

Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro

Wellington Luís de Sousa Bonfim

Procurador Regional da República da 1ª Região. Mestre em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Resumo: O objetivo deste artigo é analisar se os delitos fiscais podem ser crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, tendo como ponto de partida a última versão das 40 Recomendações do Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI) e a nova redação do art. 1º da Lei n. 9.613/1998. Na primeira parte do artigo, é analisada a tendência internacional de ampliação do rol de infrações penais antecedentes da lavagem de dinheiro, com destaque para a legislação portuguesa, alemã, francesa, italiana e espanhola. Em seguida, são analisados os argumentos de que a evasão fiscal não é capaz de aumentar o patrimônio do agente, e de 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. Ao final, aborda-se a repercussão da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal sobre a efetividade da persecução da lavagem de capitais oriundos de delitos fiscais.

Palavras-chave: Delitos fiscais. Lavagem de dinheiro. Crimes antecedentes. Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal.

Abstract: The aim of this study is to examine if tax offenses can be predicate crimes for money laundering, having as starting point the last version of the 40 Recommendations of the Financial Action Task Force (FATF) and the new wording of article 1 of Law 9.613/1998. In the first part of the study is analyzed the international trend of expanding the list of criminal offenses underlying money laundering, especially the Portuguese, German, French, Spanish and Italian legislation. Then, is analyzed the understanding that tax evasion is not able to increase the assets of the agent, and that, moreover, the proceeds of lawful activity cannot be considered as material object of money laundering, since they are not originated from a crime. At

the end, is addressed the repercussion of the Binding Summula n. 24 of the Supreme Federal Court on the effectiveness of the prosecution of money laundering arising from tax offenses.

Keywords: Tax offenses. Money laundering. Predicate crimes. Binding Summula n. 24 of the Supreme Federal Court.

Sumário: 1 Introdução. 2 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem no direito comparado. 2.1 Portugal. 2.2 Alemanha. 2.3 França. 2.4 Itália. 2.5 Espanha. 3 Argumentos contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro. 3.1 Argumento relacionado ao objeto material: o tributo não pago (cota tributária defraudada). 3.2 O acréscimo patrimonial nos casos de reembolso/restituição/devolução indevida de tributos. 3.3 A vantagem patrimonial ilícita nos delitos fiscais. 3.3.1 Referência ao rendimento não declarado. 3.3.2 O tributo não pago como objeto material da lavagem de dinheiro. 4 Referência à Súmula Vinculante n. 24 do STF e à exigência de decisão administrativa definitiva acerca da constituição do crédito tributário. 5 Conclusões.

1 Introdução

Desde a Convenção de Viena, em 1988, até a última versão das 40 Recomendações do Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI)¹, de 2012, vem-se verificando uma tendência internacional de ampliação do elenco de infrações penais antecedentes da lavagem de dinheiro, que acabou por alcançar o Brasil, uma vez que a Lei n. 12.683/2012 alterou a redação do art. 1º da Lei n. 9.613/1998 (Lei de Lavagem de Dinheiro), para extinguir o catálogo de crimes antecedentes da reciclagem de ativos.

De fato, a partir da alteração da lei brasileira, qualquer infração penal, inclusive as contravenções penais, tornou-se passível de ser considerada antecedente da lavagem de dinheiro, desde que capaz de gerar bens de procedência ilícita.

1 FINANCIAL ACTION TASK FORCE. The FATF recommendations: international standards on combating money laundering and the financing of terrorism and proliferation. Paris: FATF/OECD, 2012.

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.

No entanto, no que diz respeito ao objeto de interesse deste artigo, a grande mudança gerada pelo fim do rol de crimes antecedentes foi a possibilidade de, ao menos em tese, os delitos fiscais (notadamente a sonegação fiscal, tipificada no art. 1º da Lei n. 8.137/1990) serem considerados como infrações penais antecedentes da lavagem de dinheiro. A esse respeito, cabe, 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, no Glossário Geral das 40 Recomendações do GAFI (2012, p. 111-112), o termo “categorias de infrações designadas” significa um extenso rol de delitos, entre os quais se incluem “os crimes fiscais (relacionados com impostos diretos ou indiretos)”.

Todavia, remanesce a discussão sobre serem os delitos fiscais capazes ou não de gerar capitais de origem ilícita, o que será analisado em seguida, iniciando pelo estudo do direito comparado.

