

DELITOS TRIBUTÁRIOS E LAVAGEM DE DINHEIRO: ASPECTOS TEÓRICOS SOBRE A UTILIZAÇÃO DO PROVEITO ECONÔMICO DECORRENTE DA INFRAÇÃO PENAL ANTECEDENTE NA PRÓPRIA ATIVIDADE EMPRESARIAL COMO CONDUTA TÍPICA DA LAVAGEM DE DINHEIRO

TAX OFFENSES AND MONEY LAUNDERING
THEORETICAL ASPECTS OF THE USE OF ECONOMIC PROFIT
RESULTING FROM THE PREVIOUS CRIMINAL OFFENSE IN THE
BUSINESS ACTIVITY ITSELF AS A TYPICAL CONDUCT OF MONEY LAUNDERING

GUSTAVO SOUSA FRANCO

Promotor de Justiça

Resumo: aspectos teóricos sobre a utilização do proveito econômico dos valores provenientes de delitos tributários na própria atividade empresarial de sociedade anônima, como conduta típica do crime de lavagem de dinheiro, ainda que não haja acréscimo patrimonial direto do sujeito ativo do delito contra a ordem tributária. Inegavelmente, a sociedade empresária beneficiada com o reaproveitamento do acréscimo econômico do ilícito tributário tem vantagem sobre a concorrência no seu segmento de atuação e, invariavelmente, distribui mais dividendos aos seus acionistas. Há dissimulação dos valores provenientes da infração penal antecedente gerando incremento patrimonial indireto aos seus beneficiários. Apropriação indébita tributária praticada por devedor contumaz de imposto sobre circulação de mercadorias implica em desequilíbrio concorrencial e incremento econômico indevido ao sujeito ativo.

Palavras-chave: proveito econômico ilegal, lavagem de dinheiro, evasão fiscal, aumento patrimonial indireto.

Abstract: theoretical aspects on the use of the economic benefit of the values derived from tax offenses in the business activity of a corporation, as a typical conduct of money laundering crime, even if there is no direct asset growth for the perpetrator of the offense against the tax authority. Undoubtedly, the company that benefits from the reuse of the excess profit from the tax evasion has an advantage over the competition in its segment of activity and, invariably, distributes more dividends to its shareholders. There is a concealment of the amounts arising from the previous criminal offense, generating an indirect asset growth to its beneficiaries. Tax misappropriation practiced by a persistent tax evader of excise tax generate competitive imbalance and undue economic increase to the tax fraud perpetrator.

Keywords: illicit benefit, money laundering, tax offense, indirect asset growth.

1. Introdução

A ordem econômica é tratada no Título VII da Constituição da República, a partir de seu artigo 170, tendo como um dos pilares de sustentação a

livre iniciativa. Dentre seus princípios, a ordem econômica pressupõe a igualdade de tratamento das empresas e a livre concorrência.

O mercado deve ter regras claras e seguras para a garantia da livre concorrência, pilar fundamental para o equilíbrio entre as empresas de mesmo segmento econômico. O desrespeito às normas de ordem econômica implica, em certa medida, a diminuição ou eliminação da concorrência de forma desleal e, consequentemente, eventual domínio ou monopolização do mercado.

Neste cenário, fica evidente que a própria Carta Magna dispõe sobre a repressão ao abuso do poder econômico, aquele tendente a promover a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros. Deste modo, o Estado deve atuar sobre a economia, mormente, para regulamentar os atores econômicos e suas ações, disciplinando comportamentos prejudiciais à concorrência.

Em face desse raciocínio, conclui-se que o Estado deve proporcionar a todas as empresas a igualdade de oportunidade de participação nos diferentes ramos econômicos e impedir que um ou poucos agentes econômicos influenciem indevidamente a lógica concorrencial. Esta igualdade de oportunidade de participação significa, inclusive, o cumprimento integral das obrigações das sociedades empresárias, como o pagamento dos tributos, por exemplo.

Destaque-se, ainda, que o Sistema Tributário Nacional é essencial para que o Estado obtenha os recursos financeiros necessários para a realização do bem comum. Os tributos são receitas derivadas do Estado, aquelas originadas do patrimônio do ente particular, sob a égide de regime público, por meio do qual o Estado usa seu poder de império para obrigar a contribuição do ente particular.

Em regra, os tributos devem ser regulados conforme a capacidade econômica do contribuinte, a exemplo do imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS –, que tem finalidade fiscal, ou seja, visa à arrecadação de recursos pelo Estado.

Todavia, o poder estatal de tributar tem limitações e diretrizes bem delineadas na Carta Magna, a exemplo do princípio da isonomia, disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição da República¹. Assim, *a priori*, o tratamento discriminatório entre sociedades empresárias somente encontra permissão constitucional e legal para empresas de pequeno porte, à luz

1 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

do artigo 170, inciso IX, da Constituição da República e da Lei Complementar n. 123/2006.

