

Reflexões sobre a lavagem de dinheiro operada pela macrocriminalidade corporativa ligada a prática do crime de omissão de recolhimento

WILLIAM GARCIA PINTO COELHO¹

RODRIGO ANTONIO RIBEIRO STORINO²

Promotores de Justiça do Ministério Público de Minas Gerais

JUSTIFICATIVA

O objetivo geral da pesquisa é a realização de análise crítica e reflexiva para o desenvolvimento de parâmetros que efetivem a persecução criminal da lavagem de dinheiro antecedida da prática de crimes contra a ordem tributária.

Para tanto serão estudados de maneira panorâmica os aspectos gerais dos crimes contra a ordem tributária, com a distinção entre a sonegação fiscal e o omissão de recolhimento.

Serão abordadas de maneira específica as características e requisitos do crime de omissão de recolhimento, enfatizando sua necessária censurabilidade na esfera penal como mecanismo de prevenção de ilícitos e resguardo de direitos sociais.

Em seguida, exploradas as tipologias, fases, rol de crimes antecedentes e momento da consumação da lavagem de dinheiro, evidenciando que sua eficiente persecução é necessária para a defesa de direitos fundamentais coletivos.

Justifica-se a pesquisa sob a perspectiva teórica para propor critérios de persecução que tragam maior eficácia na apuração dos crimes de lavagem de dinheiro, contraditando a partir de olhar crítico posicionamentos doutrinários criadores de requisitos não previstos em lei, que esvaziam e dificultam o processamento de tais delitos.

Sob o enfoque prático a pesquisa é importante para nortear e uniformizar a atuação do Ministério Público no combate a macrocriminalidade corporativa e a corrupção através da apuração de crimes de lavagem de dinheiro.

1 Promotor de Justiça em Minas Gerais. Mestre em Estudos Anticorrupção pela Academia Internacional Anticorrupção (IACA) na Áustria e Especialista em Inteligência de Estado pela Fundação Escola do Ministério Público de Minas Gerais. Coordenador do Centro de Apoio Operacional de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (CAOET/MPMG). Ex-Presidente e Professor da Fundação Escola Superior do Ministério Público de Minas Gerais. Endereço eletrônico: william@mpmg.mp.br.

2 Promotor de Justiça em Minas Gerais. Mestre em Direito Processual Coletivo pela Universidade de Itáúna/MG. Professor de pós-graduação *lato sensu* do Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional do Ministério Público de Minas Gerais na disciplina de crimes contra a ordem econômica e tributária. Professor de pós-graduação *lato sensu* da Fundação Escola do Ministério Público de Minas Gerais. Coordenador Regional de Belo Horizonte do Centro de Apoio Operacional de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (CAOET/BH). Endereço eletrônico: storino@mpmg.mp.br.

1. A ORDEM TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA CRIMINAL

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO REGRAMENTO DO ICMS APLICADA A PESQUISA

Os crimes contra a ordem tributária estão diretamente ligados a atividade fiscal, exercida nos estados pela Receitas Estaduais, órgãos do Poder Executivo, vinculados as Secretarias Estaduais de Fazenda Pública. Tais órgãos de fiscalização compõem o Sistema de Justiça, o qual é formado ainda por órgãos jurisdicionais, investigativos e de controle, tendo como uma de suas missões precípua a defesa do direito fundamental a probidade administrativa.

Cabe ao Sistema de Justiça combater a corrupção de maneira abrangente, impedindo não só a retirada ilícita de valores já destinados a serviços públicos, mas também atuando de modo efetivo para evitar a dissipação prévia de valores que deveriam ser usados nesses serviços.

Nessa lógica, os crimes contra a ordem tributária são atos de corrupção em sentido *lato*, pois impedem a entrada de recursos públicos utilizados para criação de infraestrutura coletiva.

Além do prejuízo social e aos cofres públicos, os crimes contra a ordem tributária afetam o direito fundamental a livre concorrência e causam distorção de mercado. Isso porque os criminosos estruturam modelo de negócio para sistematicamente não pagar ou pagar de modo reduzido o ICMS. Com a vantagem financeira previamente sabida, os criminosos conseguem praticar melhores preços no mercado de consumo, dificultando a concorrência por aqueles que atuam legalmente.

A partir desse panorama verifica-se a importância de tutela penal proporcional na seara tributária, tendente a impactar concretamente as escolhas dos agentes econômicos, prevenindo a prática de ilícitos que afastam da sociedade recursos básicos e desequilibram o mercado de consumo.

Os crimes contra a ordem tributária têm como bem jurídico tutelado primário a própria ordem tributária. Secundariamente, ainda protegem a Administração Pública, a fé pública e a livre concorrência (BALTAZAR JR, 2006).

Nesta pesquisa estudamos os crimes contra a ordem tributária cometidos com a supressão ou diminuição do valor do ICMS devido. O ICMS é um imposto, de competência estadual, incidente sobre operações mercantis, que tem como uma de suas principais características ser indireto, sob a lógica do princípio da não cumulatividade. Isso significa que a carga tributária é de fato suportada pelo consumidor, havendo repercussão tributária na relação dos integrantes da cadeia produtiva, cada qual realizando o recolhimento do imposto somente na proporção do ainda não pago na etapa anterior.

A depender da previsão normativa, o ICMS pode incidir sobre operações próprias ou por substituição tributária. Nas operações próprias, o contribuinte é sujeito passivo direto da relação jurídica tributária. Já na substituição tributária, a norma, em geral por questões de eficiência na arrecadação e fiscalização, elege responsável para o recolhimento do ICMS devido em toda a cadeia produtiva, sendo este o sujeito passivo indireto da relação tributária.