2 Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem no direito comparado

De início, é importante ressaltar que a consideração dos delitos tributários como antecedentes da lavagem é algo que preexiste à nova recomendação do GAFI, havendo ordenamentos jurídicos que, expressamente ou não, já previam tal possibilidade.

2.1 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.º 325/95, de 2 de Dezembro”, deu nova redação ao artigo 2º do mencionado Decreto-Lei, incluindo a fraude fiscal entre os crimes antecedentes ao branqueamento (denominação do crime de lavagem de dinheiro no ordenamento português).

Assim, desde 2002, a legislação penal portuguesa já inclui a fraude fiscal, tipificada nos artigos 103º e 104º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), como crime antecedente do branqueamento de capitais.

Em seguida, a Lei n. 11/2004, de 27 de março, no seu artigo 55º, revogou expressamente o Decreto-Lei n. 325/1995, de 2 de dezembro, mas, no artigo 53º, aditou ao Código Penal português (CPp) o artigo 368º-A, incorporando o crime de branqueamento nesse diploma legal e mantendo a fraude fiscal entre os delitos antecedentes da lavagem.

2.2 Alemanha

Na Alemanha, a tipificação do crime de lavagem de dinheiro (*Geldwäsche*) encontra-se no § 261 do *Strafgesetzbuch* (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, além de um elenco de *Vergehen*, delitos punidos com

pena de prisão mínima inferior a um ano ou com multa, incluindo os delitos fiscais tipificados nos §§ 373 e 374 (2) da *Abgabenordnung* (AO), o Código Fiscal alemão, que punem, respectivamente, o contrabando profissional, violento ou organizado e a receptação, guarda ou venda de bens obtidos por meio da evasão fiscal, quando cometidas no exercício de atividade comercial ou por membro de grupo formado com o propósito de cometimento dessas infrações 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.

2.3 França

Na França, qualquer crime ou delito pode ser antecedente do *blanchiment*, tipificado no artigo 324-1 do Código Penal francês (CPF), não havendo, em princípio, restrições a que os ilícitos penais tributários 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 próprio².

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

2 FRANÇA. Cour de Cassation. 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&i dTexte=JURITEXT000018338279&fastReqId=748356780&fastPos=1>>. Acesso em: 22 maio 2015. Acerca dessa decisão, cf. Blanco Cordero (2012, p. 397-400) e Capdeville (2008, p. 18-20).

investido na subscrição de bônus anônimos e os utilizado em apostas em cassinos, para transformá-los em recursos lícitos e não tributáveis³.

Entendeu, ainda, a Corte de Cassação (tradução nossa) que o tipo do artigo 324-1 do CPf não exige nem o prévio oferecimento de acusação nem que tenha sido exarada condenação a respeito do crime ou delito antecedente 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.

2.4 Itália

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 (CPi).

Especificamente quanto à reciclagem de proveitos oriundos da fraude fiscal, tal foi expressamente admitido pela Corte de Cassação

³ 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 *Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financier Clandestine* (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.

italiana, podendo-se mencionar a sentença n. 6061/2012, de 17 de janeiro de 2012⁴, cujos fundamentos foram transcritos na sentença n. 47436/2014, de 11 de dezembro de 2014⁵.

Na citada sentença n. 6061/2012 (tradução nossa) foi enunciado “o seguinte princípio de direito”:

[...] a locução “outras utilidades”⁶ 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 antecedentes para alcançar, também, esses ilícitos criminais.

4 ITÁLIA. Corte di Cassazione. Penale Sent. Sez. 2 Num. 6061 Anno 2012. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpen&id=../20120217/snpen@s20@a2012@n06061@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2015.

5 ITÁLIA. Corte di Cassazione. Penale Sent. Sez. 2 Num. 47436 Anno 2014. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpen&id=../20141119/snpen@s20@a2014@n47436@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2015.

6 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”.