Já no âmbito do Direito Privado, o Código Civil de 2002 adotou a concepção da teoria da empresa e, a partir do conceito de empresário, plasmado em seu artigo 966², conclui-se que empresa é a organização de atividade econômica que tem por finalidade a circulação ou produção de bens ou serviços. Portanto, sociedade empresária é pessoa jurídica cujo objeto social é a exploração de atividade econômica organizada. Obviamente, esta exploração econômica visa, essencialmente, ao lucro, já que toda relação empresarial é onerosa. Neste contexto, o empresário assume os riscos técnicos e econômicos de sua atividade, dentre eles, o recolhimento de impostos.

Pois bem, conjugando as regras de ordem econômica com a atividade empresarial e o sistema tributário nacional, percebe-se, claramente, a necessidade de que este tenha regras claras e bem delineadas, de modo a limitar o poder estatal, permitindo a livre iniciativa que, certamente, só se demonstra viável mediante a igualdade de condições entre os concorrentes que atuam no mesmo segmento.

2. Dos delitos contra a ordem tributária e do crime de lavagem de capitais

O Estado, como ente destinatário dos tributos, tem a prerrogativa de fiscalizar o cumprimento da obrigação tributária. A fiscalização busca, primordialmente, estimular o cumprimento espontâneo da obrigação. Caso seja frustrado o adimplemento voluntário da obrigação tributária, permite-se ao fisco a inscrição em dívida ativa, por meio da qual são tomadas medidas executórias contra o devedor tributário.

Apesar do poder coercitivo do Estado, há severa resistência à tributação e ao cumprimento integral da obrigação tributária. As medidas administrativas e judiciais são, por vezes, insuficientes para sancionar os contribuintes inadimplentes. Neste norte, editou-se a Lei n. 8137/90 para tipificar penalmente as condutas atentatórias à ordem tributária.

Os tipos penais veiculados na norma em epígrafe tutelam a ordem tributária, em essência. Há, ainda, entendimento doutrinário acerca de proteção de outros bens jurídicos, conforme ensinamento de Renato Brasileiro de Lima:

Secundariamente, os crimes contra a ordem tributária também tutelam a Administração Pública, a fé pública, a garantia dos meios necessários

² Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

para que o Estado possa atender às prestações sociais, o trabalho e a livre concorrência, consagrada pela Constituição Federal como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV), já que não se pode negar que o empresário sonegador poderá praticar preços mais baratos do que aquele que recolhe seus tributos de maneira regular o que caracterizaria evidente concorrência desleal. (LIMA, Renato Brasileiro de., legislação criminal especial comentada: volume único/ Renato Brasileiro de Lima – 8 ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2020, p. 214)

Dentre os delitos previstos na Lei n. 8.137/90, a figura inserida no artigo 2º, inciso II, trata da apropriação indébita tributária³. A conduta prevista é crime formal, conforme firme jurisprudência dos Tribunais Superiores, a seguir:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO

ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS DECLARADO E NÃO PAGO. TIPICIDADE. PRESCINDIBILIDADE DE ESPECIAL FIM DE AGIR. ABSOLUÇÃO POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA E POR AUSÊNCIA DE DOLO.

SÚMULA N. 7 DO STJ. SÚMULA VINCULANTE N. 24 DO STF. NÃO INCIDÊNCIA. CRIME FORMAL. PRESCRIÇÃO SUPERVENIENTE.

OCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO EM PARTE.

1. A configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nos casos em que não há o repasse de ICMS ao Fisco – o qual prescinde da diferenciação entre imposto próprio ou por substituição tributária –, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

(...)

4. O crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração. Não incidência da Súmula Vinculante n. 24 do STF. Precedente.

(...)

(AgRg no AREsp 1121680 / GO; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2017/0153407-5; Relator Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ; STJ, 6ª Turma; Data do julgamento: 6/11/2018; DJe 21/11/2018).

3 Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Referido tipo penal foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal para análise da constitucionalidade. A corrente favorável à inconstitucionalidade do delito sustenta que configuraria hipótese de prisão civil por dívidas, contrariamente, portanto, ao que dita o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição da República⁴.

Na verdade, a conduta punida em referido tipo penal não é mera omissão no recolhimento de tributo, mas sim, ausência de recolher o tributo que, efetivamente, foi cobrado ou descontado. Definitivamente, a melhor doutrina e jurisprudência ensinam que não se trata de prisão civil por dívida.

Colocando uma pá de cal sobre a discussão, a Corte Maior se posicionou pela constitucionalidade do tipo penal no julgamento do Recurso em Habeas Corpus n. 163.334/SC, Relator Ministro Roberto Barroso.

