Direito, a cujos postulados o direito penal deveria ajustar-se de maneira rigorosa, respeitando não apenas as regras de imputação tradicionais, mas, também, os princípios político-criminais garantistas elaborados desde a Ilustração, “ainda que isso vá em detrimento da função preventiva desse setor do Ordenamento jurídico” (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 2012, p. 131, tradução nossa).

Outro ponto comum que une os integrantes da “Escola de Frankfurt” é “a ideia de que se está perante um autêntico bem jurídico-penal somente quando ele se possa conceber como expressão de um interesse do indivíduo” (DIAS, J., 2011, p. 137).

Para Hassemer (1989, p. 282, tradução nossa), “os bens jurídicos são interesses humanos que requerem proteção penal”, e, embora admita a existência de bens jurídicos universais (também por ele denominados de gerais ou estatais)<sup>195</sup>, aponta que “a proteção das instituições somente pode chegar até o ponto em que seja condição da possibilidade de proteção da pessoa”, noutras palavras, um conceito pessoal do bem jurídico somente pode aceitar tais bens “com a condição de servir a interesses do homem”<sup>196</sup>. Desse modo, exemplifica o autor,

o bem jurídico dos delitos contra a fé pública não pode ser a segurança do tráfico jurídico, mas, a totalidade dos que intervêm neste tráfico jurídico e, com isso, dos interessados na integridade dos instrumentos de prova, ou que o bem jurídico no direito ambiental não é o meio ambiente por si mesmo, mas apenas como meio para as necessidades da saúde e da vida do homem” (HASSEMER, 1989, p. 282-283, tradução nossa).

<sup>195</sup> Dos quais cita como exemplos “os interesses da maioria na proteção da intimidade frente à coleta de dados, administração da justiça, tráfico jurídico de documentos, etc.” (HASSEMER, 1991, p. 32, tradução nossa).

<sup>196</sup> O próprio Hassemer (2007, p. 96, tradução nossa) resume sua opinião sobre o bem jurídico-penal a partir dos seguintes pontos: “- o bem jurídico penal é irrenunciável como baremo de uma boa política criminal, - deveria centrar-se em seu núcleo tradicional crítico ao Direito penal, - também os bens jurídicos universais são ‘bens jurídicos’ em sentido penal, - sem embargo, esses bens jurídicos universais devem funcionalizar-se partindo da pessoa, - uma política criminal moderna e divagadora também causa dano ao conceito tradicional de bem jurídico com a utilização de bens jurídicos vagos e demasiado generalizadores”. Sobre os três critérios que um conceito de bem jurídico deveria satisfazer atualmente (ser próximo da realidade, incorporando os interesses universais; ser preciso quanto aos limites; e ser compreensível), cf. Hassemer (2005, p. 74).

Para Hassemer (1989, p. 284, tradução nossa), quem “aceita com generosidade os bens jurídicos universais corre o risco de aceitar o direito penal já não como *ultima ratio*, mas como *prima* ou mesmo como *solo ratio* da proteção de bens jurídicos”.

Para além da “Escola de Frankfurt”, outros autores<sup>197</sup> também abraçam a concepção antropocêntrica de bem jurídico-penal, como é o caso de Marinucci e Dolcini (1999, p. 809 *apud* Figueiredo Dias, 2011, p. 138), para quem é função do bem jurídico-penal deixar de fora da normatividade penal “todos os fenômenos patológicos incapazes de lesar ou pôr em perigo objetos dignos de serem considerados autênticos bens jurídicos, quer no domínio dos novos riscos, quer no domínio estatal e económico”, de modo que “um direito penal reduzido ao seu núcleo essencial deveria ser exaurido, entre outros, dos crimes económicos, dos crimes tributários, dos crimes ambientais, dos crimes relacionados com estupefacientes”.

Desse modo, e voltando a Hassemer, a solução por ele apresentada é o chamado “Direito de intervenção”, cujas regras e garantias processuais seriam mais flexíveis de modo a tornar a investigação mais eficiente, ficando o acusado isento da imposição de pena de prisão, com o fim de compensar essa limitação de direitos (OLIVEIRA, 2013, p. 61).

Nas palavras do próprio Hassemer (2003, 65-66), eis as linhas gerais de sua proposta:

A solução dos problemas do moderno Direito Penal preferida por mim consiste em que se retire parcialmente a modernidade do Direito Penal.

Isto significa, em primeiro lugar, uma redução do Código Penal a um “Direito Penal nuclear” (*Kernstrafrecht*), sobre cujos limites deve-se discutir no caso isolado. Certamente pertencem a este Direito Penal todas as lesões aos bens jurídicos individuais clássicos, e pertencem a esse, também, os perigos graves e visíveis, como sempre conteve o nosso Código Penal os §§ 306 e seguintes<sup>198</sup>; a formação de associações criminosas e subversões, são exemplos de quais tipos de perigo um Direito Penal deve conter.

Evidentemente um Código Penal não pode, principalmente hoje, renunciar aos bens jurídicos universais. Eu, todavia, defendo que é preciso formulá-los do modo mais preciso possível e que é preciso funcionalizá-los pelos bens jurídicos individuais.

De maior importância é que os problemas, que mais recentemente foram introduzidos no Direito Penal, sejam afastados dele. O Direito dos ilícitos administrativos, o Direito Civil, o Direito Público e também o mercado e as próprias precauções da vítima são setores nos quais muitos problemas, que o moderno Direito Penal atraiu para si, estariam essencialmente melhores tutelados. Recomenda-se regular aqueles problemas das sociedades modernas, que levaram à modernização do Direito Penal, particularmente,

<sup>197</sup> Para a bibliografia sobre o tema, cf. Susana Aires de Sousa (2006, p. 204-209).

<sup>198</sup> Os §§ 306 a 323c do CPa punem condutas de perigo público, como incêndio (§ 306), provocação de explosão por meio de energia nuclear (§ 307), provocação de explosão detonante (§ 308), abuso de radiações ionizantes (§ 309), preparação de crimes com explosivos e com radiações (§ 310), liberação de radiações ionizantes (§ 311), fabricação defeituosa de planta de técnica nuclear (§ 312), provocação de inundação (§ 313), envenenamento perigoso para a comunidade (§ 314), intervenções perigosas no tráfico ferroviário, marítimo ou aéreo (§ 315), condução em estado de embriaguez (§ 316), perturbação de instalação de comunicações (§ 317), dano de instalações importantes (§ 318), colocação em perigo de construções (§ 319), embriaguez total (§ 323a).

por um “Direito de Intervenção”, que esteja localizado entre o Direito Penal e o Direito dos ilícitos administrativos, entre o Direito Civil e o Direito Público, que na verdade disponha de garantias e regulações processuais menos exigentes que o Direito Penal, mas que, para isso, inclusive, seja equipado com sanções menos intensas aos indivíduos. Tal Direito “moderno”, seria não só normativamente menos grave, como seria também faticamente mais adequado para acolher os problemas especiais da sociedade moderna.

O problema deste caminho se torna evidente, se se travarem ou se deixarem recuar completamente as tendências de um “moderno” Direito Penal. Eu não sou pessimista a esse respeito. Justamente em épocas em que se gira em torno antes da sociedade do que do indivíduo, antes da desordem do que do conjunto, antes da efetividade do que da normatividade, as tradições normativas e pessoais do Direito Penal poderiam ser uma orientação útil<sup>199</sup>.

Complementando essa proposta de um “direito de intervenção”, Hassemer (1997, p. 95) sugere que esse novo ramo do direito deveria condensar os seguintes elementos: a) direito penal; b) fatos ilícitos civis; c) contravenções (*Überschreitungen*); d) direito de polícia (*Polizeirecht*); e) direito fiscal; f) medidas de matiz econômico e financeiro; g) planejamento do território; h) proteção da natureza e i) direito municipal (*Kommunalrecht*).

### 3.7.1.2 O direito penal de duas velocidades

Crítico da defesa da volta ao “bom e velho direito penal liberal”<sup>200</sup>, a qual considera impossível, Silva Sánchez (2011b, p. 165) aponta que, na verdade, esse direito penal liberal nunca existiu da forma como preconizado pelos seus defensores, tanto porque, ali, sempre houve uma rígida proteção do Estado e de certos princípios de organização social quanto pelo fato de que as garantias formais eram rígidas para que isso servisse de contrapeso ao rigor das sanções penais então cominadas (especialmente, pode-se citar as penas corporais e de morte). De outra parte, reconhece a dificuldade, decorrente da configuração e das aspirações das

<sup>199</sup> Especificamente quanto à preservação do meio ambiente através do direito penal, Hassemer (1997, p. 95-97, grifos existentes no original) indica as seis principais características “*desse novo direito de intervenção*”: “1. O direito de intervenção deverá ser concebido de molde a poder *atuar previamente* à consumação de riscos. [...]. 2. O direito de intervenção deverá poder *dispensar os mecanismos de imputação individual* de responsabilidades. Isso significa que a imputação de *responsabilidades coletivas* deverá ser admitida, contanto que as penas privativas de liberdade não venham a integrar o rol das sanções aplicáveis. 3. Esse novo ramo do direito deverá dispor de um catálogo de *sanções rigorosas*. [...]. 4. O direito de intervenção deverá estar preparado para *atuar globalmente*, e não apenas estar destinado a resolver casos isolados. [...]. 5. O quinto aspecto, que merece especial referência, consiste no reconhecimento de que o *direito penal ainda deverá jogar um papel* nesse novo contexto. Todavia, para o direito penal ainda deverá ficar reservada apenas uma função ancilar, de *caráter flanqueador*, destinada a dar cobertura a determinadas medidas de proteção ambiental. [...]. 6. Finalmente, o direito de intervenção deverá prever solução inovadora, que garantam a *obrigação de minimizar danos*”.

<sup>200</sup> Também crítico do individualismo monista da “Escola de Frankfurt”, Scünemann (1996, p. 205, tradução nossa) afirma que essa volta aos séculos XIX e XVIII, “reconstruídos de modo inexato”, “não pode oferecer nenhuma perspectiva de futuro e constitui um beco sem saída que precisamente é incapaz de levar a cabo a necessária crítica às tendências legislativas dominantes no momento atual”.

sociedades contemporâneas, de frear certa expansão do direito penal (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 174).

Por isso, propõe uma “configuração dualista do sistema do Direito penal, com regras de imputação e princípios de garantia a dois níveis”, compondo um “Direito penal de duas velocidades”, salvaguardando-se o modelo clássico de imputação e de princípios “para o núcleo duro dos delitos que têm cominada uma pena de prisão”, ao passo em que, para os delitos característicos da expansão do direito penal, especialmente os que compõem o direito penal econômico, seria admitida uma “flexibilização controlada das regras de imputação (assim, responsabilidade penal das pessoas jurídicas, ampliação dos critérios da autoria ou da comissão por omissão, dos requisitos de vencibilidade do erro, etc.)” e, ainda, “dos princípios políticos-criminais (por exemplo, o princípio da legalidade, o mandado de determinação ou o princípio da culpabilidade)” (SILVA SÁNCHEZ, 2011b, p. 174, 179-180, tradução nossa).

Para Silva Sánchez (2011b, p. 171-172, tradução nossa), há pontos de contato entre essa sua proposta e o “direito de intervenção” proposto por Hassemer para delitos econômicos, de entorpecentes, ambientais, dentre outros, o qual “seria menos pretencioso quanto às garantias materiais e processuais, mas, que, porém, disporia de sanções menos intensas que as penais tradicionais”: a diferença entre ambas as propostas estaria em que, na configuração dualista de Silva Sánchez “não haveria nenhuma dificuldade para admitir esse modelo de menor intensidade garantística dentro do Direito penal, sempre e quando – isso sim – as sanções previstas para os ilícitos correspondentes não fossem de prisão”<sup>201</sup>.

Essa opção por um direito penal menos garantista, ao invés da transferência dos ditos novos delitos para um novo ramo do direito, como o “direito de intervenção”, ou para o campo do direito administrativo sancionador, é assim explicada por Silva Sánchez (2011b, p. 172-173, tradução nossa):

A opção político-jurídica pelo Direito penal segue tendo, em efeito, vantagens relevantes, não vinculadas necessariamente à dureza fática da sanção. Frente ao Direito civil compensatório, o Direito penal aporta a dimensão sancionatória, assim como a força do mecanismo público de persecução de infrações, algo que lhe atribui uma dimensão comunicativa superior, inclusive de modo independente da conexão ético-social tradicionalmente inerente a todos seus ilícitos. Frente ao Direito administrativo, e portanto dentro do âmbito do sancionatório, o Direito penal aporta sua maior neutralidade a respeito da política, assim como a imparcialidade própria da jurisdição. Isso torna mais difícil para o infrator a utilização das *técnicas de neutralização* do juízo de desvalor (acusações de

<sup>201</sup> Ademais, considera Silva Sánchez (2011b, p. 171), com razão, diga-se de passagem, que a proposta de criação de um “direito de intervenção” é bastante imprecisa, especialmente quanto ao seu conteúdo e à sua configuração. A insuficiente concreção desse “direito de intervenção” é uma crítica que também aparece em Martínez-Buján Pérez (2012, p. 134, 160).

parcialidade, politização) de que aquele se serve com frequência frente à atividade sancionadora das Administrações públicas.

### 3.7.1.3 A integração dos delitos socioeconômicos no direito penal nuclear

Tanto a proposta de um novo ramo do direito, como seria o “direito de intervenção”, quanto a de um direito penal dualista, “abstratamente consideradas”, são tidas por Martínez-Buján Pérez (2012, p. 160) como merecedoras de consideração, por serem, à primeira vista, razoáveis, desde que, porém, aplicáveis a “infrações econômicas de menor gravidade que as reguladas pelo Direito penal nuclear”<sup>202</sup> (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 2012, p. 162, tradução nossa).

Isso porque, conforme o autor deixa patente,

em termos gerais os delitos socioeconômicos que revistam maior gravidade deveriam integrar-se no Direito penal (localizados sistematicamente ou no próprio CP, ou em leis especiais), ser castigados com penas privativas de liberdade, ao menos de modo alternativo, e estar submetidos às regras e princípios tradicionais da imputação penal (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 2012, p. 156-157, tradução nossa).

Para esses delitos socioeconômicos mais graves, mantidos na esfera do “Direito penal nuclear”, além da submissão às mesmas regras de imputação e aos mesmos princípios garantistas informadores dos demais crimes integrantes desse direito penal comum, deveriam ser desestimuladas todas as soluções que flexibilizassem ou relativizassem tais regras ou princípios, cabendo propugnar “a vigência de critérios exegéticos mais estritos (como, v.g., a exigência de níveis qualificados de risco para a imputação objetiva do resultado ou a manutenção de normas menos severas em matéria de erro)”, não se podendo, mesmo para a consecução de objetivos políticos-criminais legítimos, interpretar tais delitos com a postergação dos princípios limitadores do poder de punir, tidos como “autênticos fins do Direito penal” (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 2012, p. 163-164, tradução nossa).

Por outro lado, embora se posicione de maneira favorável à “modernização” do direito penal e à sua intervenção nas novas áreas econômicas, Martínez-Buján Pérez (2012, p. 147, tradução nossa) afirma rejeitar a aceitação acrítica da política criminal empregada em recentes modificações legais bem assim a prática interpretativa daí decorrente, mas, aponta um grave equívoco dos detratores dessa modernização do direito penal, que seria

<sup>202</sup> Como infrações econômicas de menor gravidade o autor refere-se a “vulnerações de bens jurídicos não previstas na legislação penal nuclear, em atenção à sua menor entidade substancial, à impossibilidade de introduzir fatores típicos de restrição ou à necessidade de submetê-las a regras de imputação não coincidentes exatamente com aquelas que inspiraram o Direito penal clássico”, bem assim “infrações socioeconômicas em seu sentido mais lato, como os delitos relativos à ordenação do território ou alguns (não todos) delitos contra os recursos naturais e o meio ambiente, contra a administração pública ou contra a saúde pública” (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 2012, p. 162-163, tradução nossa).

partir da existência de determinadas modificações legais nos textos penais, que indubitavelmente merecem ser criticadas, elevá-las depois a categoria geral e (com ajuda de algumas argúcias retóricas e petições de princípio) acabar construindo artificialmente a categoria de um Direito penal moderno com o fim de efetuar uma censura indiscriminada, que, por trás da cortina de fumaça da defesa dos princípios penais garantistas, pretende desqualificá-lo globalmente, descartando desde a raiz a possibilidade de uma política criminal que legitime a intervenção do Direito penal na vida social e, no que aqui especialmente nos interessa, no âmbito econômico”.

Para Martínez-Buján Pérez (2012, p. 151-152, tradução nossa), o assim chamado “núcleo histórico do Direito penal em matéria patrimonial e econômica identifica-se com um Direito penal classista, que serve apenas para castigar os setores da população sociologicamente mais desfavorecidos”, de modo que o direito penal não pode se fechar “em um pensamento individualista e tutelar exclusivamente ataques que atentem contra bens jurídicos cuja natureza seja estritamente individual”, eis que, também no âmbito econômico,

há bens jurídicos de natureza coletiva, interesses de todos, que indiscutivelmente devem ser tutelados pelo Direito penal nuclear ante as modalidades de agressão mais intoleráveis; e inclusive existem bens jurídicos que, sem ser interesses gerais, são bens de caráter supraindividual que afetam amplos setores da população e que, sob determinadas condições, também podem ser merecedores de tutela penal.

### 3.7.2 Os bens jurídicos coletivos

A propósito dos bens jurídicos coletivos, estes são apresentados por Figueiredo Dias (2011, p. 148) como um princípio de solução para a questão relativa à possibilidade de manutenção do modelo do direito penal do bem jurídico na sociedade do risco. O autor é categórico em afirmar que essa manutenção é possível na medida em que, “sem prejuízo do axioma onto-antropológico sobre o qual repousa toda a matéria penal”, seja afirmada a existência de “autênticos bens jurídicos **sociais, comunitários, universais, colectivos**, ou como quer que preferamos exprimir-nos a propósito”, ao lado dos bens jurídicos individuais ou que possuam referente individual, e “*ao mesmo nível de exigência tutelar autónoma*” (DIAS, J., 2011, p. 149, grifo do autor).

A criminalização dos atentados a esses bens jurídicos coletivos é tida como legítima e necessária:

*Legítima*, porque tais bens – como se torna em particular visível numa lei fundamental como a CRP – encontram refração legitimadora expressa na ordem axiológica constitucional relativa aos direitos sociais, econômicos, culturais e ecológicos. *Necessária*, de um ponto de vista de prevenção geral *negativa*, porque será razoável esperar que a punibilidade se revele susceptível de influenciar o cálculo vantagem/prejuízo de modo a promover a obediência à norma. Mas também e sobretudo de um ponto de vista de prevenção geral *positiva*, de modo a reforçar a disposição de obediência à

norma da parte do cidadão em geral fiel ao direito (DIAS, J. 2011, p. 149, grifo do autor).

Como “verdadeira característica” do bem jurídico coletivo, aponta Figueiredo Dias (2011, p. 150) para o fato de que “ele deve ser gozado por todos e por cada um, sem que ninguém possa ficar excluído desse gozo”, sendo que o interesse individual legítimo na integridade do bem jurídico coletivo reside exatamente nessa possibilidade de gozo. Cuida-se, aí, da característica da não-exclusão que, ao lado das características da não-rivalidade e da não-distributividade, integra o conceito de bem jurídico coletivo (HEFENDEHL, 2002, 2007, 2010).

Assim, a não-exclusão implica a impossibilidade de que alguém possa ser excluído do uso de determinado bem; já a não-rivalidade significa que o fato de alguém desfrutar o bem não impedirá seu uso por outrem; a não-distributividade, a seu turno, importa na impossibilidade conceitual, real ou jurídica de dividir-se o bem “em partes e designá-las aos indivíduos como porções”<sup>203</sup> (HEFENDEHL, 2007, p. 188-189, tradução nossa).

O crime de moeda falsa serve como exemplo da presença desses três componentes: “ninguém pode ser excluído da confiança na segurança do dinheiro. Essa confiança não pode ser dividida em cotas a serem atribuídas a um indivíduo. Por fim, o gozo da segurança do dinheiro por uma pessoa em nada diminui o gozo por outra pessoa” (HEFENDEHL, 2010, p. 114). O mesmo ocorre com a segurança do Estado, da qual se beneficia cada cidadão, na mesma medida (HEFENDEHL, 2002, p. 4).

### 3.7.2.1 Os delitos acumulativos

Todavia, a opção pelos bens jurídicos coletivos também suscita problemas, um dos quais é a distância entre a conduta típica e a lesão ou ameaça de lesão ao bem jurídico: tanto Figueiredo Dias (2011, p. 152) quanto Hefendehl (2007, p. 194-195) apontam como solução a ideia de delitos acumulativos, denominação com a qual se faz

referência a uma hipótese especial de tipos de perigo abstrato nos quais a ação individual não mostra sequer a periculosidade abstrata que se presume ou se considera motivo da punição das condutas individuais nas hipóteses tradicionais de delitos de perigo abstrato. A

---

<sup>203</sup> Essas características de “inexcluibilidade” e de “irivalidade” aparecem nas definições de bens públicos propostas por Nabais e Susana Aires de Sousa. Todavia, tratando de bens coletivos, mais especificamente, no campo dos delitos fiscais, entende Susana Aires de Sousa (2006, p. 299) que a não-rivalidade (ou irivalidade) não se aplica, pois, se, por um lado, não se pode excluir ninguém dos benefícios advindos das receitas fiscais, por outro, tais recursos são finitos, sendo consumidos ao longo do ano financeiro. Hefendehl (2007, p. 189, tradução nossa), por sua vez, buscando precisar conceitualmente o conceito de não-rivalidade, afirma ser o bem jurídico coletivo “vulnerável frente a um consumo contrário ao ordenamento”, podendo, assim, ser reduzido ou destruído, ao passo em que seria possível que o bem jurídico permanecesse intacto por um consumo conforme ao ordenamento.

particularidade estriba em que, se habitualmente, segundo a interpretação majoritária, não se considera necessário nos delitos de perigo abstrato a constatação da efetiva periculosidade da ação concreta para afetar o bem jurídico, no caso dos delitos acumulativos nem sequer teria sentido tal comprovação, já que a ação individual não é por si só capaz de chegar a afetar o bem jurídico<sup>204</sup>. E isso é assim, não porque o autor ou outro tenham tomado medidas de precaução para evitar o perigo, sim pela nula carga lesiva da ação isolada ou, ao menos, pela escassíssima importância da periculosidade que pode implicar, irrelevante em si mesma para o bem jurídico. Apenas em consideração à acumulação de múltiplas ações individuais repetidas pode apreciar-se uma afetação do bem jurídico protegido. Apresenta-se assim em relação a algumas condutas, uma desproporção entre o ataque ou menoscabo que podem representar isoladamente para o bem tutelado e a importância deste, de modo que resulta necessária a repetição em série da conduta para chegar a afetar realmente o bem jurídico protegido (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 61-62, tradução nossa)<sup>205</sup>.

A adoção de tal solução significa, então, que “a conduta somente pode conduzir a menoscabos relevantes juridicamente se for produzida de forma acumulada” (HIRSCH; WOHLERS, 2007, p. 299, tradução nossa), o que, por sua vez, traz o questionamento sobre “se as condutas que somente podem conduzir a danos acumulando-se com outras condutas podem considerar-se um injusto merecedor de pena” (HIRSCH; WOHLERS, 2007, p. 299), já que a razão de ser dessa espécie de delitos está assentada “numa lógica de massas, na circunstância de serem praticados por um grande número” (DIAS, A., 2003, p. 306).

Para Mendoza Buergo (2001, p. 491), os problemas postos pelos delitos acumulativos são de duas ordens: a) a primeira relaciona-se à imputação objetiva da conduta e à fundamentação do injusto do fato; b) já a segunda diz respeito ao princípio da culpabilidade. Da combinação desses aspectos derivaria a vulneração do princípio da proporcionalidade, dado que a sanção penal imposta seria decorrente de uma conduta carente de lesividade (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 491).

<sup>204</sup> O caso, então, não é de recorrer à tipificação de delitos de perigo abstrato, mas, “de satisfazer a demanda de resolver ou superar os problemas de causalidade e de imputação de ações que apenas se realizadas massivamente constituem uma ameaça para o bem jurídico” (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 62, tradução nossa).

<sup>205</sup> Conforme Hefendehl (2007, p. 194-195), a ideia de acumulação encarna a equivalência material exigida para suprir a falta de causalidade lesiva real entre a ação e o bem jurídico. A introdução dessa figura no discurso dogmático deve-se a Kuhlen, que a aplicou em relação aos limites da proteção jurídico-penal do ambiente posta no § 324 do StGB, que tipifica o crime de poluição da água; sua aplicação tem sido defendida noutros domínios, como os da “tutela da administração da justiça, das receitas fiscais do Estado, ou da capacidade funcional de determinados subsistemas do sistema económico” (DIAS, A., 2003, p. 307). Previamente a Kuhlen, aponta-se Loos como o primeiro a abordar a questão da acumulação de delitos, embora sem empregar tal terminologia, ao tratar do crime de recebimento de propinas (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 62).

Em relação à questão da imputação objetiva da conduta e à fundamentação do injusto, esclarece Mendoza Buergo (2001, p. 491, tradução nossa) que, se a realização de uma conduta objetivamente desvaliosa é pressuposto da responsabilidade penal, sendo decisiva para tanto a “ideia de que a imputação de tal conduta como tipo de injusto só é possível se a conduta *concreta* houver criado um risco objetivo juridicamente desvalorado (...) dificilmente poderemos fundamentar aqui a existência de um injusto”. Prossegue a autora afirmando que o injusto não estará sendo atribuído em decorrência da conduta do agente, mas, de terceiros, se àquele “se imputa esse injusto apenas na medida em que se tem em conta as condutas de outros que, isoladamente consideradas, também são inofensivas” (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 491, tradução nossa).

Por conseguinte, considera Mendoza Buergo (2001, p. 492) absolutamente rechaçável, sem que se renuncie de antemão à existência de uma relação entre a conduta do autor individual e a afetação do bem jurídico, a possibilidade de, nesses casos, fundamentar-se a existência de um injusto penalmente relevante.

Quanto ao problema relacionado ao princípio da culpabilidade, a objeção é no sentido de que, em atenção a tal princípio, alguém somente pode ser responsabilizado por sua própria conduta contrária ao direito, sendo que, nesse caso, nem aquilo pelo qual se responsabiliza o sujeito é atribuível somente a ele, “nem o que ele fez pode qualificar-se como materialmente antijurídico em virtude das regras de constituição do injusto que são exigíveis”, resultando numa construção “totalmente alheia aos pressupostos básicos da imputação de responsabilidade penal” (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 493, tradução nossa)<sup>206</sup>.

Augusto Silva Dias (2003) também faz duras críticas à figura dos delitos acumulativos, tendo-os como “exemplo paradigmático de administrativização do Direito Penal e de flexibilização das categorias centrais da imputação jurídico-penal”, considerando, por isso, haver fundamento para a impugnação da validade e da constitucionalidade da punição dessa espécie de delitos (DIAS, A., 2003, p. 345).

Conforme o autor, falta por completo “a correspondência entre o delito cumulativo e o ilícito culposamente punível que serve de fundamento à intervenção penal” (DIAS, A., 2003, p. 335). Ademais, não há respeito ao princípio da ofensividade, eis que “o contributo singular é insusceptível de afectar o bem jurídico colectivo”, efeito esse que somente é produzido pela soma com outros contributos singulares (DIAS, A., 2003, p. 339). Também é desrespeitado o princípio da proporcionalidade,

---

<sup>206</sup> Nesse mesmo sentido, v. Silva Dias (2003, p. 340-341).

porquanto a cominação da privação da liberdade como sanção para a realização de uma conduta inócua para um bem jurídico que exprima e medeie o reconhecimento recíproco, constitui uma opção abrangida, sem dúvida, pela proibição do excesso” (DIAS, A., 2003, p. 339-340).

Dirigindo-se aos argumentos em defesa dos delitos acumulativos expostos por Kuhlen e Hefendehl, afirma Augusto Silva Dias (2003, p. 344) que estes, “ao procurarem na ideia de acumulação um ‘equivalente material’ para a falta de causalidade lesiva real e ao eliminarem depois qualquer interferência dessa ideia na configuração da punibilidade, formalizando o ilícito-típico e a culpa”, acabam encontrando “um substituto funcional para a própria imputação jurídico-penal”.

Em sua defesa do emprego da ideia de acumulação de delitos para encarnar a equivalência material necessária ao suprimento da falta de uma causalidade lesiva real entre ação e bem jurídico, Hefendehl (2007, p. 194-195, tradução nossa) afirma que, “se apenas se consideram aptos para a acumulação os efeitos sinérgicos realistas atendendo o princípio da bagatela, eliminam-se parte das objeções formuladas contra o tipo acumulativo”. Acrescenta, ainda, que o campo de aplicação potencial da acumulação de delitos

é muito limitado e abarca unicamente os casos em que condutas que dizem respeito a bens e rotinas cotidianas ou profissionais possam entrar em conflito (delitos contra a segurança do tráfico ou o meio ambiente) ou os efeitos acumulativos realistas em bens jurídicos individuais influam necessariamente nos bens jurídicos coletivos (delitos de falsificação de moeda que se produzem em conexão com ações de fraude). A objeção de que por meio da acumulação se termina fundamentando o ilícito *ex iniuria terti* apenas seria certa se no marco da concreta configuração típica se realizasse uma remissão ao injusto de terceiros para fundamentar a responsabilidade. Não é o caso. Também desde a filosofia moral pode-se justificar o pensamento acumulativo: se se constata que a infração da norma de conduta lesiona o bem jurídico de uma quantidade suficientemente grande de destinatários, é inadmissível uma defesa do sujeito no sentido de que sua contribuição isolada é irrelevante para o bem jurídico, já que não há nenhuma razão evidente pela qual o ordenamento jurídico deva privilegiar a este destinatário da norma ou a um grupo deles frente aos demais (HEFENDEHL, 2007, p. 195, tradução nossa).

Figueiredo Dias (2011, p. 152, grifo do autor), por sua vez, defende que a punição dos tipos acumulativos somente será legítima quando as condutas que vierem a somar-se às do agente e a contribuir para a lesão do bem jurídico sejam “mais que *possíveis*, indubitavelmente *previsíveis* e *muito prováveis*, para não dizer *certas*”. Aduz, ainda, que apenas ao legislador ordinário cabe, dentro de “*parâmetros mínimos de determinabilidade do tipo de ilícito*” e de “*referência ao bem jurídico que em última instância se visa proteger*”, a ponderação e a decisão da questão político-legislativa de saber se “para uma tutela dos bens

jurídicos colectivos (ou de certos deles) minimamente eficaz, se torna *necessário* punir comportamentos em razão de sua provável acumulação e quais deles devem ser puníveis”, de modo que, uma vez tomada a decisão de punir, não haveria sentido em objetar-se “que uma responsabilização por comportamentos aditivos ou cumulativos significaria uma inadmissível responsabilização por facto de outrem” (DIAS, J., 2011, p. 152-153, grifo do autor).

Em resposta direta às críticas de Augusto Silva Dias acerca da invalidade e da inconstitucionalidade material da incriminação e da punição dos delitos acumulativos, Figueiredo Dias (2011, p. 153, grifo do autor) reafirma essa legitimação do legislador para, “nomeadamente face à necessidade colectiva de contenção de mega-riscos globais, criar, se indispensável, incriminações acumulativas, protectoras de bens jurídicos colectivos”. E, embora sem avançar em considerações dogmáticas, “por natureza, político-criminalmente subordinadas”, deixa patente não enxergar obstáculos que possam “levantar-se a nível de princípios como os da ofensividade e da culpa” (DIAS, J., 2011, p. 153-154).

Também em defesa da legitimidade geral da penalização dos delitos acumulativos, Hirsch e Wohlers (2007, p. 299, tradução nossa) colocam que, nessa espécie de ilícitos penais, o agente não pode alegar que apenas a conduta de outras pessoas causou o menoscabo ao bem jurídico, eis que “cada ator contribuiu com sua pequena colaboração para que o conjunto das ações tenha rebaixado o umbral do menoscabo relevante”. Aduzem, ainda, que é nos deveres vinculados necessários à entrada em uma sociedade que reside o fundamento normativo da obrigação de omissão de ações que, desde que realizadas por uma quantidade significativa de cidadãos, acabarão levando a consequências inaceitáveis:

dado que conforme o seu status jurídico todos os cidadãos têm os mesmos direitos, ninguém pode reivindicar o papel de “aproveitador” (*Trittbrettfahrer*), quer dizer, adotar condutas que seus concidadãos têm que proibir para evitar as insuportáveis consequências que teriam lugar se não o fizessem. Para os membros de uma sociedade organizada estatalmente, os deveres jurídicos individuais não se limitam ao mero respeito ao *neminem laede*, mas incluem ademais a obrigação de colaborar para garantir o estado no qual “cada um pode receber o que é seu (*suum cuique tribuere*)”. Se e enquanto se trate da não colaboração à manutenção e à garantia dos bens coletivos necessários para a existência e a funcionalidade da sociedade, existe um dever de cooperação (*duty of cooperation*) (HIRSCH; WOHLERS, 2007, p. 300, tradução nossa).

Ainda com Hirsch e Wohlers (2007, 300-301), estes apontam que o que é verdadeiramente problemático em relação aos delitos acumulativos não é a legitimação de sua incriminação, mas, a seleção das condutas que podem ser legitimamente incriminadas. Nesse sentido, os mencionados autores apontam dois aspectos problemáticos relevantes quanto à criminalização das colaborações acumulativas: a) somente haverá danosidade social suficiente

“quando a hipótese dos efeitos acumulativos for suficientemente realista”; e b) tal colaboração deve apresentar determinadas qualificações normativas (limitações do “*duty of cooperation*”) (HIRSCH; WOHLERS, 2007, p. 300-301, tradução nossa).

No que diz respeito à limitação da penalização de condutas àquelas em relação às quais se pode contar de modo realista com efeitos acumulativos, colocam os autores, na linha defendida por Figueiredo Dias, que a prerrogativa para estimar se é realmente possível contar com um número de aportes singulares que, acumulados, atingiriam o bem jurídico coletivo deve ser do legislador, o qual, por sua vez, tem o dever de verificação, ou seja, “deve orientar-se pelos conhecimentos das ciências empíricas”, procurando obter os conhecimentos correspondentes (HIRSCH; WOHLERS, 2007, p. 301, tradução nossa).

Já no que se relaciona às limitações normativas do “*duty of cooperation*”, advertem Hirsch e Wohlers (2007, p. 302-303, tradução nossa) que, para que se possa admitir como mercedores de pena os efeitos cumulativos de uma conduta, além da probabilidade real de que estes venham a ocorrer, há que estar presente um dever de colaboração conectado à proteção de um bem jurídico “cuja manutenção constitua um interesse fundamental da sociedade”, citando como exemplos a “manutenção dos meios naturais relevantes para a sobrevivência da humanidade” e a “garantia de uma Administração da Justiça operativa”, enquanto que a proteção de subvenções seria um exemplo duvidoso de bem cuja proteção seria fundamental para a sociedade.

Cuidando do “*harm principle*” e danos acumulativos, Feinberg (1984, p. 225, tradução nossa) aponta que a “maioria das ações e práticas que se imagina contrárias ao interesse público são daquelas cuja ocorrência singular causa pouco ou nenhum dano público”, e acrescenta, no mesmo sentido de Figueiredo Dias e Hirsch e Wohlers, que o legislador deve obter a melhor informação empírica possível acerca da possibilidade de as pessoas em geral agirem no sentido da conduta que se pretende proibir. Desse modo, se não houver um número significativo de pessoas pretendendo agir de maneira contrária ao interesse público, “então, não pode haver dano em permitir tais ações, mesmo que a sua prática generalizada fosse desastrosa” (FEINBERG, 1984, p. 225, tradução nossa).

Por outro lado, Feinberg (1984, p. 225-226) aponta que o problema não se resolve apenas com a definição de quantas pessoas iriam deixar de realizar determinadas ações mesmo que estas fossem permitidas, mas, também com o porquê elas deixariam de fazê-lo. Coloca o autor que “alguns tipos de comportamento são danosos se praticados de maneira generalizada, inofensivos se praticados apenas por uns poucos, e do interesse de quase todos realizá-los”, todavia, “ainda quando permitidos, tais atos não seriam praticados por um

número de pessoas suficiente para causar dano, porque muitos ou a maioria iriam abster-se da prática daquilo que é do seu interesse por escrúpulos morais ou por espírito cívico” (1984, p. 225-226, tradução nossa).