2.5 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 artigo 301 do Código Penal espanhol (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 em uma atividade delitativa, 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 delitativa, 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 artigo 301 do CPe, entrou em vigor também a Lei n. 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 estudo, tem como principal destaque o disposto no artigo 1, n. 2, que define, para os efeitos da mencionada lei, os bens que se entenderão como procedentes de uma atividade delitativa, 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 eletrô-

nica 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 n. 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 artigo 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, ou seja, “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 citada norma contida no artigo 1º, n. 2, da Lei de Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo, e mencionando ainda outra possibilidade de interpretação, 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 delitiva 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 não apenas Álvarez Feijoo (2009) mas também Blanco Cordero (2012, p. 396) mencionam a ausência de posicionamento da jurisprudência tanto sobre o alcance do artigo 1º, n. 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 Tribunal Supremo (TS), de 5 de dezembro de 2012⁷ (tradução nossa), que, quanto ao disposto na Lei n. 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

7 ESPANHA. Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. STS 8701/2012. Disponível em: <<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/6603543/Dolo/20130116>>. Acesso em: 11 maio 2015.

possíveis dúvidas que há na doutrina na hora de interpretar a legislação penal vigente que admite qualquer atividade delitiva como prévia ao branqueamento.

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 nos 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 (2012, p. 5), ver aqueles como “crimes produtores”, ou seja, capazes de gerarem ativos de origem delituosa.

3 Argumentos contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro

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, este artigo limitar-se-á, aqui, apenas à sua análise.

3.1 Argumento relacionado ao objeto material: o tributo não pago (cota tributária defraudada)

Esse argumento é assim resumido por Gómez Benítez (2007, p. 18, tradução nossa, grifos 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 – distinto da fraude fiscal, *porque a fraude fiscal em si mesma não gera os bens, não é a origem dos bens, mas, 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 capitais⁸.

⁸ Entre outros, posicionam-se contra a inclusão dos delitos fiscais como antecedentes da lavagem de dinheiro, especialmente pelo argumento de que não

Tal entendimento foi expressamente utilizado pelo legislador brasileiro para não incluir, na redação original da Lei n. 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.

3.2 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.

geram bens, Reque Mata (2009, p. 285-288), Santos Tapia (2009, p. 289-291), Choclán Montalvo (2011, p. 333-349), Luzón 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).

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).

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 podem gerar bens passíveis de lavagem, por corresponderem a uma estrutura distinta, equiparável ao estelionato⁹.

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

⁹ Igualmente contrários aos delitos fiscais como antecedentes da lavagem, Reque Mata (2009, p. 285-288), Choclán 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 [Imposto sobre o Valor Acrescentado], na qual é possível que cotas ingressadas por um empresário sejam devolvidas a um terceiro ou minorem a cota deste último”.

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 (2013, p. 73) também admitem as parcelas decorrentes do recebimento de devoluções de valores pelo Fisco por meio das condutas típicas da Lei n. 8.137/1990 como bens originados pela sonegação, “que serão objeto de lavagem de dinheiro caso ocultos ou mascarados”.

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.

3.3 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.

A esse respeito, embora sem abordar a questão do delito fiscal como antecedente da 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 correspectivo pagamento), isto é, pretende-se diminuir as receitas públicas evitando o empobrecimento do património privado*.

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 decorrência de quaisquer das condutas que caracterizam a fraude fiscal, esse património 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?

3.3.1 Referência ao rendimento não declarado

Pois bem, essa pergunta já embute uma resposta a outro questionamento: está-se, aqui, discutindo se a parcela sonogada 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 vai constituir 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 é o da venda de imóvel por preço superior ao declarado na escritura pública de compra e venda: “a vantagem, para efeitos do art. 368^o-A, é o preço recebido pelo vendedor e não declarado na escritura; é esse valor, essa quantia, que fica ‘suja’ e precisa de ser ‘lavada’”¹⁰ (SILVA, 2010, p. 247).

10 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,

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 entre as infrações antecedentes da 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 tributado¹¹.

“atendendo a que o acto donde provém é ilícito, constitui fraude fiscal, não sendo possível distinguir uma parte lícita e outra ilícita”, 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).

- 11 A rigor, pela legislação brasileira, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tem como base de cálculo “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos” (Código Tributário, 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 necessariamente 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

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 Código Penal, de vender, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.

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, 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”. Por sua vez, no exemplo de tráfico de entorpecentes, o art. 33, I, da Lei n. 11.343/2006 pune, entre 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

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.

§ 373 e do § 374 (2) da AO¹² tenham sido evadidos são expressamente previstos como objeto material da lavagem de dinheiro, significando que a própria base impositiva é tida como de caráter ilícito¹³.

Nos crimes de fraude fiscal, tanto faz que sejam os tipificados no art. 1º da Lei n. 8.137/1990, no art. 103º do RGIT ou no art. 305 do CPe, para ficar apenas com as legislações 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 à redução do tributo ou à possibilidade de diminuição das receitas fiscais.