Destaque-se ainda que para facilitar a arrecadação e a fiscalização o recolhimento do ICMS opera-se periodicamente, em regra de maneira mensal, através do sistema de débito/crédito ou pelo sistema de crédito presumido.

No sistema débito/crédito o contribuinte contabiliza todas as operações por ele realizadas. Seu débito é o valor devido de ICMS em cada uma das operações e seu crédito é o valor já pago de ICMS nas cadeias produtivas anteriores. Ao final, o contribuinte paga caso seu débito supere o crédito. Caso contrário, pode compensar o valor excedente de crédito no período posterior.

No sistema de crédito presumido a lógica de pagamento é a mesma, modificando-se o parâmetro de crédito, o qual é presumido pela norma tributária independentemente da contabilização das operações efetivamente realizadas.

A esta pesquisa interessa comparar os crimes contra a ordem tributária de sonegação fiscal e omissão de recolhimento.

Os crimes de sonegação fiscal têm como elemento fundamental a efetiva supressão ou diminuição do ICMS devido mediante conduta fraudulenta, especificada nos incisos do artigo 1º da Lei 8.137/90.

Os fraudadores se valem em geral da “guerra fiscal” entre os estados federativos. Em que pese a existência do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), cada estado tem o seu próprio regulamento do ICMS, sendo ainda permitido a celebração de convênios interestaduais para setores, produtos ou operações específicas. A prática mostra que na maioria dos casos a fraude consiste na criação de um caminho simulado (falso) para as operações, com o intuito do não pagamento ou pagamento a menor do ICMS.

A título de exemplo, a empresa Alpha, localizada em Belo Horizonte/MG, quer vender feijão para a empresa Betha, localizada em Contagem/MG. Contudo, em tal operação incide ICMS no percentual de 18% sobre o valor da mercadoria. Para não pagar tal tributo, em que pese de fato a mercadoria sair diretamente da Alpha para a Betha; de direito, a Alpha emite nota fiscal falsa para Delta, empresa de fachada localizada em Goiânia/GO, a qual por sua vez emite nota fiscal falsa para a empresa Ômega, empresa de fachada localizada em Montes Claros/MG, que assume o passivo tributário devido e finalmente emite nota fiscal falsa para a Betha, justificando a entrada e o estoque de feijão naquela.

No exemplo fictício, os criminosos se valeram de convênio entre os estados de Minas Gerais e Goiás, que permite a não incidência de ICMS na saída do estado em caso de produtos de alimentação básica destinados a Goiás. O convênio define também como integralmente responsável pela carga tributária, a título de substituição tributária, a empresa mineira que receber produtos dessa natureza de Goiás. Com isso, a carga tributária mineira recai integralmente sobre a Ômega, que é de fachada, sem patrimônio e em nome de laranja, pelo que a dívida nunca será paga e a empresa substituída por outra semelhante quando detectada pela Receita Estadual. Noutro giro, a empresa Betha, atuante de fato no mercado, sonega o ICMS devido, conseguindo melhores preços em seus produtos, afetando a livre concorrência e distorcendo o mercado. É necessário provar a ciência da Betha sobre a fraude, para que haja vinculação de seu patrimônio ao débito tributário criado.

O simplório exemplo apresentado, corriqueiro no combate de crimes contra a ordem tributária, comprova que sonegar se equivale a fraudar.

Noutro giro, no crime de omissão de recolhimento, previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90, não há conduta fraudulenta, pois este se consuma com o não recolhimento (pagamento) ao Fisco do ICMS declarado e cobrado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

1.2. A RELEVÂNCIA DA TIPICIDADE PENAL DO CRIME DE OMISSO DE RECOLHIMENTO

O crime de omissão de recolhimento se caracteriza pela apropriação por parte do particular do valor público do ICMS por ele cobrado.

Destaque-se que o ICMS cobrado não integra em momento algum o patrimônio do sujeito passivo, o qual tem a posse sobre o valor apenas em decorrência de obrigação acessória que lhe atribui à responsabilidade de cobrar o imposto e o repassar a Fazenda Pública, sua real e única proprietária.

No crime de omissão de recolhimento há a apropriação indébita do valor do ICMS cobrado, pelo que o tipo é também nominado de apropriação indébita tributária.

Contudo, o omissão de recolhimento apresenta especialidades que o diferenciam do gênero da apropriação indébita, previsto no artigo 168 do Código Penal.

Assim, em que pese a inversão do título da posse sobre a coisa alheia, no caso tributário o valor cobrado de ICMS, no omissão de recolhimento esta inversão ocorre em momento específico, qual seja, no momento do não pagamento (recolhimento), bem como há autodeclaração do sujeito passivo quanto ao tributo devido (ausência de fraude).

Já na apropriação indébita gênero não há um momento pré-definido para inversão da posse e não há autodeclaração do autor quanto a coisa apropriada, pelo que a fraude é um elemento accidental do tipo, que resta caracterizado desde que haja previamente dolo de apropriação.

Como o crime de omissão de recolhimento se diferencia da sonegação fiscal justamente em razão da ausência de fraude e como a apropriação indébita gênero pode apresentar fraude em sua configuração, preferimos nesta pesquisa o nome omissão de recolhimento justamente para enfatizar que se trata de crime cometido sem fraude e clandestinidade.

Noutro giro, a ausência de fraude e clandestinidade na conduta do sujeito passivo no crime de omissão de recolhimento não significa que houve a criminalização do inadimplemento do ICMS. Muito pelo contrário, ao direito penal, como última *ratio*, interessa apenas a criminalização de condutas graves sob o aspecto social, como ocorre no omissão de recolhimento com a indevida apropriação do valor público pelo particular responsável por seu pagamento de maneira sistemática.