Neste exemplo, apenas porque muitos ou a maioria sacrifica seus próprios interesses movidos por motivos mais altos abstendo-se de fazer o que é legalmente permitido, é que a conduta em questão é inofensiva (“*harmless*”). Se a aplicação do *harm principle* pelo legislador é informada pelo senso de justiça, a conduta em questão não será permitida.

Alguém pode imaginar um país no qual as leis tributárias não são reforçadas por sanção criminal, de maneira que os cidadãos são deixados livres para pagar ou não pagar determinado tributo como preferirem, e ainda assim 99 por cento deles opta voluntariamente por pagar. Nesta terra feliz e hipotética, pouco dano será causado pelos um por cento restantes que optam por serem *freeloaders*. Certamente, se um número suficiente (bem menos que “todos”) optar por evadir tributos, o resultado seria socialmente danoso, mas no exemplo, aquele número limite não é atingido porque a vasta maioria é de cidadãos cooperativos e de espírito cívico. Não haveria dano ao interesse público em legalizar a “evasão fiscal” nessa comunidade, mas apenas porque os evasores, acreditando que os outros são honoráveis, poderiam tirar vantagem indevida de sua virtude altruísta. Um *harm principle* aplicado de modo justo não iria permitir tal situação (FEINBERG, 1984, p. 226, tradução nossa).

Importante destacar as considerações de Silva Dias (2003, p. 318-319) acerca da aproximação da figura do *free-rider* (ou *freeloader*) com a da acumulação, no sentido de que, embora próximas, não são exatamente coincidentes. Diz o autor que a acumulação “implica a prática massiva actual de condutas que, numa prognose realista, se não forem proibidas, poderão provocar uma ofensa ao bem jurídico”; por outro lado, a figura do *free-rider* “pressupõe uma prática generalizada de cooperação na preservação de um bem colectivo e o seu aproveitamento censurável por algum ou alguns indivíduos” (DIAS, A., 2003, p. 318-319).

Desse modo, prossegue Silva Dias (2003, p. 319), *freeloading* e acumulação de delitos somente estarão presentes em um mesmo contexto quando se puder comprovar que uma ação “é compreendida num determinado mundo da vida como prática egoísta ou obtenção de uma vantagem à custa do empenho cooperativo da maioria”, bem assim quando, concomitantemente, concluir-se, de maneira realista, “que essa acção é praticada em número bastante para que a continuidade da sua permissão constitua uma ameaça para um objecto simbólico que é socialmente valorado como bem colectivo”.

### **3.7.2.2 A ideia de acumulação de delitos e os delitos fiscais**

Para Susana Aires de Sousa (2006, p. 300), cuidando do bem jurídico nos delitos fiscais, a criminalização da figura do *free rider*, “em determinadas circunstâncias decorrentes dos

princípios e garantias próprios do direito penal”, justifica-se pelo caráter de não exclusão do uso do bem jurídico coletivo, bem assim pela “distância quantitativa” existente entre a contribuição de cada pessoa e o montante global das receitas fiscais, de maneira “que cada indivíduo sabe que a sua não participação não põe em causa a produção do bem”

Quanto ao âmbito de aplicação da técnica de acumulação, Hefendehl (2007, p. 195) estende-a aos bens jurídicos protegidos pelos crimes ambientais, bem como àqueles “integrados pela confiança”, citando como exemplos a confiança na segurança no tráfico monetário ou no correto funcionamento do serviço público. Em relação aos delitos fiscais, afirma Hefendehl (2007, p. 195-196, tradução nossa) que a ideia de acumulação “parece perfeitamente aplicável” nos casos de recursos estatais limitados como são os ingressos fiscais, “já que a comissão do fato por muitos obrigados tributários está relacionada com o contexto motivacional”, todavia, alerta que o recurso à equivalência material é desnecessária, uma vez que o “montante resulta de fato lesionado a cada redução”, de modo que, de maneira excepcional, utiliza-se o tipo delitivo de lesão para a proteção de bens jurídicos coletivos.

Crítico do paradigma dos delitos de acumulação, Silva Sánchez (2011b, p. 150, tradução nossa) aponta que essa lógica de acumulação não é exclusiva dos “novos riscos”, sendo também suscitada a propósito de delitos mais tradicionais, mencionando, expressamente, os relacionados à matéria fiscal, o que demonstraria estar tal lógica “mais arraigada do que a primeira vista poderia parecer, pois normalmente aparece oculta sob considerações formalistas de infrações de deveres”.

Alcacer Guirao (2002, p. 21), por sua vez, reconhece tanto a legitimidade de bens jurídicos institucionais<sup>207</sup>, como a fazenda pública e a administração da justiça, quanto que o fenômeno do dano cumulativo pertence à estrutura de lesividade de tais bens, em que pese não aplicar tais entendimentos ao meio ambiente.

Voltando a Mendoza Buergo (2001, p. 494-495, tradução nossa), esta, apesar das críticas à ideia de delitos acumulativos, mas, partindo da compreensão de que não se pode ser

---

<sup>207</sup> Alcacer Guirao (2002, p. 18-19, tradução nossa) divide os bens jurídicos coletivos em dois grandes grupos: a) o dos bens jurídicos intermédios, “que se configuram como contextos prévios de lesão de bens jurídicos individuais, e que, portanto, podem reconduzir-se diretamente a um bem jurídico pessoal (exemplo: a segurança do tráfico); e b) bens jurídicos institucionais, que “compreendem realidades sociais que não se perfilam como meros setores de risco para interesses individuais, mas que são verdadeiros bens públicos, instituições essenciais para o desenvolvimento social baseadas na participação de seus integrantes, e que, por isso, sua lesão tem um caráter autônomo, e não dependente enquanto estágio prévio à lesão de um bem jurídico individual”. Quanto a esses bens, entende o autor que não são passíveis de lesão por uma única ação individual, tendo como exemplo paradigmático a Fazenda Pública, “instituição social que não remete à proteção direta de bens jurídicos individuais, estando baseado seu injusto, o delito fiscal, não na proteção de esferas de liberdade, mas na vulneração do dever de contribuir para a sua manutenção” (ALCACER GUIRAO, 2002, p. 19, tradução nossa).

absolutamente rígido nem negar qualquer via para a busca de soluções, acaba por admitir situações em que é legítima a incriminação dessa espécie de delitos, desde que respeitados os princípios da fragmentariedade, *ultima ratio*, proporcionalidade e insignificância e se exija que a ação tenha um mínimo de periculosidade para afetar, “ainda que em escala, as condições de integridade do bem jurídico”.

Tal compreensão decorre do fato de que, em determinados casos de delitos acumulativos, a conduta singular, realmente, causa alguma lesão ou é apta a afetar o bem jurídico, todavia, há uma “*diferença de escala* entre tal ação individual e a magnitude do bem jurídico tutelado”, de modo que, tendo em conta a desproporcionalidade entre a ação e o bem jurídico, “é possível falar, não tanto de seu caráter absolutamente inofensivo, mas apenas da *dificuldade de chegar, por si mesma*, a uma afetação suficiente do bem jurídico considerado em toda a sua magnitude” (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 494, tradução nossa, grifo da autora).

Tem-se, desse modo, que, na maioria dos casos, a carga lesiva da conduta individual é insuficiente, quando comparada à magnitude do bem jurídico correspondente, no entanto, atentando-se para a própria natureza do comportamento e não para a diferença de escala, é possível chegar a conclusões diferentes quanto à verdadeira carga lesiva da conduta:

Resulta claro que a evasão fiscal de um só contribuinte não põe em perigo nem lesiona por si só o Erário Público ou a capacidade econômica da Fazenda Pública, mas nem por isso deixa de ser intrinsecamente lesiva por si mesma a partir de um certo limite mínimo, estabelecido em virtude de princípios como o do caráter fragmentário, *ultima ratio*, proporcionalidade e insignificância. O mesmo ocorre, inclusive em maior medida, no âmbito do meio ambiente: o derramamento isolado de uma pequena quantidade de resíduos por parte de uma pequena exploração industrial não menoscaba por si só “o equilíbrio dos sistemas naturais”, porém põe em perigo sua conservação e *contribui por si mesma*, ainda que seja em pequena medida, para o prejuízo ao meio natural. Talvez, portanto, a chave esteja em atender ao caráter lesivo ou não da própria conduta sem comparar, necessariamente, escalas incomparáveis por sua magnitude muito distinta (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 494-495, tradução nossa).

Depreende-se daí que, dentro das condições expostas e de modo excepcional, a autora admite a legitimidade dos delitos acumulativos, mas, por outro lado, cuidando-se de infrações insignificantes, quais sejam, as que não tenham um mínimo de periculosidade “para afetar, ainda que seja em escala, as condições de integridade do bem jurídico”, estas, mesmo levando em conta razões preventivas e de proteção, devem encontrar sua sanção fora do direito penal, descendo à condição de infrações administrativas ou civis (MENDOZA BUERGO, 2001, p. 495, tradução nossa).

Para Susana Aires de Sousa (2006, p. 300-301), “a fenomenologia inerente aos crimes fiscais favorece o pensamento cumulativo”<sup>208</sup>. Acrescenta a autora:

Pensamos que ela fará sentido, sobretudo, se fundamentada no desvalor do comportamento individual daquele que se aproveita do comportamento de um grande número (*sic*) de pessoas para a prossecução de um objectivo comum que a todos beneficia, incluindo aquele que aproveita a boleia. A impunidade daquele que falta com a sua contribuição poderia dar origem a condutas semelhantes que, em grande número, acarretariam graves danos sociais. A incriminação fundamenta-se quando, perante a ausência da norma proibitiva, se comprova uma forte probabilidade de generalização da conduta, pese embora o acordo social sobre a utilidade do bem. Ela deixa de fazer sentido se os cidadãos, livres de pagar ou não impostos, se decidem, voluntariamente e na sua grande maioria, a contribuir (SOUSA, S., 2006, p. 301).

### 3.7.3 As propostas da doutrina acerca do bem jurídico protegido nos delitos fiscais

A eticização do sistema fiscal legitima a intervenção penal no âmbito dos ilícitos tributários, mas, é o bem jurídico que serve de padrão crítico para dizer sobre a legitimidade da incriminação de condutas específicas. Não fosse assim, qualquer ilícito fiscal poderia constituir delito fiscal.

É precisamente nesse sentido que Susana Aires de Sousa (2006, p. 266) diferencia o bem jurídico protegido nos crimes fiscais do fundamento ético da intervenção penal: enquanto “este constitui a *ratio essendi* daquelas normas incriminadoras, aquele há-de cumprir as funções que lhe são reconhecidas no plano dogmático, designadamente a de padrão crítico da incriminação”.

Também nesse rumo, afirma Silva Dias (1990, p. 29) que o movimento de eticização do sistema fiscal nada diz “acerca do fundamento imediato do merecimento e necessidade de pena de algumas condutas lesivas de normas fiscais”, representando, apenas, “o pano de fundo da legitimidade da intervenção penal, já que se as leis tributárias são iníquas, as condutas que as infringem são justificadas ou, pelo menos, compreensíveis”.

Apesar dessa distinção entre bem jurídico protegido e fundamento ético da intervenção penal, com Alfredo José de Sousa (1999, p. 160), pode-se dizer que o critério adotado pelo legislador para a eleição das condutas violadoras das normas fiscais que deverão ser criminalizadas e punidas com pena de prisão passa, não apenas pela gravidade objetiva e subjetiva dessas condutas e pela lesão ou perigo de lesão aos valores cuja preservação é almejada, mas, também, “pela ressonância ética dos bens a proteger”.

<sup>208</sup> Importante registrar que, para a concepção de bem jurídico nos crimes fiscais adotada pela autora, qual seja, “o conjunto das receitas fiscais que integram o activo do património fiscal do Estado”, entende ela que “a referência do bem jurídico-penal à acção individual não precisa de ser especialmente fundamentada através da acumulação” (SOUSA, S., 2006, p. 301).

Ocorre que a definição do bem jurídico protegido nas incriminações fiscais, para além das polémicas aqui discutidas relativas à crise do bem jurídico, à aceitação ou não de bens jurídicos coletivos e aos problemas advindos da sociedade do risco, também não é algo isento de dúvidas e perplexidades.

Assim, basicamente, as diversas propostas de definição do bem jurídico protegido nos delitos fiscais podem ser agrupadas em duas grandes correntes ou modelos: a) funcionalistas, cujas características comuns são "a recusa de uma configuração patrimonial do objeto de tutela nos crimes fiscais e a intensa ligação do bem jurídico às funções que, no âmbito da ciência das finanças públicas, se reconhece ao imposto" (SOUSA, S., 2006, p. 267); e b) patrimonialistas, pelas quais "o bem jurídico tutelado nas incriminações fiscais tem uma índole marcadamente patrimonial e corresponde à pretensão do fisco obter integralmente as receitas fiscais" (SOUSA, S., 2006, p. 277)<sup>209</sup>.

### 3.7.3.1 As correntes funcionalistas

Segundo Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56), os defensores da corrente funcionalista "sustentam que o objeto tutelado nos delitos tributários seria a 'função tributária', concebida como uma simples atividade da Administração encaminhada a gerir os tributos através de um procedimento determinado". Desse modo,

a proteção penal (ao menos nos delitos tributários) é dispensada à Fazenda Pública, considerada não como conjunto patrimonial, mas como titular de funções públicas, concretamente da função tributária, enquanto conceito geral que resume a posição em que o ordenamento coloca a Administração para a defesa do interesse público relativo à efetiva atuação das normas tributárias (PÉREZ ROYO, 1986 *apud* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56).

Susana Aires de Sousa (2006, p. 267-277) elenca diversas teorias que se enquadram no modelo funcionalista:

a) o crime fiscal como ofensa à função tributária - concepção segundo a qual o delito fiscal é considerado "um crime contra a administração pública, enquanto titular de funções

<sup>209</sup> Também Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56) adota essa classificação. Silva Dias (1990, p. 29-30; 1999, p. 445), por sua vez, parece seguir uma classificação diferente, propondo a existência de três grandes alternativas ao legislador: a) uma que confere ao bem jurídico um caráter prevalentemente patrimonial, centrado na pretensão do fisco "à obtenção integral das receitas tributárias"; b) outra centrada na violação de deveres de colaboração com a administração financeira por parte dos contribuintes; e c) uma terceira, mista, resultante da combinação das anteriores. Para Nabais (2012a, p. 415), o modelo adotado pelo legislador português é o misto, "em que se visa quer a proteção do património fiscal do Estado, quer os valores de verdade e lealdade fiscal". Outros modelos tratados por Susana Aires de Sousa (2006, p. 281-287) são: a) o crime fiscal como ofensa aos deveres de colaboração, de verdade e transparência, que coincide com a alternativa mencionada por Silva Dias na alínea b acima, defendida por Eliana Gersão (1999, p. 85-99); b) o crime fiscal como crime contra a função social dos impostos; e c) o crime fiscal como crime de desobediência.

públicas, e concretamente da função tributária”<sup>210</sup>. Critica-se essa teoria por se considerar existente uma confusão entre o fundamento da incriminação e o conceito de bem jurídico-penal, bem assim pela conclusão de que o respeito às normas tributárias não deve ser distinto do respeito que se deve ter por qualquer norma de ordem pública, e, ainda, por caracterizar uma aproximação com teses que defendem que a proteção dos deveres de colaboração e de lealdade com a administração como sendo o objeto da tutela penal fiscal (SOUSA, S., 2006, p. 270);

b) o crime fiscal como ofensa ao poder tributário – aqui, entende-se como bem jurídico protegido o “poder reconhecido à administração tributária” e o “conjunto de faculdades que o seu exercício pressupõe”, de maneira que as incriminações fiscais seriam justificadas pela violação do poder do Estado, reconhecido constitucionalmente, de tributar. Critica-se tal teoria por considerar-se que ela leva a uma concepção formalista, “que identifica a conduta criminosa como uma espécie de desobediência dos cidadãos à vontade do Estado de impor os seus tributos” (SOUSA, S., 2006, p. 272);

c) o crime fiscal como ofensa ao sistema econômico – por essa concepção, encara-se o delito fiscal “como um puro delito económico”, cujo “bem jurídico se prende imediatamente com a actividade financeira do Estado e mediamente com a ordem económica e a própria colectividade”. As críticas em torno dessa concepção giram em torno da consideração de que o sistema econômico seria um bem jurídico muito genérico, a demandar “ulteriores especificações, como por exemplo, a lesão de um bem jurídico instrumental ou imediato, de que constitui exemplo o patrimônio do Estado”<sup>211</sup> (SOUSA, 2006, p. 273);

<sup>210</sup> Dentre os integrantes dessa corrente, Susana Aires de Sousa (2006, p. 269) inclui o já citado Fernando Pèrez Royo e, também, numa perspectiva diferente, mas, que rejeita qualquer conotação patrimonialista (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56), Gracia Martín (1994, p. 203-207, tradução nossa), que trata da “tutela das funções do tributo”, que seriam de natureza patrimonial ou financeira (instrumento de arrecadação de receitas), de justiça (“instrumento de primeira ordem para redistribuição da renda”) e político-econômica (“vincula o sistema tributário aos fins da realização prática da justiça social”).

<sup>211</sup> Alfredo José de Sousa (1999, p. 155-156) responde positivamente ao questionamento sobre ser o direito penal fiscal, também, um “direito sancionador das violações da ordem económica”, eis que “o imposto constitui também um instrumento jurídico a utilizar pelo Estado na regulação, intervenção ou direção do sistema económico”, de maneira que, embora preservada a autonomia e a identidade do direito penal fiscal, “este convergirá com o direito penal económico e o direito de mera ordenação social na tutela dos bens jurídicos prosseguidos pelo direito económico” (em que pese a apontada dificuldade na definição e caracterização desses bens jurídicos, dado ser o direito penal económico um “ramo caracterizado por particular mobilidade”). Tiedemann (1986, p. 73, tradução nossa) inclui o direito fiscal no âmbito do direito penal económico em sentido estrito, relacionado à concepção do direito económico como direito “da direção da economia pelo Estado”. A propósito, considera Tiedemann (1986, p. 73, tradução nossa) a imposição fiscal como “o instrumento oculto, porém, preferido, da direção estatal da economia”. Igualmente considerando os delitos fiscais como delitos económicos em sentido estrito, assim considerados aqueles que “possuem como interesse jurídico imediata ou diretamente protegido um bem de natureza supraindividual geral que afeta a regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia”, tem-se Martínez-Buján Pérez (2012, p. 94),

d) o crime fiscal como ofensa ao sistema fiscal – considera-se, aqui, que o sistema fiscal, entendido como o “conjunto de tributos e normas que os regulam, existentes num determinado espaço tendo em vista a prossecução de determinados fins”, é o bem jurídico protegido nos crimes fiscais:

O objeto de tutela penal, segundo esta teoria, é o correcto funcionamento do sistema fiscal, ordenação racional com finalidades fiscais e extra-fiscais, impondo-se a intervenção do direito penal para corrigir as situações de disfunção provocadas pelos comportamentos criminosos. A finalidade comum a cada norma criminalizadora em matéria fiscal seria, pois, garantir o exacto funcionamento do sistema fiscal e dos objectivos económicos, sociais, políticos, através dele prosseguidos (SOUSA, S., 2006, p. 275).

As críticas a essa teoria dizem respeito ao “carácter demasiadamente genérico, abstrato e vago do sistema fiscal”, do qual estariam ausentes a coerência e a unidade (SOUSA, S., 2006, p. 276-277).

Santos (2009, p. 111-127) adota o sistema fiscal como o bem jurídico tutelado especificamente pela fraude fiscal. Tal bem jurídico aparece na concepção desse autor como concretizado na contribuição fiscal, ou seja, “na sua dupla faceta de arrecadação de receitas, mediante os impostos, para financiar as funções estatais e a redistribuição da riqueza” (SANTOS, 2009, p. 123-124).

Nessa perspectiva, Santos (2009, p. 125) afasta o problema dos danos cumulativos da órbita do crime de fraude fiscal, dado que a contribuição fiscal, no sentido por ele proposto, seria o interesse imediatamente posto em causa pela conduta delituosa. A questão da cumulatividade seria, então, relegada ao plano das consequências do crime, como a afetação das prestações sociais e da própria ordem económico-social (SANTOS, 2009, p. 124-125).

### **3.7.3.2 As correntes patrimonialistas**

Quanto aos modelos patrimonialistas de bem jurídico dos delitos fiscais, destacam-se a concepção patrimonial pura, que “concebe o imposto como o preço que o contribuinte paga pelos serviços que o Estado lhe presta”, e a que considera o erário público, “ou seja, a obtenção das receitas necessárias à prossecução das funções que o Estado está incumbido”, como o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais (SOUSA, S., 2006, p. 277-281).

A concepção puramente patrimonialista é criticada de maneira negativa por implicar uma relação de cunho meramente privado e contratualista entre contribuinte e Estado, o que põe em causa a intervenção do direito penal, que se torna, assim, mero instrumento de

---

embora adira à concepção patrimonialista do bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56).

cobrança de débitos fiscais, quando os mecanismos do direito privado já são suficientes para tanto, além da vedação à prisão por dívida (SOUSA, S., 2006, p. 278).

Atualmente, considera-se que a concepção majoritariamente aceita pela doutrina é a patrimonialista, mas, sob novos contornos, privilegiando-se a compreensão do patrimônio ou erário público como coincidente com “o conjunto de bens patrimoniais necessários ou úteis à realização dos fins públicos” (SOUSA, S., 2006, p. 279)<sup>212</sup>.

Quanto às críticas ao modelo patrimonialista, aponta-se o fato de o patrimônio estatal, tal qual o particular, já encontrar proteção nos delitos clássicos contra o patrimônio; critica-se, ainda, pelo fato de o critério adotado conduzir “à incriminação de comportamentos guiados pela intenção de enriquecimento ou pelo ânimo de defraudar”, deixando-se excluídas de proteção penal “condutas faltosas desobedientes ou sem qualquer intenção de enriquecimento”; ademais, considerando a vastidão de elementos patrimoniais que constituem o erário público, abrangendo não apenas os tributos, mas, também, receitas patrimoniais e produtos de operações relacionadas à dívida pública, por exemplo, aponta-se a incapacidade de o conceito de patrimônio “cumprir de modo satisfatório a função de interpretação crítica do tipo”<sup>213</sup> (SOUSA, S., 2006, p. 280-281). Santos (2009, p. 122) chama, ainda, a atenção para a confusão entre o bem jurídico protegido pela incriminação fiscal e o objeto material sobre o qual o crime recai.

Adepto da concepção patrimonialista, Martínez-Buján Pérez (1998, p. 56) trata da existência de um bem jurídico imediatamente protegido, qual seja, o patrimônio da Fazenda Pública, que se concretiza na arrecadação tributária, e outro, mediato ou imaterial, representado e integrado pelas funções do tributo.

Nesse sentido, será esse bem jurídico imediato que se deverá considerar como tutelado em sentido técnico, bem assim lesado pela conduta individual “e cuja vulneração deverá ser captada pelo dolo do autor”; de outra parte, o bem jurídico mediato “não possui relevância direta alguma nem no tipo objetivo, nem no subjetivo”, de maneira que, “por seu grau de generalidade, não pode ser lesionado pelo comportamento típico defraudatório individual”, mas, apenas, pela reiteração e generalização de condutas individuais, o que dá uma ideia de acumulação de delitos (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, 1998, p. 56-57, tradução nossa).

---

<sup>212</sup> Segundo Joecks (2001, p. 860), esta é a posição dominante na Alemanha, por se tratar a fraude fiscal de uma lesão ao interesse patrimonial do erário, configurando, assim, um delito patrimonial.

<sup>213</sup> No mesmo sentido dessa última crítica, v. Gracia Martín (1994). A esse respeito, a opção de Susana Aires de Sousa (2006) pelo patrimônio fiscal do Estado, ou a obtenção das receitas fiscais, parece responder a tal crítica, ao delimitar que aspecto do patrimônio estatal seria diretamente afetado pelas infrações fiscais.

Conforme Susana Aires de Sousa (2006, p. 280), essa concepção defendida por Martínez-Buján Pérez é uma resposta a críticos do modelo patrimonialista que alegam que, quando relacionados com a totalidade das receitas fiscais, o valor do imposto ou da vantagem ilícita obtida pelo contribuinte teriam aparência de bagatela, não justificando a criminalização desses ilícitos fiscais.

A própria Susana Aires de Sousa (2006, p. 288-301) acaba por se incluir dentre os que adotam a corrente patrimonialista, especificando como bem jurídico protegido pelos crimes fiscais “a obtenção das receitas fiscais”.

Segundo a autora, o patrimônio global do Estado é composto pelos bens do ativo - ou seja, os bens materiais e imateriais, direitos sobre bens ou de crédito, dos quais o Estado seja o titular e que sejam passíveis de avaliação pecuniária -, e pelos bens do passivo, em que se incluem “todas as situações passivas que impendem sobre o Estado e cujo conteúdo seja passível de avaliação pecuniária” (SOUSA, S., 2006, p. 298):

Esta ampla noção de patrimônio estadual é passível, no entanto, de uma delimitação subjectiva, pois todas as entidades públicas, desde que tenham personalidade jurídica, podem dispor de um patrimônio; e de diversas delimitações objectivas, *v. g.*, patrimônio real (constituído pelas coisas ou direitos sobre elas) e patrimônio financeiro (composto pelo dinheiro, pelos outros activos monetários e financeiros e pelos créditos e débitos do Estado); patrimônio geral (no qual se integra todo o elemento do activo ou passivo patrimonial que não tenha regime especial) e patrimónios especiais (dotados de um regime próprio, como o patrimônio cultural, o patrimônio fundiário, o patrimônio militar, o patrimônio florestal); patrimônio mobiliário e imobiliário.

O conceito de patrimônio público, considerado na sua globalidade, mostra-se, assim, como uma realidade fragmentada e complexa; as distintas realidades sectoriais que integra afastam a possibilidade de se encontrar uma unidade capaz de se arvorar em padrão crítico aferidor das incriminações fiscais, o que, por outro lado, é mais um contributo no sentido da fundamentação do princípio da especialidade do direito penal fiscal, face às normas do direito penal comum.

Impõe-se, deste modo, uma maior concretização do objeto de protecção das infracções fiscais de natureza penal. Defendemos que ele coincide com o patrimônio fiscal do Estado, *rectius*, com o conjunto das receitas fiscais de que o Estado é titular. Trata-se, naturalmente, de um elemento que integra o patrimônio estadual, mas com uma autonomia própria, decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido (SOUSA, S., 2006, p. 298-299).

Sobre a relação entre o bem jurídico por ela proposto e a ideia de acumulação de delitos, Susana Aires de Sousa (2006, p. 301) assim se pronuncia:

Todavia, se entendemos como bem jurídico protegido o conjunto das receitas fiscais que integram o activo do patrimônio fiscal do Estado, a referência do bem jurídico-penal à acção individual não precisa de ser especialmente fundamentada através da acumulação. A conduta individual defraudatória ou

diminui as receitas fiscais ou se mostra idónea a tal. O agente que não paga os seus impostos reduz aquele património tributário do Estado. Tal como a conduta lesiva do património de um multimilionário não deixa de poder constituir um crime de furto, ou um crime de burla, ou um crime de abuso de confiança, também o não pagamento fraudulento ou a redução indevida de impostos não deixa de constituir um acto lesivo do património fiscal. Com a ressalva de que, tal como na tutela do património privado, faz sentido não punir, por razões de dignidade penal, condutas que tenham um valor bagatelar quando comparadas com a totalidade das receitas fiscais.

Acerca da crítica referente à confusão entre bem jurídico e objeto material que decorreria da adoção de uma tese patrimonialista, Susana Aires de Sousa (2006, p. 299) responde que, se “o conjunto das receitas fiscais compõe o bem jurídico-penal, o objeto de acção é integrado pela concreta e singular prestação de imposto (de IVA, IRS, IRC, etc.) ou pela concreta vantagem fiscal a que se refere a conduta do contribuinte”.

### **3.8 Tomada de posição**

Pois bem, feitas essas considerações, temos que apenas de maneira mediata os crimes fiscais atingem as funções do tributo. Tratando especificamente da fraude fiscal, o que essa conduta atinge diretamente é o património público, impedindo a arrecadação integral das receitas devidas ao Estado ou diminuindo as receitas já arrecadadas, o que ocorre mesmo nos casos em que o tributo tenha funções primordialmente extrafiscais.

De outra parte, as funções do tributo ligam-se mais ao fundamento da intervenção penal no âmbito fiscal, sendo atingidas remotamente pelo ilícito penal tributário.

Pensando-se numa conduta de fraude fiscal, esta impacta o património estatal, que deixa de receber o montante de ingressos esperado, ou é diminuído pela restituição indevida do imposto. Só noutra momento é que as finalidades de custeio da máquina pública e de instrumento de redução das desigualdades sociais serão atingidas, e, mesmo assim, apenas pela acumulação de condutas repetidas de sonegação.

Desse modo, uma única conduta de evasão de tributos, por si só, já representa uma lesão ao património estatal, principalmente, quando superados os limites que o legislador impõe para a configuração do ilícito penal, como ocorre nos ordenamentos português e espanhol, ou que a jurisprudência define como caracterizadores da insignificância/bagatela, do mesmo modo, como lembrado por Susana Aires de Sousa, que o furto de um veículo de um bilionário lesiona o património deste.

Por conseguinte, embora admitamos a legitimidade da incriminação de delitos acumulativos, o mais provável é que tal lógica, dentro da concepção aqui defendida, não seja necessária no âmbito da fraude fiscal.

O certo, então, é que o processo de eticização do sistema tributário e a ideia de cidadania fiscal como decorrência do dever fundamental de pagar tributos legitimam a intervenção do direito penal no âmbito fiscal. Por outro lado, a aplicação do princípio da proteção de bens jurídicos justifica a incriminação de determinados ilícitos fiscais, especialmente, a fraude fiscal, por atingir um bem jurídico, no caso, o patrimônio estatal, no que se relaciona à arrecadação integral das receitas tributárias, de caráter supraindividual, mas, que possui ressonância como “expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional” (SOUSA, S., 2006, p. 289).

Mesmo considerando o caráter extrafiscal dos tributos, indo além da mera função arrecadatória, é certo que há uma expectativa de ingresso de receitas tributárias, que acaba frustrada pela evasão fiscal.

Nesse contexto, se a intervenção penal no âmbito fiscal é legítima; se é possível, sem abrir mão do paradigma da proteção de bens jurídicos pelo direito, reconhecer a legitimidade da proteção penal de bens jurídicos por determinadas infrações tributárias, notadamente, a fraude/sonegação fiscal; e considerando, ainda, as elevadas cifras geradas pelos ilícitos fiscais, o que, mesmo que em caráter mediato, acaba por atingir as funções a que se destina o tributo, especialmente, aquelas relacionadas à diminuição das desigualdades sociais, é inegável que os ilícitos fiscais têm que se integrar ao direito penal nuclear, vigentes todos os seus princípios clássicos de fragmentariedade, subsidiariedade, *ultima ratio* e proporcionalidade.

Por conseguinte, não será por uma suposta, e absolutamente rechaçável, ilegitimidade da incriminação dos ilícitos fiscais, que os crimes dessa natureza não poderão ser considerados antecedentes da lavagem de dinheiro.

Até aqui, portanto, já nos posicionamos de maneira favorável à tendência internacional de ampliação do elenco de infrações penais subjacentes à lavagem de dinheiro, bem assim à legitimidade da incriminação dos ilícitos fiscais. Resta, então, definir se estes produzem recursos aptos a serem considerados objeto material da lavagem, o que discutiremos a seguir.

#### 4 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro

Dois pontos foram fundamentais para a escolha do tema desta dissertação: o primeiro foi a entrada em vigor, no Brasil, da Lei nº 12.683/2012, que alterou a Lei nº 9.613/1998, “para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro”, e teve, como “inovação mais impactante [...], a eliminação do rol de crimes antecedentes da Lei de Lavagem de Dinheiro” (ARAS, 2012, p. 5); o segundo, a inclusão dos crimes fiscais no rol de infrações designadas como antecedentes da lavagem de dinheiro na mais recente versão das 40 Recomendações do GAFI.

De fato, a partir daquela primeira alteração, qualquer “infração penal” tornou-se passível de ser considerada subjacente à lavagem de dinheiro, desde que capaz de gerar bens de procedência ilícita.

Assim afirma Aras (2012, p. 5, grifo do autor):

Situações antes atípicas deixaram de sê-lo. Ainda será necessário observar o binômio *infração antecedente/lavagem de ativos*. Porém, não há mais uma lista fechada (*numerus clausus*) de delitos precedentes. Qualquer infração penal (e não mais apenas crimes) com potencial para gerar ativos de origem ilícita pode ser antecedente de lavagem de dinheiro. Dizendo de outro modo: a infração antecedente deve ser capaz de gerar ativos de origem ilícita. Infrações penais que não se encaixem neste critério (o de ser um “crime produtor”) não são delitos antecedentes.

Temos hoje uma lei de terceira geração, sem lista fechada de delitos antecedentes. O roubo, o tráfico de pessoas e a contravenção penal de exploração de jogos de azar são algumas das condutas agora incorporadas.

Aqui, é importante esclarecer, que, no Brasil, distinguem-se as infrações penais em crimes e contravenções: segundo o art. 32 do Código Penal, os crimes são apenados com penas privativas de liberdade, restritivas de direito e/ou multa, enquanto as contravenções penais, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 3.688/1941 (Lei de Contravenções Penais), são punidas com penas de prisão simples ou multa.

Daí o destaque feito por Vladimir Aras, no trecho acima transcrito, sobre a contravenção penal de exploração de jogos de azar ter sido incorporada às infrações penais subjacentes à lavagem de ativos: trata-se de ilícito que gera uma quantidade significativa de dinheiro de origem espúria, que necessita ser ocultada, mas, cujos atos de ocultação ou dissimulação não poderiam ser apenados, dado que a lista, além de fechada, não incluía quaisquer contravenções penais.

No entanto, no que diz respeito ao objeto de interesse deste trabalho, a grande mudança gerada pelo fim do rol de crimes antecedentes foi a possibilidade de, ao menos em tese, os

delitos fiscais poderem ser considerados como infrações penais precedentes da lavagem de dinheiro.

Chega-se, então, ao outro ponto determinante para a escolha deste tema, cabendo, mais uma vez, recorrer a Aras (2012, p. 5):

O novo enquadramento normativo da lavagem de dinheiro situa o País entre as nações que cumprem, neste aspecto, as 40 Recomendações do Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI), que foram revisadas em fevereiro de 2012, para exigir que os crimes fiscais (*tax crimes*) sejam também delitos antecedentes. Estes foram expressamente incluídos na lista mínima de infrações penais antecedentes (“*designated categories of offences*”), a que se refere a nota interpretativa 4 da Recomendação 3 do GAFI.

De fato, a Recomendação 3 da nova versão das 40 Recomendações do GAFI (2012, p. 12, tradução nossa), de fevereiro de 2012, especificamente sobre a infração de lavagem de dinheiro, passou a prever o seguinte:

Os países deveriam criminalizar a lavagem de dinheiro de acordo com o disposto na Convenção de Viena e na Convenção de Palermo. Os países deveriam fazer corresponder o crime de branqueamento de capitais a todas as infrações graves, de modo a abranger o conjunto mais alargado de infrações subjacentes.