A esse propósito, convém 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 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 infração 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 *sujeitos* 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

12 Contrabando profissional, violento ou organizado e de receptação, guarda ou venda de bens obtidos por meio da evasão fiscal, quando cometidas no exercício de atividade comercial ou como membro de grupo formado com o propósito de cometimento dessas infrações penais.

13 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.

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 buscou-se deixar claro aqui¹⁴.

3.3.2 O tributo não pago como objeto material da lavagem de dinheiro

É por isso, pois, que o que se discute aqui 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.

Importante registrar que, em Portugal, nos termos do artigo 368º, n. 1, do CPp, as vantagens ou bens provenientes da fraude

14 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, grifos 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 ilícita 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.

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 Lisboa¹⁵:

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 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 IRS¹⁶, 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.

A propósito, pertinentes são as seguintes observações de Blanco Cordero (2012, p. 412-413, tradução nossa, grifos 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*¹⁷ *está constituída pela cota ou quantidade a*

15 PORTUGAL. Tribunal da Relação de Lisboa. Acórdão de 13 de julho de 2010. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/4ea124142619cd83802577740038bf4d?OpenDocument>>. Acesso em: 15 maio 2015.

16 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

17 Ley General Tributaria.

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 *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.

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 artigo 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 delitiva 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 indireta-

mente na existência, composição material, valor, titularidade, posse ou custódia, a atividade delitiva prévia não será causa do bem.

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, grifos 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 efetivamente ocasiona uma economia de gastos; no entanto, traduz tal 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, 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.

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 desfalcado 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 120 mil euros.

Tal também ocorre no ordenamento português, que prevê expressamente no artigo 103º, n. 2, do RGIT 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 n. 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 (Código Penal, art. 334), 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 Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁸, será de vinte mil reais, e, segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁹, de dez mil reais.

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 dinheiro²⁰.

18 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC n. 126746 AgR, Relator(a): min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 14.4.2015, processo eletrônico *DJe*-084 divulg. 6.5.2015 public. 7.5.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28penal+e+descaminho+e+insignific%E2ncia%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l54hprg>>. Acesso em: 11 maio 2015.

19 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 307.791/SP, rel. ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 5.3.2015, *DJe* 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=penal+e+sonoga%E7%E3o+e+insignific%E2ncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 11 maio 2015.

20 Igualmente favoráveis à inclusão dos delitos fiscais entre os antecedentes da lavagem de dinheiro, podem ser citados: Aránguez Sánchez (2000, p. 186-187), que vê “hipocrisia política-criminal” quando se tipifica a fraude fiscal para, logo em seguida, ao invés de potencializar a sua persecução, restringir-se a reprovação desse delito, com

Nesse mesmo sentido aqui propugnado, Badaró e Bottini afirmam que “todos os bens *originados* pela *sonegação* serão objeto da lavagem de dinheiro caso ocultos ou mascarados”, acrescentando, porém, que “o *produto* da lavagem de dinheiro será apenas a parcela sonogada 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 n. 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” (2013, p. 73-74, grifos dos autores).

Por outro lado, Badaró e Bottini defendem que, se o valor previsto no art. 20 da Lei n. 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 *sonogada* não será *objeto* de lavagem de dinheiro”²¹ (2013, p. 74, grifos dos autores).

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’Álbora (2001); Lombardero Expósito (2009, p. 161-164); Mallada Fernández (2012, p. 172-177) e Weber e Moraes (2013, p. 348-350 e 359-360).

- 21 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 sonogada 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 sonogado 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 aqui, no sentido de que

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), 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 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 julgado do TS utiliza-se dos mesmos fundamentos expostos por Blanco Cordero para considerar a cota tributária defraudada objeto material da lavagem de dinheiro.

“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 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (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” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 307.791/SP, rel. ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 5.3.2015, *DJe* 17 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=penal+e+crime+e+ordem+e+tribut%E1ria+e+insignific%E2ncia+e+icms+e+tributo+e+estadual&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 22 jan. 2017). Portanto, 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 (2014, p. 202–211), o valor abaixo do qual a conduta não seria típica seja fixado no próprio tipo penal.

Importante relembrar que a Corte de Cassação italiana, na já mencionada sentença n. 6.061/2012 (tradução nossa), enunciou, como princípio de direito, que, entre os crimes precedentes do *riciclaggio*, também está incluído o crime de fraude fiscal a partir do qual o agente, ao evitar o pagamento de tributos, “consegue uma economia de despesa que se traduz numa ausência de decréscimo do patrimônio, e, portanto, em uma evidente utilidade de natureza econômica”.