O RHC 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2019, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, fixou a tese de que há crime de omissão de recolhimento quando o contribuinte deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço³.

Dessa maneira, a contumácia e o dolo de apropriação são elementos essenciais para a configuração do tipo penal previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90.

O não recolhimento contumaz é evidenciado através de modelo negócio baseado no não pagamento do imposto de maneira reiterada. Não parece necessária a fixação de periodicidade estática e mínima para a configuração da contumácia, pois tal análise é realizada diante das peculiaridades do caso concreto.

O dolo de apropriação também deve ser analisado de maneira casuística. Trata-se de dolo específico do tipo penal de omissão de recolhimento. A título de exemplo, verifica-se a presença do dolo de apropriação quando os valores não recolhidos sistematicamente geram enriquecimento ilícito do autor, ou lesão a concorrência ou foram usados para o financiamento das atividades corporativas.

As graves consequências sociais advindas do crime de omissão de recolhimento comprovam a necessidade de sua censurabilidade na seara criminal. Este crime contra a ordem tributária cria modelos de negócios de apropriação sistemática de valores públicos, afeta a livre concorrência e impacta as políticas públicas com o não ingresso de recursos essenciais.

Assim, a partir de interpretação teleológica, a atipicidade desta conduta tenderia em potencializar os crimes contra a ordem tributária e a migração da sonegação fiscal para o omissão de recolhimento, em decorrência da desnecessidade de fraude e clandestinidade, bem como o alcance do mesmo objetivo de não pagar ou pagar a menor o tributo.

Os resultados da interpretação teleológica apresentada se ancoram no paradigma da análise econômica do direito, que busca a indução da prática de comportamentos sociais desejados e desincentivo aos indesejados, tendo como pressuposto a atuação humana a partir da escolha racional. A escolha racional tem como norte a noção de que as pessoas, na tomada de decisões, respondem a incentivos (MACKAAY e ROUSSEAU, 2015).

Por isso, considerar o omissão de recolhimento como crime representa legítimo incentivo a mudança de escolhas nas decisões corporativas quanto ao pagamento de tributos, dissuadindo prejuízos aos cofres públicos e distorções de mercado.

O artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 tem previsão da tipificação do omissão de recolhimento a partir da cobrança ou desconto do valor do tributo ou contribuição social.

O valor cobrado é aquele efetivamente recebido (arrecadado), que se aplica aos impostos indiretos, nos quais há aumento no valor do produto suportado pelo consumidor (contribuinte de fato). Já o valor descontado é utilizado nos impostos diretos, com retenção do tributo na fonte, como ocorre por exemplo no Imposto de Renda⁴.

O exemplo do Imposto de Renda é didático para reforçar a necessidade de tipificação criminal do omissão de recolhimento, pois a cultura de retenção na fonte deste imposto no Brasil facilita a compreensão de que aquele valor não é do empregador que a retém, mas sim da União, e o que seu não repasse (recolhimento) configura crime e não justificável inadimplemento, como pensam alguns quando a matéria é ICMS.

O crime de omissão de recolhimento é próprio, recaindo sobre o sujeito passivo da obrigação tributária.

No que tange ao momento de sua consumação, há divergência doutrinária. A corrente tradicional e majoritária defende que se trata de crime formal, consumado com o não recolhimento do ICMS cobrado. Já corrente minoritária, defendida por Renato Brasileiro de Lima, defende se tratar de crime material, consumando-se no momento da constituição definitiva do crédito tributário na seara administrativa.

³ O Supremo Tribunal Federal apresentou coerência em sua jurisprudência ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS justamente pela compreensão de que se trata de patrimônio público e não do sujeito passivo (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 559.937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 20/03/2013).

⁴ Essa diferenciação técnica já foi feita pelo Superior Tribunal de Justiça, em sua 3ª Seção, no HC 399.109/SC, de relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, publicada no DJe 31/08/2018.

Renato Brasileiro ancora seu posicionamento no princípio da isonomia, aplicando-se raciocínio análogo ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Inq. 2.537 AgR/GO, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicada em 12/06/2008, referente ao crime de apropriação indébita previdenciária, na qual fixou-se a necessidade de aguardar o exaurimento da instância administrativa para a configuração da tipicidade penal do fato.

Ocorre que não há isonomia entre a apropriação indébita previdenciária e o crime de omissão de recolhimento em razão das peculiaridades da apropriação tributária de inversão da posse no momento do não pagamento (recolhimento) e autodeclaração do sujeito passivo quanto ao tributo devido (ausência de fraude e clandestinidade).

Essa diferença entre os tipos dos artigos 337-A do Código Penal e 2º, II da Lei 8.137/90 se reflete no processo de lançamento.

A apropriação indébita tributária, prevista no artigo 337-A do Código Penal, nominado de Sonegação de Contribuição Previdenciária, possui rito de lançamento similar à sonegação fiscal, prevista no artigo 1º da Lei 8.137/90.

O lançamento na sonegação fiscal inicia-se com o AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal) originador do PTA (Processo Tributário Administrativo) no qual serão desenvolvidos as atividades fiscalizatórias. Nesse processo administrativo desenvolvem-se atividades de auditoria fiscal, em geral através de análises e cruzamento das informações constantes nos livros, estoque, contabilidade, fluxo de notas fiscais, controle de conta caixa e DAPI (Declaração de Apuração e Informação do ICMS). Finalizadas as atividades de fiscalização, há a lavratura de auto de infração, que constitui o lançamento propriamente dito, com constituição do crédito tributário. Tal auto permite impugnação por parte do contribuinte, a qual em realizada, será julgada pelo Conselho de Contribuintes em contencioso administrativo. Findo o julgamento, em duas instâncias, há o trânsito em julgado administrativo, com o lançamento definitivo.