Em Nota Interpretativa da Recomendação 3 (Infração de Branqueamento de Capitais), o GAFI (2012, p. 34, tradução nossa) esclareceu que:

1. Os países deveriam criminalizar a lavagem de dinheiro de acordo com o disposto na Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Estupefacientes e de Substâncias Psicotrópicas (Convenção de Viena) de 1988, e na Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional (Convenção de Palermo) de 2000.
2. Os países deveriam fazer corresponder o crime de lavagem de dinheiro a todos os crimes graves, de forma a abranger o conjunto mais alargado de infrações subjacentes. As infrações subjacentes podem ser definidas por referência a todos os crimes ou por referência a um limiar, ligado ou a uma categoria de infrações graves, ou a uma moldura penal aplicável à infração subjacente (critério do limiar), ou a uma lista de infrações subjacentes, ou ainda a uma combinação destes critérios.
3. Se os países optarem pelo critério do limiar, as infrações subjacentes deveriam incluir, pelo menos, todos os crimes qualificados como graves pelo direito interno em causa, ou incluir as infrações puníveis com pena de duração máxima superior a um ano de prisão. Nos países cujos sistemas jurídico-penais contemplem penas mínimas, as infrações subjacentes deveriam incluir todas as infrações puníveis com pena de duração mínima superior a seis meses de prisão.
4. Qualquer que seja o critério adotado, cada país deveria incluir, no mínimo, um conjunto de infrações que se integrem nas categorias de infrações designadas. O crime de branqueamento de capitais deveria estender-se a todos os tipos de bens que, independentemente do seu valor, provenham, direta ou indiretamente, de uma atividade de natureza criminal. Não deveria exigir-se que uma pessoa seja condenada por uma infração subjacente para

ser possível a prova de que um bem provém de uma atividade de natureza criminal.  
[...].

Já no Glossário Geral das 40 Recomendações do GAFI (2012, p. 111-112), o termo “categorias de infrações designadas” significa um extenso rol de delitos, dentre os quais se incluem “os crimes fiscais (relacionados com impostos diretos ou indiretos)”.

Ainda do Glossário Geral consta o seguinte:

Na determinação das infrações a considerar como infrações subjacentes a serem abrangidas em cada uma das categorias acima enumeradas, cada país poderá decidir, de acordo com o seu direito interno, como tipificar essas infrações, bem como atender à natureza de qualquer elemento particular que as qualifique como infrações graves (FINANCIAL ACTION TASK FORCE, 2012, p. 112).

Pois bem, tais disposições inserem-se no contexto da tendência internacional de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes à lavagem de dinheiro, vindo agora a definitivamente alcançar os crimes fiscais.

#### **4.1 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem no direito comparado**

Todavia, é importante ressaltar que a consideração dos delitos tributários como subjacentes à lavagem é algo que preexiste à nova recomendação do GAFI, havendo ordenamentos jurídicos que, expressamente ou não, já previam tal possibilidade.

##### **4.1.1 Portugal**

É o caso, por exemplo, de Portugal, onde a Lei n° 10/2002, de 11 de fevereiro, que teve por objeto aperfeiçoar “as disposições legais destinadas a prevenir e punir o branqueamento de capitais provenientes de actividades criminosas e quinta alteração ao Decreto-Lei n° 325/95, de 2 de Dezembro”, deu nova redação ao art. 2° do mencionado Decreto-Lei, incluindo a fraude fiscal dentre os crimes antecedentes ao branqueamento, nos seguintes termos:

Artigo 2°

[...]

1 – Quem, sabendo que os bens ou produtos são provenientes da prática, sob qualquer forma de participação, de crimes de terrorismo, tráfico de armas, tráfico de produtos nucleares, extorsão de fundos, rapto, lenocínio, tráfico de pessoas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, pornografia envolvendo menores, tráfico de espécies protegidas, corrupção e demais infrações referidas no n° 1 do artigo 1° da Lei n° 36/94, de 29 de setembro, fraude fiscal, e demais crimes punidos por lei com pena de prisão cujo limite máximo seja superior a 5 anos:

[...].

Assim, desde 2002, a legislação penal portuguesa já inclui a fraude fiscal como crime antecedente do branqueamento de capitais.

Em seguida, a Lei n° 11/2004, de 27 de março, no seu art. 55°, revogou expressamente o Decreto-Lei n° 325/95, de 2 de dezembro, mas, no art. 53°, aditou ao CPp o art. 368°-A, incorporando o crime de branqueamento no Código Penal e mantendo a fraude fiscal entre os delitos subjacentes à lavagem, conforme se vê a seguir:

**Artigo 368-A.º**

**Branqueamento**

1 - Para efeitos do disposto nos números seguintes, consideram-se vantagens os bens provenientes da prática, sob qualquer forma de participação, dos factos ilícitos típicos de lenocínio, abuso sexual de crianças ou de menores dependentes, extorsão, tráfico de estupefacientes e substâncias psicotrópicas, tráfico de armas, tráfico de órgãos ou tecidos humanos, tráfico de espécies protegidas, fraude fiscal, tráfico de influência, corrupção e demais infracções referidas no n.º 1 do artigo 1.º da Lei 36/94, de 29 de Setembro, e dos factos ilícitos típicos puníveis com pena de prisão de duração mínima superior a 6 meses ou de duração máxima superior a 5 anos, assim como os bens que com eles se obtenham.

[...].

#### 4.1.2 Alemanha

Na Alemanha, a tipificação do crime de lavagem de dinheiro (*Geldwäsche*) encontra-se no §261 do StGB, que relaciona como ilícitos prévios os *Verbrechen*, ou seja, todos os delitos graves aos quais seja cominada pena de prisão mínima igual ou superior a um ano<sup>214</sup>, além de um elenco de *Vergehen*, delitos punidos com pena de prisão mínima inferior a um ano ou com multa<sup>215</sup>, incluindo os delitos fiscais tipificados nos §§ 373 e 374 (2) da AO, que punem, respectivamente, o contrabando profissional, violento ou organizado e a receptação, guarda ou venda de bens obtidos através da evasão fiscal, quando cometidas no exercício de atividade comercial ou como membro de grupo formado com o propósito de cometimento dessas infracções penais.

O StGB expressamente prevê a aplicação do crime de lavagem de dinheiro aos casos de fraude fiscal tipificados no § 370 do Código Fiscal alemão, quando cometidos profissionalmente ou de forma organizada, em relação aos gastos economizados em virtude da fraude fiscal, às compensações tributárias e às restituições de impostos recebidas indevidamente, e, ainda, naqueles casos dos §§ 373 e 374 (2) da AO, aos bens cujos impostos respectivos tenham sido evadidos.

#### 4.1.3 França

Já na França, qualquer crime ou delito pode ser antecedente do *blanchiment*, tipificado no art. 324-1 do CPf, não havendo, em princípio, restrições a que os ilícitos penais tributários

---

<sup>214</sup> StGB, §12, (1).

<sup>215</sup> StGB, § 12, (2).

assim sejam considerados, o que ficou definitivamente assentado em decisão da Câmara Criminal da Corte de Cassação francesa que manteve condenação exarada contra o réu por haver concorrido para operações de colocação, de dissimulação e de conversão de produtos do delito de fraude fiscal, praticado por ele próprio<sup>216</sup>.

No caso, entendeu a Corte de Cassação comprovado que o réu jamais havia declarado à administração fiscal somas sujeitas à tributação, constituídas por rendimentos ocultos, bem assim que os havia investido na subscrição de bônus anônimos e os utilizado em apostas em cassinos, para transformá-los em recursos lícitos e não tributáveis<sup>217</sup>.

Entendeu, ainda, a Corte de Cassação (tradução nossa) que o tipo do art. 324-1 do CPF não exige nem o prévio oferecimento de acusação nem que tenha sido exarada condenação a respeito do crime ou delito precedente de onde advieram as somas objeto da lavagem, sendo suficiente o estabelecimento dos elementos constitutivos da infração principal. Assim, no caso concreto, considerou-se o delito fiscal como resultante

[...] da dissimulação de somas sujeitas à tributação, notadamente pela omissão da declaração de recursos ou do recebimento de rendimentos ocultos, que excederam a soma de 153 euros, e que a intenção culpável se deduz da abstenção reiterada da declaração, da importância das somas dissimuladas e da vontade de subtrair os rendimentos da administração fiscal.

Importante destacar que não se discutiu no julgado em questão se o tributo sonegado pode ou não ser objeto material da lavagem de dinheiro, mas, a aplicabilidade do disposto no art. 228 do *Livre des Procédures Fiscales*, que exige que a denúncia quanto a infrações fiscais seja apresentada pela administração após parecer favorável da comissão de infrações fiscais, exigência essa que foi afastada para a caracterização do crime de lavagem de ativos provenientes de infração fiscal.

#### 4.1.4 Itália

<sup>216</sup> *Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de Cassation du 20 février 2008: Cass. Crim., 20 févr. 2008, n ° 07-82.977.* Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000018338279&fastReqId=748356780&fastPos=1>>. Acesso em: 22 mai. 2015. Acerca dessa decisão, cf. Blanco Cordero (2012, p. 397-400) e Capdeville (2008, p. 18-20).

<sup>217</sup> Conforme consta da decisão, o recorrente havia sido detido conduzindo um veículo possante, registrado em nome de um testa-de-ferro, e portando consigo uma importante soma em espécie que teria sido obtida em jogos clandestinos. Poucos dias depois, deu-se nova detenção, quando mais uma vez foi encontrado dinheiro em espécie, em soma ainda mais significativa, que seria, também, proveniente de jogo habitual em cassino. Ademais, relatórios do TRACFIN apontaram que o réu frequentava estabelecimentos de jogos de azar e aplicava os rendimentos obtidos na subscrição de certificados negociáveis, de bônus anônimos e contratos de seguro de vida. Por fim, não havia apresentado nenhuma declaração anual de rendimentos relativa aos anos de 1999, 2000 e 2001, bem assim, quanto à de 2002, havia declarado apenas uma soma mínima.

De modo semelhante à França, pela inexistência de um catálogo de infrações precedentes, na Itália, qualquer delito não culposo pode ser antecedente do crime de reciclagem (*riciclaggio*), tipificado no art. 648 *bis* do Código Penal italiano.

Especificamente quanto à reciclagem de proveitos oriundos da fraude fiscal, tal foi expressamente admitido pela Corte de Cassação italiana, podendo-se mencionar a sentença n° 6061/2012, de 17 de janeiro de 2012<sup>218</sup>, cujos fundamentos foram transcritos na recente sentença n° 47436/2014, de 11 de dezembro de 2014<sup>219</sup>.

Na mencionada sentença n° 6061/2012 (tradução nossa) foi enunciado “o seguinte princípio de direito”:

a locução “outras utilidades”<sup>220</sup> que consta do art. 648 *bis* deve ser entendida como todas aquelas utilidades que tenham, para o agente que haja cometido o crime antecedente, um valor economicamente apreciável. Nesse devem ser considerados não apenas aqueles elementos que incrementam o patrimônio do agente mas também aquelas atividades fraudulentas a partir das quais o agente impede que o próprio patrimônio empobreça. Como consequência, inclui-se entre os crimes precedentes também o crime de fraude fiscal a partir do qual o agente, evitando o pagamento de impostos, consegue uma economia de despesa que se traduz numa ausência de decréscimo do patrimônio, e, portanto, em uma evidente utilidade de natureza econômica.

Desse modo, a inclusão dos crimes fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro recomendada pelo GAFI ou a possibilidade dessa inclusão aberta com a alteração da lei brasileira não representam propriamente uma novidade no cenário internacional, mas, um reforço na tendência de ampliação do elenco de infrações penais subjacentes para alcançar, também, esses ilícitos criminais.

#### 4.1.5 Espanha

Destaque-se que a Espanha é outro país em que existe expressa referência legal à *cuota tributaria defraudada* como objeto material do *blanqueo de capitales*, o que não tem impedido a existência de acesa discussão doutrinária a esse respeito, conforme referido por Blanco Cordero (2012, p. 407).

Nos termos do art. 301 do CPe (tradução nossa), a partir da nova redação que lhe foi dada pela Lei Orgânica 5/2010, de 22 de junho, incide no crime de *blanqueo de capitales* quem “adquira, possua, utilize, converta, ou transmita bens, sabendo que estes têm sua origem

<sup>218</sup>Penale Sent. Sez. 2 Num. 6061 Anno 2012. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpn&id=./20120217/snpn@s20@a2012@n06061@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2015.

<sup>219</sup>Penale Sent. Sez. 2 Num. 47436 Anno 2014. Disponível em: <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpn&id=./20141119/snpn@s20@a2014@n47436@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2015.

<sup>220</sup>De acordo com o art. 648-*bis* do CPI (tradução nossa), que incrimina o *riciclaggio*, são objetos materiais deste delito “dinheiro, bens ou outras utilidades provenientes de delito não culposo”.

em uma atividade delitiva, cometida por ele ou por qualquer terceira pessoa, ou realize qualquer outro ato para ocultar ou encobrir sua origem ilícita, ou para ajudar a pessoa que tenha participado na infração ou infrações a iludir as consequências legais de seus atos”.

Desse modo, tal qual a nova legislação brasileira e as leis francesa e italiana, também a espanhola não prevê um catálogo de infrações penais prévias ao *blanqueo*, bastando que os bens objeto desse crime sejam oriundos de qualquer atividade delitiva, o que, em princípio, já seria o bastante para a inclusão dos delitos fiscais.

Todavia, no mesmo ano em que entrou em vigor a lei que deu nova redação ao art. 301 do CPe, entrou em vigor também a Lei 10/2010, de 28 de abril (tradução nossa), de prevenção do branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo, a qual, para o tema do presente trabalho, tem como principal destaque o disposto no art. 1, n° 2, que define, para os efeitos da mencionada lei, os bens que se entenderá como procedentes de uma atividade delitiva, quais sejam,

[...] todo tipo de ativos cuja aquisição ou posse tenha sua origem em um delito, tanto materiais como imateriais, móveis ou imóveis, tangíveis ou intangíveis, assim como os documentos ou instrumentos jurídicos com independência da sua forma, incluídas a eletrônica ou a digital, que comprovem a propriedade desses ativos ou um direito sobre os mesmos, com inclusão da cota defraudada no caso dos delitos contra a Fazenda Pública.

Antes mesmo da entrada em vigor da Lei 10/2010, de 28 de abril, quando esta ainda estava na fase de Anteprojeto de Lei de Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo, já se discutia qual seria o seu verdadeiro propósito.

Conforme Álvarez Feijoo (2009, tradução nossa), o então Anteprojeto de Lei constituía-se em uma tomada de postura por parte do Poder Executivo a favor da possibilidade de o delito fiscal poder ser considerado precedente da lavagem de dinheiro, no entanto, afigurava-se complexo determinar o alcance da previsão expressa da cota tributária defraudada como objeto material do branqueamento: seria um “critério interpretativo autêntico (*‘mens legislatoris’*)” passível de chocar-se com a reserva constitucional de Lei Orgânica para cuidar dos preceitos penais substantivos, ou uma norma extrapenal que completaria o delito de lavagem, entendido este como uma norma penal em branco, mesmo que a redação do tipo penal não traga nenhuma remissão normativa, ou, ainda, teria o efeito apenas de interpretar o elemento normativo “*bienes*” contido no art. 301 do CPe, apesar de poder configurar “uma possível interpretação extensiva deste elemento em relação com a definição legal de bens comumente aceita”?

Na opinião de Álvarez Feijoo (2009, tradução nossa), tal preceito transcenderia “o objeto de regulação da Lei de prevenção do branqueamento para influir diretamente na interpretação dos tipos penais mencionados”, sendo possível que o seu alcance somente viesse a ser finalmente concretizado pelo Tribunal Constitucional.

A conclusão de Álvarez Feijoo (2009, tradução nossa) foi no sentido de que, na prática, seria aumentado exponencialmente o poder intimidatório da ferramenta punitiva da fraude fiscal, principalmente levando em consideração que este último delito e o de lavagem iriam operar em concurso real, “isto é, mediante a soma aritmética da pena a impor por cada um deles, de maneira que o imputado iria deparar-se com penas que poderiam alcançar, ou mesmo superar, a dezena de anos de prisão”.

Crítico da mencionada norma contida no art. 1º, nº 2, da Lei de Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo, e mencionando ainda outra possibilidade de interpretação, que seria a de que os efeitos daquele dispositivo seriam meramente administrativos, e não penais, Blanco Cordero (2012, p. 393-397, tradução nossa) entende que a intenção não manifestada do legislador foi a de “esclarecer as possíveis dúvidas que parece haver na doutrina na hora de interpretar a legislação penal vigente, que admite qualquer atividade delitativa como prévia do branqueamento”, embora, se este tiver sido o real objetivo, o correto, segundo o autor, teria sido a reforma do CPe, “preservando desta maneira a reserva de Lei Orgânica para a matéria penal”.

É interessante notar que tanto Álvarez Feijoo (2009) quanto Blanco Cordero (2012, p. 396) mencionam a ausência de posicionamento da jurisprudência tanto sobre o alcance do art. 1º, nº 2, da Lei de Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo como acerca da possibilidade de considerar-se o delito fiscal como delito prévio do branqueamento de capitais.

Tal definição veio na sentença STS 8701/2012 da Sala Penal do TS, de 5 de dezembro de 2012<sup>221</sup> (tradução nossa), que, quanto ao disposto na Lei 10/2010, de 28 de abril, embora julgando caso anterior à sua entrada em vigor, mas, utilizando, sem a devida referência, diga-se de passagem, as palavras de Blanco Cordero, assim se pronunciou:

Resulta, por isso, razoável entender que a intenção do legislador, não manifestada, não é estabelecer *ex novo* que a fraude fiscal é delito prévio do branqueamento, mas simplesmente esclarecer as possíveis dúvidas que há na doutrina na hora de interpretar a legislação penal vigente que admite qualquer atividade delitativa como prévia ao branqueamento.

---

<sup>221</sup> Disponível em: < <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6603543/Dolo/20130116>>. Acesso em: 11 mai. 2015.

O Tribunal Supremo espanhol (tradução nossa), no mesmo julgado, ainda que por maioria de votos, foi peremptório ao afirmar que “[a] cota tributária defraudada pode ser objeto material do delito de branqueamento”:

Em definitivo, a cota tributária constitui um bem no sentido do art. 301 CP, que constitui simultaneamente um prejuízo para a Fazenda Pública e um benefício para o defraudador (para algum autor o incremento do patrimônio do defraudador por sua atividade delitiva implica a diminuição do patrimônio do erário público). E ademais supõe o benefício ou proveito econômico derivado do delito suscetível de ser considerado bem idôneo do delito de branqueamento de capitais. Portanto, as condutas típicas descritas no art. 301 CP podem recair sobre a cota tributária.

Tem-se, desse modo, que, ao menos aos níveis legislativo e jurisprudencial, parece não haver dúvidas sobre a possibilidade de os delitos fiscais serem considerados antecedentes da lavagem de dinheiro, o que implica, para utilizar a expressão de Aras, ver aqueles como “crimes produtores”, ou seja, capazes de gerarem ativos de origem delituosa.

#### **4.2 Argumentos contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem**

Todavia, a doutrina parece ser majoritariamente contrária à admissão dos delitos fiscais como subjacentes à lavagem.

Blanco Cordero (2012, p. 408-411, tradução nossa), provavelmente quem mais se aprofundou no estudo do tema aqui tratado, elenca quatro espécies de argumentos contrários a que os delitos fiscais possam ser considerados antecedentes da lavagem de dinheiro: a) o argumento relacionado com o objeto material, cujo ponto principal é considerar que “a cota defraudada não está originada no delito de fraude fiscal”; b) o argumento relacionado à conduta típica, significando que haveria a vulneração do princípio *ne bis in idem*; c) o argumento da prescrição; e d) o argumento político-criminal.

Entendendo que o argumento mais importante diz respeito à alegada impossibilidade de o tributo não pago (ou prestação tributária não entregue, ou, ainda, cota tributária defraudada) poder ser considerado objeto material da lavagem de dinheiro, será analisado por último e de maneira mais aprofundada.

Passa-se, então, de pronto, à análise dos demais argumentos.

##### **4.2.1 Argumento relacionado à conduta típica**

O argumento relacionado à conduta típica (vulneração ao *ne bis in idem*) é assim tratado por Dopico Gómez-Aller (2010, tradução nossa, grifo do autor):

E é que, se assim fosse, se a “conversão ou transmissão” de dinheiro “B” com origem em um delito fiscal fosse delito de branqueamento, ***todo delito de ilusão tributária traria consigo necessariamente um adicional delito de branqueamento***. E isso, porque a menos que o defraudador se arrependa e após a fraude pague o dinheiro à Fazenda Pública, ou o queime na chaminé,

algo tem que fazer com o dinheiro não declarado, ou o transmite, ou o converte ou “oculta sua localização”, condutas previstas no delito do art. 301 CP. Se trata de uma interpretação que conduz a um flagrante *bis in idem*.

Abordando esse argumento, Blanco Cordero (2012, p. 410, tradução nossa) ainda se refere a alegações no sentido de que, conforme previsto no art. 301 do CPe, após a reforma operada pela LO 5/2010, as meras posse e utilização de bens oriundos de atividade delitativa já constituem lavagem de capitais, de modo que, praticamente em “todos os casos de delito fiscal poderá verificar-se que quem defrauda possui ou utiliza os bens objeto da cota tributária”. Alega-se, por isso, que “praticamente sempre que haja delito fiscal haverá também branqueamento de capitais” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 410, tradução nossa).

#### **4.2.1.1 Referência ao bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro**

Ocorre que os delitos fiscais, a fraude fiscal em especial, e a lavagem de dinheiro são crimes que tutelam bens jurídicos distintos. Como visto antes, em que pesem as diversas teorias que buscam definir qual o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais, e ainda que os consideremos como delitos econômicos, tal passa, principalmente, ou pela Fazenda Pública, ou pelas funções do tributo ou pelo dever de verdade e colaboração com a administração tributária, ou pelo sistema fiscal, ou, ainda, pela conjunção de mais de um desses bens jurídicos, e, mesmo, pela consideração da existência de bens jurídicos imediatos e mediatos.

De qualquer forma, não há identidade com os bens jurídicos cuja proteção se atribui ao crime de lavagem de dinheiro, sendo que as posições a respeito podem ser divididas em quatro correntes principais: a) proteção do mesmo bem jurídico do delito antecedente; b) tutela da administração da justiça; c) tutela da ordem econômica ou socioeconômica e d) pluriofensividade do tipo de lavagem de dinheiro (WELTER, 2013, p. 192)<sup>222</sup>.

##### **4.2.1.1.1 Proteção do mesmo bem jurídico do delito antecedente**

A primeira construção doutrinária acerca do bem jurídico protegido pela incriminação da lavagem de dinheiro foi no sentido da tutela do delito antecedente, de modo que “a reciclagem do recurso havido a partir do crime antecedente caracterizaria nova violação do mesmo bem jurídico anteriormente violado” (WELTER, 2013, p. 192).

<sup>222</sup> A rigor, existem outras correntes, sendo as mencionadas as principais. A título de exemplo da variedade de posições acerca do bem jurídico tutelado pela criminalização da lavagem de dinheiro, tem-se a classificação trazida por Aránguez Sánchez (2000, 78-107), que divide as correntes existentes entre as que consideram a lavagem como um crime uniofensivo, tendo como bem jurídico protegido a administração da justiça, os deveres de polícia acerca do delito prévio, a segurança interna do Estado, o bem jurídico protegido pelo delito prévio, ou, ainda, a ordem socioeconômica, e as que têm esse delito como pluriofensivo, encarregado da proteção da ordem socioeconômica e da administração da justiça, da ordem socioeconômica e da estabilidade democrática, da ordem socioeconômica e do bem jurídico protegido pelo delito prévio, ou, ainda, a administração da justiça e o bem jurídico do delito prévio.

Tal decorria, basicamente, do fato de que, no início, apenas as condutas relacionadas ao tráfico de drogas eram consideradas antecedentes da lavagem, no entanto, considerando a criminalização deste delito para além do tráfico, a tese tornou-se insustentável, por incompatível com o direito vigente (GODINHO, 2001, p. 127).

Welter (2013, p. 192-193) elenca uma série de fundamentos para afastar a admissibilidade dessa tese: a) a ampliação do rol de delitos antecedentes; b) o fato de que a aceitação dessa corrente implicaria “aceitar que o tipo de lavagem protegeria o bem jurídico tutelado por todos os delitos antecedentes, desde que relacionados como tal”; c) a ação de lavagem direciona-se a assegurar a dissimulação da origem ilícita dos recursos econômicos obtidos com a infração penal antecedente, para que possam ser novamente empregados, não estando voltada à nova violação do bem jurídico do delito prévio; d) como a lavagem de dinheiro é crime autônomo em relação à infração penal antecedente, considerar como bem jurídico protegido o mesmo desta última implicaria admitir que quem não praticou a ação prévia ficaria sujeito à sanção por uma lesão anterior à própria conduta; e e) ausência de proporcionalidade entre a gravidade e as consequências do delito antecedente e as do de lavagem, exigindo que fossem aplicadas “penas correspondentes à natureza do bem protegido”.

#### **4.2.1.1.2 Tutela da administração da justiça**

Para os que defendem que a administração da justiça é o bem jurídico tutelado pela incriminação da lavagem de dinheiro<sup>223</sup>, este delito “busca precipuamente impedir que as vantagens financeiras obtidas a partir da prática criminosa beneficiem seus autores” (WELTER, 2013, p. 194).

Em defesa dessa corrente, Badaró e Bottini (2012, p. 53, grifo dos autores), destacam o seguinte:

*A lavagem aqui é entendida como um processo de mascaramento que não lesiona o bem originalmente violado, mas coloca em risco a operacionalidade e a credibilidade do sistema de Justiça, por utilizar complexas transações a fim de afastar o produto de sua origem ilícita e com isso obstruir seu rastreamento pelas autoridades públicas. Macula-se o desenvolvimento satisfatório da atividade de potestade judicial. Vale notar que a administração da Justiça é considerada aqui sob uma perspectiva ampla, compreendendo o exercício da atividade jurisdicional e de todos os demais institutos envolvidos na solução institucional de conflitos e na apuração de fatos necessário para tal.*

<sup>223</sup> Este é um posicionamento defendido, dentre outros, por Podval (1998, p. 217-222), Godinho (2001, p. 140-148), Caeiro (2003, p. 1081-1087), Germano Marques da Silva (2010, p. 240-241), Badaró e Bottini (2012, p. 57-60) e Rodrigo de Grandis (2013, p. 159-160). Importante destacar que, no CPP, o crime de branqueamento, tipificado no art. 368º-A, está inserido no capítulo destinado aos “Crimes contra a realização da justiça”.

Do ponto de vista dogmático, a proposta confere maior autonomia entre a *lavagem* e o crime antecedente, ainda que permaneça uma conexão entre ambos, uma vez que a razão da tutela penal é justamente garantir os instrumentos para apuração e julgamento dos delitos anteriores e a recuperação de seu produto.

A ideia da *administração da Justiça* como bem jurídico tutelado também permite superar a vedação do *concurso material* nos casos de *identidade de agentes* na prática do crime antecedente e da lavagem (autolavagem). Em se tratando de bens jurídicos distintos, é possível o reconhecimento de dois crimes ainda que no crime-irmão da lavagem – o *favorecimento real* – isso não seja admitido pelas razões adiante discutidas [...].

Também sob a perspectiva da *isonomia*, a proposta parece superar a inicial. Se o bem jurídico protegido é a *administração da Justiça*, seja qual for o crime antecedente, é admissível a *uniformidade de penas*. O fato de o crime antecedente ser mais ou menos grave não afeta a natureza do comportamento posterior, que sempre colocará em risco o *funcionamento do sistema de Justiça* da mesma forma.

Na crítica à adoção desse ponto de vista, destaca Welter (2013, p. 195) que o autor da lavagem não é movido pelo propósito de afetar o funcionamento do sistema judicial, mas, “pela intenção do lucro fácil e farto, pela possibilidade de obter vantagem econômica, não tendo interesse qualquer em relação ao delito antecedente”, de maneira que o bem jurídico tutelado é bem mais amplo e vai além da mera correta administração da justiça, pois “as lesões infringidas têm amplitude e espectro de maior dimensão, sobretudo dadas suas consequências no mundo de hoje, em que a economia, cada vez mais globalizada, entra como item de discussão obrigatório em todas as pautas”.

#### 4.2.1.1.3 Tutela da ordem econômica ou socioeconômica

Quanto à ordem econômica ou socioeconômica<sup>224</sup>, considera-se que:

Os atos de ocultação, encobrimento e reciclagem do capital ilícito seriam *desvalorados* porque representariam um elemento de desestabilização econômica. Os valores derivados de práticas criminosas e reinseridos na economia afetariam a livre iniciativa, o sistema concorrencial, as relações de consumo, a transparência, o acúmulo e o reinvestimento de capital sem lastro em atividades produtivas ou financeiras lícitas, turbariam o funcionamento da economia formal e o equilíbrio entre seus operadores (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 54, grifo dos autores).

Embora sem serem adeptos dessa corrente, Badaró e Bottini (2012, p. 55, grifo dos autores) elencam uma série de pontos positivos: a) consolidação da autonomia da lavagem de dinheiro, desvinculando-a do delito prévio; b) possibilidade de concurso material com o delito

<sup>224</sup> Destacam-se entre os que defendem essa corrente Cervini, Oliveira e Luiz Flávio Gomes (1998, p. 321-323), Prado (2007, p. 411) e De Carli (2012, p. 112-117). Na doutrina espanhola, destacam-se Gómez Iniesta (1996, p. 33-37) e Aránguez Sánchez (2000, 94-102, tradução nossa), o qual põe em relevo “a leal concorrência na nossa ordem econômica”. Nesse mesmo sentido, Arias Holguín (2011, p. 205-220). Bottke (1998, p. 9-15, tradução nossa) indica como bem jurídico protegido “a soberania do Estado sobre a função do mercado de ser útil à liberdade em um Estado social de Direito”, tendo a concorrência como objeto do bem jurídico.

antecedente, quando praticados pelo mesmo autor, afastando o *bis in idem*<sup>225</sup>; e c) a consonância desse entendimento com a tendência de ampliação do rol de crimes antecedentes, eis que o importante seria a origem dos bens em uma atividade delituosa, sendo o mesmo o prejuízo ao regular funcionamento da economia “se o crime anterior for *tráfico de drogas, roubo* ou qualquer outra atividade criminosa”.

De outra parte, aduzem aqueles autores diversas restrições pelas quais afastam a possibilidade de a ordem econômica ser o objeto tutelado no crime de lavagem de dinheiro. Em primeiro lugar, argumentam que, muitas vezes, “o impacto econômico do uso direto do produto do crime é [o] mesmo daquele decorrente da *lavagem de dinheiro*”, citando como exemplo o caso do agente que rouba um banco e adquire um barco com o produto daquele crime: pela lei brasileira - que não pune as meras posse e utilização -, não haverá lavagem em caso de compra do bem em nome do próprio agente, sem nenhuma conduta de ocultação ou dissimulação; haverá lavagem, porém, em caso de depósito do valor em conta de terceiro, que adquire o barco em nome de empresa “fantasma”, apesar do que, se a aquisição tiver ocorrido pelo preço de mercado, alegam, a ordem econômica não terá sido afetada (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 58).

Por conseguinte, aduzem:

A única diferença entre as duas situações, capaz de justificar a punição pela *lavagem de dinheiro* na segunda e a *irrelevância* da compra direta na primeira, é sua distinta capacidade de afetar o funcionamento da *Justiça*. A *ocultação* no segundo caso subtraiu o bem das vistas, prejudicou seu rastreamento, em suma, colocou em risco a *administração da Justiça*, sem qualquer lesão à *ordem econômica*. E isso justifica a punição pela *lavagem de dinheiro*, ainda que a conduta não tenha afetado o funcionamento da economia. Por isso, parece ser a *administração da Justiça* o bem protegido pela norma penal.

[...].

Em suma, a *ordem econômica* pode ser lesionada pela *lavagem de dinheiro*, mas isso não é necessário para a tipicidade, uma vez que condutas de reciclagem sem capacidade de colocar em risco esse bem jurídico são penalmente relevantes porque obstruem o regular funcionamento da Administração da Justiça. O uso do produto ilícito que afete a *ordem econômica* será irrelevante se não for acompanhado de um ato de *ocultação* ou *mascamamento* que o subtraia das vistas das autoridades de investigação. O autor de roubo a banco que usa o dinheiro para comprar vários veículos em seu nome a preço muito mais caro em uma única loja para demonstrar seu poderio econômico afetará a livre concorrência, mas não será punido por *lavagem de dinheiro* porque ausente o *escamoteamento*, e, conseqüentemente, a lesão à *administração da Justiça* (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 58-60, grifo dos autores).

<sup>225</sup> Esses dois primeiros pontos positivos são também aplicados pelos autores à corrente que defende que a administração da justiça é o bem jurídico protegido pela criminalização da lavagem de dinheiro.

#### 4.2.1.1.4 Pluriofensividade

Quanto à pluriofensividade do crime de lavagem de dinheiro, destacam-se as correntes que defendem a tutela da ordem econômica e da administração da justiça, embora, com diferentes matizes, ora propugnando pela prevalência daquele primeiro bem jurídico ora pela do segundo, enquanto outros atribuem o mesmo valor (BLANCO CORDERO, 2012, p. 205-206)<sup>226</sup>.

Assim, por exemplo, Fabián Caparrós (1998, p. 238, tradução nossa), para quem, apesar de considerar a incidência das condutas de reciclagem sobre uma série de interesses sociais, levando-o a incluir-se dentre os que entendem que a lavagem de capitais apresenta traços de uma figura pluriofensiva, sustenta que “acudir ao âmbito socioeconômico consagrado na Constituição” é algo absolutamente necessário “na hora de determinar qual é o bem jurídico que – político-criminalmente – fixa a correta localização sistemática do tipo e serve de pauta para sua adequada interpretação”.

Para Welter (2013, p. 198-199), a lavagem de dinheiro é delito pluriofensivo, que tutela “o funcionamento da ordem econômico-financeira, a própria estabilidade das instituições econômicas e políticas, que pode ser afetada pela circulação de recursos ilícitos e por sua influência nefasta, assim como a administração da justiça”. Todavia, o autor considera que, por visar precipuamente “assegurar a regularidade dos recursos envolvidos nas relações econômicas, tem-se como principal bem protegido a ordem socioeconômica” (WELTER, 2013, p. 198).

No entender desse autor, a administração da justiça como único bem tutelado não permitiria responder adequadamente à análise do tipo sob o prisma do motivo, “que muitas vezes é a busca do lucro e a introdução de valores sem origem lícita na economia regular” (WELTER, 2013, p. 199):

---

<sup>226</sup> Há autores que, defendendo o caráter pluriofensivo da lavagem de dinheiro, colocam, a um só tempo, a ordem socioeconômica, a administração da justiça e o próprio bem jurídico protegido pelo delito subjacente como bens jurídicos tutelados pela incriminação da lavagem: é o caso de Lombardero Expósito (2009, p. 154) e Baltazar Júnior (2012, p. 813). Maia (2004, p. 57-60) parece inscrever-se dentre esses autores, porém, com algumas nuances. Assim, para esse autor, tem-se como objetividade jurídica predominante a administração da justiça, “sempre atingida em qualquer etapa (conversão, dissimulação e integração) ou variante concreta da lavagem de dinheiro” (MAIA, 2004, p. 57-58). Mediatemente, seriam atingidos pelas condutas de lavagem a ordem econômica e o sistema financeiro, além dos específicos bens jurídicos tutelados por cada um dos delitos antecedentes (MAIA, 2004, p. 57-60). Canas (2004, p. 14-20), por sua vez, entende que o branqueamento de capitais visa à proteção de múltiplos bens jurídicos: em primeiro lugar, “o funcionamento dos sistemas políticos e dos sistemas econômico-financeiros global e de cada Estado”; mediata ou mesmo imediatamente, também tutela a administração da justiça, no caso do “branqueamento realizado de forma esporádica e irrepetida por indivíduos isolados (o pequena traficante de droga, o traficante de influências por conta própria, o funcionário corrupto) [...]”, quando, “mesmo que não se pretenda uma posterior utilização perversa dos recursos financeiros, pretende-se esconder a sua origem, dificultando o funcionamento da justiça”; e, também mediatemente, os bens jurídicos tutelados pela tipificação dos crimes subjacentes.

Esta conclusão fica reforçada pela análise das inovações introduzidas pela Lei 12.682/2012, a qual ampliou o rol de delitos antecedentes, passando a considerar qualquer infração penal como suficiente para a caracterização do ilícito. O que é relevante é a origem ilícita dos bens, direitos ou valores e seu emprego na economia formal, portanto, o prejuízo causado à livre iniciativa e ao funcionamento da vida econômica. Veja-se, nesse contexto, que o propósito da criminalização da conduta de lavar ativos provenientes de crimes é bem mais amplo, estando ligado a interesses mais profundos que a administração da justiça. A sanidade dos fluxos econômico-financeiros, que conforme o sentido drenam ou alimentam países e setores da economia, bem como afetam a própria estabilidade das relações políticas, apresentam-se como algo a ser alcançado (WELTER, 2013, p. 199).