4 Referência à Súmula Vinculante n. 24 do STF e à exigência de decisão administrativa definitiva acerca da constituição do crédito tributário

Resolvida a questão concernente à possibilidade de os delitos fiscais poderem ser considerados crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, é inevitável abordar o problema da exigência da constituição definitiva do crédito tributário para a consumação da sonegação fiscal, ante o disposto na Súmula Vinculante n. 24 do STF²², que estabelece o seguinte: “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”.

O precedente representativo dessa Súmula Vinculante é o HC n. 81.611/DF, julgado em 10 de dezembro de 2003, tendo por relator o ministro Sepúlveda Pertence, cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, 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 (ADIInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administra-

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 24. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 maio 2015.

tivo 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. 9.249/95, 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 definitivo²³.

Desse precedente representativo da mencionada súmula vinculante, destacam-se os seguintes trechos do voto do ministro 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 irrespondível, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC n. 81.611, Relator(a): min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 10.12.2003, DJ 13 maio 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 maio 2015.

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 estando, evidentemente não se pode instaurar por conta dele, à falta de justa causa, nenhuma ação penal²⁴.

Pois bem, conforme exposto posteriormente pelo mesmo ministro Cezar Peluso quando da discussão da então Proposta de Súmula Vinculante n. 29 Distrito Federal²⁵, em sessão do Tribunal Pleno do STF, ocorrida em 2 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, naquele momento, 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 n. 122.755/PE, de relatoria do ministro 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

24 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC n. 81.611, voto do ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgamento em 10.12.2003, DJ 13 maio 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 12 maio 2015.

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante n. 29. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 13 maio 2015.

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. [...]²⁶.

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 (2013, p. 356, grifos do autor) que

[...] o fato causador 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*.

Importante dizer que a conclusão a que chegou aquele autor não significa sua concordância com a tese adotada pelo STF, inicialmente, no HC n. 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, 2013, p. 360).

26 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC n. 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/prlolrt>>. Acesso em: 13 maio 2015.

Tal, na prática, implica a submissão da instância penal à administrativa²⁷, uma vez que “a tipicidade, nesse caso, fica a depender de conduta lícita, vinculada e praticada de ofício pela administração” (PELELLA, 2013, p. 356).

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, 2013, p. 356, grifos do autor).

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 dinheiro, dado que ainda

27 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 (tradução nossa), que determina que, se a administração tributária estimar que a infração pode ser constitutiva de delito contra a Fazenda Pública, dará conhecimento à jurisdição competente ou remeterá o expediente ao Ministério Público, abstendo-se de dar seguimento ao procedimento administrativo. A “sentença condenatória da autoridade judicial impedirá a imposição de sanção administrativa”. 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, 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. Almudí Cid (2009, p. 504-505).

não se poderá dizer que tal parcela seja decorrente de infração penal tributária, pois esta simplesmente não se consumou²⁸.

Destarte, a partir da entrada em vigor da Lei n. 12.683/2012, não há mais empecilhos a que os delitos fiscais possam ser considerados crimes antecedentes da lavagem de dinheiro.

Todavia, a efetividade da persecução da reciclagem de capitais oriundos da sonegação fiscal é comprometida pela compreensão, consolidada na Súmula Vinculante n. 24 do STF, de que a consumação do delito tributário depende da constituição definitiva do crédito tributário, pois, somente após esse fato é que a parcela sonegada poderá ser considerada objeto material da lavagem, o que pode resultar em um tempo demasiado largo para que aquela possa ser concretizada e individualizada.

5 Conclusões

Do exposto, tem-se que os delitos fiscais podem ser crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, uma vez que são “produtores” de capitais de origem ilícita, tanto no que se refere a valores provenientes de reembolsos/restituições/devoluções obtidos ilícitamente quanto em relação à prestação tributária não entregue.