De acordo com a Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, o lançamento definitivo do tributo é o marco temporal para o surgimento do elemento normativo do tipo do artigo 1º da Lei 8.137/90, por se tratar de crime material, sendo também o termo inicial do prazo prescricional.

Já no omissão de recolhimento o sujeito passivo declara e escritura nas DAPI's (Declarações de Apuração e Informação do ICMS) o ICMS devido e somente haverá PTA (Processo Tributário Administrativo) em caso de não recolhimento do valor declarado. Recorde-se não haver fraude e clandestinidade no omissão de recolhimento, pelo que este processo administrativo não possui fase fiscalizatória e de auditoria, pois o tributo devido é constituído a partir do declarado pelo contribuinte. Assim o PTA restringe-se a definir o período de omissão, com a notificação do devedor para pagamento da referida quantia. A notificação materializa o lançamento definitivo⁵.

Em razão da constituição do crédito tributário a partir da autodeclaração do contribuinte, ocorre preclusão lógica quanto a impugnação.

Ademais, ausente o contencioso neste processo administrativo, não parece haver relevância prática na discussão se o crime é formal ou material.

Para exemplificar, digamos que temos um período de omissão entre maio e agosto de 2018, materializado em um PTA (Processo Tributário Administrativo). Proposta a ação penal em julho de 2022. Considerando o crime formal, a denúncia abarcaria apenas os meses de julho e agosto, pois prescritos os créditos tributários de maio e junho. Considerando o crime material, a denúncia abarcaria todo o período do PTA (Processo Tributário Administrativo), pois somente em agosto de 2018 foi formalizado o processo e o fato se tornou típico com o lançamento definitivo consubstanciado na cobrança do período. Certo é que se a demanda criminal fosse proposta em setembro de 2022, o crime estaria prescrito, sendo ele material ou formal. Além disso, como o valor do crédito não interfere na tipologia criminal imputada, essa discussão parece ser estéril.

Ressalte-se ainda que ante a ausência de isonomia entre o omissão de recolhimento e apropriação indébita previdenciária, não parece que se deva utilizar por analogia a decisão do Supremo Tribunal Federal de 2008 para afirmar que o crime do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 é material.

⁵ No que tange a modalidade de lançamento no omissão de recolhimento, prevalece doutrinariamente se tratar de lançamento por homologação. Contudo, na visão de Roque Antonio Carraza (CARRAZA, 2020) o lançamento se dá de ofício, pois este não se desnatura pelo fato do contribuinte ou terceiros cumprirem obrigações acessórias, fornecendo ao Fisco os dados e documentos necessários à apuração do *quantum debeatur*.

2. A RELAÇÃO ACESSÓRIA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A LAVAGEM DE DINHEIRO

2.1. ASPECTOS GERAIS DA LAVAGEM DE DINHEIRO

Apesar da sua pouca utilização prática no cotidiano do sistema de justiça, o crime de lavagem de dinheiro é simplório, não exigindo sofisticação ou complexidade no esquema fraudulento criado para a dissipação dos bens, direitos e valores provenientes de outros ilícitos já praticados.

Nessa lógica compreende-se lavagem de dinheiro como um processo tendente a fazer com que os produtos de um crime antecedente pareçam ter sido adquiridos legalmente (SPINELLI, 2003).

De maneira objetiva o tipo penal de lavagem de dinheiro, previsto no artigo 1º da Lei 9.613/98, prevê a ocultação e dissimulação do produto dos crimes antecedentes como seus verbos nucleares. Ocultar significa esconder o produto ilícito auferido. Já dissimular caracteriza-se por disfarçar o referido produto para garantia e reforço de sua ocultação.

Além da ocultação e/ou dissimulação prevista no caput, do artigo 1º da Lei 9.613/98, ainda são punidas como lavagem de dinheiro nos parágrafos do mesmo artigo as condutas de uso de meios - descritos na lei - para ocultação ou dissimulação⁶, uso de bens, direitos ou valores sujos na atividade econômica ou financeira⁷ e a participação em entidade dirigida à lavagem de dinheiro⁸.

A lavagem de dinheiro é um crime de ação múltipla, que se consuma com o mascaramento (ocultação e/ou dissimulação) da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Com isso, em um mesmo contexto fático, ainda que praticadas mais de uma das condutas típicas, teremos crime único. De outro lado, nada impede que um autor pratique mais de uma lavagem de dinheiro na mesma atividade, desde que haja cadeias fáticas distintas.

O bem jurídico tutelado pelo tipo de lavagem de dinheiro é a defesa da administração da justiça e da ordem econômica. O bem jurídico da lavagem de dinheiro não se confunde com o bem jurídico tutelado da infração antecedente. No que tange a temática, Rodrigo Silveira da Rosa, citando César Antônio da Silva, aduz o seguinte:

a lavagem é uma espécie delitiva que acarreta graves consequências à ordem econômico-financeira, colocando em risco o fluxo normal de dinheiro e bens de toda ordem, impossibilitando a limpa concorrência, criando verdadeiros grupos dominantes e monopólios, facilitando e tornando efetiva a corrupção de agentes e funcionários de alguns seguimentos da Administração Pública, ou facilitando a formação de cartéis e possibilitando o surgimento de abuso do poder econômico. Assim, o bem jurídico que a lei protege é a ordem econômico-financeira do país, embora não se deva desconhecer que a lavagem afeta também múltiplos interesses individuais, simultaneamente (ROSA, 2015).

Há relação de acessoriedade material do tipo de lavagem de dinheiro com a infração penal antecedente, pois o produto da lavagem deve ser proveniente, direta (produto) ou indiretamente (proveito), da infração antecedente.