Por outro lado, defendendo a pluriofensividade da lavagem de dinheiro, mas, com acento na administração da justiça, destaca-se Vidales Rodriguez (1997, p. 92-94), para quem, no entanto, derivariam consequências injustas para com outras condutas de favorecimento acaso se entendesse que apenas a administração da justiça é vulnerada pela legitimação de capitais.

Já Palma Herrera (2000, p. 277-302, tradução nossa) coloca os bens jurídicos administração da justiça - com acento na prevenção e no descobrimento do delito, na persecução e castigo do delinquente e no confisco do proveito do crime - e ordem socioeconômica, sob o aspecto do tráfico lícito de bens, como os objetos de proteção da lavagem de dinheiro, mas, “considerados em um plano de igualdade”<sup>227</sup>.

Blanco Cordero (2012, p. 210-233, tradução nossa), por sua vez, parece fazer uma diferenciação no momento de definir o bem jurídico protegido pelo art. 301 do CPE: sob o aspecto da natureza jurídica, em que destaca dois grupos de condutas – de um lado, “a realização de atos indeterminados tendentes à ocultação, encobrimento ou auxílio”, e, de outro, “a aquisição, conversão, posse, utilização e transmissão de bens com conhecimento de que derivam de um delito, sem importar a finalidade que guia o branqueador” -, afirma tratar-se a lavagem “de um delito pluriofensivo, cuja realização menoscaba a Administração de Justiça e a ordem socioeconômica”; no entanto, sob o aspecto da interpretação teleológica do mencionado dispositivo legal, que considera o mais acertado, defende que a intenção do legislador dirigiu-se à “configuração de um delito contra a ordem socioeconômica”, inclusive pela localização do tipo no título dedicado aos “Delitos contra o patrimônio e contra a ordem socioeconômica”.

---

<sup>227</sup> Embora não destaque aspectos específicos da administração da justiça nem da ordem econômica, Mendroni (2013, p. 74-76) não estabelece ordens de hierarquia entre esses dois bens jurídicos, os quais entende serem os protegidos pela criminalização da lavagem de dinheiro. Também admitindo a pluriofensividade da lavagem de dinheiro e destacando a ordem socioeconômica e a administração da justiça, sem distinções, como bens jurídicos tutelados, cf. Menegaz (2012, p. 64-66).

Nesse aspecto teleológico, e por entender que a alusão à ordem socioeconômica em seu conjunto seria algo “extremamente vago e impreciso para constituir um bem jurídico”, Blanco Cordero (2012, p. 220-233, tradução nossa) destaca a proteção da livre concorrência como bem jurídico diretamente atingido e o menoscabo à estabilidade e à solidez do sistema financeiro, em caráter subsidiário.

#### **4.2.1.1.5 Tomada de posição quanto ao bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro**

Pois bem, o ponto de vista que defendemos é o de que a administração da justiça é o bem jurídico tutelado pela incriminação da lavagem de dinheiro, pois, é aquela que, nos seus diversos aspectos de prevenção, persecução e repressão da criminalidade que gera proveitos ilícitos, incluindo o de confisco desses proveitos, acaba sempre sendo afetada por quaisquer condutas de reciclagem que superem a barreira da insignificância.

Basta imaginar, pensando no caso português, alguém que, com o fim de dissimular a origem ilícita de quantia pouco superior a quinze mil euros, equivalente à prestação tributária não paga em decorrência de um crime de fraude fiscal, pratique atos de conversão desse montante, caracterizando o branqueamento tipificado no art. 368º-A do CPp.

Difícilmente poder-se-á dizer que a ordem econômica restou diretamente lesionada por tal conduta, mas, é certo que, no mínimo, o interesse no confisco dos bens de origem delituosa restou menoscabado, atingindo a administração da justiça; da mesma forma, se o objetivo era o de evitar que o autor da fraude fiscal fosse criminalmente perseguido, não importa que se trate de pouco mais de quinze mil euros ou de bilhões de euros.

Não ignoramos aqui as inegáveis repercussões do fenômeno da lavagem de dinheiro sobre a ordem socioeconômica<sup>228</sup>, no entanto, do mesmo modo como, no nosso entendimento, as funções do tributo e as suas conexões com a eticização do sistema tributário, a noção de cidadania fiscal e as consequências da evasão fiscal justificam a intervenção penal no âmbito tributário, sem, porém, confundirem-se com o seu bem jurídico, pode-se dizer que a necessidade de tutelar a ordem socioeconômica em seus diversos aspectos, em que preponderam a livre concorrência e o tráfico lícito de bens, é muito mais uma justificativa para que o direito penal intervenha no âmbito da lavagem, inclusive abrindo mão de uma delimitação de infrações penais antecedentes, do que o padrão crítico para dizer sobre a legitimidade das diversas condutas específicas que são incriminadas.

Utilizando a solução dada por Martínez-Buján Pérez (2012) para o bem jurídico tutelado na *defraudación tributaria*, podemos dizer que há um bem jurídico imediatamente atingido

---

<sup>228</sup> Por todos, cf. De Carli (2012).

pelas diversas condutas de lavagem, que é a administração da justiça, e outro atacado apenas mediatamente, que é a ordem econômica ou socioeconômica.

De qualquer forma, para que se admita a ordem econômica ou socioeconômica, em quaisquer de seus aspectos, como bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro, inevitável é a sua consideração como um delito acumulativo. A esse respeito, mais uma vez, recorre-se à doutrina de Blanco Cordero:

E isso é precisamente o que ocorre com os comportamentos de branqueamento de capitais que envolvem quantidades muito pequenas, que em princípio também seriam subsumíveis no tipo penal. Essas condutas, individualmente consideradas, não menoscabam a ordem socioeconômica, porém reiteradas por outros sujeitos podem chegar a constituir em seu conjunto uma perturbação relevante da dita ordem socioeconômica. Em efeito, o branqueamento de um ou de cem euros não gera um risco relevante para o bem jurídico econômico, mas se essa conduta é reiterada pelos agentes econômicos finalmente poderiam distorcer-se as variáveis macro e microeconômicas (BLANCO CORDERO, 2012, p. 233, tradução nossa).

#### 4.2.1.2 Da ausência de *bis in idem*

De todo o exposto, é certo que não há identidade de bens jurídicos entre os delitos fiscais e a lavagem de dinheiro, não cabendo falar em *bis in idem*, até pela autonomia no processo e julgamento de ambos os crimes (WELTER, 2013, p. 198)<sup>229</sup>. E se *bis in idem* houvesse, tal não seria exclusividade dos delitos fiscais, podendo ocorrer em casos, por exemplo, de tráfico de entorpecentes em que o traficante oculta o valor obtido, ou de extorsão, em que quem a pratica oculta o valor extorquido (CASTILHO, 2004, p. 51)<sup>230</sup>.

A esse respeito, o TS, na já mencionada STS 8701/2012<sup>231</sup> (tradução nossa), rechaçou que a lavagem que dimana de um delito fiscal vulnere o princípio *ne bis in idem*, uma vez que, por um lado, a “cota defraudada é o resultado da liquidação tributária de uma fraude ao erário público, enquanto que o objeto do ulterior branqueamento é a ganância obtida dessa fraude, quer dizer, a cota tributária”.

Ademais, deixou assentado o TS (STS 8701/2012, tradução nossa) que os comportamentos na fraude fiscal e na lavagem “são diferentes e diversos são os bens jurídicos protegidos”, assim, no caso da lavagem, decidiu aquela corte ser um delito que afeta a ordem socioeconômica e a Administração de Justiça, sendo pluriofensivo, portanto, e “cuja punição

<sup>229</sup> A esse respeito, cf. decisão do STF no HC 85948/MS, rel. Min. Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24%2ESCLA%2E+E+85949%2ENUME%2E%29+OU+%28HC%2EACMS%2E+ADJ2+85949%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/opu28lz>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

<sup>230</sup> Importante ressaltar que, de maneira expressa, os ordenamentos alemão (StGB, § 261, n° 9) e italiano (CPi, art. 648-bis) vedam a figura da autolavagem.

<sup>231</sup> V. nota 221.

está justificada pela lesividade inerente às condutas tipificadas, assim como por razões de política criminal radicadas na luta contra a criminalidade organizada”.

Quanto ao bem jurídico protegido nos delitos fiscais, destacou o seguinte a corte suprema da Espanha (STS 8701/2012, tradução nossa):

Dentre as diversas hipóteses que marcaram o bem jurídico protegido – fé pública, o dever de lealdade, a função do tributo no Estado de Direito – é a Fazenda Pública o que prevalece, porém não desde uma perspectiva exclusivamente patrimonial mas do interesse do Estado e da própria Fazenda Pública de que a carga tributária se realize com os modos fixados na lei, se protege, em consequência, o processo de arrecadação de ingressos e de distribuição dos mesmos no gasto público.

A STS 643/2005, de 19.5, após valorar que alguns setores doutrinários desviam a essência da lesão até um delito semelhante aos patrimoniais cujo sujeito passivo é a Fazenda Pública, e aceita que ao final o prejuízo é econômico, mantém na linha das concepções mais funcionais que a justificação de semelhante delito e pena, radica na inadmissível vulneração dos princípios de solidariedade tributária inexcusáveis em uma sociedade democrática, o que conduz a um bem jurídico protegido baseado nos princípios constitucionais que impõem a real e leal contribuição ao sustento dos serviços sociais e dos cargos públicos, pelo que qualquer fraude tributária supõe um grave atentado contra eles.

Em arremate, concluiu o Tribunal Supremo (STS 8701/2012, tradução nossa) que as condutas em questão possuem “relevância penal e criminológica distintas”, o que permite “sua aplicação conjunta como soma de atividades delitivas de caráter distinto e de bens jurídicos de distinta natureza afetados”.

#### **4.2.2 Argumento da prescrição**

O outro argumento levantado contrariamente a considerar os delitos fiscais como antecedentes da lavagem diz respeito à prescrição. A esse respeito, alega Dopico Gómez-Aler (2010, tradução nossa, grifo do autor) a conversão do crime de branqueamento de capitais em um “*prolongamento do prazo de prescrição para a persecução policial*”, uma vez que, mesmo com a prescrição do delito fiscal, “*o uso do dinheiro defraudado continuou*, o que permitiria seguir perseguindo o defraudador, desta vez por lavagem”.

Tal, porém, não é uma questão específica do delito fiscal como antecedente da lavagem, mas, de qualquer crime subjacente, quando se esteja diante de condutas de reciclagem que possam configurar delitos permanentes, como é o caso, na Espanha, da posse de bens de origem delitiva, ou, como se defenderá adiante, no Brasil, da ocultação desses bens.

A questão posta, então, tem a ver com a possível descontaminação do bem de origem delituosa em decorrência da prescrição do crime antecedente que gerou esse bem.

Na opinião de Aránguez Sánchez (2000, p. 219, tradução nossa), considerando que a prescrição é causa de extinção da responsabilidade penal (conforme, atualmente, previsão

constante do art. 305, n° 1, 6°, do CPe), o bem proveniente de delito não é mais passível de ser considerado como objeto material da lavagem, uma vez que “a própria necessidade de *blanquear* um bem depende de sua proveniência ilícita”, motivo pelo qual não seria razoável o prolongamento do caráter ilícito da proveniência do bem para além do prazo em que se possa perseguir o delito.

Além disso, prossegue Aránguez Sánchez (2000, p.219, tradução nossa),

[...] a despenalização do fato prévio supõe a imediata descontaminação dos bens procedentes desse delito que perdem sua aptidão para serem objeto da lavagem, precisamente porque já não existe necessidade alguma de introduzi-los na economia legal, posto que o fato que os originou não segue sendo constitutivo de delito [...].

Palma Herrera (2000, p. 367, tradução nossa) possui um entendimento diverso daquele esposado por Aránguez Sánchez, por entender que, em caso de prescrição, “os bens mantêm seu caráter delitivo, pois este instituto não nega a existência de um fato típico e antijurídico prévio”.

Apesar disso, conclui Palma Herrera (2000, p 367-368, tradução nossa) que, embora não haja a descontaminação do bem, cuja procedência delitiva é preservada, falta interesse do direito penal em perseguir quaisquer atos de lavagem que girem em torno desses bens, já que sequer seria mais possível confiscá-los: “se não existe o menor interesse em torno desses bens, não se deve tampouco castigar o seu *blanqueo*”. Completa o autor:

[...] mesmo se os atos de lavagem introduzissem no tráfico lícito bens de procedência delitiva grave, contaminando-o, tais atos não constituiriam nunca uma ameaça para a Administração da Justiça, pois nem obstaculizam seu bom funcionamento – descobrimento do delito, persecução e castigo do delinquente, confisco de bens, etc. -, nem, pelo tempo decorrido, parece razoável pensar que tais bens estimularão ou incentivarão a prática de novos delitos (PALMA HERRERA, 2000, p. 368, tradução nossa).

Já Blanco Cordero (2012, p. 428-431) advoga que, mesmo prescrito o delito prévio, os bens seguem procedendo de uma atividade delitiva, especialmente porque, pelo disposto no art. 300 do CPe<sup>232</sup>, que materializa o princípio da acessoriedade, para a caracterização do crime de lavagem, basta a ocorrência de um fato típico e antijurídico, independentemente da culpabilidade e da punibilidade.

Não deixa o autor de demonstrar preocupação com a consequência de uma espécie de imprescritibilidade do crime de lavagem de dinheiro em relação a condutas permanentes, como é o caso da posse, motivo pelo qual defende que “o mais razoável, para evitar a

<sup>232</sup> Art. 300 “As disposições deste capítulo serão aplicadas mesmo quando o autor ou o cúmplice do fato de que provenham os efeitos aproveitados seja irresponsável ou esteja pessoalmente isento de pena” (tradução nossa).

imprescritibilidade da lavagem, é atender ao momento da tomada da posse dos bens como início da prescrição” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 430).

Importante destacar que, no Brasil, a prescrição é uma causa de extinção da punibilidade (CP, art. 107, IV), bem assim que os fatos previstos na Lei nº 9.613/1998, nos termos do seu art. 2º, § 1º, são puníveis, “ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente”.

Desse modo, ainda que se possa considerar os riscos de imprescritibilidade do crime de lavagem de dinheiro, pelo caráter permanente das condutas de ocultação ou dissimulação, conforme será tratado adiante, ou mesmo as de posse e utilização incriminadas no direito espanhol, o certo é que este não é um problema específico dos delitos fiscais, não justificando a oposição deste argumento para afastar a possibilidade de serem considerados subjacentes à lavagem.

#### **4.2.3 Argumento político-criminal**

Antes de passar à discussão do principal argumento contrário à inclusão dos delitos fiscais dentre as infrações penais subjacentes à lavagem de dinheiro, cabe ainda apreciar o que Blanco Cordero (2012, p. 410-411) denomina de “argumento político-criminal”.

Esse tema é tratado de maneira mais aprofundada por Gómez Benítez (2007, p. 15-18, tradução nossa), que assim expõe o seu entendimento:

A voracidade fiscal dos estados desenvolvidos, especialmente dos europeus, impôs um deslizamento paulatino e perverso do delito de branqueamento desde seu sentido originário estrito, quer dizer, desde a pretensão de perseguir penalmente a legitimação de bens procedentes de determinadas atividades delitivas – o narcotráfico, a corrupção e o crime organizado, sobretudo – até a de servir como instrumento de controle e arrecadação fiscal. Ao amparo da paulatina ampliação dos delitos base – os que originam os bens objeto das condutas de *blanqueo* – na legislação internacional, chegou-se ao ponto de admitir que basta para cometer o delito de lavagem de dinheiro que os bens procedam de qualquer delito – que não tem que ser sequer grave -, tal como prevê o vigente artigo 301 do Código penal espanhol, e, ademais, que não é necessário que os bens procedam de uma atividade delitiva prévia que se comporte como a causa ou fonte de sua obtenção, mas que basta que estes não tenham sido objeto da tributação correspondente para poder já submetê-los ao regime penal da lavagem de dinheiro.

Esta forma de entender o delito é político-criminalmente incoerente e tecnicamente inconsistente, pois, como veremos, não apenas ignora a razão político-criminal de ser destes delitos e criminaliza uma grande parte da população, confirmando, assim, por certo, a ineficácia preventiva destes tipos penais, mas que, ademais, baseia-se em uma interpretação *contra legem* da exigência típica de que os bens objeto da lavagem tenham uma origem delitiva.

Quanto à razão político-criminal de ser da lavagem de dinheiro, Gómez Benítez (2007, p. 5-8, tradução nossa, grifo do autor) destaca dois aspectos principais: o primeiro consistiria na sua utilidade para o combate e a prevenção da prática dos delitos prévios, dos quais se originam os bens objeto da lavagem; já o segundo, na “proteção das *‘bases econômicas, culturais e políticas da sociedade’*, tal como consta na Convenção de Viena contra o narcotráfico de 1988”.

A respeito do primeiro aspecto, entende o autor que tal orientação leva a uma excessiva simplificação do problema da lavagem de dinheiro, que, assim, cumpriria apenas “a função de assegurar ou aperfeiçoar as técnicas para a aplicação e execução das penas, consequências civis e acessórias correspondentes aos delitos de que se originam os bens”, o que seria insuficiente para explicar a autonomia do delito em relação ao que lhe é antecedente, e, ainda, a punição da lavagem por quem houver participado da infração penal subjacente (GÓMEZ BENÍTEZ, 2007, p. 6-7, tradução nossa).

Já o outro aspecto político-criminal destacado por Gómez Benítez (2007, p. 7-8) teria em conta que a lavagem de dinheiro é uma forma de enriquecimento ilícito e de acessar o poder político que deve ser evitada, não importando se o seu autor é o mesmo do delito prévio ou um terceiro, pondo, assim, a distância necessária entre os tipos de lavagem e as infrações penais antecedentes.

Todavia, essa segunda orientação político-criminal, prossegue Gómez Benítez (2007, p. 8, tradução nossa), mesmo tendo um ponto de partida correto, é a causa do que ele chama de “perversões legais e interpretativas, que não apenas conduziram a uma aplicação abusiva dos tipos de lavagem, mas que, ademais e paradoxalmente, subtraíram eficácia aos tipos penais em relação ao seu autêntico e originário interesse político-criminal”.

A ampliação dos delitos base para qualquer delito, mesmo que não seja grave, até alcançar a fraude fiscal é considerada “[a] primeira perversão desta ideia político-criminal” (GÓMEZ BENÍTEZ, 2007, p. 8, tradução nossa)<sup>233</sup>.

Também Dopico Gómez-Aller (2010, tradução nossa, grifo do autor) chama a atenção para o que identifica como uma “**crassa confusão entre as funções político-criminais da figura da lavagem e do confisco de bens**”, que teriam significado e mecânica radicalmente distintos, e, ainda, para a desnaturação e tendência à inutilidade do delito de lavagem, dada a

---

<sup>233</sup> A “segunda perversão”, que não é objeto deste trabalho, diz respeito à “perda dos contornos seguros do elemento típico consistente em que o autor atue com conhecimento de que os bens objeto da lavagem têm sua origem em um delito” (GÓMEZ BENÍTEZ, 2007, p. 8, tradução nossa).

“mescla do menos grave com o mais grave”, o que o leva a concluir: “Se tudo é *blanqueo*, nada é *blanqueo*”.

Blanco Cordero (2012, p. 438, tradução nossa) igualmente concorda que o desprestígio da figura delitiva da lavagem de dinheiro pode acabar sendo uma consequência da “expansão sem precedentes de seu raio de ação”, a requerer a imposição de limites pelo Tribunal Constitucional. O mencionado autor chama a atenção especialmente para o fato de que tal expansão possui “uma clara intenção dirigida a proporcionar às autoridades um instrumento de luta contra o delito, facilitando enormemente a prova do mesmo”, permitindo, ademais, ao juiz de instrução que adote “medidas de investigação [...] e medidas cautelares desde o começo do processo penal, que vão limitar os direitos fundamentais de qualquer que tenha tido contato com possíveis bens de origem delitiva”, podendo, ainda, a lavagem ser utilizada “como uma qualificação alternativa a outros delitos que não possam ser comprovados em todos os seus elementos” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 439, tradução nossa).

Como se pode perceber, o denominado “argumento político-criminal” tem muito a ver com a tendência de ampliação do rol de infrações penais prévias à lavagem, tendência essa que, em alguns ordenamentos jurídicos, tem chegado à própria eliminação de qualquer elenco de ilícitos subjacentes, como é o caso da legislação brasileira e da espanhola.

No entanto, tanto faz que se veja a lavagem sob o aspecto do combate e prevenção às infrações prévias ou o da proteção da ordem socioeconômica, ou, mesmo, da soma dessas orientações político-criminais, que, ao fim e ao cabo, definem os bens jurídicos tutelados pela reciclagem de capitais de origem delitiva, o certo é que não há porque limitar a sua aplicação a determinados delitos, como o tráfico de drogas, quando é sabido que muitos outros há que geram expressivos montantes de recursos a demandar sua “legalização” para que possam circular pelo sistema financeiro como se tivessem origem lícita.

Já se falou aqui do caso da contravenção de jogo do bicho no Brasil, atividade criminosa tradicional no país, cujos principais autores sempre puderam circular livremente, patrocinando escolas de samba e clubes de futebol com recursos oriundos de atividade delitiva, tida como menor, mas, capaz de gerar grandes lucros.

O próprio Blanco Cordero (2012, p. 279) acaba por se manifestar favorável à ampliação do círculo de infrações penais prévias a todos os delitos, entendendo ser correta a superação da limitação aos delitos de narcotráfico e aos graves, tendo em vista a existência de outros ilícitos penais que geram grandes benefícios.

Com isso, afirma o autor, evitam-se as brechas que podem resultar da remissão a determinados delitos, que poderia “reorientar a criminalidade organizada até outras atividades

delitivas geradoras de grandes lucros, porém não subsumíveis aos delitos de referência” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 279, tradução nossa).

Prosseguindo com Blanco Cordero (2012, p. 279), para este ficariam abarcados como objeto do delito de lavagem todos os bens originados de um fato típico e antijurídico, independente do tipo, da quantidade e do valor dos delitos, bem assim do fato de a sanção do *blanqueo* ser superior à correspondente à do ilícito de que procedem os bens.

Voltando aos delitos fiscais, é inegável que implicam a introdução no circuito econômico de cifras astronômicas decorrentes da economia subterrânea, mesmo que se limite o ganho considerado ilícito ao montante dos tributos não pagos, não alcançando a base de cálculo do imposto. Assim, tanto faz que esse lucro ilícito seja proveniente do tráfico de entorpecentes, de contravenções de jogos de azar ou de delitos fiscais, a necessidade de prevenir, investigar e reprimir as atividades delitivas que geram proveitos, bem assim a higidez da ordem econômica, especialmente nos seus aspectos de livre concorrência e tráfico lícito de bens, demandam a punição de condutas que visem a ocultar, dissimular, ou que, efetivamente, ocultem ou dissimulem a proveniência ilícita dos bens gerados por tais infrações penais.

Por outro lado, e especificamente quanto aos delitos fiscais, ao contrário de Gómez Benítez e Dopico Gómez-Aller, Blanco Cordero (2012, p. 439) expressamente os admite como infrações prévias à lavagem de dinheiro.

#### **4.3 Argumento relacionado ao objeto material: o tributo não pago (cota tributária defraudada)**

Neste ponto, chega-se, finalmente, àquele que é o principal argumento contrário à caracterização dos delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, argumento esse assim resumido por Gómez Benítez (2007, p. 18, tradução nossa, grifo do autor):

O que é técnica e político criminalmente decisivo para a tipicidade do branqueamento é, pois, que a origem dos bens, isto é a causa de sua obtenção seja um delito base – o narcotráfico, a propina, o sequestro, a extorsão, a malversação, o terrorismo ou o crime organizado em geral, etcétera – distintos da fraude fiscal, **porque a fraude fiscal em si mesma não gera os bens, não é a origem dos bens, mas que, simplesmente, oculta à fazenda pública os bens obtidos licitamente. Em sentido estrito, pois, o dinheiro negro ou “B” não procedente de delitos prévios à fraude fiscal não é um bem que tenha sua origem em um delito, senão um bem de procedência ou origem lícita, ainda que ocultado ao fisco.**

Sem embargo, os delitos de branqueamento exigem que **os bens tenham sua origem em um delito.** Em consequência, não se referem à origem fiscalmente ilícita dos bens. A introdução no sistema econômico do dinheiro negro ou “B” não procedente de um delito prévio que haja sido,

precisamente, **a origem dos bens** e, portanto, distinto por definição da fraude fiscal cometida com bens de procedência lícita não é tecnicamente, pois, uma conduta típica de lavagem de capitais<sup>234</sup>.

Tal entendimento foi expressamente utilizado pelo legislador brasileiro para não incluir, na redação original da Lei nº 9.613/1998, a sonegação fiscal no elenco de crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, conforme constou da respectiva Exposição de Motivos (BRASIL, 1996):

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 novos valores. Há, isto sim, manutenção de patrimônio já 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 a obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constituiu na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.

#### **4.3.1 O acréscimo patrimonial nos casos de reembolso/restituição/devolução indevida de tributos**

Todavia, é possível pensar em situações nas quais, a partir de deduções indevidas de impostos, originam-se valores reembolsados/restituídos/devolvidos por parte da administração tributária aos sujeitos passivos da obrigação fiscal.

A esse respeito, Blanco Cordero (2012, p. 407, tradução nossa, grifo do autor) afirma não caber nenhuma dúvida de que, “quando o obtido são *devoluções* na quantia tipicamente indicada, estas constituem bens que ingressam no patrimônio do defraudador que têm sua origem no delito fiscal”, sendo, desse modo, suscetíveis de serem lavadas. Ainda segundo o autor, pode-se dizer o mesmo em relação a delitos como a fraude de subvenções, “porque se produz um traslado de dinheiro das arcas públicas para o patrimônio do defraudador” (BLANCO CORDERO, 2012, p 407, tradução nossa).

<sup>234</sup> Dentre outros, posicionam-se contra a inclusão dos delitos fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro, especialmente pelo argumento de que não geram bens, Reque Mata (2009, p. 285-288), Santos Tapia (2009, p. 289-291), Choclan Montalvo (2011, p. 333-349), Luzon Campos (2012, p. 1779-1781), Castaldo e Nadeo (2010, p. 154-163) e Mendroni (2013, p. 262-271). Sobre as críticas da doutrina alemã à referência feita no § 261 StGB aos gastos economizados pela fraude fiscal, com indicações bibliográficas, cf. Blanco Cordero (2012, p. 401-404). Destaca o autor espanhol a crítica doutrinária de que tal referência significa converter em bens a não realização de gastos (BLANCO CORDERO, 2012, p. 404).

Embora comungando da ideia de que a cota tributária defraudada, de uma maneira geral, quando decorrente de condutas omissivas “(ausência de declaração e de pagamento, inclusive de retenções pela empresa)”, não pode ser enquadrada entre os bens objeto de lavagem, Ruano Mochales (2010, p. 1602, tradução nossa) admite que as modalidades de obtenção indevida de devoluções ou de fraude de subvenções<sup>235</sup> podem gerar bens passíveis de lavagem, por corresponderem a uma estrutura distinta, equiparável ao estelionato/burla (*estafa*)<sup>236</sup>.

Nesse mesmo sentido, Germano Marques da Silva (2010, p. 245) menciona haver casos

em que da fraude fiscal resulta uma vantagem determinada, correspondente ao benefício patrimonial que o agente retira do crime, como é o caso em que são acrescidas fraudulentamente as despesas dedutíveis na matéria colectável, diminuindo desse modo o imposto a pagar; a vantagem obtida com a fraude é, nesse caso, o valor correspondente ao imposto não pago. Do mesmo modo, quando a vantagem consista num benefício a obter do Estado em que a vantagem corresponde ao benefício recebido.

Na doutrina brasileira, Badaró e Bottini (2012, p. 72) também admitem as parcelas decorrentes do recebimento de devoluções de valores pelo Fisco por meio das condutas típicas da Lei nº 8.137/1990 como bens originados pela sonegação, “que serão objeto de lavagem de dinheiro caso ocultos ou mascarados”.

Pois bem, cuidando da tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de IRC e IRS (e, também, de IVA), Dá Mesquita (2002, p. 56, grifo do autor) analisa, em relação a esses impostos, a obtenção de benefícios patrimoniais decorrentes “**da dedução indevida da matéria colectável**, por via das despesas alegadas e fundamentadas em aquisições

<sup>235</sup> A fraude de subvenções é conduta tipificada no art. 308 do CPe, no Título XIV, destinado aos Crimes contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social, consistindo em obter o agente “subvenções ou ajudas das Administrações Públicas em uma quantidade ou por um valor superior a cento e vinte mil euros falseando as condições requeridas para sua concessão ou ocultando as que a teriam impedido” (tradução nossa). Portanto, no direito espanhol, trata-se de delito fiscal. No entanto, em Portugal, a fraude na obtenção de subsídio ou subvenção está tipificada como crime contra a economia no art. 36º do Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de janeiro. De qualquer forma, por estar referida no nº 1 do art. 1º da Lei nº 36/94, de 29 de setembro, os bens provenientes desse delito já são considerados vantagens para os fins do disposto no art. 368º-A do CPp, que tipifica o crime de branqueamento de capitais.

<sup>236</sup> Igualmente contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem, Reque Mata (2009, p. 285-288), Choclan Montalvo (2011, p. 333-349), Castaldo e Nadeo (2010, p. 154-163) e Cappa e Cerqua (2012, p. 76) expressamente ressaltam situações em que os crimes fiscais efetivamente geram acréscimo patrimonial, como se dá em casos de fraudes de subvenções ou restituição de impostos. O § 261 do StGB é expresso em sua referência às devoluções e benefícios fiscais obtidos indevidamente, e, segundo Blanco Cordero (2012, p. 403), a doutrina alemã destaca que essas devoluções e benefícios fiscais indiscutivelmente procedem diretamente de um delito fiscal. Ainda a respeito dessa previsão constante do último parágrafo do § 261 do StGB, cf. Martínez Egaña (2011, p. 162-164), o qual destaca que a diferenciação entre a economia decorrente da evasão fiscal e as devoluções e benefícios fiscais obtidos indevidamente “parecem ter uma intenção meramente clarificadora, pensando na fraude em IVA, na qual é possível que cotas ingressadas por um empresário sejam devolvidas a um terceiro ou minorem a cota deste último.

inexistentes (que por seu turno podem ser corporizadas em facturas falsas)”, de modo que se reduza a quantia a entregar ao Fisco ou se determine o chamado reembolso.

No IRC e no IRS, segundo o autor, o objeto do reembolso são os valores que foram “entregues a título de *retenções na fonte* ou *pagamentos por conta* quando o valor apurado na declaração for inferior ao da entrega anterior efetuada por força de retenção na fonte ou pagamento por conta”, razão pela qual entende que, nessas situações, não há um “verdadeiro pagamento do Estado”, mas, a “**devolução de parte (ou totalidade) da importância que anteriormente entrara nos cofres do Estado**” em carácter provisório (MESQUITA, 2002, p. 57, grifo do autor).

Há, assim, “uma verdadeira devolução de imposto que foi entregue antecipadamente (através de retenção na fonte ou pagamento por conta) mas que só é devido no momento da liquidação realizada ao fim do período anual relativo ao imposto”, de maneira que essa “devolução de parte (ou totalidade) das importâncias entregues por via de retenções na fonte ou de pagamentos por conta traduz-se na materialização em concreto da diminuição das receitas fiscais e não na redução do *património estático* do Estado” (MESQUITA, 2002, p. 62, grifo do autor).

Na opinião de Dá Mesquita (2002, p. 61), tal conduta preenche o tipo de fraude fiscal, por ter “aptidão para diminuir a receita fiscal relativa a esse imposto (IRC ou IRS) directo, já que determina ou é susceptível de determinar uma liquidação de imposto inferior à que resultaria da aplicação da lei aos factos reais”.

Especificamente sobre a fraude fiscal, entende o autor que por meio desse delito tutelam-se condutas hábeis à determinação de “um pagamento de imposto inferior ao devido à luz das regras legais”, buscando o infrator “**evitar a amputação do próprio património atingido pela tributação**” (MESQUITA, 2002, p. 72, grifo do autor).

Ora, analisando-se a questão desse modo, e considerando-se que, nessa conduta específica de fraude fiscal (obtenção indevida de reembolso), o agente visa evitar um empobrecimento seu, poder-se-ia chegar à conclusão de que, tal qual noutras modalidades de sonegação fiscal, não há a agregação de novos valores ao património daquele.

No entanto, é inegável que, em um primeiro momento, houve o ingresso de recursos nos cofres públicos, ainda que a título temporário, e que tais recursos foram, posteriormente, a partir de conduta fraudulenta, transferidos ao património do agente, ou seja, quando do reembolso, o património do contribuinte já estava desfalcado do montante correspondente ao tributo devido quando da retenção.

É importante destacar que, quando da retenção do imposto, o agente sequer teve a disponibilidade do valor respectivo, já que o pagamento sobre o qual incidiu o tributo foi realizado já com o desconto desse valor.

Imagine-se, por exemplo, um trabalhador assalariado que, durante um determinado exercício fiscal, tem, mensalmente, descontado da sua remuneração o percentual correspondente ao imposto incidente sobre a renda.

Quando da apresentação, no exercício seguinte, da declaração de ajuste concernente ao anterior, aquele trabalhador declara despesas médicas inexistentes, e, com isso, logra ver apurado imposto a restituir, vindo, posteriormente, a receber o valor respectivo, inclusive acrescido de atualização e juros de mora.

Ora, nesse caso, parece evidente que o patrimônio do contribuinte foi acrescido de um valor decorrente de um delito fiscal<sup>237</sup>. Mesmo que assim não se entenda, como defende Dá Mesquita, é certo que o Estado, ao reembolsar/restituir/devolver o valor do imposto anteriormente retido, transfere recursos dos seus cofres para os do agente, que já estavam desfalcados do montante respectivo.

Desse modo, sendo esse valor reembolsado/restituído/devolvido diretamente proveniente de um delito fiscal, qualquer conduta que importe em ocultação ou dissimulação da sua natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade, poderá configurar o crime de lavagem de dinheiro, do qual aquele valor é o objeto material.

#### **4.3.2 A vantagem patrimonial ilícita nos delitos fiscais**

Todavia, a situação que mais chama a atenção e que é, de fato, polêmica, diz respeito à obtenção de rendimento, a partir de uma atividade lícita, rendimento esse não levado à tributação ou em relação ao qual se informou um valor inferior ao efetivamente apurado, reduzindo-se ou suprimindo-se, assim, o montante de tributo a ser pago.

O que se coloca, então, é que, se o valor já ingressara licitamente no patrimônio do agente, e correspondendo o imposto devido a um percentual incidente sobre aquele valor, ao não declará-lo ou ao declará-lo a menor, aquele não acrescenta nada ao seu patrimônio, apenas economiza o montante correspondente ao do tributo que deveria ter pago.

---

<sup>237</sup> No Brasil, a jurisprudência do STJ tem entendido que tal conduta tipifica o crime do art. 1º, IV, da Lei nº 8.137/1990: “I. O art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 prevê, como conduta típica contra a ordem tributária, suprimir ou reduzir tributo, mediante elaboração de documento falso ou uso do documento contrafeito, pelo que, em face do princípio da especialidade, fica afastada a incidência da lei geral, que tipifica os crimes dos arts. 171, § 3º, 299 e 304 do Código Penal” (AgRg no REsp 1154371/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEXTA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 03/02/2014). Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+ordem+e+tribut%E1ria+e+recibos&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+ordem+e+tribut%E1ria+e+recibos&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2)>. Acesso em: 6 mai. 2015.