Nesse último caso, é inegável que tal prestação pecuniária, que já integrava o patrimônio do agente, somente nele remanesce

28 Cabe, neste ponto, sem maiores aprofundamentos, destacar a existência de controvérsia sobre ser a lavagem de dinheiro, especialmente, nas modalidades de ocultação ou dissimulação, crime instantâneo ou permanente. De Carli (2013, p. 245-246) e Aras (2012, p. 6), por exemplo, defendem o caráter permanente da lavagem, ao passo em que Bottini (2017) sustenta ser delito instantâneo. Assim, tendo sido praticadas operações de ocultação ou dissimulação do montante equivalente à parcela sonegada após o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, mas antes da constituição definitiva do crédito tributário, elas somente poderão vir a ser consideradas típicas caso, adotando-se o entendimento de que a lavagem de dinheiro é crime permanente, constate-se a manutenção da ocultação ou da dissimulação após o lançamento do tributo, ou, ainda, se, após esse último evento, mesmo compreendendo que se trate de delito instantâneo, lograr-se demonstrar a ocorrência de novas movimentações, hábeis a aprofundar a ocultação ou a dissimulação da origem dos valores sonegados.

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.

Porém, dada a exigência da constituição definitiva do crédito tributário para a consumação da sonegação fiscal, somente após esse fato é que a parcela sonegada poderá ser considerada objeto material da lavagem, o que compromete a efetividade da persecução da lavagem de capitais oriundos de delitos fiscais, dado o tempo demasiado largo que pode levar até que a prestação tributária não paga possa ser concretizada e individualizada.

Referências

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. 1.], 18 maio 2009. Disponível em: <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales>. Acesso em: 13 jun. 2015.

ANGELINI, Marco. *Il reato di riciclaggio: (art. 648 bis c. p.): aspetti dogmatici e problemi applicativi*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2008.

ARÁNGUEZ 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, ago. 2012.

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: Revista dos Tribunais, 2013.

BLANCO CORDERO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*. 3. ed. Navarra: Arazandi, 2012.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro: crime permanente ou instantâneo? *Consultor Jurídico*, São Paulo, 3 maio 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai-03/direito-defesa-lavagem-dinheiro-crime-permanente-ou-instantaneo>>. Acesso em: 30 maio 2017.

BRASIL. Ministério da Justiça. *Exposição de motivos n. 692/MJ*. Brasília, 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.

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 fenômeno, il reato, l enorme di contrasto*. Milano: Giuffrè Editore, 2012.

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 Criminais*, São Paulo, v. 12, n. 47, p. 46-59, mar./abr. 2004.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Barcelona: Bosch, 2011.

D'ÁLBORA, Francisco J. Lavado de dinero y delito tributário. *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.

DE CARLI, Carla Veríssimo. *Lavagem de dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012.

_____. Dos crimes: aspectos objetivos. In: DE CARLI, Carla Veríssimo. (Org.). *Lavagem de dinheiro: prevenção e controle penal*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013. p. 215-274.

ESPEJO POYATO, Isabel. *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2013.

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.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958. v. 7.

LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel. *Blanqueo de capitales: prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria*. Barcelona: Bosch, 2009.

LUZÓN CAMPOS, Enrique. Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mcfly. *Diario La Ley*, Madrid, n. 718, ano XXXIII, ref. D-120, p. 1779-1781, 14 mar. 2012.

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, n. 141, p. 149-177, 2011.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. *Crime de lavagem de dinheiro*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PANOEIRO, José Maria. *Política criminal e direito penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014.

PELELLA, Eduardo. Sobre a prescrição nos crimes tributários: a *actio nata* e a prejudicial administrativa. In: CALABRICH, Bruno; FISCHER, Douglas; PELELLA, Eduardo (Orgs.). *Garantismo penal integral: questões penais e processuais, criminalidade moderna e a aplicação do modelo garantista no Brasil*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2013. p. 339-361.

REQUE MATA, Susana. ¿Puede considerarse el delito fiscal delito previo al delito de blanqueo de capitales? In: ABEL SOUTO, Miguel; SÁNCHEZ STEWART, Nielson (Coords.). *I Congresso de prevenção y represión del blanqueo de dinero*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 285-288.

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, n. 7352, ano XXXI, ref. D-64, p. 1599-1606, 1º mar. 2010.

SANTOS TAPIA, Juan Carlos. El delito fiscal como subyacente del delito de blanqueo de capitales. In: ABEL SOUTO, Miguel; SANCHEZ STEWART, Nielson. *I Congresso de prevenção y represión del blanqueo de dinero*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2009. p. 289-291.

SILVA, Germano Marques da. O crime de branqueamento de capitais e a fraude fiscal como crime pressuposto. In: SILVA, Luciano Nascimento; BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo (Coords.). *Lavagem de dinheiro e injusto penal: análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 239-253.

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.