A acessoriedade é limitada, pelo que basta a comprovação do injusto do antecedente (tipicidade e antijuridicidade) para a punição pelo crime de lavagem de dinheiro, não importando a culpabilidade, condições de punibilidade e definição de autoria do antecedente, nos moldes do artigo 2º, §1º da Lei 9.613/98 (DE BARROS, 2022).

Originariamente a Lei 9.613/98 adotava rol taxativo para os crimes antecedentes, no qual não estavam incluídos os crimes contra a ordem tributária. Contudo, a partir de 2012, com edição da Lei 12.683/12 que alterou a redação de dispositivos da Lei 9.613/98, o rol de crimes antecedentes no Brasil passou a ser aberto, sendo possível que qualquer crime ou contravenção penal do qual haja produto ilícito anteceda a prática de lavagem de dinheiro.

⁶ Artigo 1º, parágrafo 1º da Lei 9.613/98.

⁷ Artigo 1º, parágrafo 2º, I da Lei 9.613/98.

⁸ Artigo 1º, parágrafo 2º II da Lei 9.613/98.

Parte da doutrina faz crítica a opção legislativa pelo rol aberto de crimes antecedentes, sob a alegação de criar estrutura normativa de exacerbada punição, permitindo que delitos com penas inferiores, se acompanhado de encobrimento dos bens adquiridos, possam ensejar a condenação a penas privativas de liberdade da lavagem bem superiores⁹ (ABEL SOUTO, 2005).

Tal crítica não tem qualquer base de sustentação. Isso porque a modificação legislativa brasileira com a abertura do rol de crimes antecedentes ocorreu em atenção as recomendações do GAFI¹⁰, que ocasionaram tendência mundial de ampliação do elenco de crimes antecedentes, ao definirem como padrões internacionais de combate à lavagem de dinheiro a inclusão no rol de todos os delitos graves, geradores de ofensas sérias ao bem jurídico tutelado.

Então, dentre os delitos antecedentes incluem-se os crimes contra a ordem tributária, os quais, sob a mesma lógica, também passaram a ser previstos como precedentes a lavagem de dinheiro em Portugal (artigo 368-A do Código Penal Português), França (artigo 324-1 do Código Penal Francês) e Itália (artigo 648 do Código Penal Italiano).

Além da tendência mundial de ampliação do rol de antecedentes, deve-se enfatizar que a lavagem de dinheiro é crime autônomo, com bens jurídicos tutelados próprios, de alta gravidade econômica em escala mundial, pelo que a reprimenda da lavagem também é autônoma e proporcional a gravidade desta conduta de mascaramento, independentemente da pena imposta ao crime precedente.

Sob o ponto de vista didático, interessante expor o ciclo completo de lavagem de dinheiro, ressaltando desde já não ser necessário sua comprovação no caso concreto para a punição pelo tipo penal do artigo 1º da Lei 9.613/98, o qual se contenta com a prova de qualquer de suas etapas para a consumação da lavagem.

São três as fases da lavagem de dinheiro. A primeira é a colocação (*placement*), que se caracteriza no momento que o produto do crime antecedente é escondido (ocultado). A segunda etapa é o mascaramento (*layering*) que ocorre com a movimentação (dissimulação) do ilícito para dificultar sua localização, prejudicando o *follow the money* ou *paper trail* buscado na investigação dos fatos. A terceira fase é a integração (*integration*), a qual se dá com a incorporação e utilização do ilícito com aparência de licitude pelos autores da lavagem.

Exemplo de ciclo completo de lavagem de dinheiro é o de membros de uma organização criminosa que lucram R\$ 500 mil com a prática de tráfico de drogas. Após, convertem esses valores em moeda estrangeira (colocação), e na sequência há a remessa do ilícito ao estrangeiro, através de “doleiro”, com destino a “*off shore*” constituída em paraíso fiscal (dólar cabo) em nome de membros do grupo criminoso (mascaramento). Passado algum tempo, há o repatriamento da quantia ilícita sob a falsa justificativa de lucro na *off shore*, sendo o valor repatriado usado para distribuir dividendos entre os membros da organização e para reinvestimento no tráfico de drogas (integração).

Outro didático exemplo de ciclo completo de lavagem de dinheiro é o de membros de uma organização criminosa que cometem crime de roubo conhecido como “novo cangaço” ou “domínio de cidade”, no qual subtraído R\$ 1 milhão de agência financeira. Em seguida fracionam o valor subtraído em 100 partes de R\$ 10 mil (*smurfing*), utilizando colaboradores do grupo criminoso para o transporte e depósito dos valores (*money mule*) na conta corrente da empresa Alpha - empresa de fachada aberta em nome de laranja - (colocação). A Alpha transfere a quantia de R\$ 1 milhão a empresa Betha, falsa holding responsável pelos investimentos da organização criminosa (mascaramento). Por sua vez, a Betha investe tal quantia com aparência de licitude adquirindo diversos bens no mercado mobiliário e imobiliário (integração).

Repise-se que a consumação do crime de lavagem de dinheiro se dá com a prova da ocorrência dolosa de qualquer das fases, não sendo necessário refazer o ciclo completo de lavagem de dinheiro.

Importante se diferenciar o exaurimento do crime antecedente e a prática do crime de lavagem de dinheiro. O uso aberto do produto do crime antecedente configura seu mero exaurimento, como por exemplo o autor que gasta o lucro do tráfico em viagens e restaurantes. Para configuração do crime de lavagem de dinheiro deve haver uma outra conduta, diferente a conduta nuclear do crime antecedente, que denote a intenção de mascarar (ocultar/dissimular) o produto direto ou indireto do crime antecedente. Desse modo, a comprovação de conduta autônoma com dolo específico de ocultar e/ou dissimular é o vetor para caracterização da lavagem de dinheiro.