A esse respeito, embora sem abordar a questão do delito fiscal como subjacente à lavagem de dinheiro, pertinente é trazer a concepção defendida por Dá Mesquita (2002, p. 67, grifo do autor) quanto à questão do enriquecimento ou do empobrecimento do agente ou de terceiro relativamente aos impostos sobre o rendimento:

A questão essencial relativamente aos impostos sobre o rendimento centra-se assim no **resultado enriquecimento do agente ou terceiro**. E quanto a esse ponto afigura-se-nos que a intenção de não pagar o imposto de rendimento devido em face das regras legais não envolve uma intenção de *enriquecimento*, no sentido de aumento do património, mas de *não empobrecimento*. Isto é o **interesse em evitar a amputação do património privado atingido pela tributação** distingue-se do **interesse de aumentar esse património por via ilícita, eventualmente à custa do Estado**. “O imposto não depende de qualquer prestação anterior nem do seu pagamento resulta qualquer prestação futura”, **pelo que a intenção do sujeito passivo da relação tributária de não pagar o imposto devido resulta da pretensão de querer evitar um pagamento que não constitui o sujeito activo (o Estado) em qualquer dever de prestação específico (e não de um benefício de uma prestação sem o correspondente pagamento), isto é, pretende-se diminuir as receitas públicas evitando o empobrecimento do património privado**.

Daí a distinção que o autor faz entre os crimes de fraude fiscal e de burla tributária<sup>238</sup>:

No caso da fraude fiscal tutelam-se condutas susceptíveis de determinar um pagamento de imposto inferior ao devido à luz das regras legais. No caso da burla tributária já se tutela o próprio património do Estado e o enriquecimento ilegítimo de terceiros, daí que, ao invés da fraude fiscal, o infractor não procure **evitar a amputação do próprio património atingido pela tributação**, mas vise um **enriquecimento à custa do Estado** (MESQUITA, 2002, p. 72, grifo do autor)<sup>239</sup>.

Então, se na fraude fiscal o que o agente evita é o seu próprio empobrecimento, deixando de transferir ao Estado o valor correspondente ao tributo devido, a chamada cota tributária defraudada do direito espanhol, valor esse já constante de seu património, alega-se que não se poderia dizer que esse montante teria origem direta ou indireta no delito fiscal.

Todavia, se o imposto não pago ou cota tributária defraudada já integrava o património do agente, é certo, por outro lado, que, quando do não pagamento no prazo devido, em

<sup>238</sup> Conduta tipificada no art. 87º do RGIT, consistente em “por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento ilícito do agente ou de terceiro”, sendo punida com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

<sup>239</sup> Para Dá Mesquita (2002, p. 63-71), em caso de reembolso decorrente de dedução indevida de IVA que gera reembolso do imposto caracteriza-se o crime de burla tributária, exatamente por gerar um enriquecimento do património do agente. Importante considerar, a esse respeito, que a burla tributária não está elencada dentre os crimes subjacentes ao branqueamento disposto no art. 368º-A do CPp, embora, para Germano Marques da Silva (2010, p. 241-244), a expressão fraude fiscal contida no citado dispositivo deva ser entendida de forma ampla, abrangendo, por conseguinte, a burla tributária.

decorrência de quaisquer das condutas que caracterizam a fraude fiscal, esse patrimônio passou a ser integrado por uma quantia que ali remanesce de modo ilícito.

Assim, a questão a ser respondida é: a quantia economizada pelo agente em decorrência do não pagamento do imposto, a cota tributária defraudada, pode ser objeto material da lavagem de dinheiro?

#### **4.3.2.1 Referência ao rendimento não declarado**

Pois bem, essa pergunta já embute uma resposta a outro questionamento: está-se, aqui, discutindo se a parcela sonegada pode ser objeto material da lavagem de dinheiro, por já se descartar, de pronto, a possibilidade de o próprio rendimento não declarado, como um todo, constituir o objeto do branqueamento.

Diz-se isso a partir de algumas situações postas por Germano Marques da Silva (2010, p. 245, grifo do autor) em virtude das quais defende “que a vantagem obtida com o ilícito é o *produto da fraude*, os bens que constituem a contrapartida do acto ilícito, o seu produto”, depreendendo-se daí a admissão de que tal vantagem vai além do tributo não pago.

Um dos exemplos apresentados por Germano Marques da Silva (2010, p. 245) é o da venda sem a emissão de fatura nos casos em que esta é obrigatória: nesse caso, o resultado da venda não poderá ser contabilizado, de modo que “é toda a receita, o produto da venda que constitui vantagem do facto ilícito”.

Outro exemplo é o do emprego de faturas falsas “em que o respectivo valor é não só contabilizado como despesa, mas efetivamente levantado em benefício de terceiro”: também nesse caso, diz Germano Marques da Silva (2010, p. 245), é o valor constante do documento fiscal “que constitui a vantagem e não apenas o imposto que quem paga a factura vai pagar a menos e o imposto daquele que recebe o valor da factura e deixa de pagar o imposto correspondente ao benefício em causa”.

Um terceiro exemplo<sup>240</sup> é o da venda de imóvel por preço superior ao declarado na escritura pública de compra e venda: “a vantagem, para efeitos do art. 368º-A, é o preço

---

<sup>240</sup> Germano Marques da Silva (2010, p. 245-246) também cita como exemplos os crimes de contrabando e de introdução fraudulenta no consumo, tipificados nos arts. 92º e 96º do RGIT, nos quais não seria possível a distinção “para considerar como lucro apenas o ‘lucro’ resultante da fuga ao imposto”. Deixa-se, neste trabalho, de discutir tais crimes por, embora figurando no RGIT como infrações tributárias (no título dedicado aos crimes aduaneiros), não corresponderem a crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, onde os crimes de descaminho e de contrabando, tipificados, respectivamente, nos arts. 334 e 334-A do CP, estão inseridos no capítulo dedicado aos Crimes Praticados por Particular contra a Administração em Geral.

recebido pelo vendedor e não declarado na escritura; é esse valor, essa quantia, que fica ‘suja’ e precisa de ser ‘lavada’<sup>241</sup> (SILVA, 2010, p. 247).

O que se depreende dessas situações apresentadas por Germano Marques da Silva, bem assim das conclusões que delas retira, é que as atividades que geraram rendimentos não declarados ou declarados a menor seriam, em si, ilícitas, seja pela não emissão de fatura, seja pela utilização de faturas falsas, ou, ainda, pela inserção, na escritura pública de compra e venda de imóvel, de valor inferior ao da transação realizada.

No entanto, nesse aspecto, é necessário dar razão, em parte, aos críticos da inserção dos delitos fiscais dentre as infrações subjacentes à lavagem de dinheiro, quando rejeitam a possibilidade de que os rendimentos auferidos de atividade lícita sejam considerados objeto material da lavagem: nos exemplos citados, em princípio, foram realizadas atividades comerciais lícitas, mas, concomitante ou posteriormente a estas, realizaram-se condutas, estas, sim, configuradoras de fraude fiscal: a não emissão de fatura; a emissão de fatura falsa ou a declaração falsa do valor do imóvel vendido.

Noutras palavras, a venda de uma mercadoria cuja comercialização não seja proibida ou a venda de um imóvel são atividades lícitas; ilegal é a não emissão de fatura ou sua emissão com informações falsas, da mesma maneira que é ilícita a inserção, na escritura de compra e venda respectiva, bem assim em posterior declaração de ajuste anual de imposto sobre a renda, de valor inferior ao efetivamente transacionado, que pode gerar um ganho de capital não tributado<sup>242</sup>.

Somente se poderia considerar todo o valor resultante da venda de uma mercadoria como proveniente de um delito quando a operação comercial em si fosse ilegal, como ocorre no tráfico de entorpecentes, ou no contrabando - para utilizar um exemplo de crime que, em alguns ordenamentos, como Portugal, é tido como delito fiscal -, na modalidade, prevista no art. 334-A, III, do CP, de vender, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.

---

<sup>241</sup> Nessa situação, o autor citado admite dúvidas sobre se o que deveria ser considerado vantagem ilícita não deveria ser todo o valor, inclusive o efetivamente declarado, “atendendo a que o acto donde provém é ilícito, constitui fraude fiscal, não sendo possível distinguir uma parte ilícita e outra lícita”, acabando por concluir que, “se mesmo relativamente à parte declarada houver prejuízo fiscal (v.g., menor tributação) então é todo o produto do acto que deve ser considerado de proveniência ilícita” (SILVA, 2010, p. 247).

<sup>242</sup> A rigor, pela legislação brasileira, o imposto que incide sobre a transmissão de bens imóveis, ITBI, tem como base de cálculo “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos” (CTN, art. 38), não correspondendo, pois, necessariamente, ao preço da transação efetiva, mas, a uma estimativa da Administração. Assim, a inserção de informação falsa sobre o valor do imóvel na escritura de compra e venda não irá repercutir no valor do ITBI a ser pago. O ilícito fiscal ocorrerá no caso de, na declaração de ajuste anual do imposto de renda, o contribuinte declarar um valor inferior ao da transação efetiva, com isso reduzindo ou suprimindo o imposto sobre o ganho de capital, ou seja, a diferença entre o valor pelo qual o bem foi adquirido e aquele pelo qual foi vendido.

Ora, nesses dois últimos exemplos, a própria atividade comercial que gera o rendimento é ilícita: mesmo que se leve, de algum modo, à tributação os rendimentos delas obtidos<sup>243</sup>, ainda assim terão sido cometidos crimes que agregaram valores ao patrimônio dos agentes, valores estes que constituem objeto material da lavagem de dinheiro.

Dizendo, ainda, de outro modo: se a atividade que gerou a renda é lícita, tal rendimento, assim considerado, não constituirá objeto material da lavagem, por não ser proveniente de infração penal, mesmo que se omita da administração tributária os valores obtidos ou que se preste declaração falsa ou se utilize documentos falsos para reduzir ou suprimir o pagamento de tributo.

Basta ver que, no exemplo de contrabando acima referido, a conduta incriminada é a de vender, “no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira”. Já no exemplo de tráfico de entorpecentes, o art. 33, I, da Lei n° 11.343/2006 pune, dentre outras, a conduta de vender drogas sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou regulamentar. Portanto, a própria atividade comercial é considerada criminosa, podendo-se considerar que todos os ganhos dela provenientes são ilícitos e passíveis de enquadramento como objeto material da lavagem de dinheiro.

Interessante apontar que, nos termos do último parágrafo do §261 do StGB, os bens cujos impostos relacionados às condutas do § 373 e do § 374 (2) da AO<sup>244</sup> tenham sido evadidos são expressamente previstos como objeto material da lavagem de dinheiro, significando que a própria base imponible é tida como de caráter ilícito<sup>245</sup>.

Já nos crimes de fraude fiscal, tanto faz que sejam os tipificados no art. 1° da Lei n° 8.137/1990, no art. 103° do RGIT ou no art. 305 do CPe, para ficar apenas com a legislação brasileira, portuguesa e espanhola, o que se pune, ao fim e ao cabo, não é a atividade que gerou a renda, mas, a fraude que levou à supressão ou redução do tributo ou à possibilidade de diminuição das receitas fiscais.

A esse propósito, deve-se mencionar o que se pode considerar uma incoerência da parte de Germano Marques da Silva (2010, p. 248), pois este também trata de outras situações em

---

<sup>243</sup> Nos termos do § 1° do art. 43 do CTN, que trata do imposto sobre a renda, a “incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, de onde se deduz a possibilidade de tributação de rendimentos de origem ilícita.

<sup>244</sup> Contrabando profissional, violento ou organizado e de receptação, guarda ou venda de bens obtidos através da evasão fiscal, quando cometidas no exercício de atividade comercial ou como membro de grupo formado com o propósito de cometimento dessas infrações penais.

<sup>245</sup> Menciona Blanco Cordero (2012, p. 403) a existência de críticas na doutrina alemã, por considerar-se que tal previsão legal supõe admitir como objeto material da lavagem bens lícitos pelo fato de não terem sido tributados.

que “a proveniência dos bens é lícita, mas que relativamente a eles é praticada *a posteriori* uma fraude fiscal, nomeadamente pela não declaração tributária devida para efeito de tributação”, citando o exemplo do “recebimento de salários ou honorários não declarados à administração tributária”. Diz o autor:

Pode suceder que a vantagem seja contrapartida de acto lícito e só posteriormente, pela omissão da declaração tributária, seja cometida infracção tributária, mas pode suceder também que as vantagens sejam *ab initio* provenientes de ilícito tributário, caso em que são todos os valores recebidos ilicitamente que são sujeitos, constituem vantagem da fraude. Os bens que são recebidos legitimamente, que constituem vantagens de um negócio lícito, não são *sujos* e por isso não precisam ser *lavados*, ou seja, branqueados. A ilicitude não opera retroactivamente em termos de sujar o que era limpo, mas pode ter relevância a partir do momento da sua prática se, além do ilícito tributário, forem praticados actos posteriores de conversão ou transferência com o fim de ocultar as vantagens ilícitas decorrentes da fraude tributária. De qualquer modo, ainda que posteriormente seja praticado um ilícito tributário não pode considerar-se que é perpetrado o crime de branqueamento na falta do elemento subjetivo específico (SILVA, 2010, p. 248, grifo do autor).

Vê-se que resulta confusa a distinção realizada pelo citado autor, até porque, tanto faz que seja o rendimento proveniente de salários ou honorários ou de uma transação comercial, o benefício que o agente obtém da não declaração à administração tributária ou de alguma fraude que venha a praticar é a cota tributária defraudada, a parcela sonogada, o tributo não pago, e não o rendimento em si, conforme se busca deixar claro aqui<sup>246</sup>.

#### **4.3.2.2 O tributo não pago (cota tributária defraudada) como objeto material da lavagem de dinheiro**

É por isso, pois, que o que se discute não é se o rendimento que gerou a cota tributária defraudada pode ser objeto material da lavagem de dinheiro, mas, se essa própria cota pode sê-lo.

---

<sup>246</sup> De Carli (2012, p. 110) tem um posicionamento parcialmente coincidente com o de Germano Marques da Silva. Para a autora brasileira, “quando o dinheiro é havido mediante transação onde exista *falsidade de declaração; fraude* operada através da inserção de elementos inexatos em documentos ou livros sujeitos à fiscalização; ou *falsificação* ou *alteração* da nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação de venda ou de prestação de serviço, sujeitos à tributação, a ilicitude existe desde o primeiro momento. Logo, para nós, nestas hipóteses de crime contra a ordem tributária, a receita *não* é legal, ou seja, o dinheiro é ilícito” (DE CARLI, 2012, p. 110, grifo da autora). Deduz-se daí que, nesses casos, se a receita em si é ilegal, a autora admite que toda ela seja passível de enquadramento como objeto material da lavagem de dinheiro. Por outro lado, em situações de ocultação da receita legal, que ocorre “quando o crime é apenas a redução ou supressão do tributo pela omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos”, entende De Carli (2012, p. 110) que o dinheiro assim obtido é lícito, por decorrer de atividade legítima, porém, “parte dele, aquela relativa ao imposto devido, torna-se lícita quando o contribuinte omite informação sobre a renda real, e deixa, em consequência, de recolher o tributo”. Desse modo, é de se entender que, em casos que tais, a parte concernente ao imposto devido é que será o eventual objeto da lavagem de dinheiro.

Importante registrar que, em Portugal, nos termos do art. 368º, nº 1, do CPp, as vantagens ou bens provenientes da fraude fiscal são expressamente consideradas como objeto material do crime de branqueamento. Essa vantagem deve ser considerada como correspondente à prestação pecuniária não paga, conforme decidido pelo Tribunal da Relação de Lisboa<sup>247</sup>:

A vantagem patrimonial ilegítima é o montante do imposto que o sujeito passivo deixou de pagar em consequência da omissão da declaração, e os valores a considerar serão os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

Ainda de acordo com o mencionado julgado, em que se constatou, no período a partir do momento em que a fraude fiscal passou a ser crime subjacente ao de branqueamento, com a entrada em vigor da Lei 10/02, de 16 de fevereiro de 2002, a existência de depósitos em contas na Suíça movimentadas pelo arguido no montante de 101.891,87€, que não declarou ao Fisco,

[...] deve entender-se que o montante concreto branqueado não corresponde ao mencionado valor de 101.891,87€, mas sim ao valor que sobre este deveria pagar a título de IRS, e não pagou, pois só relativamente ao montante de IRS de que se apropriou, e que deveria ter pago ao Estado, é que se verifica a proveniência ilícita da vantagem branqueada<sup>248</sup>.

A propósito, pertinentes são as seguintes observações de Blanco Cordero (2012, p. 412-413, tradução nossa, grifo do autor):

Não é fácil afirmar que a cota defraudada constitui um *bem* no sentido expressado [referindo-se à possibilidade de ser um bem procedente de um delito]. E isso porque o delito fiscal não é como o tráfico de drogas, no qual os bens procedentes do delito serão normalmente o preço da venda das mesmas. De acordo com o art. 305 CP, a ilusão do pagamento de tributos (mediante uma fraude) constitui a conduta típica que gera a *obrigação tributária*, que tem por objeto o pagamento da *cota tributária*. O que surge é a denominada dívida tributária, que segundo o **artigo 58.1 LGT está constituída pela cota ou quantidade a ingressar que resulte da obrigação tributária principal ou das obrigações de realizar pagamentos a conta**. Quer dizer, o bem que procede do delito fiscal é a quantia econômica correspondente à cota tributária. Como sabemos, a cota tributária é uma

<sup>247</sup> Acórdão de 13 de julho de 2010. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/4ea124142619cd83802577740038bf4d?OpenDocument>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

<sup>248</sup> Também é importante registrar que o mencionado valor depositado na Suíça não teve comprovada a sua origem, por não ter o tribunal entendido demonstrado que se relacionasse com vantagem ilícita recebida em função de cargo público que exercia o arguido. De qualquer forma, como tal montante era incompatível com a renda declarada deste último, e não tendo sido informado à administração fiscal, entendeu-se que houve omissão caracterizadora do delito de fraude fiscal. Tal, por si só, já demonstra a importância de admitir-se a fraude fiscal como delito antecedente da lavagem de dinheiro, eis que, desde que se demonstre a existência de renda não declarada ao Fisco, ainda que não se logre demonstrar a licitude ou ilicitude da origem de tal rendimento, ao menos o montante equivalente ao da prestação pecuniária sonogada poderá ser considerado objeto material do branqueamento, ensejando a persecução penal por este último crime.

*quantidade de dinheiro* que constitui normalmente uma proporção que se aplica sobre a base imponible (gravame). E o dinheiro, evidentemente, constitui um bem no sentido do delito de lavagem de dinheiro. Trata-se, contudo, de uma quantidade de dinheiro que não ingressa no patrimônio do autor do delito fiscal, mas que já se encontra nele porque constitui uma parte do mesmo. Este argumento, sem embargo, não impede considerar que a cota tributária procede do delito fiscal<sup>249</sup>.

Vê-se, pois, que Blanco Cordero expressamente admite a cota tributária como sendo bem procedente de um delito, no caso, de natureza fiscal. Considera esse autor que a cota defraudada “constitui simultaneamente um prejuízo para a Fazenda Pública e um benefício para o defraudador”, configurando, dessa forma, “o benefício ou proveito econômico *derivado do delito* suscetível de ser considerado bem idôneo do delito de lavagem de dinheiro”, de maneira que as condutas descritas no art. 301 do CPe podem recair sobre a cota tributária (BLANCO CORDERO, 2012, p. 416, tradução nossa, grifo do autor).

Para chegar a tal conclusão, Blanco Cordero (2012, p. 413-417, tradução nossa) utiliza-se das teorias desenvolvidas pela ciência jurídico-penal que tratam da relação de causalidade entre um determinado comportamento e um determinado resultado, especialmente, a teoria da equivalência das condições, para cuja aplicação serve-se da fórmula da *conditio sine qua non*, acabando por afirmar “que um bem procede de uma atividade delitativa prévia quando, suprimindo mentalmente tal atividade prévia, o bem desapareceria em sua concreta configuração”, a qual inclui “tudo o que se relaciona com a existência, composição material, valor ou titularidade econômica”.

Por outro lado, prossegue Blanco Cordero (2012, p. 414, tradução nossa), o nexos causal deixará de existir “se a atividade prévia não constituir uma condição da situação patrimonial atual ou da existência do bem”, de maneira que, se não repercutir direta ou indiretamente na existência, composição material, valor, titularidade, posse ou custódia, a atividade delitativa prévia não será causa do bem.

<sup>249</sup> No Brasil, essa cota tributária correspondente ao próprio tributo, definido no CTN, em seu art. 3º, como sendo “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”. O pagamento do tributo é o objeto da obrigação tributária principal, a qual surge com o fato gerador (CTN, art. 113, § 1º), que “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O crime contra a ordem tributária correspondente à fraude fiscal está tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, consistindo na redução ou supressão do tributo, contribuição social ou qualquer acessório, mediante as condutas que indica. O RGIT refere-se a prestação tributária, definida, em seu art. 11º, alínea *a*, como “os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social”. Já o art. 103º do RGIT, que tipifica a fraude fiscal, pune condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação pecuniária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Dessa maneira, a cota tributária defraudada corresponde ao tributo suprimido ou reduzido e à prestação pecuniária não liquidada, não entregue ou não paga.

Ademais, se a supressão mental da atividade delitiva levar à exclusão do bem do patrimônio do agente, também aí se poderá falar em conexão causal entre aquela atividade e este bem, podendo-se dizer que este tem sua origem naquela:

Os detratores destacam que a relação causal com a atividade delitiva precisa que o autor obtenha algo que não tinha antes do delito e que este produza um incremento do patrimônio material de seus autores ou partícipes. É evidente que aplicando as teorias causais válidas na ciência jurídico-penal (sem recorrer a causalidades hipotéticas), o delito fiscal supõe um incremento do patrimônio do defraudador, como já indicamos, com bens que de outro modo não estariam no mesmo. E isso vem avalizado pela própria descrição do art. 305 CP, relativo ao delito de fraude fiscal, que quantifica claramente a quantidade de dinheiro que constitui a cota defraudada em mais de 120.000 euros, que são os que incrementam o patrimônio do defraudador. Este dinheiro não estaria em seu patrimônio se não houvesse defraudado a Fazenda Pública e tem, portanto, sua origem e procedência no delito fiscal (BLANCO CORDERO, 2012, p. 414-415, tradução nossa).

Ainda com Blanco Cordero (2012, p. 415-416, tradução nossa, grifo do autor), este considera que, desde que tenham relevância penal, gastos não realizados e economizados em razão do delito, bem como as dívidas que este gera podem ser relevantes para fins de lavagem de dinheiro, sendo o que ocorre com o delito de fraude fiscal tipificado no art. 305 do CPe, o qual “gera efetivamente uma economia de gastos (a dívida tributária), porém *traduz* essa economia em uma quantidade de dinheiro, isto é, *outorga relevância penal* aos gastos economizados, neste caso, a cota tributária defraudada, que deve superar os 120.000 euros”, quantia essa que “é o *bem derivado do delito* e, portanto, é idônea para ser objeto material do delito de lavagem”, não importando para efeitos deste último delito que já se encontrasse em poder do defraudador.

Panoeiro (2014, p. 243) trata dessa questão de os valores, na sonegação fiscal, já integrarem o patrimônio do agente fazendo um paralelo com o crime de estelionato, tipificado no art. 171 do CP<sup>250</sup>, mais especificamente, com um tipo particular de estelionato, praticado por meio da adulteração no medidor de energia elétrica, levando a que o consumo registrado seja inferior ao real, fraudando a empresa fornecedora<sup>251</sup>.

<sup>250</sup> A conduta tipificada é: “Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento”, para a qual é cominada pena de reclusão, de um a cinco anos, e multa.

<sup>251</sup> A esse respeito, o STJ já decidiu configurar “o delito de estelionato a adulteração no medidor de energia elétrica, de modo a registrar menos consumo do que o real, fraudando a empresa fornecedora.” (HC 67.829/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, QUINTA TURMA, julgado em 02/08/2007, DJ 10/09/2007, p. 260. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+energia+e+estelionato&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC4](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+energia+e+estelionato&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC4). Acesso em: 10 mai. 2015).

No exemplo trazido por aquele autor, o agente, após consumo residencial de energia elétrica, retrocedia o relógio, com o objetivo de pagar valor a menor, de modo que a companhia de energia teria sido induzida a erro, efetuando cobrança a menor. Conforme Panoeiro (2014, p. 243), a semelhança entre esse estelionato e o delito fiscal repousaria “no descumprimento de obrigação, derivada de contrato e da lei, respectivamente”, de maneira que, no estelionato, “a lesão guardaria certa identidade com a do crime tributário”.

Na lição de Hungria (1958, p. 210, grifo do autor), mencionada por Panoeiro (2014, p. 243-244):

A locupletação deve ser *ilícita*, isto é, não corresponder, objetiva e subjetivamente, a qualquer direito. [...] A lesão, no estelionato, pode atingir qualquer bem, interesse ou direito patrimonial (pessoal ou real), sem exclusão dos direitos imobiliários. Pode consistir em desfalcar de alguma coisa o patrimônio alheio, onerá-lo com alguma obrigação sem a correlativa contraprestação, ou privá-lo de uma dívida ou de não aleatórios lucros futuros.

Ora, no crime tributário por excelência, a fraude fiscal, a administração tributária é privada da receita fiscal, no montante equivalente ao do tributo não pago ou reduzido, sendo esse montante a vantagem pecuniária obtida pelo agente, à qual o legislador penal atribui relevância, tanto que, conforme a menção feita por Blanco Cordero ao direito espanhol, só haverá fraude fiscal naquele ordenamento jurídico se o valor da cota tributária defraudada superar cento e vinte mil euros.

Tal também ocorre no ordenamento português, que prevê expressamente no art. 103º, nº 2, que os fatos previstos no citado dispositivo penal “não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15.000”.

No Brasil, embora a Lei nº 8.137/1990 não estabeleça nenhum valor limite para a caracterização do crime contra a ordem tributária, a jurisprudência, construída preponderantemente em relação ao crime de descaminho, tem aplicado o princípio da insignificância para afastar a tipicidade da conduta quando o montante dos tributos iludidos não ultrapassar determinada quantia, que, conforme o STF<sup>252</sup>, será de vinte mil reais, e, segundo o STJ<sup>253</sup>, de dez mil reais.

<sup>252</sup> HC 126746 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 14/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2015 PUBLIC 07-05-2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+descaminho+e+insignific%2ncia%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ls4hprg>>. Acesso em: 11 mai. 2015.

<sup>253</sup> HC 307.791/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 17/03/2015. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+sonega%E7%E3o+e+insignific%2ncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+sonega%E7%E3o+e+insignific%2ncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1)>. Acesso em: 11 mai. 2015.

Esse patamar de dez mil reais é extraído do art. 20 da Lei nº 10.522/2002, que determina que sejam arquivados, a partir de requerimento procedido pelo Procurador da Fazenda Nacional, “os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais)”.

A divergência entre o STF e o STJ decorre do fato de a Corte Constitucional aplicar as atualizações feitas pelas Portarias nº 75/2012<sup>254</sup> e 130/2012<sup>255</sup>, ambas do Ministério da Fazenda, para determinar ao Procurador da Fazenda Nacional que requeira que seja promovido o arquivamento, “sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do débito”. O STJ, porém, entende que a “publicação da Portaria MF 75/2012, por não possuir força legal, não tem o condão de modificar o patamar para aplicação do princípio da insignificância”<sup>256</sup>.

De qualquer forma, embora o patamar abaixo do qual a conduta de evasão de tributos será atípica em decorrência da aplicação do princípio da insignificância ainda não esteja definido, é certo que tanto o STF quanto o STJ atribuem relevância penal ao montante de tributos evadido.

Tem-se, destarte, o reconhecimento legal e jurisprudencial de que a prestação tributária não entregue constitui uma vantagem econômica ilícita. De outra parte, é inegável que tal vantagem, que já integrava o patrimônio do agente, somente nele remanesce em decorrência de um delito fiscal: então, se esse delito produziu uma vantagem pecuniária ilícita, esta pode e deve ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro<sup>257</sup>.

---

<sup>254</sup> Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

<sup>255</sup> Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

<sup>256</sup> REsp n. 1.393.317/PR, Sexta Turma, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, DJe de 2/12/2014. Importante destacar que o STF e o STJ coincidem em que, ainda que o valor fique abaixo dos patamares que adotam, a insignificância poderá ser afastada em caso de reiteração da conduta.

<sup>257</sup> Igualmente favoráveis à inclusão dos delitos fiscais dentre os antecedentes da lavagem de dinheiro, podem ser citados: Aránguez Sánchez (2000, p. 186-187), que vê “hipocrisia político-criminal” quando se tipifica a fraude fiscal para, logo em seguida, ao invés de potencializar a sua persecução, restringe-se a reprovação desse delito, com o estabelecimento de “diferenças artificiais” em relação aos outros apenados com a mesma severidade, não percebendo nenhuma razão para que, em relação à lavagem, os crimes contra a Fazenda Pública tivessem tratamento diferenciado de outros delitos graves (o autor falava em uma época em que os delitos prévios não se referiam a todas as atividades delitivas); Angelini (2008, p. 136-145); Castilho (2004, p. 49-57; D’Albora (2001); Lombardero Exposito (2009, p. 161-164); Mallada Fernández (2012, p. 172-177); e Weber e Moraes (2013, p. 348-350 e 359-360).

Nesse mesmo sentido aqui propugnado, Badaró e Bottini (2012, p. 72, grifos existentes no original) afirmam que “todos os bens *originados* pela *sonegação* serão objeto da lavagem de dinheiro caso ocultos ou mascarados. Mas o *produto* da lavagem de dinheiro será apenas a parcela sonegada e não a totalidade do valor que gerou a obrigação fiscal”. Ainda de acordo com os referidos autores, a sonegação, no caso, “pode se dar pelo recebimento de *devoluções* de valores pelo fisco ou pela *manutenção* de valores que deveriam ter sido pagos, sempre por meio das condutas típicas de crimes tributários (Lei 8.137/1990)”, de maneira que “*apenas* essas parcelas são *objeto da lavagem de dinheiro*, restando imaculado o resto do capital sobre o qual incidiu o tributo” (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 72).

Por outro lado, Badaró e Bottini (2012, p. 72) defendem que, se o valor previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, de dez mil reais, for utilizado como parâmetro para a aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, “a sonegação até essa quantia será *atípica* e a parcela *sonegada* não será *objeto* de lavagem de dinheiro”<sup>258</sup>.

Esse entendimento de que a cota tributária defraudada pode ser objeto material da lavagem de dinheiro foi referendado, por maioria de votos, pelo TS (STS 8701/2012, tradução nossa)<sup>259</sup>, que assim se pronunciou acerca da matéria:

Definitivamente, a cota defraudada constitui um bem no sentido do art. 301 CP, que constitui simultaneamente um prejuízo para a Fazenda Pública e um benefício para o defraudador (para algum autor o incremento do patrimônio do defraudador por sua atividade delitativa implica a diminuição do patrimônio do erário público). E ademais supõe o benefício ou proveito

<sup>258</sup> Conforme se vê da própria divergência entre STF e STJ acerca do patamar aplicável para a caracterização da insignificância nos crimes de descaminho e contra a ordem tributária, definir-se, desde já, que, se a parcela sonegada ficar abaixo de dez mil reais ou de vinte mil reais, não poderá ser considerada objeto material da lavagem de dinheiro parece prematuro, até porque ambas as Cortes estão de acordo com o afastamento da insignificância em caso de reiteração da conduta. Então, ainda que se admita qualquer desses dois patamares, no caso concreto, será necessário analisar, ainda, a existência de outras autuações fiscais lavradas contra o agente, pois, se, apesar do valor, a insignificância for afastável pela reiteração da conduta, esta será típica e, portanto, o tributo sonegado poderá ser considerado objeto material da lavagem de dinheiro. Essa questão da aplicação da insignificância em delitos fiscais no Brasil é abordada de maneira mais aprofundada por Panoeiro (2014, p. 202-211), que apresenta uma solução *de lege ferenda* à qual se adere, no sentido de que “o ideal seria que se colhesse na experiência espanhola (e também na portuguesa, acrescenta-se) um exemplo de regulamentação adequada a tais situações, o que se daria, por exemplo, pela fixação de valor no próprio tipo penal e, além disso, do período de apuração ou determinado quantitativo de fatos praticados, que traduzam a afetação relevante do bem”. Outra dificuldade para a definição desse limite para a aplicação do princípio da insignificância é que, conforme exposto em julgado do STJ, que trata de um caso de sonegação de ICMS, tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal e não da União (CF/1988, art. 155, II), “[t]al entendimento, contudo, tem aplicação somente aos tributos da competência da União. Para ser **estendido** ao âmbito estadual, necessária seria a existência de lei local no mesmo sentido”. Portanto, sendo o Brasil um Estado Federal, cujos entes federativos possuem impostos que são de suas respectivas competências exclusivas, a aplicação do princípio da insignificância para afastar a possibilidade de a prestação tributária não paga ser considerada, em cada caso concreto, objeto material da lavagem de dinheiro deveria levar em consideração eventual limite estabelecido pelas respectivas legislações para o arquivamento das execuções fiscais das Fazendas de cada ente. Tal só reforça a necessidade de, conforme proposto por Panoeiro, o valor abaixo do qual a conduta não seria típica seja fixado no próprio tipo penal.

<sup>259</sup> V. nota 221.

econômico derivado do delito suscetível de ser considerado bem idôneo do delito de branqueamento de capitais. Portanto, as condutas típicas descritas no art. 301 CP podem recair sobre a cota tributária.

Registre-se que, para chegar a tal conclusão, embora sem citá-lo, o julgador do TS utiliza-se dos mesmos fundamentos expostos por Blanco Cordero para considerar a cota tributária defraudada objeto material da lavagem de dinheiro.

Importante lembrar que a Corte de Cassação italiana, na sentença n° 6061/2012<sup>260</sup> (tradução nossa), enunciou como princípio de direito que, entre os crimes precedentes do *riciclaggio*, também se inclui “o crime de fraude fiscal a partir do qual o agente, evitando o pagamento de impostos, consegue uma economia de despesa que se traduz numa ausência de decréscimo do patrimônio, e, portanto, em uma evidente utilidade de natureza econômica”.

#### **4.4 A concretização do tributo não pago no patrimônio do agente**

Além de concordarem em que a cota tributária defraudada pode ser objeto material da lavagem de dinheiro, Blanco Cordero (2012, p. 416) e o TS estão igualmente de acordo quanto ao fato de que o problema maior é a dificuldade de concretização e de individualização dos bens oriundos do delito fiscal no patrimônio do contribuinte, por se afastar, em princípio, a possibilidade de que todo aquele patrimônio tenha sido contaminado.

##### **4.4.1 Aspectos temporais**

Para que se chegue ao ponto de concretizar e individualizar a parcela sonogada no patrimônio do agente, há outras questões colocadas por Blanco Cordero (2012, p. 417-419) e que têm a ver com o momento a partir do qual se pode estabelecer com segurança que uma determinada parcela do patrimônio do agente, equivalente ao tributo não pago, pode ser considerada como proveniente de um delito fiscal.

Em primeiro lugar, afirma o autor que apenas com o vencimento dos prazos administrativos estabelecidos para a declaração dos bens integrantes da cota tributária defraudada à administração tributária é que se produzirá a contaminação destes, de modo que, enquanto tais prazos não forem ultrapassados, “existe um período de tempo em que não é possível determinar se existe ou não delito fiscal”, resultando daí que “todo ato realizado sobre tal dinheiro não pode ser considerado delito de branqueamento de capitais, por que os bens não têm – todavia – caráter delitivo” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 417, tradução nossa).

Como exemplo, cita o caso do agente que realiza uma série de transferências de bens antes do vencimento dos prazos administrativos para a declaração respectiva, exatamente com

---

<sup>260</sup> V. nota 218.

o fim de não declará-los à Fazenda Pública no exercício correspondente: nesta hipótese, conclui o autor, “não haverá delito de lavagem porque ainda não surgiu a cota tributária e, portanto, não existem bens idôneos para serem lavados (salvo se o sujeito houver cometido outro delito)” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 417, tradução nossa).

De fato, se, por exemplo, um profissional autônomo auferir, durante um determinado exercício, uma elevada quantia em honorários decorrentes de atividade lícita, deixando de declará-los no exercício seguinte, logrando com isso a supressão do tributo incidente sobre tal rendimento, esse tributo não pago será a vantagem ilícita por ele obtida com o delito fiscal, e, portanto, passível de ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro.

Mas, se antes do final do prazo para a declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda, ele oculta ou dissimula a propriedade dos valores provenientes do delito fiscal mediante a sua transferência para contas mantidas no exterior em nomes de empresas *offshore*, em princípio, não se poderia ter por caracterizada a lavagem de dinheiro, pelo simples fato de que os atos de ocultação/dissimulação teriam ocorrido antes mesmo da consumação do crime tributário.