Para Fausto De Sanctis “a punição somente se justifica quando a conduta não seja desdobramento natural do delito antecedente, uma vez que a punição apenas se legitima ao se verificar modo peculiar e eficiente de dificultar a punição do Estado. Exige-se uma conduta (ação ou omissão) voltada especificamente à lavagem (DE SANCTIS, 2008).

⁹ A lavagem de dinheiro é punida no Brasil com pena de reclusão de 3 a 10 anos e multa.

¹⁰ Grupo de Ação Financeira Internacional ou Financial Action Task Force.

2.2. LAVAGEM DE DINHEIRO ANTECEDIDA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Em que pese a modificação legislativa promovida na Lei 9.613/98 para abrir o rol de crimes antecedentes, ainda há discussão na seara doutrinária quanto a viabilidade dos crimes contra a ordem tributária antecederem o crime de lavagem de dinheiro.

Na visão de Gonzalo Quinteros Olivares os crimes contra a ordem tributária não podem anteceder a lavagem de dinheiro porque não geram novos recursos provenientes de delitos ao seu autor, já que os valores sonegados já integrariam lícitamente o patrimônio do agente. Com isso, a ausência de novos recursos ilícitos seria um impeditivo lógico para que os crimes contra a ordem tributária antecedessem a lavagem de dinheiro, já que não haveria produto a ser lavado (OLIVARES, 2006).

Noutro giro, Wellington Bonfim sustenta que os crimes contra a ordem tributária geram produto ilícito, consubstanciado no valor sonegado ou não pago do tributo (BONFIM, 2017).

Concordamos com o posicionamento de Bonfim.

Primeiramente porque nos casos de sonegação, há o enriquecimento indireto por parte do autor do crime tributário no montante que deveria ter sido recolhido a Fazenda Pública. Tal valor só se encontra em poder do autor do delito em razão da sonegação, passando a ter roupagem de ilicitude pelo fato de ser o produto direto do crime cometido.

Secundariamente, a afirmação de que os valores que já integrariam o patrimônio da empresa palco do crime é lícito é equivocada no que tange ao crime de omissão de recolhimento. Isso porque o valor que ingressa no cofre da corporação é público, não pertencendo em momento algum ao particular que se apropria indevidamente deste. Por isso, tal valor apropriado possui natureza primária ilícita.

Assim, em nossa visão, caso o produto ilícito dos crimes contra a ordem tributária seja mascarado fraudulentamente, configurado estará o crime de lavagem de dinheiro.

No mesmo sentido ora defendido se manifestou o Tribunal Supremo Espanhol, decidindo que o valor sonegado pode ser objeto de lavagem de dinheiro, pois tais valores representam ao mesmo tempo prejuízo a Fazenda Pública e benefício ao autor do crime (ESPANHA/2012).

Ademais, a discussão é meramente acadêmica, pois na prática não há dúvida quanto à possibilidade de o crime contra a ordem tributária anteceder o crime de lavagem de dinheiro na atual ordem jurídica brasileira, diante da clareza e legitimidade da escolha legislativa feita na Lei 12.683/12 de incluir qualquer delito como antecedente, modificando a opção legislativa originária da Lei 9.613/98, que fazia constar em sua exposição de motivos a exigência do aumento efetivo do patrimônio do agente para configuração da lavagem, motivo pelo qual não foram incluídos naquele momento os crimes contra a ordem tributária.

Com isso, na ordem legislativa e jurisprudencial, a questão é pacífica no sentido de incluir os crimes contra a ordem tributária como antecedentes a lavagem de dinheiro, representando o valor sonegado ou não pago do tributo ativo de origem delituosa.

Outro ponto de discussão doutrinária nos crimes praticados por macrocriminalidade corporativa é o modo de comprovação da lavagem de dinheiro em caso de mistura de valores lícitos e ilícitos na empresa utilizada para a prática criminosa.

É que nos crimes contra a ordem tributária ordinariamente, em casos nos quais a empresa sonegadora não seja de fachada, contendo efetiva produção, há mescla de valores lícitos (provenientes da atividade empresarial) e ilícitos (valor público do ICMS indevidamente apropriado ou sonegado).

Na visão de Gustavo Badaró e Pierpaolo Bottini “constatado que o patrimônio do suposto agente de lavagem de dinheiro é composto por uma parcela lícita, é possível que os recursos mascarados provenham desta parte, sendo ônus da acusação provar o contrário” (BADARÓ; BOTTINI, 2019).

Já Blanco Cordeiro adverte que em casos no quais o contexto evidenciar a mescla patrimonial para que a parte de origem lícita seja usada para lavar a parte proveniente das infrações penais, configurado está o crime de lavagem de dinheiro. (CORDERO, 2012).

Compreendemos na mesma linha de Cordero de que somente a análise do caso concreto poderá evidenciar a existência ou não da prática do crime de lavagem de dinheiro, não cabendo emoldurar e condicionar a sua comprovação a previsões herméticas e pré-definidas, na maioria dos casos sabidamente impossíveis de serem realizadas quando da atuação estruturada de macrocriminalidade corporativa.

Isso porque a mescla patrimonial na corporação forma um todo indissolúvel sob a ótica administrativa, contábil e financeira. Desse modo, condicionar a tipicidade da lavagem de dinheiro a separação hermética dos valores lícitos dos ilícitos, consiste em exigir a apresentação de verdadeira prova diabólica, pois a configuração do crime dependeria exclusivamente da conduta do acusado. Dito de outro modo, em não havendo confissão do autor e caso o mascaramento (ocultação/dissimulação) de valores não supere o faturamento da atividade lícita da corporação, sempre caberia a alegação do criminoso de que o valor ocultado/dissimulado seria o lícito.

Por isso não concordamos com o ponto de vista apresentado, por compreendermos que tal posicionamento tem como consequência o esvaziamento da punição da lavagem de dinheiro nos casos de crimes contra a ordem tributária como antecedentes, vulnerando diversos direitos fundamentais, dentre eles, a administração da justiça (artigo 92 CF/88), a ordem econômica e financeira (artigo 170 CF/88), a livre iniciativa (artigo 1, IV CF/88) e a ordem tributária (artigo 145 CF/88).

Noutro giro, defendemos que somente o contexto do caso concreto poderá dizer a motivação do mascaramento de valores, não havendo que se falar em imputação do crime de lavagem de dinheiro de maneira automatizada e sem evidências, unicamente em decorrência da prática do crime tributário anterior.

Há de ser ressaltado que ordinariamente não há motivação para que valores lícitos sejam ocultados e/ou dissimulados. Ademais, a imputação da lavagem pressupõe já ter sido provada a existência de valores ilícitos provenientes dos crimes contra a ordem tributária em poder da corporação, o que densifica que o mascaramento ocorreu em função do ilícito anterior.

No que tange o crime de sonegação fiscal, compreendemos que a fraude utilizada para sonegar não pode servir duplamente para caracterização da lavagem de dinheiro, sob pena de ferimento ao princípio do *ne bis in idem*.

O que deve ser analisado em nossa visão é o caso concreto, e em identificada fraude na corporação tendente ao mascaramento de valores, diversa da utilizada para sonegação, surge contexto típico do crime de lavagem de dinheiro, o qual deve ser confrontado com as demais provas colhidas na investigação para a formação da *opinio delicti*.

No que se refere ao montante lavado, seguindo a linha de pensamento defendida por Edilson Mougenout Bonfim e Márcia Mougenout, ancorada na característica da acessoriedade material da lavagem de dinheiro, compreende-se que o produto da lavagem se restringe a parcela ilícita (BONFIM; MOUGENOUT, 2008), o que no caso dos crimes contra a ordem tributária corresponde ao percentual do tributo sonegado.

2.3. LAVAGEM DE DINHEIRO E OMISSO DE RECOLHIMENTO

Os crimes de omissão de recolhimento são praticados sem o emprego de fraude e clandestinidade, pois o artigo 2º, II da Lei 8.137/90 prevê que sua configuração ocorre com a cobrança e não recolhimento do ICMS, exigindo para a adequação típica a correta escrituração e declaração do contribuinte em DAPI (Declaração de Apuração e Informação do ICMS) do imposto devido.

Destaque-se que a inclusão e utilização do valor público indevidamente apropriado na corporação representa exaurimento do crime de omissão de recolhimento, não configurando lavagem de dinheiro, pois tais condutas, por si só, não se confundem com a ocultação caracterizadora da fase de colocação do tipo de lavagem.

Mais uma vez é a presença de fraude associada ao omissão de recolhimento que serve como vetor interpretativo para a configuração do crime de lavagem de dinheiro.

Ocorre que aqui, em decorrência da ausência de fraude no crime antecedente, a apuração e comprovação de fraude na corporação ganha maior relevo probatório no caso concreto, pois representa a exteriorização da intenção de ultrapassar os limites do crime tributário para o cometimento também do crime de lavagem de dinheiro.

Na prática, o que se percebe daqueles que lavam dinheiro a partir do cometimento do crime de omissão de recolhimento é que buscam criar situação deficitária simulada da empresa que não recolhe sistematicamente o ICMS, justamente para sustentar modelo de negócio ilícito no qual os valores públicos indevidamente apropriados são desviados fraudulentamente para o grupo econômico, que os utiliza para fins diversos, como distribuição de dividendos aos sócios, aquisição de novos bens e manutenção da atividade empresarial.

Desse modo, a fraude heterodoxa estruturada na corporação que comete o omissão de recolhimento serve para fins diversos.

Primeiramente, a fraude serve para simular déficit financeiro na empresa, pretendendo afastar o dolo específico de apropriação do próprio crime de omissão de recolhimento diante do cenário criado de aparente boa-fé. Em regra, para sustentar esse cenário simulado, a empresa adere a parcelamentos por breves períodos, tornando-se desistente sob a alegação de incapacidade financeira. Na prática a adesão a parcelamentos representa estratégia de contenção de danos tendente a protelar o procedimento criminal de apuração do crime tributário.

Secundariamente, a fraude serve para afetar a livre concorrência e distorcer o mercado, pois representa modelo de negócio de não pagamento sistemático e reiterado de ICMS criador de vantagem nos preços praticados pela corporação.

Terciariamente, a fraude representa mecanismo para a lavagem de dinheiro dos valores públicos indevidamente apropriados, os quais são ocultados e dissimulados dentro do grupo econômico a que pertença a corporação onde se pratica o omissão.

Assim, para a configuração da lavagem de dinheiro tendo como antecedente o crime de omissão de recolhimento, deve ser apurado no caso concreto que os valores indevidamente apropriados tenham sido movimentados de maneira fraudulenta após sua incorporação na pessoa jurídica na qual cometido o crime tributário.

Reforçamos que no caso de mescla patrimonial é o contexto concreto que irá apontar pela presença do crime de lavagem de dinheiro, não sendo necessária a separação dos valores lícitos dos ilícitos ou mesmo outro requisito não previsto em lei criado doutrinariamente com a clara intenção de esvaziar a imputação de lavagem nos casos de apurações em face de macrocriminalidade corporativa.