Porém, há um setor da doutrina nacional que considera o tipo básico da lavagem de dinheiro, tipificado no *caput* do art. 1º da Lei nº 9.613/1998, como sendo permanente<sup>261</sup>, ao passo em que outros doutrinadores entendem que se trata de crime instantâneo de efeitos permanentes<sup>262</sup>.

#### **4.4.1.1 Lavagem de dinheiro: crime permanente ou instantâneo?**

Trata-se de discussão de extrema importância, não apenas para resolver a questão temporal proposta por Blanco Cordero, mas, também, para a solução de problemas ligados à prescrição do crime de lavagem de dinheiro, e, ainda, às situações em que o objeto sobre o qual recaiu a ocultação ou a dissimulação é proveniente de delito que não constava do rol de crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, até a entrada em vigor da Lei nº 12.683/2012, que alterou a Lei nº 9.613/1998 para que qualquer infração penal possa ser considerada subjacente à lavagem.

Em relação à prescrição, o CP dispõe, em seu art. 111, III, que, nos crimes permanentes, o lapso prescricional, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr do dia em que cessou a permanência.

---

<sup>261</sup> É o caso de Maia (2004, p. 83), Aras (2012, p. 6) e Carli (2013, p. 245-246).

<sup>262</sup> É a opinião de Badaró e Bottini (2012, p. 75-80).

Quanto à aplicação da nova redação do art. 1º da Lei nº 9.613/1998 aos fatos ocorridos antes da entrada em vigor da lei que a alterou (10 de julho de 2012), a Súmula 711 do STF<sup>263</sup> dispõe que “[a] lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência”.

Depreende-se, então, da Súmula 711 do STF, e desde que se considere a lavagem como crime permanente, que, tendo ocorrido, por exemplo, a ocultação da propriedade de bens oriundos de um delito que não constava do rol de delitos adjacentes à lavagem de dinheiro, e permanecendo tal situação de ocultação após a entrada em vigor da alteração do art. 1º da Lei nº 9.613/1998, poder-se-á investigar a lavagem de dinheiro.

A esse respeito, Aras (2012, p. 6, grifo do autor), assim se manifesta:

[...] O prolongamento da execução, para além do marco inicial da vigência da *lex gravior*, permitirá a incidência desta, mesmo que a infração penal *antecedente* tenha se consumado antes de 10.07.2012. Neste cenário, não importa qual tenha sido o delito prévio.

Tal interpretação poderá ter impacto em centenas de casos criminais que tenham produzido ativos reciclados e que *hoje ainda sejam mantidos ocultos* (conduta permanente). Investigações poderão ser iniciadas para rastreamento de valores que sejam produto ou proveito de infrações penais consumadas antes de 10.07.2012, como o estelionato, o homicídio mercenário, o tráfico de pessoas, a sonegação fiscal, a contravenção de jogo do bicho ou o roubo.

Ora, voltando ao exemplo acima, do profissional liberal que auferiu renda durante um determinado exercício e que, antes do vencimento do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos ao Fisco, oculta a propriedade dos valores respectivos, é óbvio que ainda não se pode falar em lavagem de dinheiro, pois ainda não há tributo não pago, inexistente cota tributária defraudada.

No entanto, se, vencido o prazo para a declaração de rendimentos, o agente omite aquela renda auferida no exercício anterior, a parcela sonegada tornar-se-á passível de ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro; e se os rendimentos omitidos à administração tributária permanecerem ocultos, neles incluída a cota defraudada, poder-se-á aplicar o mesmo raciocínio exposto na Súmula 711 do STF: se é mantida a ocultação da prestação tributária não paga, e sendo esta originada de um delito fiscal, caracterizada estará a lavagem de dinheiro (conduta permanente).

É importante destacar que a jurisprudência do STF ainda não se definiu acerca da natureza do crime de lavagem de dinheiro: se permanente ou instantâneo de efeitos permanentes. Aliás, essa ausência de definição constou expressamente de decisão relativa ao

263

Disponível

em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=711.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

recebimento de denúncia por crimes de lavagem de dinheiro e formação de quadrilha ou bando (CP, art. 288), de onde se extrai que:

Não fixada ainda pelo Supremo Tribunal Federal a natureza do crime de lavagem de dinheiro, se instantâneo com efeitos permanentes ou se crime permanente, não há que falar-se em prescrição neste instante processual inaugural<sup>264</sup>.

Por outro lado, em decisão monocrática, proferida no HC 113.856<sup>265</sup>, o então Min. Joaquim Barbosa, ao tratar de caso envolvendo infração penal praticada antes da vigência da Lei n° 9.613/1998, assim se pronunciou:

Por fim, como se sabe, “a lavagem de dinheiro é crime autônomo, não se constituindo em mero exaurimento do crime antecedente. Assim, não há bis in idem ou litispendência entre os processos instaurados contra o paciente” (HC 92.279, da minha relatoria, DJE de 19.9.2008).

Pela mesma razão – a autonomia entre os delitos –, torna-se irrelevante o fato de o crime antecedente supostamente ter sido praticado antes do início da vigência da Lei n° 9.613/1998, haja vista a existência de lastro probatório no sentido de que as condutas de ocultação e dissimulação dos valores provenientes de crime, que são delitos permanentes, se protraíram no tempo muito após a entrada em vigor da norma incriminadora.

Há que se chamar a atenção, porém, para o fato de que a jurisprudência relativa a outros delitos praticados sob a modalidade de ocultação tem-nos como crimes permanentes. Assim, por exemplo, é o caso do delito de ocultação de cadáver, tipificado no art. 211 do CP, em relação ao qual o STF<sup>266</sup> já decidiu tratar-se “de crime permanente que subsiste até o instante em que o cadáver é descoberto, pois ocultar é esconder, e não simplesmente remover, sendo irrelevante o tempo em que o cadáver esteve escondido”<sup>267</sup>.

<sup>264</sup> Inq 2471, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-043 DIVULG 29-02-2012 PUBLIC 01-03-2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+lavagem+e+instant%E2neo%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jwydf9l>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

<sup>265</sup> Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=113856&classe=HC&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

<sup>266</sup> HC 76678, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 29/06/1998, DJ 08-09-2000 PP-00005 EMENT VOL-02003-03 PP-00434. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+oculta%E7%E3o+e+cad%E1ver+e+permanente%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lspgqh9>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

<sup>267</sup> Também nesse sentido é a jurisprudência do STJ: REsp 900.509/PR, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 26/06/2007, DJ 27/08/2007, p. 287. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+cad%E1ver+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+cad%E1ver+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2)>. Acesso em 19 mai. 2015. Nesse caso, inclusive, o STJ decidiu que, “se encontrado o cadáver após atingida a maioria, o agente deve ser considerado imputável para todos os efeitos penais, ainda, que a ação de ocultar tenha sido cometida quando era menor de 18 anos”.

Do mesmo modo, em relação ao crime de supressão de documento, tipificado no art. 305 do CP, na modalidade de ocultação, decidiu o STJ<sup>268</sup> tratar-se de crime permanente, cuja consumação se protraí no tempo. Nesse mesmo sentido já decidiu o STJ<sup>269</sup> em relação ao crime de receptação, tipificado no art. 180 do CP, na modalidade “ocultar”.

Destarte, não havendo, em princípio, razão para que se dê à ocultação no crime de lavagem de dinheiro sentido distinto daquele que se vem dando a outros delitos que incriminam a conduta de ocultar, é de se entender pela natureza permanente da lavagem, o que, especificamente, em relação à situação dos atos de ocultação praticados antes do vencimento do prazo administrativo para a declaração da renda ao Fisco, leva à conclusão de que, mantidos ocultos os valores após constituído o tributo não pago, este poderá ser considerado objeto material do branqueamento.

Ainda que assim não se entenda, como é o caso de Badaró e Bottini (2012, p. 79, grifo dos autores), “a identificação do ato inicial de *ocultação* com a consumação *instantânea* da *lavagem de dinheiro* não exonera totalmente os bens ocultos antes da vigência da nova lei”, uma vez que “cada *nova movimentação* destes mesmos bens com intuito de aprofundar a *ocultação* ou a *dissimulação* será um *novo ato típico*, sobre o qual incidem as regras vigentes, ou seja, as disposições da lei em comento”.

Prosseguem os autores:

Cada conduta positiva de *mascamamento* afeta com mais intensidade a *administração da Justiça*, pois distancia ainda mais os bens de sua origem e dificulta seu rastreamento. A lesão à *administração da Justiça* se renova a cada transação, caracterizada, como mencionado, sempre como uma *nova consumação* que *absorve* a anterior pela identidade de valores/bens, e por se situar na mesma linha de desdobramento. E a cada *nova consumação*, como *novo delito* que absorve o anterior, inicia-se novamente a contagem do prazo prescricional (BADARÓ; BOTTINI, 2012, p. 79-80, grifo dos autores).

Desse modo, se os atos de lavagem anteriores ao vencimento do prazo para a apresentação da declaração de rendimentos ao Fisco não serão típicos, porque ainda não consumado o delito fiscal, quaisquer movimentações posteriores poderão caracterizar a lavagem de dinheiro, pois recairão sobre bens que se originam do crime tributário.

<sup>268</sup> HC 28.837/PB, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 16/03/2004, DJ 10/05/2004, p. 312. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+documento+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+documento+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC2)>. Acesso em: 19 mai. 2015.

<sup>269</sup> RHC 13.231/MG, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 26/11/2002, DJ 19/12/2002, p. 380; HC 19.434/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, julgado em 19/02/2002, DJ 19/12/2002, p. 438. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+recepta%E7%E3o+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC3](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+oculta%E7%E3o+e+recepta%E7%E3o+e+permanente&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC3)>. Acesso em: 19 mai. 2015.

#### 4.4.1.2 Referência à exigência de decisão definitiva da administração tributária acerca da constituição do crédito tributário

Noutra situação posta por Blanco Cordero (2012, p. 417-418), por ele apontada como mais complexa que a anterior, o ato de liquidação definitiva da cota tributária ocorre muito tempo depois do vencimento do prazo estabelecido para a declaração do rendimento à administração tributária, especialmente, em decorrência de recurso administrativo interposto pelo contribuinte.

Indaga, então, Blanco Cordero (2012, p. 418, tradução nossa) se há a prática de lavagem de dinheiro quando, entre o momento da notificação do ato de liquidação do tributo e o da interposição de recurso, o contribuinte procede à transmissão dos bens correspondentes à cota tributária, bem assim se há lavagem quando a transmissão ocorrer no prazo para a interposição do recurso, que, ao final, não foi interposto: responde o autor que, em princípio, “deverá considerar-se que até que não exista uma decisão definitiva sobre a existência da cota defraudada não poderá considerar-se que existem bens suscetíveis de ser branqueados”.

Blanco Cordero (2012, p. 418, tradução nossa) trata também da situação em que, após o esgotamento da via administrativa, o agente obtém judicialmente a suspensão da execução, hipótese em que considera mais acertado “entender que a cota tributária surge no momento da decisão judicial definitiva que procede ao ato de liquidação da dívida tributária, motivo pelo qual todo ato prévio realiza-se sobre bens não contaminados”, embora reconheça a pertinência da discussão sobre o reconhecimento do dolo eventual ou da lavagem realizada por imprudência grave, disciplinada no art. 301, n° 3, do CPe<sup>270</sup>.

Pois bem, a exigência de decisão definitiva sobre a existência da cota tributária tem absoluta pertinência com o que ocorre no Brasil, em que a Súmula Vinculante n° 24 do STF<sup>271</sup> estabelece: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1° , incisos I a IV, da Lei n° 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

---

<sup>270</sup> Uma outra situação posta por Blanco Cordero (2012, p. 419) é a da transferência dos bens que integram a cota tributária defraudada para realizar o seu pagamento, dado que transmitir bens corresponde a uma das condutas típicas do *blanqueo*. Entende o autor que “não se pode dizer que exista uma cota tributária defraudada, pois o defraudador tem a possibilidade de realizar o pagamento, razão pela qual a conduta seria atípica por falta de objeto material”. Por outro lado, mesmo que se entendesse que a defraudação já tivesse sido produzida, aduz o autor que a conduta estaria amparada por causa de justificação prevista no art. 20, 7°, do CPe (isenção de responsabilidade pela atuação em cumprimento de dever), apesar de a possibilidade de sanção pela mera posse de bens como lavagem dificultar tal compreensão, “porque se a cota foi possuída terá sido consumado o delito de *blanqueo*” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 419, tradução nossa). Parece difícil admitir a possibilidade de considerar que o emprego da parcela sonogada para pagar a dívida tributária possa configurar o delito de lavagem, já que não há, aí, em princípio, qualquer propósito de ocultação ou dissimulação da sua origem ilícita.

<sup>271</sup> Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 mai. 2015. Nos termos do art. 103-A da CF, o “Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por

#### 4.4.1.2.1 A Súmula Vinculante n° 24 do STF e a consumação dos crimes contra a ordem tributária no Brasil

O precedente representativo dessa Súmula Vinculante é o HC 81.611/DF, julgado em 10/12/2003, tendo por relator o Min. Sepúlveda Pertence, cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo<sup>272</sup>.

Desse precedente representativo da mencionada Súmula Vinculante, destacam-se os seguintes trechos do voto Min. Cezar Peluso, que acompanhou o relator:

De modo 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. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo. Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator -, não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento. (...) E isso significa e demonstra, a mim me parece que de maneira irresponsável, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível. (...) Retomando o raciocínio, o tipo penal só estará 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 o

---

provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei". Essa lei é a de n° 11.417/2006.

<sup>272</sup> HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+sonega%E7%E3o+e+consuma%E7%E3o%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lzterje>>. Acesso em: 13 mai. 2015.

estando, evidentemente não se pode instaurar por conta dele, à falta de justa causa, nenhuma ação penal.”<sup>273</sup>.

Pois bem, conforme exposto posteriormente pelo mesmo Min. Cezar Peluso quando da discussão da então Proposta de Súmula Vinculante 29 Distrito Federal<sup>274</sup>, em sessão do Tribunal Pleno do STF, ocorrida em 02 de dezembro de 2009, naquele momento já estava assentado que, se “há dúvida sobre a existência do crédito, evidentemente há dúvida sobre a existência do elemento normativo do tipo”; havia, porém, divergências quanto a fundamentos, especialmente sobre a existência de condição de procedibilidade ou sobre a inexistência de elemento normativo do tipo.

No entanto, julgados mais recentes deixam patente que, na compreensão do STF, não se trata o lançamento definitivo do tributo de uma condição objetiva de punibilidade, mas, de requisito para a própria consumação do crime, de modo que a conduta será atípica enquanto não verificado o caráter definitivo do lançamento do tributo.

Assim, por exemplo, no HC 122.755/PE, de relatoria do Min. Luiz Fux, decidiu a Primeira Turma do STF do seguinte modo:

(...). 1. Os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, pressupõem a prévia constituição definitiva do crédito na via administrativa para fins de tipificação da conduta (Súmula Vinculante n. 24 desta Corte, verbis: “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”). Precedentes: HC 108.159, Primeira Turma, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe de 19.04.13; HC 105.197, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 15.06.12. 2. A ratio da Súmula Vinculante n. 24 é a exigibilidade do exaurimento da via administrativa para a consumação do ilícito tributário. (...) <sup>275</sup>.

Conclui-se daí, portanto, que, embora a redução ou supressão do tributo já tenha se configurado, ainda não haverá crime contra a ordem tributária enquanto o lançamento não se tornar definitivo. Nesse sentido, diz Pelella (2010, p. 335, grifo do autor) que:

[...] o fato gerador da suposta supressão/redução do tributo e *potencialmente criminoso* só poderá ser assim considerado quando houver decisão definitiva sobre a questão na seara tributária. Enquanto pendente tal decisão, o fato, podemos dizer, experimenta um estado de *latência típica*. Em palavras mais simples: *o fato ainda não é típico*.

<sup>273</sup> HC 81611, Voto do Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgamento em 10.12.2003, DJ de 13.5.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 mai. 2015.

<sup>274</sup> Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV\\_29.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf)>. Acesso em: 13 mai. 2015.

<sup>275</sup> HC 122.755/PE, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+ordem+adj+tribut%E1ria+e+crime+consuma%E7%E3o%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/prl0lrt>>. Acesso em 13 mai. 2015.

Importante dizer que a conclusão a que chegou aquele autor não significa sua concordância com a tese adotada pelo STF inicialmente no HC 81.611 e sedimentada na Súmula Vinculante n° 24, mas, apenas, aceitação do fato consumado, a partir do qual, “procurando preservar ainda uma nesga de coerência interpretativa”, estabelece que:

a) a prejudicial administrativa, se admitida, é condição objetiva do tipo (e não da punibilidade); b) enquanto não ultimado o procedimento na seara tributária, não há de se falar em fato típico; c) sem que haja consumação, não correrá a prescrição, não porque estaria suspensa, mas pelo simples motivo de que não há ação exercitável apta a deflagrar a pretensão punitiva do Estado (PELELLA, 2010, p. 339).

Tal, na prática, implica a submissão da instância penal à administrativa<sup>276</sup>, uma vez que “a tipicidade, nesse caso, fica a depender de conduta lícita, vinculada e praticada de ofício pela administração” (PELELLA, 2010, p. 335).

Intuitivamente, a verificação acerca da existência de crédito de natureza tributária assemelhar-se-ia mais a uma atividade de *constatação* da figura típica e não componente de sua própria *formação*. Mas não há remédio. Com efeito, se o fato de o ser delito material impõe à persecução penal a prejudicialidade de ver constituído definitivamente o crédito tributário na seara administrativa, o lançamento não é mera *verificação da materialidade delitiva*, mas etapa *própria da constituição do tipo* (PELELLA, 2010, p. 335-336, grifos constantes do original).

Ora, a mesma conclusão extraída por Pelella para definir que não há contagem da prescrição enquanto não se tornar definitivo o lançamento tributário (que, de resto, resulta clara das discussões que levaram à aprovação da Súmula Vinculante n° 24), por ainda não ter havido consumação do delito fiscal, conduz à conclusão de que, se crime tributário ainda não existe, e enquanto não houver a constituição definitiva do crédito na via administrativa, nenhum ato de ocultação/dissimulação da origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade do montante equivalente ao da parcela sonogada já significará lavagem de

---

<sup>276</sup> Na Espanha, ocorre o contrário, ou seja, é a instância administrativa que se submete à penal, dada a vigência do “princípio da não concorrência de infrações tributárias”, disciplinado no art. 180 da LGT, que determina que, se a administração tributária estimar que a infração puder ser constitutiva de delito contra a Fazenda Pública, dará conhecimento à jurisdição competente ou remeterá o expediente ao Ministério Público, abstando-se de dar seguimento ao procedimento administrativo, sendo que a “sentença condenatória da autoridade judicial impedirá a imposição de sanção administrativa” (Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.t4.html#a180](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t4.html#a180)>. Acesso em: 16 mai. 2015). A propósito da submissão da instância administrativa à penal no contexto da evolução do tratamento da fraude fiscal na Espanha, cf. Panoeiro (2014, p. 276-288). Para uma análise mais aprofundada sobre o tema, especialmente a respeito da paralização administrativa ante os indícios de delito fiscal, o princípio *ne bis in idem* e o problema do “paralelismo procedimental”, cf. Espejo Poyato (2013, 2013, p. 424, tradução nossa), que entende, no entanto, que “o delito fiscal não deve paralisar a prática da liquidação”. Também sobre a concorrência do procedimento sancionador tributário com um procedimento penal, cf. Almuñí Cid (2009, p. 504-505).

dinheiro, dado que ainda não se poderá dizer que tal parcela seja decorrente de infração penal tributária, pois esta simplesmente não se consumou.

#### **4.4.1.2 Crítica à Súmula Vinculante nº 24 do STF**

Neste ponto, é preciso deixar clara a convicção sobre o desacerto da tese encampada pelo STF e atualmente sedimentada na Súmula Vinculante nº 24.

É que, nos termos do art. 14, I, do CP, diz-se que o crime está consumado “quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal”.

Já o art. 1º da Lei nº 8.137/1990 diz constituir “crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante as condutas que elenca.

Portanto, para que se tenha o crime tributário como consumado é necessário que haja ocorrido a supressão ou redução do tributo, contribuição social e qualquer acessório. Pergunta-se, então: quando ocorre a supressão ou redução do tributo? Quando vencido o prazo para o seu pagamento e a prestação tributária não é paga ou é paga a menor, ou, apenas, quando o lançamento do tributo torna-se definitivo na área administrativa?

Para responder a esses questionamentos, necessário é recorrer a alguns conceitos do CTN relativos à obrigação, ao crédito e ao lançamento tributários.

Dispõe o art. 113, § 1º, do CTN que “a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador<sup>277</sup>, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Da obrigação principal decorre o crédito tributário, que tem a mesma natureza daquela, que não é afetada pelas “circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade” (CTN, art. 139 e 140).

O crédito tributário, por sua vez, é constituído pelo lançamento, conceituado como “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” (CTN, art. 142).

Pois bem, dissertando acerca desses institutos do direito tributário, Torres (2009, p. 236) afirma ser a obrigação tributária “o vínculo jurídico que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento do tributo”, de

---

<sup>277</sup> Que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114).

maneira que a prestação objeto da obrigação principal será “ou um imposto, ou uma taxa, ou uma contribuição ou um empréstimo compulsório, que constituem as quatro espécies do gênero tributo”.

Diz mais o citado autor ao relacionar a obrigação tributária principal ao crédito tributário:

A obrigação tributária principal, que tem por objeto prestação pecuniária, é o vínculo jurídico que compreende o crédito e o débito. São dois aspectos da mesma realidade. A Fazenda Pública tem o direito ao crédito tributário e o contribuinte tem o dever de entregar a prestação patrimonial em que consiste o tributo, isto é, está obrigado a pagar o débito tributário. O CTN diz, no art. 113, § 1º, que a obrigação tributária “extingue-se juntamente com o crédito tributário”. A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem juntamente. Nada obstante, o Código reserva o termo “crédito” à obrigação que adquire concretude ou visibilidade; assim, o “crédito” se “constitui” pelo lançamento (art. 142), torna-se definitivamente constituído na esfera administrativa tanto que decorrido o prazo de 30 dias do lançamento ou da decisão irrecorrível (arts. 145, 174) e se transforma em dívida ativa, adquirindo a presunção de liquidez e certeza pela inscrição nos livros da dívida ativa (art. 204 CTN). A técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois *obrigação e crédito não se distinguem em sua essência*, como declara o próprio CTN no art. 139: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (TORRES, 2009, p. 237, grifos existentes no original).

Mais adiante, Torres (2009, p. 273-274) volta a abordar o tema nos seguintes termos:

Já vimos antes (p. 237) que, a rigor, inexistente diferença entre crédito e obrigação tributária. Da obrigação tributária exsurtem um direito subjetivo de crédito para o sujeito ativo e uma dívida para o sujeito passivo. O próprio art. 139 do CTN diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Se a obrigação tributária tem conteúdo patrimonial não pode se distinguir do crédito tributário.  
[...].

A distinção [entre obrigação e crédito tributários] que por vezes faz o CTN deve ser entendida no sentido didático. Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude na medida em que seja objeto de lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza.

Por isso mesmo “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem” (art. 140 do CTN).

Já acerca do lançamento tributário, assim se pronuncia o citado autor:

O lançamento, do ponto de vista lógico, coincide geralmente com a subsunção do fato concreto na hipótese de incidência prevista na lei. É ato de aplicação da lei ao caso emergente, na busca da exata adequação entre a realidade e a norma. Mas a subsunção não é meramente formal, eis que envolve a qualificação do fato concreto e a interpretação de todos os aspectos do fato gerador abstrato (núcleo, tempo, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo). Por isso mesmo há casos em que o lançamento opera por aplicação discricionária ou por tipificação administrativa (vide p. 244). Como define o art. 142 o lançamento “é 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”. Por exemplo: se o ICMS, segundo a definição da lei, incide pela alíquota de 15% sobre o valor da saída de mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial, compete à autoridade administrativa verificar se João da Silva, que promoveu a saída de mercadorias pelo preço de R\$ 100,00, é comerciante e, em caso positivo, dele exigir o imposto de R\$ 15,00, acrescido das penalidades pecuniárias (TORRES, 2009, p. 274-275).

Pois bem, do quanto exposto, extrai-se que obrigação e crédito tributários são como que dois lados de uma mesma moeda: dever do sujeito passivo de pagar uma prestação pecuniária e direito do sujeito ativo de recebê-la, os quais nascem e extinguem-se juntos.

Com o fato gerador, nasce não apenas a obrigação tributária, cujo objeto é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas, igualmente, o crédito por parte da administração tributária. O lançamento, então, conforme dito por Pelella (2010, p. 335, grifo do autor), não é mais que “a verificação acerca da existência de crédito de natureza tributária”, assemelhando-se “a uma atividade de *constatação* da figura típica”.

Destarte, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 ocorre quando do término do prazo para o pagamento do tributo, não sendo este pago ou sendo pago a menor.

É nesse caminho a conclusão de Panoeiro (2014, p. 321), para quem, se o aperfeiçoamento do crime ocorre quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal, como determina o art. 14, I, do CP, “seria possível inferir que, vencido o prazo, sem o devido recolhimento, houve redução ou supressão de tributos, o que indica lesão ao bem jurídico”.

Desse modo, “o lançamento apenas delimitaria o montante do tributo não recolhido (correspondente à lesão ao bem jurídico) e seus acréscimos legais, de sorte a embasar futura execução fiscal” (PANOEIRO, 2014, p. 321).

Também a respeito da consumação, e especificamente em relação aos crimes tipificados nos incisos I a V do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, por ele classificados como materiais, Eisele (2002, p. 70-71) assim se manifestava antes da edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF:

Como o crime material se consuma com a realização do resultado decorrente da conduta (materialização da hipótese fática indicada no verbo contido na descrição típica), no caso dos crimes contra a ordem tributária cujo resultado consiste em evasão tributária, o crime se consuma na data em que deve ser pago o valor correspondente ao tributo ou à contribuição social.

Esse é o momento em que ocorre a lesão ao bem jurídico protegido, independentemente de eventual prática de atos fraudulentos anteriores, realizados com a finalidade de obtenção da evasão.

Ou seja, se um comerciante vende uma mercadoria e emite a nota fiscal respectiva de forma irregular, consignando no documento um valor menor (simulação) que o real incidente sobre a operação (mediante o expediente vulgarmente denominado “meia-nota”), apenas realiza atos de execução do crime tipificado no art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90, cuja consumação pode vir a ocorrer se, utilizando-se do documento mencionado em sua contabilidade, posteriormente apura valor (referente ao ICMS devido no período) inferior ao realmente incidente sobre suas operações, e não realiza o pagamento correspondente à parcela omitida, na data legalmente estabelecida para a satisfação da prestação da obrigação tributária.

Ou seja, a execução iniciou-se com a realização das condutas fraudulentas, mas a consumação apenas ocorreu no momento em que ocorreu o resultado (evasão), que, no caso, coincide com a data em que deveria ser realizado o pagamento.

[...].

Nos crimes materiais supramencionados, a consumação ocorre na data prevista pela legislação tributária (ou previdenciária), na qual deve ocorrer o pagamento do valor correspondente à prestação da obrigação tributária.

Dessa forma, eventuais fatos posteriores, como a eventual cobrança do valor evadido ou o lançamento do crédito tributário correspondente, não interferem na consumação do crime, ou deslocam temporalmente seu momento consumativo, situando-se no âmbito do exaurimento do delito.

Fischer (2011, p. 61, grifo do autor), por sua vez, afirma que a “lesão ao bem jurídico tutelado pelo delito material do art. 1º Lei 8.137/90 [...] se dá com a *conduta* (ação) de *supressão* ou *redução* de tributo”, a qual, por estar “ligada à obrigação tributária, existe independentemente do *lançamento* (ato administrativo para, em consequência, gerar o *crédito tributário*, que em nada se identifica com a exigência perfectibilizadora do tipo penal)”.

Acerca da relação entre o tributo e o lançamento, Fischer<sup>278</sup> (2011, p. 60-61, grifo do autor) assim se pronuncia:

<sup>278</sup> Esse autor elenca um vasto rol de considerações para demonstrar “a inconsistência lógico-sistêmica e jurídica” da decisão do STF, valendo destaca-las: “a) no sistema vigente, o Poder Judiciário não pode(ria) ficar vinculado e jungido às conclusões advindas da seara administrativa, embora a *vinculação* só exista, em verdade, nos delitos desse jaez, por conta dos *precedentes*; b) contraria-se frontalmente o contido no art. 5º, XXXV, CF/88, que determina que a lei [...] não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito; c) no âmbito criminal não se discute ‘crédito tributário’, mas *tributo* (vinculado à *obrigação tributária*); d) as provas acerca da materialidade do crime (tributo, *suprimido* ou *reduzido*) não podem ficar

Saber o que é *tributo* (art. 1º, Lei 8.137/90) ou *contribuição previdenciária* (art. 337-A, CP) *suprimidos* ou *reduzidos* não depende de qualquer valoração ou interpretação, mas de pura constatação à luz do que determina a legislação própria. É dizer: para a existência do *tributo* não há dependência do lançamento tributário a ser realizado pela autoridade competente (funcionário público) e sua ulterior confirmação nas instâncias administrativas.

Na verdade, a legislação pátria adotou a denominada *Teoria da Atividade*, considerando-se “*praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*” (art. 4º, CP). Portanto, o crime se consuma com a ação (no caso, necessariamente comissiva) *supressão* ou *redução* (*caput* do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não (porque nem todas as condutas-meio pressupõem a fraude), prevista nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90 ou do art. 337-A, CP.

Noutras palavras, a ocorrência da infração não pode ser condicionada a eventual lançamento tributário.

#### Importante é observar o que ocorre na Espanha:

A jurisprudência é unânime em considerar que nos casos de ilusão do pagamento do tributo o delito se consuma “no momento em que vence o prazo legal voluntário para realizar o pagamento” (SSTS 1688/2000, de 6 de novembro<sup>279</sup>; 751/2003, de 28 de novembro<sup>280</sup>, e 1599/2005, de 14 de novembro<sup>281</sup>). E fundamenta que “antes não cabe falar de consumação, pois o sujeito ainda poderia desistir voluntariamente verificando o pagamento através de uma declaração complementar”.

Nos casos de defraudação mediante a obtenção indevida de devoluções ou o desfrute de benefícios fiscais, o delito se consuma quando se recebe a devolução ou se executa o benefício (BOIX REIG; GRIMA LIZANDRA, 2012, p. 27, tradução nossa).

---

restritas àquelas eventualmente produzidas na esfera administrativa. É dizer: na ação penal há possibilidade de outras provas a demonstrar a materialidade e prática do crime, independentemente da decisão administrativa; e) as conclusões tomadas no âmbito administrativo deve(riam) servir tão-somente como elementos a mais para formar a convicção do juiz; f) o prazo prescricional para a constituição do *crédito tributário*, de regra, é de 5 (cinco anos), enquanto que, à luz do Código Penal, o delito em voga tem prescrição em abstrato no marco de 12 (doze) anos; mas, em determinados casos, a prescrição pode ser de até 22 (vinte e dois) anos; g) a decisão proferida no acórdão-paradigma importa conferir, na prática, efeito vinculante a uma decisão administrativa, quando, salvo exceções, sequer decisões emanadas do próprio STF ostentam tal característica; h) o Código Penal (art. 4º, CP) adotou a *Teoria da Atividade*, considerando-se ‘*praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*’. Portanto, o crime se consuma com a ação (no caso, necessariamente comissiva) *supressão* ou *redução* (*caput* do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não, prevista nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90; i) o fato de existirem as benesses da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, como aquela prevista no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684 [...], não poderia alterar em absolutamente nada a discussão acerca do crime (ocorrência e tempo) [...]. O equívoco manifesto está em considerar o modo de perfectibilização do delito a futura (e absolutamente independente, para não dizer *casuística*) causa de exclusão de punibilidade. O crime existe desde que implementadas as condições dos seus elementos. Mantidas as premissas da tese preponderante, revogadas as regras extintivas de punibilidade [...], a forma e o momento do crime restariam alterados. Com todas as vênias, um *non sense* (FISCHER, 2011, p. 56-58, grifo do autor).

<sup>279</sup> Disponível em: <<http://supremo.vlex.es/vid/delito-hacienda-as-15202464>>. Acesso em: 15 mai. 2015

<sup>280</sup> Disponível em: <<http://supremo.vlex.es/vid/procedibilidad-enga-irretroactividad-16715255>>. Acesso em 15 mai. 2015.

<sup>281</sup> Disponível em: <<http://supremo.vlex.es/vid/delito-hacienda-64-20067255>>. Acesso em: 15 mai. 2015.

Já em Portugal, conforme consta do já mencionado Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 13 de julho de 2010<sup>282</sup>,

Estamos perante um tipo de crime de perigo, ou como alguns autores defendem, de resultado cortado<sup>283</sup>, “pois não é necessário que o resultado seja alcançado, bastando que o agente tenha em mente consegui-lo. O tipo objectivo de tal crime fica consumado quando se atente contra a verdade e transparência traduzidas nas diversas modalidades previstas, para a sua execução, no art. 23/1 do RGIFNA, hoje, art. 104 do RGIT - Lei 15/01 de 5/06” (cfr. ac. da RP de 19/11/2008, consultado em dgsi.pt). “O STJ tem-se pronunciado sobre a natureza do crime de fraude fiscal do art. 23 do RJIFNA dizendo que se trata de um crime de perigo, pois que não se exige a obtenção da vantagem patrimonial em prejuízo do Fisco, e apenas a conduta tipificada que vise essa vantagem; e menciona-se ainda «a vantagem patrimonial pretendida» e não a obtida. E tem afirmado que se consuma quando o agente, com a intenção de lesar, patrimonialmente, o Fisco, atenta contra a verdade e transparência exigidos na relação Fisco-contribuinte, através de qualquer das modalidades de falsificação previstas no n.º 1 do art. 23, ainda que nenhum dano ou enriquecimento indevido venha a ter lugar.

Actualmente, o crime de fraude fiscal está previsto pelas disposições conjugadas dos arts. 103/1, als. a), b) e c), e 104/1, als. a), d), e), f), e n.º 2 da Lei 15/01 de 5/06, mas que nada mudam neste domínio, mantendo-se como crime de perigo, que se consuma independentemente do dano” (acórdão do STJ de 27/11/2007, e ainda neste sentido, entre outros, ac. RL de 23/01/2003, todos consultados no referido site da DGSJ).

De qualquer forma, em que pesem tais considerações, o certo é que a jurisprudência no Brasil consolidou-se no sentido de que a consumação dos crimes contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/1990, ocorre apenas quando se torna definitivo, na esfera administrativa, o lançamento tributário. Em sendo assim, somente após a constituição definitiva do crédito tributário é que a parcela sonegada poderá ser considerada objeto material da lavagem de dinheiro, o que pode levar um tempo demasiado largo para que aquela possa ser concretizada e individualizada.

Assim, em tendo sido praticadas operações de ocultação ou dissimulação do montante equivalente à parcela sonegada após o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, elas somente poderão ser consideradas típicas acaso, adotando-se o entendimento de que a lavagem de dinheiro é crime permanente, constate-se a manutenção da ocultação ou da dissimulação, ou, ainda, se, mesmo compreendendo que se trate de delito instantâneo, lograr-se demonstrar a ocorrência de novas movimentações, após o lançamento definitivo do tributo, hábeis a aprofundar a ocultação ou a dissimulação da origem dos valores sonegados.

#### **4.4.2 Possibilidades de concretização do tributo não pago no patrimônio do agente**

<sup>282</sup> V. nota 247.

<sup>283</sup> A esse respeito, cf. Figueiredo Dias e Costa Andrade (1996, p. 88).

Todavia, acaso superadas as questões temporais, há, ainda, o problema, talvez maior<sup>284</sup>, de concretização e de individualização dos bens oriundos do delito fiscal no patrimônio do contribuinte, pois, conforme afirma Blanco Cordero (2012, p. 419-420, tradução nossa, grifo do autor), a cota tributária “não encontra um reflexo em bens concretos”, de modo que, “se não se pode *individualizar a cota tributária* no patrimônio do defraudador, dificilmente se pode realizar a conduta típica do branqueamento de capitais, por não existir objeto material”.