Reforça-se também que a presença de fraude em crimes de omissão de recolhimento trata-se de denso vetor probatório da extrapolação do crime tributário para o crime de lavagem de dinheiro, vetor este que deve ser confrontado com os demais elementos de informação colhidos na investigação.

Em geral, o empirismo na atuação concreta demonstra que os crimes de lavagem de dinheiro antecedidos de omissão de recolhimento ocorrem em empresas ligadas de maneira fraudulenta a grupos econômicos, que dolosamente se estruturam para a colocação da pessoa jurídica na qual pratica-se o crime tributário em posição de produção e dívida, enquanto os lucros e dividendos entram e são distribuídos por outras empresas ocultas do mesmo grupo.

A título de exemplo, imagine-se que a empresa Alpha é produtora de uniformes. Tal empresa cobra reiteradamente o ICMS e não o recolhe, sob a alegação de dificuldades financeiras, cumulando dívida superior a R\$ 100 milhões com o Estado. A empresa apresenta formalmente baixo faturamento, requerendo diversos parcelamentos dos quais posteriormente se torna desistente, também sob a alegação de incapacidade financeira.

Após ação criminal e fiscal, descortina-se que a empresa Alpha faz parte de um grupo econômico formado também pelas empresas Betha, Delta e Ômega. Descobre-se que a Betha é a empresa responsável em receber os pagamentos dos produtos vendidos pela Alpha. Descobre-se que a Delta é a proprietária dos imóveis nos quais sediados as lojas da Alpha, possuindo os mesmos sócios daquela, sendo a empresa utilizada para distribuir dividendos a estes sócios, os quais sustentam vida social de alto padrão. E descobre-se que a Ômega é uma holding não financeira que investe e adquire bens com os valores repassados pela Betha.

Trata-se de didático exemplo de ciclo completo de lavagem de dinheiro tendo como crime antecedente o crime de omissão de recolhimento.

CONCLUSÕES:

O crime de omissão de recolhimento, previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90, se caracteriza pela indevida e dolosa apropriação contumaz de valores de ICMS cobrado e não recolhido aos cofres públicos, pressupondo correta escrituração e declaração do contribuinte em DAPI (Declaração de Apuração e Informação do ICMS) referente ao imposto devido.

A criminalização do omissão de recolhimento representa incentivo capaz de impactar positivamente as escolhas corporativas em favor do pagamento de ICMS, garantindo a entrada de recursos públicos e dissuadindo a afetação da livre concorrência e distorções de mercado.

O valor do ICMS cobrado e não recolhido é o produto do crime de omissão de recolhimento, tendo natureza ilícita, pelo que em caso de sua ocultação e/ou dissimulação configurado estará o crime de lavagem de dinheiro.

Nos crimes contra a ordem tributária, a comprovação de fraude corporativa tendente a mascarar valores é o vetor que norteia a configuração do crime de lavagem de dinheiro.

O diferencial entre a sonegação fiscal e o crime de omissão de recolhimento como antecedentes do crime de lavagem de dinheiro está no fato de que no primeiro deverão ser apuradas duas fraudes distintas, quais sejam, a fraude para o cometimento do crime tributário e a fraude de mascaramento de valores; enquanto no segundo, por se tratar de crime cometido sem fraude ou clandestinidade, bastará a comprovação da existência de fraude tendente em mascarar valores corporativos.

Por coerência, em ambas as hipóteses, somente a análise do caso concreto e a análise do contexto probatório arrecadado poderá determinar a ocorrência do crime de lavagem de dinheiro.

Acrescente-se que nos casos de mescla patrimonial, a separação hermética dos valores lícitos e ilícitos não é pressuposto para comprovação da lavagem de dinheiro, devendo ser utilizado para tanto o mesmo critério da análise casuística e comprovação de fraude corporativa tendente ao mascaramento de valores já exposto.

REFERÊNCIAS

- ABEL SOUTO, Miguel. **El delito de blanqueo em el Código Penal español**. Barcelona: Bosch, 2005.
- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. 4. Ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.
- BALTAZAR JR, José Paulo. **Crimes Federais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- BARROS, Marco Antonio de. **Lavagem de Capitais**. 6.ed. Curitiba: Juruá, 2022.
- BONFIM, Edilson Mougenout; MOUGENOUT, Márcia Monassi. **Lavagem de Dinheiro**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BONFIM, Wellington Luís de Souza. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a.16, n. 49, p.197-235, jan-jun, 2017.
- BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, RHC 163.334/SC, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe: 11/12/2019.
- BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**, 3ª Seção, HC 399.109/SC, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, DJe 31/08/2018.
- BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, RE 559.937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 20/03/2013.
- CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. Ed. São Paulo/SP: Malheiros, 2020.
- CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo**, 4.ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2012.
- ESPANHA. **Tribunal Supremo Espanol**. Sala de lo Penal, STS 8701/2012.
- OLIVARES, Gonzalo Quinteros. El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo. **Revista Actualidad Jurídica Aranzadi**, 2006.
- LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de Legislação Penal Especial**. 10.ed. Salvador: Juspodivm, 2022.
- MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise Econômica do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ROSA, Rodrigo Silveira da. A sonegação fiscal como infração penal antecedente ao crime de lavagem de dinheiro. **Revista Síntese: Direito Penal e Processo Penal**, Porto Alegre, v. 15, n. 90, p. 9-33, fev/mar. 2015.
- SANCTIS, Fausto de. **Combate à lavagem de dinheiro: teoria e prática**. Campinas: Millennium, 2008.
- SPINELLI, Enory Luiz. **Lavagem de dinheiro: um problema mundial**. Porto Alegre: Editora CRCRS, 2003.