Apesar disso, Blanco Cordero (2012, p. 421-422, tradução nossa, grifo do autor) apresenta duas possibilidades de concretização da parcela sonogada no patrimônio do agente, de maneira a caracterizá-la como objeto material da lavagem de dinheiro:

Uma possibilidade é que a ação típica do delito de branqueamento de capitais recaia sobre uma *parte do patrimônio do defraudador que obrigatoriamente inclua toda ou parte da cota tributária*. Isso ocorrerá quando a ação de lavagem realiza-se sobre a totalidade do patrimônio do autor do delito prévio, ou ao menos sobre uma proporção tão elevada de seu patrimônio que supere a parte lícita e compreenda uma porção do valor da cota tributária impugnada. Nestes casos estabelece-se com certeza que os bens obtidos do delito fiscal encontram-se total ou parcialmente no objeto sobre o qual recai a ação típica do delito de lavagem.

Para demonstrá-lo, o autor traz um exemplo extraído de Löwe-Krahl (2012, p. 1596-1597), assim descrito:

Exemplo: O defraudador H dispõe de um patrimônio total por valor de 100. Defrauda a Fazenda Pública uma cota tributária por valor de 30. H compra a D um veículo por 60. Neste caso não se pode considerar que dita quantidade proceda do delito fiscal, pois de acordo com o princípio *in dubio pro reo* há que se considerar que os 60 que paga não procedem do delito prévio. A situação muda se pago 80 pelo carro, porque pelo menos 10 destes procedem do delito fiscal (BLANCO CORDERO, 2012, p. 421, tradução nossa).

A outra possibilidade de individualização e concretização da cota tributária defraudada consiste na identificação da quantia que constitui a base de cálculo sobre a qual não houve o pagamento dos impostos:

Recordemos que a cota tributária determina-se normalmente aplicando o tipo de gravame à base liquidável (art. 56 LGT), e que o tipo de gravame é a cifra, coeficiente ou percentual que se aplica à base liquidável para obter como resultado a cota íntegra (art. 55 LGT). Portanto, dado que a cota tributária é um percentual da base liquidável, é razoável entender que a massa patrimonial integrada pela base liquidável contém uma parte contaminada. *Não está contaminada toda a base liquidável, mas exclusivamente a parte constitutiva da cota tributária*. De novo, sendo o dinheiro um bem fungível, é extremamente difícil determinar que parte

<sup>284</sup> Especialmente, no Brasil, em decorrência da Súmula Vinculante n° 24 do STF, pois pode-se levar muitos anos entre o que deveria se considerar como momento da consumação do delito fiscal, ou seja, o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, e aquele definido na mencionada decisão, qual seja, o lançamento definitivo do crédito tributário na órbita administrativa.

constitui a cota tributária, e portanto objeto material idôneo do delito de branqueamento. Isto significa que somente haverá delito de lavagem se o defraudador transfere a totalidade da base imponible, porque uma parte está contaminada, ou uma quantidade de dinheiro que obrigatoriamente inclua uma parte da cota tributária (BLANCO CORDERO, 2012, p. 422, tradução nossa, grifo do autor).

A título de exemplo, o autor espanhol traz a seguinte situação:

Exemplo: Um defraudador tem um capital não declarado por valor de 1.000 em uma conta bancária no exterior. Imaginemos que a cota tributária que lhe caberia pagar fosse de 300. Somente se cometerá delito de lavagem de dinheiro se se transferirem os 1.000, ou se se transferirem mais de 700, porque então uma parte da cota tributária contaminada foi objeto material da lavagem (BLANCO CORDERO, 2012, p. 422, tradução nossa).

Postas essas situações, a conclusão de Blanco Cordero (2012, p. 422, tradução nossa, grifo do autor) é no sentido de que “o delito de branqueamento de capitais que tem por objeto material a cota tributária possui um *âmbito de aplicação extremamente pequeno*”, dado que seriam raros os casos em que as ações de lavagem recairiam “sobre a totalidade (ou quase) do patrimônio do autor do delito prévio (ou da base imponible), ou sobre uma quantidade tão grande do mesmo que obrigatoriamente inclua a cota tributária”.

Não obstante isso, e admitindo - embora, mais uma vez, sem a devida referência - as mesmas possibilidades de concretização da cota tributária defraudada no patrimônio do agente apresentadas por Blanco Cordero, o TS, na já mencionada STS 8701/2012<sup>285</sup>, reconheceu o delito fiscal como prévio ao *blanqueo* em um caso no qual a prestação pecuniária defraudada alcançou o montante de mais de 1.000.000 de euros, enquanto o total *blanqueado* foi de 765.744,25 euros.

Entendeu o Tribunal Supremo espanhol que era possível, na situação analisada, inferir, de maneira lógica e racional, que a origem da quantia objeto da lavagem era oriunda da cota tributária defraudada, dada a simultaneidade temporal entre os períodos em que se concretizou o não pagamento dos tributos e os das operações de lavagem, bem assim pelo fato de que a maior parte da quantia defraudada era exatamente a branqueada, e, ainda, pela existência de elementos indiciários suficientes para que se pudesse vincular a quantia objeto da lavagem ao prévio delito fiscal, evidenciando o caráter ilícito do dinheiro.

Importante destacar que, no caso concreto submetido ao TS, o agente fora condenado por delito fiscal pela Justiça sueca, por fatos ocorridos entre 1996 e 1998, alcançando a cota tributária defraudada montante equivalente a mais de 1.000.000 de euros. Ademais, a corte espanhola considerou comprovado que, no período de 1996 a 2004, o agente realizou

---

<sup>285</sup> V. nota 221.

*operaciones de blanqueo*, como a utilização de pessoa jurídica no exterior e o ingresso de recursos em contas da esposa mantidas na Espanha incompatíveis com a renda declarada do casal, no montante equivalente a mais de 700.000 euros, que se entendeu oriunda da prestação pecuniária sonegada na Suécia.

Essa parece ser uma terceira situação, que se soma às outras duas propostas por Blanco Cordero. É que, na primeira situação, o agente realizou operações de lavagem que abrangem todo o seu patrimônio, que não era declarado, ou a maior parte dele, de modo que, necessariamente, a cota defraudada estaria abrangida por aquelas operações; na segunda, essas operações incidiram sobre a própria base imponible ou sobre uma parte desta que necessariamente incluía a parcela sonegada. Talvez, o que diferencie as duas situações seja a suposição de que, na segunda, o patrimônio do agente é superior à base imponible, ao passo em que, na primeira, esta corresponde àquela.

Pois bem, na situação decidida pelo TS, não se conhece a base imponible, mas, apenas, a cota tributária defraudada, superior a 1.000.000 de euros, sendo que as operações de lavagem recaíram sobre um valor inferior a este.

Em suma, nas duas primeiras situações, hipotéticas, as operações de lavagem deram-se sobre um montante superior ao da prestação pecuniária não paga; na terceira, real, deu-se o contrário, pois a parcela sonegada foi superior ao montante objeto das atividades de branqueamento.

Embora sem enfrentar a questão da individualização da prestação pecuniária não paga no patrimônio do agente, a decisão do Tribunal da Relação de Lisboa no Acórdão de 13 de julho de 2010 referida anteriormente<sup>286</sup> parece enquadrar-se na segunda situação proposta por Blanco Cordero, dado que, no caso concreto analisado por aquela Corte, o objeto da conversão ou transferência correspondia à própria base imponible, ou seja, o rendimento auferido pelo arguido em Portugal, movimentado na Suíça e não declarado ao Fisco português.

Então, se todo o rendimento sonegado é submetido a condutas caracterizadoras da lavagem de dinheiro, por óbvio que a prestação pecuniária não paga, que é o objeto da lavagem, também o foi, não havendo dúvidas, em situações que tais, de que se configurou o crime de lavagem de dinheiro oriundo de delito fiscal.

Voltando à conclusão de Blanco Cordero (2012, p. 422) no sentido de ser pequeno o âmbito de aplicação do crime de lavagem cujo objeto é a cota tributária defraudada, dada a

---

<sup>286</sup> V. nota 247.

suposta raridade de casos em que as ações de lavagem recairiam sobre a totalidade do patrimônio ou da base imponible, tem-se que o autor acresce às dificuldades já comentadas aquelas decorrentes da mescla de valores oriundos do delito fiscal com outros de origem lícita.

Para a solução dessa questão, propõe o autor que, em primeiro lugar, é necessário determinar que bens estão originalmente contaminados pelo delito fiscal, para, então, poder-se discutir se toda a mescla está ou não contaminada (BLANCO CORDERO, 2012, p. 423). A sua conclusão, ao final, é no sentido de que, à exceção “daqueles casos em que o contribuinte tem todo seu patrimônio em uma conta, ou toda a base imponible nela, é muito difícil concretizar os bens contaminados”, e acrescenta que tais casos serão pouco frequentes, uma vez que “o contribuinte defraudador não terá todo seu patrimônio em uma única conta, mas disporá de diversos bens de origem lícita mesclados com os de origem delitiva” (BLANCO CORDERO, 2012, p. 425, tradução nossa)<sup>287</sup>.

#### **4.5 Tomada de posição**

Em que pese o provável acerto da conclusão sobre as dificuldades em concretizar a cota tributária defraudada no patrimônio do agente, há que se discutir se é realmente verdade que seja pequeno o campo de aplicação do crime de lavagem de dinheiro cujo objeto material seja a prestação tributária não paga, especialmente, num país, como o Brasil, em que a economia subterrânea pode movimentar, em um ano, cerca de 830 bilhões de reais, equivalentes a 16,2% do PIB nacional (INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL, 2014)<sup>288</sup>, não sendo, pois, necessário um grande esforço para supor a existência de patrimônios significativos existentes à margem da tributação.

Isso, aliás, já foi demonstrado pela Receita Federal brasileira, em estudo do ano 2000, em que foram comparados dados relativos às declarações de imposto sobre a renda de pessoas

---

<sup>287</sup> Tanto em relação às dificuldades de concretização da cota tributária defraudada no patrimônio do agente quanto nos casos de mesclas de bens lícitos com ilícitos, propõe Mallada Fernández (2012, p. 176-177, tradução nossa) que, acaso o juiz não possa discernir qual a parte procedente do delito fiscal em relação aos demais bens, “deveria aplicar uma teoria parecida com a do confisco substitutivo, já que o dinheiro é um bem fungível, pelo que poderia estabelecer uma ficção jurídica para poder separar os bens relativos ao delito fiscal do resto do seu patrimônio, eis que já teria fixado qual a quantia da cota defraudada”.

<sup>288</sup> Tais dados foram apurados em estudo do ETCO (2014) intitulado “Estimação do Tamanho da Economia Subterrânea no Brasil”, em que a economia subterrânea é definida como “A produção de Bens e Serviços não reportada ao governo deliberadamente para: 1 – Sonegar impostos; 2 – Evadir contribuições para a seguridade social; 3 – Evadir o cumprimento de leis e regulamentações trabalhistas; 4 – Evitar custos decorrentes do cumprimento de normas aplicáveis à atividade”.

físicas e jurídicas e os do recolhimento da CPMF<sup>289</sup>, concernentes ao ano de 1998, conforme divulgado na Revista Veja<sup>290</sup> (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, p. 39).

Segundo o apurado, 5.472 pessoas físicas que não apresentaram a declaração de imposto de renda relativa ao ano de 1998 movimentaram uma média de 1,4 milhão de reais em suas contas bancárias; outras 2.132 movimentaram em média 2,9 milhões de reais, enquanto que 369 movimentaram 6,7 milhões de reais, além de 139 cuja movimentação média foi de 208 milhões de reais (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, 2000, p. 39).

Em relação às pessoas físicas que declararam ter ganho, em 1998, menos de 900 reais mensais (limite para isenção do pagamento de imposto sobre a renda naquele ano), apurou-se o seguinte: 4.178 pessoas físicas movimentaram uma média de 1,3 milhão de reais; 1.421 movimentaram 2,9 milhões de reais; 230 movimentaram 6,5 milhões de reais; 62 apresentaram movimentação em média de 172 milhões de reais (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, 2000, p. 39).

Quanto às pessoas jurídicas, a reportagem em questão traz os dados relativos às que se declararam de pequeno porte, as que se declararam inativas e as que não apresentaram declaração de imposto de renda relativa ao ano de 1998. Em relação ao primeiro grupo, os dados informados foram os seguintes: 9.864 movimentaram uma média de 650.000 reais; 3.879, 4,5 milhões de reais; 113, 45 milhões de reais; 45, 1,1 bilhão de reais (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, 2000, p. 39).

Quanto às que se declararam inativas, apurou-se o seguinte: 1.731 movimentaram, em média, 694.000 reais; 1.549, 2,5 milhões de reais; 114, 31 milhões de reais; 24, 898 milhões de reais (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, 2000, p. 39).

Por fim, no que diz respeito às empresas que não apresentaram declaração de imposto de renda relativa ao ano de 1998, as constatações da Receita Federal, conforme a reportagem, foram as seguintes: 8.976 pessoas jurídicas movimentaram, em média, 700.000 reais; 10.963, 2,7 milhões de reais; 1.511, 25 milhões de reais; 139, 573 milhões de reais (ELES NÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA, 2000, p. 39).

---

<sup>289</sup> Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, instituída pela Lei nº 9.311/1996, que incidia sobre qualquer operação liquidada ou lançamento realizado por instituições financeiras, que representassem circulação escritural ou física de moeda, e de que resultasse ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos. Basicamente, quaisquer créditos efetuados em contas bancárias eram tributadas por essa contribuição, o que serviu como instrumento para que a Receita Federal pudesse identificar, a partir do quanto se arrecadava com esse tributo, que pessoas físicas e jurídicas possuíam movimentação bancária incompatível com os rendimentos declarados ou não declarados ao Fisco. Sua vigência encerrou-se em 31 de dezembro de 2007.

<sup>290</sup> Disponível em: < <http://veja.abril.com.br/acervo/home.aspx>>. Acesso em: 18 mai. 2015.

É fácil perceber, a partir desses dados, que há uma massa significativa de recursos transitando pelo sistema financeiro, porém, à margem da tributação (atualmente, não há mais a CPMF, o que reduz a possibilidade de detecção dessas situações), e que certamente são objeto de operações características da lavagem de dinheiro.

Haverá, certamente, recursos oriundos de origem ilícita, mas, também, de atividades legais, desempenhadas por empresas e pessoas físicas, especialmente, profissionais autônomos, que incrementam seus respectivos patrimônios com as parcelas sonegadas à tributação.

O campo de aplicação do delito fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro, portanto, não parece pequeno, pelo contrário: voltando ao estudo da Receita Federal, havia mais de 25.000 pessoas físicas e de 30.000 pessoas jurídicas suspeitas. Quanto às dificuldades de concretização e de individualização da parcela sonegada no patrimônio do agente, é certo que existem também em relação a quaisquer delitos em que o bem proveniente da infração prévia é dinheiro, mas, mesmo que sejam maiores que noutros tipos de crimes, como demonstram as decisões do Tribunal da Relação de Lisboa e do Tribunal Supremo espanhol, é possível fazê-lo.

É certo, porém, que, no Brasil, ante o entendimento sedimentado pelo STF na Súmula Vinculante n° 24, as dificuldades tendem a aumentar, dada a submissão da instância penal à administrativa e a tendência, daí decorrente, de prolongamento no tempo de atos de lavagem, no interregno entre o vencimento do prazo para o pagamento do tributo e a constituição definitiva do crédito tributário, distanciando cada vez mais a cota tributária defraudada da sua origem delituosa.

Até aqui, as inúmeras objeções elencadas por autores como Douglas Fischer não fizeram efeito no sentido de alterar a jurisprudência no que diz respeito ao momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária, até porque há seus defensores na doutrina<sup>291</sup>, bem assim porque tal favorece aqueles que veem na fraude fiscal uma relação de custo-benefício, pois, analisando apenas do ponto de vista criminal, vale a pena apostar na sonegação: aposta-se que não será detectada a fraude; em sendo esta detectada, pode-se discutir demoradamente na instância administrativa, até que o crédito seja definitivamente constituído; em sendo este definitivamente constituído, pode-se lograr a extinção da punibilidade com o pagamento antes do recebimento da denúncia<sup>292</sup>, ou, ainda, a suspensão da

---

<sup>291</sup> A título de exemplo, cf. Bitencourt e Monteiro (2014) e Andrade Filho (2009), este último tratando especificamente do HC 81.611.

<sup>292</sup> Lei 9.430/1996, art. 83.

pretensão punitiva com o ingresso em algum programa de refinanciamento de dívidas fiscais, que permita o parcelamento do débito.

Nesse caminho, a economia advinda da sonegação, o ganho ilícito desta proveniente, *el gasto ahorrado*, pode ser ocultado ou dissimulado repetidas vezes, dificultando a sua individualização e concretização no patrimônio do sonegador.

De qualquer forma, deixamos patente a correção da recomendação do GAFI no sentido da inclusão dos crimes fiscais dentre os delitos antecedentes da lavagem de dinheiro, por se tratar de atividade delituosa que, disseminada, produz uma enorme massa de recursos ilícitos que privam o Estado dos valores necessários para fazer frente às crescentes demandas do Estado Social e terminam por afetar a ordem socioeconômica, prejudicando a livre concorrência e o tráfico lícito de bens.

De outra parte, em casos em que não seja possível comprovar a origem ilícita de quantias omitidas do controle da administração tributária, a incidência da tributação sobre tais rendimentos e a consideração da parcela sonegada como objeto material da lavagem de dinheiro permitem, mesmo assim, a sanção penal pelos delitos fiscal e de lavagem, além do confisco dos bens contaminados, evitando a impunidade que decorreria da não comprovação da infração penal que gerou o ganho ilícito.

Desse modo, a tendência de ampliação do rol de crimes subjacentes à lavagem de dinheiro para alcançar os delitos fiscais é legítima e necessária.

## 5 CONCLUSÃO

A análise da evolução histórica do tratamento dado ao fenômeno da lavagem de dinheiro pelos instrumentos de *hard law* e de *soft law*, bem assim pelos ordenamentos jurídicos dos países aqui estudados, demonstra a clara tendência de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes.

Concordamos com tal tendência, pois, a limitação do rol de infrações antecedentes à lavagem a uma lista fechada de ilícitos penais ou a atividades delitivas consideradas graves, ou, mesmo, a união desses critérios, sempre acaba por excluir manifestações delituosas capazes de gerar proveitos ilícitos. Ademais, a própria evolução social, econômica e tecnológica propicia o surgimento de novos delitos, também com essa mesma capacidade de produzir capitais que precisam ter sua origem ocultada ou dissimulada para que possam circular com uma aparência de legitimidade, obrigando a uma constante atualização do elenco de infrações subjacentes à reciclagem.

Por outro lado, soa discutível apontar que isso poderia ter por consequência a banalização da persecução de atos de lavagem e do uso dos instrumentos de investigação e repressão proporcionados por esse tipo penal, já que dificilmente o Estado teria condições de utilizá-los de maneira indiscriminada.

O mais provável é o seu emprego em casos mais relevantes e mais aptos a produzir valores destinados à lavagem de maior significado, mas, agora, sem a limitação de um rol de crimes antecedentes.

Caberá, portanto, à jurisprudência definir quais as infrações penais capazes de gerar recursos de proveniência ilícita, bem assim, conforme o caso concreto, que atos serão passíveis de superar a barreira da bagatela, do princípio da insignificância.

Em relação aos delitos fiscais, e, muito especialmente, às condutas típicas que, pela omissão de informações, pela declaração de informações falsas, pelo emprego de documentos fiscais falsificados ou quaisquer outros expedientes fraudulentos, conduzam ao não pagamento ou à redução dos tributos devidos, ou, ainda, à restituição/devolução/reembolso de tributos, aqui genericamente designadas por fraude fiscal, temos que nos posicionar, de maneira contundente, pela legitimidade da incriminação dessas atividades delitivas, embora sem deixar de admitir a histórica e cultural resistência dos cidadãos ao pagamento de impostos.

Não negamos que, especialmente no Brasil, há uma perversa conjunção de alta carga tributária com má aplicação dos tributos arrecadados, porém, é certo que os que, proporcionalmente aos seus ganhos, mais pagam impostos são os que integram a parte da

população que não tem muitos meios de se defender da tributação, quer sejam os isentos do imposto sobre a renda, que não têm como fugir aos tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, cujos custos respectivos lhes são repassados, quer sejam os assalariados, do setor público ou privado, cujos impostos e contribuições previdenciárias são retidos na fonte.

Então, se a sonegação fiscal persiste em níveis altíssimos, se ainda se reluta em aceitar a sua incriminação ou mesmo a sua inserção dentre os crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, conferindo-lhe um tratamento privilegiado frente a outras condutas geradoras de recursos ilícitos, tal certamente continua a se dever, em grande parte, à sua caracterização como um crime do colarinho branco.

Todavia, diante das enormes tarefas incumbidas ao Estado moderno, caracterizado como Estado fiscal, eis que sustentado preponderantemente pelas receitas arrecadadas de seus cidadãos, na forma de tributos, o que também se aplica ao Estado brasileiro, como se extrai da CF, apenas essa arrecadação fiscal é capaz de atender às expectativas relacionadas, por exemplo, a educação, saúde, segurança e previdência social.

Portanto, se a tributação não é um fim em si, mas, um instrumento do Estado para o cumprimento de suas finalidades constitucionais, extrai-se, então, do mesmo texto constitucional, o dever fundamental de pagar tributos, que, por sua vez, resulta na ideia de cidadania fiscal, não só no sentido de que cada um pague os impostos devidos, mas, igualmente, de obrigação de exigir dos demais que cumpram tal dever.

Outro aspecto dessa ideia de cidadania fiscal, e que serve como resposta aos questionamentos que se faz sobre a legitimidade da incriminação dos ilícitos fiscais, especialmente em países, como o Brasil, onde a desigualdade social é manifesta, apesar da alta carga tributária, direciona-se ao dever de exigir dos governantes de plantão a condução da gestão pública com probidade e eficiência.

Importante destacar, ainda, dada a mencionada constatação dos altos níveis de evasão fiscal, que a intervenção penal no âmbito tributário legitima-se não apenas pelas funções incumbidas ao tributo e pela ideia de cidadania fiscal, mas, também, pela constatação da ineficácia de outros instrumentos de combate aos ilícitos fiscais, como sanções tributárias e administrativas, devendo, por isso, ser reforçada pelos instrumentos próprios do direito penal, notadamente, a imposição de pena privativa de liberdade.

Quanto à chamada crise do bem jurídico-penal, o caminho para a sua superação não pode passar pela volta a um direito penal liberal classista: é necessário conciliar os instrumentos próprios do direito penal, como a pena de prisão, pelo seu caráter preventivo

geral acentuado, com os princípios que têm norteado a sua aplicação, notadamente, os da fragmentariedade, subsidiariedade, *ultima ratio* e proporcionalidade.

Isso envolve a admissão dos bens jurídicos coletivos, com a conseqüente inclusão dos delitos socioeconômicos mais graves, como a fraude fiscal, no âmbito do direito penal nuclear.

Especificamente quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, temos que apenas de maneira mediata eles atingem as funções do tributo. Tratando especificamente da fraude fiscal, o que essa conduta atinge diretamente é o patrimônio público, impedindo a arrecadação integral das receitas devidas ao Estado ou diminuindo as receitas já arrecadadas, o que ocorre mesmo nos casos em que o tributo tenha funções primordialmente extrafiscais.

Mesmo considerando o caráter extrafiscal dos tributos, indo além da mera função arrecadatória, é certo que há uma expectativa de ingresso de receitas tributárias, que acaba frustrada pela evasão fiscal.

De outra parte, as funções do tributo ligam-se mais ao fundamento da intervenção penal no âmbito fiscal, sendo atingidas mediatamente pelo ilícito penal tributário.

Pensando-se numa conduta de fraude fiscal, esta impacta diretamente o patrimônio estatal, que deixa de receber o montante de ingressos esperado, ou é diminuído pela restituição indevida do imposto. Só noutra momento é que as finalidades de custeio da máquina pública e de instrumento de redução das desigualdades sociais serão atingidas, e, mesmo assim, apenas pela acumulação de condutas repetidas de sonegação.

Desse modo, uma única conduta de evasão de tributos, por si só, já representa uma lesão ao patrimônio estatal, principalmente, quando superados os limites que o legislador impõe para a configuração do ilícito penal, como ocorre nos ordenamentos português e espanhol, ou que a jurisprudência define como caracterizadores da insignificância/bagatela, do mesmo modo, como lembrado por Susana Aires de Sousa, que o furto de um veículo de um bilionário lesiona o patrimônio deste.

Por conseguinte, apesar de admitirmos a legitimidade da incriminação de delitos acumulativos, o mais provável é que tal lógica, dentro da concepção aqui defendida, não seja necessária no âmbito da fraude fiscal.

Em suma, o processo de eticização do sistema tributário e a ideia de cidadania fiscal como decorrência do dever fundamental de pagar tributos legitimam a intervenção do direito penal no âmbito fiscal. Por outro lado, a aplicação do princípio da proteção de bens jurídicos justifica a incriminação de determinados ilícitos fiscais, especialmente, a fraude fiscal, por atingir um bem jurídico, no caso, o patrimônio estatal, no que se relaciona à arrecadação

integral das receitas tributárias, de caráter supraindividual, mas, que possui ressonância como “expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional” (SOUSA, S., 2006, p. 289).

Por conseguinte, não será por uma suposta, e absolutamente rechaçável, ilegitimidade da incriminação dos ilícitos fiscais, que os crimes dessa natureza não poderão ser considerados antecedentes da lavagem de dinheiro.

Continuando no tema do bem jurídico, o ponto de vista que defendemos é o de que a administração da justiça é o bem jurídico tutelado pela incriminação da lavagem de dinheiro, pois, é aquela que, nos seus diversos aspectos de prevenção, persecução e repressão da criminalidade que gera proveitos ilícitos, incluindo o de confisco desses proveitos, acaba sempre sendo diretamente afetada por quaisquer condutas de reciclagem que superem a barreira da insignificância.

Basta imaginar, pensando no caso português, alguém que, com o fim de dissimular a origem ilícita de quantia pouco superior a quinze mil euros, equivalente à prestação tributária não paga em decorrência de um crime de fraude fiscal, pratique atos de conversão desse montante, caracterizando o branqueamento tipificado no art. 368º-A do CPp.

Difícilmente poder-se-á dizer que a ordem econômica restou diretamente lesionada por tal conduta, mas, é certo que, no mínimo, o interesse no confisco dos bens de origem delituosa restou menoscabado, atingindo a administração da justiça; da mesma forma, se o objetivo era o de evitar que o autor da fraude fiscal fosse criminalmente perseguido, não importa que se trate de pouco mais de quinze mil euros ou de bilhões de euros.

Não ignoramos aqui as inegáveis repercussões do fenômeno da lavagem de dinheiro sobre a ordem socioeconômica, no entanto, do mesmo modo como, no nosso entendimento, as funções do tributo e as suas conexões com a eticização do sistema tributário, a noção de cidadania fiscal e as consequências da evasão fiscal justificam a intervenção penal no âmbito tributário, sem, porém, confundirem-se com o seu bem jurídico, podemos dizer que a necessidade de tutelar a ordem socioeconômica em seus diversos aspectos, em que preponderam a livre concorrência e o tráfico lícito de bens, é muito mais uma justificativa para que o direito penal intervenha no âmbito da lavagem, inclusive abrindo mão de uma delimitação de infrações penais antecedentes, do que o padrão crítico para dizer sobre a legitimidade das diversas condutas específicas que são incriminadas.

Utilizando a solução dada por Martínez-Buján Pérez (2012) para o bem jurídico tutelado na *defraudación tributaria*, podemos dizer que há um bem jurídico imediatamente atingido

pelas diversas condutas de lavagem, que é a administração da justiça, e outro atacado apenas mediatamente, que é a ordem econômica ou socioeconômica.

De qualquer forma, para que se admita a ordem econômica ou socioeconômica, em quaisquer de seus aspectos, como bem jurídico tutelado pela lavagem de dinheiro, inevitável é a sua consideração como um delito acumulativo.

É certo, portanto, que não há identidade de bens jurídicos entre os delitos fiscais e a lavagem de dinheiro, não cabendo falar em *bis in idem*, até porque se tratam de crimes cujos processos e julgamentos são autônomos.

Quanto à questão da prescrição como argumento contrário a que os delitos fiscais possam ser considerados infrações subjacentes à lavagem, é importante destacar que, no Brasil, a prescrição é uma causa de extinção da punibilidade (CP, art. 107, IV), bem assim que os fatos previstos na Lei nº 9.613/1998, nos termos do seu art. 2º, § 1º, são puníveis, “ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente”.

Desse modo, ainda que se possa considerar os riscos de imprescritibilidade do crime de lavagem de dinheiro, pelo caráter permanente das condutas de ocultação ou dissimulação, ou mesmo as de posse e utilização incriminadas no direito espanhol, o certo é que este não é um problema específico dos delitos fiscais, não justificando a oposição deste argumento para afastar a possibilidade de serem considerados subjacentes à lavagem.

Já em relação ao denominado “argumento político-criminal”, este tem muito a ver com a tendência de ampliação do rol de infrações penais prévias à lavagem, tendência essa que, em alguns ordenamentos jurídicos, tem chegado à própria eliminação de qualquer elenco de ilícitos subjacentes, como é o caso da legislação brasileira e da espanhola.

No entanto, tanto faz que se veja a lavagem sob o aspecto do combate e prevenção às infrações prévias ou o da proteção da ordem socioeconômica, ou, mesmo, da soma dessas orientações político-criminais, que, ao fim e ao cabo, definem os bens jurídicos tutelados pela reciclagem de capitais de origem delitiva, o certo é que não há porque limitar a sua aplicação a determinados delitos, como o tráfico de drogas, quando é sabido que muitos outros há que geram expressivos montantes de recursos a demandar sua “legalização” para que possam circular pelo sistema financeiro como se tivessem origem lícita.

Mencionamos aqui, a propósito, o caso da contravenção de jogo do bicho no Brasil, atividade criminosa tradicional no país, cujos principais autores sempre puderam circular livremente, patrocinando escolas de samba e clubes de futebol com recursos oriundos de atividade delitiva, tida como menor, mas, capaz de gerar grandes lucros.

Quanto aos delitos fiscais, por sua vez, é inegável que implicam a introdução no circuito econômico de cifras astronômicas decorrentes da economia subterrânea, mesmo que se limite o ganho considerado ilícito ao montante dos tributos não pagos, não alcançando a base de cálculo do imposto. Assim, tanto faz que esse lucro ilícito seja proveniente do tráfico de entorpecentes, de contravenções de jogos de azar ou de delitos fiscais, a necessidade de prevenir, investigar e reprimir as atividades delitivas que geram proveitos, bem assim a higidez da ordem econômica, especialmente nos seus aspectos de livre concorrência e tráfico lícito de bens, ainda que vista como bem jurídico mediatamente atingido, demandam a punição de condutas que visem a ocultar, dissimular, ou que, efetivamente, ocultem ou dissimulem a proveniência ilícita dos bens gerados por tais infrações penais.

Cuidando, finalmente, dos delitos fiscais como ilícitos prévios à lavagem, e tendo em mente casos de restituição/devolução/reembolso de impostos, vemos que, em situações que tais, parece evidente que o patrimônio do contribuinte foi acrescido de um valor decorrente de um delito fiscal. Mesmo que assim não se entenda, é certo que o Estado, ao reembolsar/restituir/devolver o valor do imposto anteriormente retido, transfere recursos dos seus cofres para os do agente, que já estavam desfalcados do montante respectivo.

Desse modo, sendo esse valor reembolsado/restituído/devolvido diretamente proveniente de um delito fiscal, qualquer conduta que importe em ocultação ou dissimulação da sua natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade, poderá configurar o crime de lavagem de dinheiro, do qual aquele valor é o objeto material.

Por outro lado, em condutas que impliquem o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo, entendemos que os rendimentos auferidos de atividade lícita não podem ser considerados objeto material da lavagem, mesmo em situações que, por exemplo, envolvam a não emissão de faturas, a emissão de faturas falsas ou a declaração falsa sobre o valor de imóvel vendido.

É que, nos exemplos citados, em princípio, foram realizadas atividades comerciais lícitas, mas, concomitante ou posteriormente a estas, realizaram-se condutas, estas, sim, configuradoras de ilícito penal: a não emissão de fatura; a emissão de fatura falsa ou a declaração falsa do valor do imóvel vendido.

Noutras palavras, a venda de uma mercadoria cuja comercialização não seja proibida ou a venda de um imóvel são atividades lícitas; ilegal é a não emissão de fatura ou sua emissão com informações falsas, da mesma maneira que é ilícita a inserção, na escritura de compra e venda respectiva, bem assim em posterior declaração de ajuste anual de imposto sobre a

renda, de valor inferior ao efetivamente transacionado, que pode gerar um ganho de capital não tributado.

Somente se poderia considerar todo o valor resultante da venda de uma mercadoria como proveniente de um delito quando a operação comercial em si fosse ilegal, como ocorre no tráfico de entorpecentes.

A conclusão é diferente no que diz respeito ao tributo não pago, à cota tributária defraudada: no crime tributário por excelência, a fraude fiscal, a administração tributária é privada da receita fiscal, no montante equivalente ao do tributo não pago ou reduzido, sendo esse montante a vantagem pecuniária obtida pelo agente, à qual o legislador penal atribui relevância, tanto que, em ordenamentos como o espanhol ou o português, só haverá fraude fiscal se o valor da cota tributária defraudada superar cento e vinte mil euros ou quinze mil euros, respectivamente.

Destarte, a prestação tributária não entregue constitui uma vantagem econômica ilícita. De outra parte, é inegável que tal vantagem, que já integrava o patrimônio do agente, somente nele remanesce em decorrência de um delito fiscal: então, se esse delito produziu uma vantagem pecuniária ilícita, esta pode e deve ser considerada como objeto material da lavagem de dinheiro.

Além do mais, entendemos pela natureza permanente da lavagem, o que, especificamente, em relação à situação dos atos de ocultação praticados antes do vencimento do prazo administrativo para a declaração da renda ao Fisco, leva à conclusão de que, mantidos ocultos os valores após constituído o tributo não pago, este poderá ser considerado objeto material do branqueamento.

No entanto, ainda que não se entenda pelo caráter permanente desse delito, acaso novos atos de ocultação ou de dissimulação sejam praticados após o vencimento daquele prazo, incidindo sobre os mesmos bens, estes, então, poderão ser considerados como objeto material da lavagem, eis que oriundos de delito fiscal.

Todavia, no Brasil, é inafastável a conclusão de que, somente após a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, é que se terá por consumado o crime tributário, o que é uma decorrência da aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do STF.

Então, se crime tributário ainda não existe, e enquanto não houver a constituição definitiva do crédito na via administrativa, nenhum ato de ocultação/dissimulação da origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade do montante equivalente ao da parcela sonegada já significará lavagem de dinheiro, dado que ainda não se poderá dizer que tal parcela seja decorrente de infração penal tributária, pois esta simplesmente não se consumou.

A esse respeito, destacamos nosso entendimento de que obrigação e crédito tributários são como que dois lados de uma mesma moeda: dever do sujeito passivo de pagar uma prestação pecuniária e direito do sujeito ativo de recebê-la, os quais nascem e extinguem-se juntos.

Com o fato gerador, nasce não apenas a obrigação tributária, cujo objeto é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas, igualmente, o crédito por parte da administração tributária. O lançamento, então, consiste apenas em verificar a existência do crédito tributário, de onde concluímos que a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 ocorre quando do término do prazo para o pagamento do tributo, não sendo este pago ou sendo pago a menor.

De qualquer forma, em que pesem tais considerações, o certo é que a jurisprudência no Brasil consolidou-se no sentido de que a consumação dos crimes contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/1990, ocorre apenas quando se torna definitivo, na esfera administrativa, o lançamento tributário. Em sendo assim, somente após a constituição definitiva do crédito tributário é que a parcela sonegada poderá ser considerada objeto material da lavagem de dinheiro, o que pode levar um tempo demasiado largo para que aquela possa ser concretizada e individualizada.

Assim, em tendo sido praticadas operações de ocultação ou dissimulação do montante equivalente à parcela sonegada após o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, elas somente poderão ser consideradas típicas acaso, adotando-se o entendimento de que a lavagem de dinheiro é crime permanente, constate-se a manutenção da ocultação ou da dissimulação, ou, ainda, se, mesmo compreendendo que se trate de delito instantâneo, lograr-se demonstrar a ocorrência de novas movimentações, após o lançamento definitivo do tributo, hábeis a aprofundar a ocultação ou a dissimulação da origem dos valores sonegados.

Caminhando para o final, é importante afirmar que, em que pese o provável acerto da conclusão sobre as dificuldades em concretizar a cota tributária defraudada no patrimônio do agente, há que se discutir se é realmente verdade que seja pequeno o campo de aplicação do crime de lavagem de dinheiro cujo objeto material seja a prestação tributária não paga, especialmente, num país, como o Brasil, em que a economia subterrânea pode movimentar cifras astronômicas, equivalentes a mais de 15% do PIB, não sendo, pois, necessário um grande esforço para supor a existência de patrimônios significativos existentes à margem da tributação, o que, no passado recente, já foi demonstrado pela Receita Federal brasileira, em estudo em que foram comparados dados relativos às declarações de imposto sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas e os do recolhimento da CPMF.

Fica evidente, assim, a existência de uma massa significativa de recursos transitando pelo sistema financeiro, porém, à margem da tributação, e que certamente são objeto de operações características da lavagem de dinheiro.

Haverá, certamente, recursos oriundos de origem ilícita, mas, também, de atividades legais, desempenhadas por empresas e pessoas físicas, especialmente, profissionais autônomos, que incrementam seus respectivos patrimônios com as parcelas sonegadas à tributação.

O campo de aplicação do delito fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro, portanto, não parece pequeno, pelo contrário: voltando ao estudo da Receita Federal, havia mais de 25.000 pessoas físicas e de 30.000 pessoas jurídicas suspeitas. Quanto às dificuldades de concretização e de individualização da parcela sonegada no patrimônio do agente, é certo que existem também em relação a quaisquer delitos em que o bem proveniente da infração prévia é dinheiro, mas, mesmo que sejam maiores que noutros tipos de crimes, como demonstram as decisões do Tribunal da Relação de Lisboa e do Tribunal Supremo espanhol analisadas no curso deste trabalho, é possível fazê-lo.

É certo, porém, que, no Brasil, ante o entendimento sedimentado pelo STF na Súmula Vinculante nº 24, as dificuldades tendem a aumentar, dada a submissão da instância penal à administrativa e a tendência, daí decorrente, de prolongamento no tempo de atos de lavagem, no interregno entre o vencimento do prazo para o pagamento do tributo e a constituição definitiva do crédito tributário, distanciando cada vez mais a cota tributária defraudada da sua origem delituosa.

Até aqui, as inúmeras objeções elencadas por setores da doutrina não fizeram efeito no sentido de alterar a jurisprudência no que diz respeito ao momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária, até porque tal favorece aqueles que veem na fraude fiscal uma relação de custo-benefício, pois, analisando apenas do ponto de vista criminal, vale a pena apostar na sonegação: aposta-se que não será detectada a fraude; em sendo esta detectada, pode-se discutir demoradamente na instância administrativa, até que o crédito seja definitivamente constituído; em sendo este definitivamente constituído, pode-se lograr a extinção da punibilidade com o pagamento antes do recebimento da denúncia, ou, ainda, a suspensão da pretensão punitiva com o ingresso em algum programa de refinanciamento de dívidas fiscais, que permita o parcelamento do débito.

Nesse caminho, a economia advinda da sonegação, o ganho ilícito desta proveniente, *el gasto ahorrado*, pode ser ocultado ou dissimulado repetidas vezes, dificultando a sua individualização e concretização no patrimônio do sonegador.

De qualquer forma, deixamos patente a correção da recomendação do GAFI no sentido da inclusão dos crimes fiscais dentre os delitos antecedentes da lavagem de dinheiro, por se tratar de atividade delituosa que, disseminada, produz uma enorme massa de recursos ilícitos que privam o Estado dos valores necessários para fazer frente às crescentes demandas do Estado Social e terminam por afetar a ordem socioeconômica, prejudicando a livre concorrência e o tráfico lícito de bens.

De outra parte, em casos em que não seja possível comprovar a origem ilícita de quantias omitidas do controle da administração tributária, a incidência da tributação sobre tais rendimentos e a consideração da parcela sonegada como objeto material da lavagem de dinheiro permitem, mesmo assim, a sanção penal pelos delitos fiscal e de lavagem, além do confisco dos bens contaminados, evitando a impunidade que decorreria da não comprovação da infração penal que gerou o ganho ilícito.

Desse modo, a tendência de ampliação do rol de crimes subjacentes à lavagem de dinheiro para alcançar os delitos fiscais é legítima e necessária.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ABEL SOUTO, Miguel. La reforma penal de 22 de junio de 2010, em materia de blanqueo de dinero. In: ABEL SOUTO, Miguel; SÁNCHEZ STEWART, Nielson. **II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. p. 61-109.

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham; New York; Oxford: Madison Books, 1999. Kindle Edition.

ALBRECHT, Peter-Alexis. El derecho penal en la intervención de la política populista. In: **La insostenible situación del derecho penal**. Granada: Comares, 2000. p.471-487.

ALCÁCER GUIRAO, Rafael. La protección del futuro y los daños cumulativos. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**. Granada, n. 4, art. 8, p. 1-30, 2002. Disponível em: <[http://criminet.ugr.es/recpc/recpc\\_04-08.pdf](http://criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-08.pdf)>. Acesso em: 13 jun. 2015.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro; São Paulo: Record, 2010.

ALMUDÍ CID, José Manuel. El procedimiento sancionador em materia tributaria. In: TOLEDO Y UBIEDO, Emilio Octavio (Dir. e Coord.). **Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 423-522.

ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel. Delito fiscal y blanqueo de capitales. **Legaltoday.com**, [S. l.], 18 maio 2009. Disponível em: <[http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo\\_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales)>. Acesso em: 13 jun. 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2009. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANGELINI, Marco. **Il reato di riciclaggio: (art. 648 bis c. p.): aspetti dogmatici e problemi applicativi**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008.

APOLLONIO, Andrea. **Sacra corona unita: riciclaggio, contrabando: profili penali economici del crimine imprenditoriale**. Roma: Carocci Editore, 2010.

ARANGUEZ SÁNCHEZ, Carlos. **El delito de blanqueo de capitales**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

ARAS, Vladimir. A investigação criminal na nova Lei de Lavagem de Dinheiro. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 20, n. 237, p. 5-7, ago. 2012.

ARIAS HOLGUÍN, Diana Patricia. **Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso de blanqueo de capitales (art. 301 CP)**. Madrid: Iustel, 2011.

AUST, Anthony. The theory and practice of informal international instruments. **International and Comparative Law Quarterly**, Cambridge, vol. 35, p. 787-812, 1986. Disponível em <<http://heinonline.org>>. Acesso em: 28 fev. 2014.

AYALA GÓMEZ, Ignacio. Antecedentes legislativos de los delitos contra la hacienda pública. In: TOLEDO Y UBIEDO, Emilio Octavio (Dir. e Coord.). **Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 23-62.

BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. **Derecho penal económico**. 2. ed. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010.

BAJO, Miguel. El desatinado delito de blanqueo de capitales. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina (Ed.). **Política criminal y blanqueo de capitales**. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 11-20.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

BASSIOUNI, M. Cherif; GUALTIERI, David S. Mecanismos internacionales de control de las ganancias procedentes de actividade ilícitas. **Revista de Derecho Penal y Criminología**, Madrid, n. 6, p.53-136, 1996.

BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo: hacia una nueva modernidad**. Tradução: Jorge Navarro; Daniel Jiménez; M<sup>a</sup>. Rosa Borrás. 3. imp. Barcelona; Buenos Aires; México: Paidós, 2010.

BERMEJO, Mateo G. **Prevención y castigo del blanqueo de capitales: una aproximación desde el análisis económico del derecho**. 2009. Tesis Doctoral – Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2009. Disponível em: <<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/7318/tmb.pdf.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 8 maio 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. 1. ed. 2. Tiragem. São Paulo: 2013.

BLANCO CORDERO, Isidoro. **El delito de blanqueo de capitales**. 3. ed. Navarra: Arazandi, 2012.

BOIX REIG, Javier; GRIMA LIZANDRA, Vicente. Delitos contra la Hacienda Pública e contra la Seguridad Social. In: BOIX REIG, Javier (Dir.). **Derecho Penal: Parte especial**. Vol. III. Madrid: Iustel, 2012.

BOSWORTH-DAVIES, Rowan; SALTMARSH, Graham. **Money laundering**: a practical guide to the new legislation. London; Glasgow; Weirheim; New York; Tokyo; Melbourne; Madras: Chapman & Hall, 1995.

BOTTKE, Wilfried. Mercado, criminalidad organizada y blanqueo de dinero en Alemania. **Revista Penal**, Valencia, n. 2, p.1-15, jul. 1998.

BRANDÃO, Nuno. **Branqueamento de capitais**: o sistema comunitário de prevenção. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

BRASIL. Ministério da Justiça. **Exposição de motivos n° 692/MJ**. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <<http://www.coaf.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/legislacao-1/Exposicao%20de%20Motivos%20Lei%209613.pdf/>>. Acesso em: 22 dez. 2014.

CAEIRO, Pedro. A Decisão-Quatro do Conselho, de 26 de junho de 2001, e a relação entre a punição do branqueamento e o facto precedente: necessidade e oportunidade de uma reforma legislativa. In: ANDRADE, Manuel da Costa et al. (Org.). **Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

CANAS, Vitalino. **O crime de branqueamento: regime de prevenção e de repressão**. Coimbra: Almedina, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPDEVILLE, Jérôme Lasserre. Le délit de blanchiment de fraude fiscale peut être caractérisé même si les conditions procédurales nécessaires à la poursuite pour fraude fiscale n'ont pas été respectées. **La Semaine Juridique**, [S. l.], Édition Entreprise et Affaires, n° 26, p. 18-20, 26 jun. 2008.

CAPPA, Ermanno; CERQUA, Luigi Domenico. **Il riciclaggio del denaro**: il fenomeno, il reato, l'enorme di contrasto. Milano: Giuffrè Editore, 2012.

CARLSON, Scott; Zagaris, Bruce. International cooperation in criminal matters: Western Europe's international approach to international crime. **Nova Law Review**, Fort Lauderdale-Davie, vol. 15, p. 551-579, 1991. Disponível em: <<http://heinonline.org>>. Acesso em: 17 fev. 2014.

CASTALDO, Andrea R.; NADDEO, Marco. **Il denaro sporco**: prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio. Padova: CEDAM, 2010.

CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminas**, São Paulo, v. 12, n. 47, p.46-59, mar./abr. 2004.

CERVINI, Raúl; OLIVEIRA, William Terra de; GOMES, Luiz Flávio. **Lei de lavagem de capitais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

CHAMBLISS, William J. **On the take**: from pretty crooks to presidents. 2. ed. Bloomington: Indiana University Press, 1988.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. **La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones**. Barcelona: Bosch, 2011.

COSTA, Gisela França da. Breve panorama do pensamento de Edwin H. Sutherland e a nova etiologia da criminalidade. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: ESMPU, 2011. p. 65-90.

CUCUZZA, Osvaldo. **Segreto bancario, criminalità organizzata, riciclaggio, evasione fiscale in Italia**. Padova: CEDAM, 1995.

D'ÁLBORA, Francisco J. Lavado de dinero y delito tributario. **NDP – Nueva Doctrina Penal**, Buenos Aires 2001/A, p. 3-10, 2001.

DÁ MESQUITA, Paulo. A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto: contributo para uma leitura da protecção dos interesses financeiros do estado pelos tipos de fraude fiscal e burla tributária. **Revista do Ministério Público de Lisboa**, Lisboa, v. 23, n. 91, p.55-80, jul./set. 2002.

DALLAGNOL, Deltan Martinazzo. Tipologias de lavagem. In: DE CARLI, Carla Veríssimo (Org.). **Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011. p. 289-362.

DE CARLI, Carla Veríssimo. **Lavagem de dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso**. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012.

DIAS, Augusto Silva. "**Delicta in se**" e "**delicta mere prohibita**": uma análise das discontinuidades do ilícito penal moderno à luz da reconstrução de uma distinção clássica. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

\_\_\_\_\_. Crimes e contra-ordenações fiscais. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.439-480.

\_\_\_\_\_. O novo direito penal fiscal não aduaneiro: (Dec.-Lei nº 20-A/90 de 15 de janeiro): considerações dogmáticas e político-criminais. **Fisco**, Lisboa, nº 22, p. 16-48, jul. 1990.

\_\_\_\_\_. What if everybody did it: sobre a (in)capacidade de ressonância do direito penal à figura da acumulação. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**, Coimbra, v. 13, n. 3, p.303-345, jul./set. 2003.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal: parte geral**. Tomo I. 2. ed. reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários: volume II: problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.411-438.

DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas: la recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español. **Actualidad Penal**, Madrid, v. 2, 27/48, p.583-613, semanal. 1994.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo. Si todo es blanqueo, nada es blanqueo. **Legaltoday.com**, [S. l.], 15 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora, 1971.

DUPUY, Pierre-Marie. Soft law and the international law of environment. **Michigan Journal of International Law**, Ann Arbor, Michigan, vol. 12, p. 420-435, 1990-1991. Disponível em: <<http://heinonline.org>>. Acesso em: 28 fev. 2014.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002. 287 p. ISBN 85-7500-055-1.

ELESNÃO PAGARAM IMPOSTO DE RENDA. **Veja**. São Paulo, p. 39, 20 set. 2000. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/acervo/home.aspx>>. Acesso em: 13 jun. 2015.

ESPEJO POYATO, Isabel. **Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 2013.

FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo A. Consideraciones de urgencia sobre la Ley orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del código penal y de la Ley de enjuiciamiento criminal en materia de tráfico de drogas. **Anuario de derecho penal y ciencias penales**, Madrid, v. 46, n. 2, p.585-628, mai./ago. 1993.

\_\_\_\_\_. **El delito de blanqueo de capitales**. Madrid: COLEX, 1998.

FEINBERG, Joel. **Harm to others: the moral limits of the criminal law**. New York: Oxford University Press, 1984. Kindle Edition.

FELDENS, Luciano. **A constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

\_\_\_\_\_. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. **La normativa antiriciclaggio: repressione penale, adempimenti amministrativi degli intermediari finanziari, strumenti e tecniche di investigazione, profili Internazionale**. 3. ed. Milano: Prola Editore, 1994.

FINANCIAL ACTION TASK FORCE. **Laundering proceeds of VAT carousel fraud**. Paris: FATF/OECD, 2007. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carrousel%20Fraud.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

FINANCIAL ACTION TASK FORCE. **Report on money laundering typologies 2000-2001**. Paris: FATF Secretariat; OECD, 2001. Disponível em: <<http://www.fincen.gov/pdf/fatftypologie.pdf>>. Acesso em: 4 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **The FATF recommendations**: international standards on combating money laundering and the financing of terrorism and proliferation. Paris: FATF/OECD, 2012.

\_\_\_\_\_. **The forty recommendations of the Financial Action Task Force on Money Laundering**. 1990. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%201990.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. **The forty recommendations**. Paris: FATF/OECD, 1996. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%201996.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. **The forty recommendations**. Paris: FATF/OECD, 2003. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202003.pdf>>. Acesso em: 24 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. **Trade based money laundering**. Paris: FATF/OECD, 2006. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Trade%20Based%20Money%20Laundering.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **What is money laundering?** 2015. Disponível em: <<http://www.fatf-gafi.org/pages/faq/moneylaundering/>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

FINANCIAL ACTION TASK FORCE; ASIA PACIFIC GROUP ON MONEY LAUNDERING. **Vulnerabilities of casinos and gaming sector**. Paris: FATF/OECD and APG, 2009.

FINANCIAL STABILITY FORUM. **Report of the working group on offshore centres**. [S.l]: 2000. Disponível em: <[http://www.financialstabilityboard.org/wp-content/uploads/r\\_0004b.pdf?page\\_moved=1](http://www.financialstabilityboard.org/wp-content/uploads/r_0004b.pdf?page_moved=1)>. Acesso em: 5 nov. 2013

FISCHER, Douglas. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não-compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravamento da situação do réu e, determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de (Org.). **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 55-94.

FLICK, G. M. Le risposte nazionali al riciclaggio di capitali: la situazione in Italia. **Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale**, Milano, fasc. 3, p. 1288-1297, jul.-set. 1992.

GERSÃO, Eliana. Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal. In: **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários : volume II : problemas especiais. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.85-99.

GILMORE, William C. **Dirty money**: the evolution of money laundering countermeasures. 2. ed. revised and expanded. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 1999.

GODINHO, Jorge Alexandre Fernandes. **Do crime de “branqueamento” de capitais**: introdução e tipicidade. Coimbra: Almedina, 2001.

GOMES, Nuno de Sá. **Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

GÓMEZ INIESTA, Diego J. **El delito de blanqueo de capitales em derecho español**. Barcelona: CEDECS Editorial, 1996.

GÓMEZ-BENÍTEZ, José Manuel. Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia com la defraudación fiscal. **Cuadernos de política criminal**, Madrid, n. 91, p. 5-26., 2007.

GRACIA MARTÍN, Luis. Consideraciones críticas sobre el concepto y los caracteres dogmáticos del derecho penal económico. In: GRACIA MARTÍN, Luis. **Estudios de derecho penal**. Lima: IDEMSA, 2004. p.781-817.

GRANDIS, Rodrigo de. O exercício da advocacia e o crime de “lavagem” de dinheiro. In: DE CARLI, Carla Veríssimo (Org.). **Lavagem de dinheiro**: prevenção e controle penal. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013. p. 153-186.

GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA DE SUDAMÉRICA. **Reunión conjunta de tipologías GAFISUD-EGMONT**. GAFISUD: 2012. Disponível em: < <http://www.marteau.pro/es/wp-content/uploads/2012/12/GAFISUD-EGMONT.ReunionConjuntaDeTipologias.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2013.

GÜNTHER, Klaus. De la vulneración de un derecho a la infracción de un deber: un cambio de paradigma en el derecho penal?. In: **La insostenible situación del derecho penal**. Granada: Comares, 2000. p.489-505.

GURULE, Jimmy. The money laundering control act of 1986: creating a new federal offense or merely affording federal prosecutors an alternative means of punishing specified unlawful activity? **Scholarly Works**, Notre Dame, Paper 21, 1995. Disponível em: <[http://scholarship.law.nd.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1014&context=law\\_faculty\\_scholarship](http://scholarship.law.nd.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1014&context=law_faculty_scholarship)>. Acesso em: 2 dez. 2013.

HASSEMER, Winfried. ¿Puede haber delitos que no afecten a um bien jurídico penal? In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La teoría del bien jurídico**: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 95-104.

\_\_\_\_\_. A preservação do ambiente por meio do direito penal. **Notícia do Direito Brasileiro**, Brasília, n. 4, p.85-98, 1997.

\_\_\_\_\_. Bienes jurídicos en el derecho penal. In: **Estudios sobre justicia penal**: homenaje ao Profesor Julio B. J. Maier. Buenos Aires: Del Puerto, 2005. p.63-74.

HASSEMER, Winfried. Características e crises do moderno direito penal. **Revista de Estudos Criminais**, Porto Alegre, v. 2, n. 8, p.54-66, 2003.

\_\_\_\_\_. Derecho penal simbólico y protección de bienes jurídicos. **Pena y Estado**: revista hispanolatinoamericana, Buenos Aires, n. 1, p.23-36, set./dez. 1991.

\_\_\_\_\_. Lineamentos de una teoría personal del bien jurídico. **Doctrina Penal**: Teoría y práctica en las ciencias penales, Buenos Aires, v. 12, 45/48, p.275-285, 1989.

HEFENDEHL, Roland. ¿Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto. **Revista electrónica de ciência penal y criminologia**, Granada, n. 4, art. 14, p.1-13, 2002. Disponível em: <[http://criminet.ugr.es/recpc/recpc\\_04-14.pdf](http://criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-14.pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. El bien jurídico como eje material de la norma penal. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La teoría del bien jurídico**: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 179-196.

\_\_\_\_\_. Uma teoria social do bem jurídico. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 87, p.103-120, nov./dez. 2010.

HIRSCH, Andrew von; WOHLERS, Wolfgang. Teoría del bien jurídico y estructura del delito: sobre los critérios de una imputación injusta. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La teoría del bien jurídico**: ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 285-308.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. Vol. VII. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Estimação do tamanho da economia subterrânea no Brasil**. São Paulo: ETCO, 2014. Disponível em: <[http://www.etc.org.br/user\\_file/Economia\\_Subterranea\\_no\\_Brasil\\_Novembro-2014\\_-\\_10-11-2014.pdf](http://www.etc.org.br/user_file/Economia_Subterranea_no_Brasil_Novembro-2014_-_10-11-2014.pdf)>. Acesso em: 13 jun. 2015.

JESCHECK, Hans-Heinrich. **Tratado de derecho penal**: parte general. Tradução: José Luis Manzanares Samaniego. 4. ed. corr. e ampl. Granada: Colmares Editorial, 1993.

JOECKS, Wolfgang. Il diritto penale tributario nella Repubblica federale tedesca. **Rivista Trimestrale di Diritto Penale Dell'Economia**, Padova, v. 14, n. 4, p.857-873, out./dez. 2001.

JORDAN, David C. **Drug politics**: dirty money and democratics. Norman: University of Oklahoma Press, 1999.

LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel. **Blanqueo de capitales**: prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria. Barcelona: Bosch, 2009.

LÖWE-KRAHL, Oliver. Geldwäsche. In: Achenbach, Hans; Ransiek, Andreas (Org.). **Handbuch Wirtschaftsstrafrecht**. Munchen: C. F. Müller, 2012. p. 1589-1617.

LUZÓN CAMPOS, Enrique. Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mcfly. **Diario La Ley**, Madrid, nº 718, Año XXXIII, ref. D-120, p. 1779-1781, 14 mar. 2012.

LYMAN, Michael D.; Potter, **Organized Crime**. 3. ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, Maíra Rocha. **Internacionalização do direito penal**: a gestão de problemas internacionais por meio do crime e da pena. São Paulo: Editora 34, 2004.

MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de dinheiro**: (lavagem de ativos provenientes de crime): anotações às disposições criminais da Lei n. 9.613/98. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. **Blanqueo de capitales y evasión fiscal**. Valladolid: Lex Nova, 2012.

MARTINEZ EGAÑA, Daniel. El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales em Alemania. **Cronica Tributaria**, Madrid, nº 141, p. 149-177, 2011.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal económico**. Madrid: Iustel, 2012.

\_\_\_\_\_. El delito de defraudación tributaria. **Revista Penal**, Valencia, v. 1, n. 1, p.55-66, jan. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2002. p. 23-53.

MENDES, Paulo de Sousa. O branqueamento de capitais e a criminalidade organizada. In: GOUVEIA, Jorge Bacelar; PEREIRA, Rui (Coord.). **Estudos de direito e segurança**. Coimbra: Almedina, 2007. p. 327-349.

\_\_\_\_\_. Vale a pena o direito penal do meio ambiente? 1. reimp. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa: 2000.

MENDOZA BUERGO, Blanca. **Límites dogmáticos y político-criminales de los delitos de peligro abstracto**. Granada: Comares, 2001.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MENEGAZ, Daniel da Silveira. **Lavagem de dinheiro**: os mecanismos de controle penal na Justiça Federal no combate à criminalidade. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**. 1. vol. Tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas; Brasília: INL, 1973.

NABAIS, José Casalta. Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal. **Direito e Cidadania**, Praia, Cabo Verde, v. 6, 20/21, p.199-221, maio/dez. 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. 3. reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

NADELMANN, Ethan A. Global prohibition regimes: the evolution of norms in international society. **International Organization**, Cambridge, vol. 44, n. 4, 1990, p. 479-526.

NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e normas do direito internacional**: um estudo sobre a soft law. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION. **Teaching with documents**: the Volstead Act and related prohibition documents. 2013. Disponível em: <<http://www.archives.gov/education/lessons/volstead-act/>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

NAUCKE, Wolfgang. La progresiva pérdida de contenido del principio de legalidad penal como consecuencia de un positivismo relativista y politizado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 14, n. 61, p.122-146, jul./ago. 2006.

NAYLOR, R. T. **Dinheiro quente e a política da dívida**. Tradução: Maria D. Alexandre. Rio de Janeiro: Bertrand /brasil, 1990.

\_\_\_\_\_. **Wages of crime**: black markets, illegal finance, and the underworld economy. Revised edition. Ithaca and London: Cornell University Press, 2004.

NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011. p. 45-64.

OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos. **Hassemer e o direito penal brasileiro**: direito de intervenção, sanção penal e administrativa. São Paulo: IBCCRIM, 2013.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Behind the corporate veil**: using corporate entities for illicit purposes. Paris: OECD, 2001. Disponível em: <<http://www.oecd.org/daf/ca/43703185.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

PALMA HERRERA, José Manuel. **Los delitos de blanqueo de capitales** Madrid: EDERSA, 2000.

PANOEIRO, José Maria. **Política criminal e direito penal econômico**: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

PELELLA, Eduardo. Sobre a prescrição nos crimes tributários: a *actio nata* e a prejudicial administrativa. In: CALABRICH, Bruno; FISCHER, Douglas; PELELLA, Eduardo (Org.). **Garantismo penal integral**: questões penais e processuais, criminalidade moderna e a aplicação do modelo garantista no Brasil. Salvador: Editora JusPODIVM, 2010.

PINTO, Edson. **Lavagem de dinheiro e paraísos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2007.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília: vol. 3, nº 1, p. 122-147, jan.-jun. 2012. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20122/3%20EALR%20122>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

PODVAL, Roberto. O Bem jurídico do delito de lavagem de dinheiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 6, n. 24, p.209-222, out./dez. 1998.

PRADO, Luiz Regis. Prado. **Direito penal econômico**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PRIETO DEL PINO, Ana Maria; GARCIA MAGNA, Deborah Isabel; MARTIN PARDO, Antonio. La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales. **Indret**, Barcelona, n. 3, 2010. Disponível em: <[http://www.indret.com/pdf/747\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/747_es.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2013.

PRITTWITZ, Cornelius. El derecho penal alemán: fragmentario, subsidiario, ultima ratio? : reflexiones sobre la razón y límites de los principios limitadores del derecho penal. In: **La insostenible situación del derecho penal**. Granada: Comares, 2000. p.427-446.

RAMOS, Vasco Moura. Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. **Boletim da Faculdade de Direito**, Coimbra, v. 77, p.689-720, 2001.

REQUE MATA, Susana. ¿Puede considerarse el delito fiscal delito previo al delito de blanqueo de capitales? In: ABEL SOUTO, Miguel; SÁNCHEZ STEWART, Nielson (Coord.). **I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 285-288.

RICHARDS, James R. **Transnational criminal organizations, cybercrime & money laundering**: a handbook for law enforcement officers, auditors, and financial investigators. CRC Press: Boca Raton, London, New York, Washington, D.C., 1998. Kindle Edition.

RODRIGUES, Anabela Maria Pinto Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários** : volume II : problemas especiais. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.481-489.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no direito penal econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011. p. 345-366.

RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo. **Presente y futuro del delito fiscal**. Madrid: Civitas, 1974.

RUANO MOCHALES, Teresa. Apuntes sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo. **Diario La Ley**, Madrid, nº 7352, Año XXXI, ref. D-64, p. 1599-1606, 1 mar. 2010.

SANTOS TAPIA, Juan Carlos. **I Congresso de prevenção y represión del blanqueo de dinero**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 289-291.

SANTOS, André Teixeira dos. **O crime de fraude fiscal: um contributo para a configuração do tipo objetivo de ilícito a partir do bem jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

SCHULZ, Lorenz. De la aceleración de las condiciones de vida: reflexiones sobre la reacción adecuada del derecho penal. In: **La insostenible situación del derecho penal**. Granada: Comares, 2000. p.447-468.

SCHÜNEMANN, Bernd. Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídico-penal alemana. **Anuario de derecho penal y ciencias penales**, Madrid, v. 49, n. 1, p.187-217, jan./abr. 1996.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da arrecadação das receitas federais**: outubro 2014. Brasília: SRFB, 2014. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/AnaliseMensalout14.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Expansión del derecho penal y blanqueo de capitales. In: ABEL SOUTO, Miguel; SÁNCHEZ STEWART, Nielson. **II Congresso sobre prevenção y represión del blanqueo de dinero**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. p. 131-139.

\_\_\_\_\_. **La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal em las sociedades postindustriales**. 3. ed. ampl. Montevideo-Buenos Aires: EDISOFER S. L.; Editorial B de F, 2011.

SILVA, Germano Marques da. **Direito penal tributário: sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009.

\_\_\_\_\_. O crime de branqueamento de capitais a fraude fiscal como crime pressuposto. In: SILVA, Luciano Nascimento; BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo (Coord.). **Lavagem de dinheiro e injusto penal** análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira. Curitiba: Juruá, 2009. p.239-253.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio de arrecadação do exercício de 2013**. Brasília: SINPROFAZ, 2014. Disponível em:< <http://www.quantocostaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

SMITH, Adam. **Wealth of Nations**. Wordsworth classics of world literature. Ware: Wordsworth Editions, 2012.

SOCIETY FOR WORLDWIDE INTERBANK FINANCIAL TELECOMUNICATION. **Annual review 2012**. 2013. Disponível em: <[http://www.swift.com/about\\_swift/annual\\_reports/annual\\_review\\_2012/static/pdf/SWIFTAR2012Printfullsmall.pdf](http://www.swift.com/about_swift/annual_reports/annual_review_2012/static/pdf/SWIFTAR2012Printfullsmall.pdf)>. Acesso em: 5 nov. 2013.

SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários : volume II : problemas especiais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1999. p.147-172.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

STESSENS, Guy. **Money laundering: a new international enforcement law**. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

SUTHERLAND, Edwin H. White-collar criminality. **American Sociological Review**, Washington, DC, vol. 5, n. 1, p. 1-12, fev. 1940.

TIEDEMANN, Klaus. El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico. **Cuadernos de política criminal**, Madrid, n. 28, p.65-74, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário, elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. **Human development report 2014: sustaining human progress: reducing vulnerabilities and building resilience**. New York: UNDP, 2014.

VIDALES RODRIGUEZ, Caty. **Los delitos de receptación y legitimación de capitales em el Código Penal de 1995**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1997.

VOLK, Klaus. Diritto penale ed economia. **Rivista Trimestrale di Diritto Penale Dell'Economia**, Padova, v. 11, 2-3, p.479-490, abr./set. 1998.

WEBER, Patrícia Maria Nuñez; MORAES, Luciana Furtado de. Infrações penais antecedentes. In: DE CARLI, Carla Veríssimo (Org.). **Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal**. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013. p. 325-375.

WEISS, Edith Brown. Introduction. In: WEISS, Edith Brown (Ed.). **International compliance with non-binding accords**. Studies in Transnational Legal Policy n° 29. Washington, DC: The American Society of International Law, 1997, p. 1-20. Disponível em: <<http://heinonline.org>>. Acesso em: 28 fev. 2014.

WELTER, Antônio Carlos. Dos crimes: dogmática básica. In: DE CARLI, Carla Veríssimo (Org.). **Lavagem de dinheiro**: prevenção e controle penal. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013. p. 187-213.

ZANCHETTI, Mario. **Il riciclaggio di denaro proveniente da reato**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1997.

ZIEGLER, Jean. **La Suisse lave plus blanc**. Paris: Seuil, 1990.

ZOROMÉ, Ahmed. **Concept of offshore financial centers**: in search of a operational definition. [S.l]: International Monetary Fund, 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2013.

## LISTA DE LEGISLAÇÃO, CONVENÇÕES E DIRETIVAS

ALEMANHA. Abgabenordnung. Disponível em: <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Strafgesetzbuch. Tradução: Michael Bohlander. Disponível em: <[http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_stgb/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/index.html)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

BRASIL. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 154, de 26 de junho de 1991. Promulga a Convenção contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0154.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0154.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941. Lei de Contravenções Penais. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3688.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3688.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei 12.683, de 9 de julho de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12683.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/l4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei 9.613, de 3 de março de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9613.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Directiva 91/308/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1991, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31991L0308>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

COUNCIL OF EUROPE. Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of Proceeds from crime and on the Financing of Terrorism. Warsaw: 1995. <Disponível em: <<http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/198.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

COUNCIL OF EUROPE. Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of Proceeds from crime and on the Financing of Terrorism. Strasbourg: 1990. Disponível em: <<http://conventions.coe.int/Treaty/EN/Treaties/Html/141.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

ESPAÑA. Constitución Española. 1978. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/constitucion.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.html)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo y de la financiación del terrorismo. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Penal/lo10-1995.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo10-1995.html)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Penal/lo5-2010.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Penal/lo5-2010.html)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. 18 U.S.C. § 1956. Laundering of monetary instruments. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/1956>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. 18 U.S.C. § 1957. Engaging in monetary transactions in property derived from specified unlawful activity. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/1957>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. 18 USC § 1961(1). <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/1961>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Act of October 28, 1919: Volstead Act. Disponível em: <<http://research.archives.gov/description/299827>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Anti-Drug Abuse Act of 1986. Disponível em: <<http://www.unodc.org/doc/enl/1986-30-E.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. Constitution of the United States: Amendments 11-27. Disponível em: <[http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution\\_amendments\\_11-27.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_amendments_11-27.html)>. Acesso em: 26 nov. 2013.

FRANÇA. Code Général des Impôts. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Code Pénal. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070719>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

ITÁLIA. Codice Penale. Disponível em: <<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/10/30/codice-penale>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Costituzione della Repubblica Italiana. Disponível em: <<https://www.senato.it/1024>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto Legislativo 10 marzo 2000, 1974. Disponível em: <<http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto-legge 21 marzo 1979, n. 59. Norme penali e processuali per la prevenzione e la repressione di gravi reati. Disponível em: <[http://www.meltingpot.org/Decreto-legge-21-marzo-1978-n-59.html#\\_VX6k3\\_IViko](http://www.meltingpot.org/Decreto-legge-21-marzo-1978-n-59.html#_VX6k3_IViko)>. Acesso em: 29 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. Legge 18 maggio 1978, n. 191. Conversione in legge, com modificazioni, del decreto-legge 21 marzo 1978, n. 59 concernente norme penali e processuali per la prevenzione e la repressione di gravi reati. Disponível em: <<http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1978-05-18;191>>. Acesso em 29 nov. 2013.

NAÇÕES UNIDAS. **Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Brasília: Escritório das Nações Unidas contra Drogas e Crime, [200-]. Disponível em: <[https://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics\\_corruption/Publicacoes/2007\\_UNCAC\\_Port.pdf](https://www.unodc.org/documents/lpo-brazil/Topics_corruption/Publicacoes/2007_UNCAC_Port.pdf)>. Acesso em: 21 jul. 2014.

PARLAMENTO EUROPEU; CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2001/97/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 4 de Dezembro de 2001 que altera a Directiva 91/308/CEE do Conselho relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais. Disponível em: <<http://www.fd.uc.pt/CI/CEE/pm/LegCE/CE-Directiva%202001-97.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Directiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de outubro de 2005 relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32005L0060>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

PORTUGAL. Código Penal. Coimbra: Almedina, 2011.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Portuguesa. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei 10/2002, de 11 de fevereiro. Disponível em: <[http://www.dgpj.mj.pt/sections/leis-da-justica/pdf-ult/lei-n-10-2002-de-11-de/downloadFile/file/Lei\\_10.2002.pdf?nocache=1192092436.78](http://www.dgpj.mj.pt/sections/leis-da-justica/pdf-ult/lei-n-10-2002-de-11-de/downloadFile/file/Lei_10.2002.pdf?nocache=1192092436.78)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Lei n° 11/2004, de 27 de março. Disponível em: <[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=121&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=121&tabela=leis)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. Regime Geral das Infracções Tributárias. Disponível em: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/50F4095C-9D23-4025-AE9C-3439CA4E07B9/0/RGIT\\_01\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/50F4095C-9D23-4025-AE9C-3439CA4E07B9/0/RGIT_01_2014.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2015.

SUÍÇA. Swiss Criminal Code. Disponível em: <<https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19370083/index.html>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

UNITED NATIONS. **United Nations Convention against Transnational Organized Crime and the Protocols there to**. New York: United Nations, 2004. Disponível em: <<http://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-e.pdf>>. Acesso em: 21 jul. 2014.