Portanto, o devedor contumaz, aquele que faz da inadimplência tributária seu modo regular de operação, não é mero contribuinte inadimplente. Em verdade, trata-se de sujeito passivo tributário que, apesar de escriturar e declarar o débito, não recolhe o tributo cobrado ou descontado de terceiro, incidindo em conduta típica.

Notadamente, o contribuinte que se coloca nesta situação de forma peregrina, permanece em larga situação de vantagem econômica em relação aos seus concorrentes, afetando, sistematicamente, a livre concorrência.

A lei n. 9.613/98 foi alterada pela Lei n. 12.683/12, tornando a legislação de lavagem de dinheiro adequada às orientações do GAFI (Grupo de Atuação Financeira Internacional), de modo a gerar maior eficiência na persecução penal dos crimes de branqueamento de capitais.

A legislação pátria nacional previa, em sua redação original, um rol taxativo de infrações antecedentes (tráfico de drogas, terrorismo, contrabando ou tráfico de armas, extorsão mediante sequestro, crimes contra a administração pública, contra o sistema financeiro nacional e aqueles praticados por organização criminosa).

Somente com o advento da Lei n. 12.683/12 suprimiu-se o rol taxativo, permitindo, deste modo, a inclusão de crimes contra a ordem tributária como aquela figura típica antecedente ao crime de lavagem de dinheiro.

No Direito Penal brasileiro, aplica-se a regra da lei vigente ao tempo da prática da conduta (*tempus regit actum*), de modo a preservar a reserva legal e o princípio da anterioridade da lei penal, em respeito à normativa constitucional (art. 5º, XL da CR/88 e artigos 2º e 3º do Código Penal).

4 4 LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

Neste sentido, torna-se importante a lição de Renato Brasileiro de Lima, *in verbis*:

“Uma das principais mudanças produzidas pela Lei nº 12.683/12 foi a extinção do rol taxativo de crimes antecedentes que constava do art. 1º da Lei nº 9.613/98 e a possibilidade de que, doravante, qualquer infração penal passe a figurar como antecedente da lavagem de capitais. Ante a mudança, não há dúvidas de que, praticada determinada infração penal (v.g. crimes tributários) a partir da entrada em vigor da Lei nº 12.683/12 (10/7/2012), caso os bens, direitos ou valores dela provenientes venham a ser objeto de ocultação ou dissimulação, caracterizado estará o delito de lavagem de capitais, nos exatos termos do art. 1º, *caput*, da Lei nº 9.613/98. Como se percebe, não há qualquer dúvida quanto à imediata aplicação da nova redação do art. 1º, *caput*, da Lei nº 9.613/98, às hipóteses em que a infração penal antecedente e a lavagem de capitais forem cometidas a partir da vigência da Lei nº 12.683/12.” (in Lima, Renato Brasileiro de Legislação criminal especial comentada: volume único/ Renato Brasileiro de Lima – 8ª ed. rev., atual. e ampl. - Salvador: JusPODIVM, 2020, p. 665, sem grifos no original.)

Conforme exposto, o crime tributário pode ser considerado como delito antecedente à lavagem de capitais desde a vigência da Lei n. 12.683/12. Consequentemente, a conduta de apropriação indébita tributária serve como base para o crime consequente (lavagem de dinheiro).

3. Da utilização do proveito econômico do crime tributário

Na prática, o contribuinte que deixa de recolher, no prazo legal, valor de tributo, descontado ou cobrado, e que deveria recolher aos cofres públicos, mantém o montante financeiro em sua contabilidade, ocultando, assim, a origem espúria do dinheiro.

Em teoria, o delito de lavagem de dinheiro possui três fases: colocação (*placement*), dissimulação (*layering*) e integração (*integration* ou *recycling*). Na primeira delas, há a dissociação do capital do autor do delito, com sua introdução no sistema financeiro. Na segunda, ocorre a multiplicação de transações financeiras, com o fito de se eliminar o rastro do dinheiro. Finalmente, a última etapa consiste no emprego do dinheiro em negócios lícitos ou na aquisição de bens.

Ainda que teoricamente a lavagem de dinheiro pressuponha as três etapas, não se exige a ocorrência de todas elas, especialmente, porque elas podem ocorrer simultaneamente ou se confundirem em uma única

operação. Portanto, basta que a movimentação financeira ocorra para conferir aparência lícita a bens, direitos ou valores do crime antecedente.

Veja que, no caso da apropriação indébita de ICMS, o sujeito ativo ou empresário cobra efetivamente o tributo do consumidor, já que este imposto é cobrado “dentro” do valor da mercadoria, ou seja, incluído em seu preço. Neste caso, não importa se o ICMS é próprio ou por substituição tributária, como destacado no julgado acima mencionado (AgRg no AREsp 1121680 / GO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2017/0153407-5; Relator Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ; STJ, 6ª Turma; Data do julgamento: 6/11/2018; DJe 21/11/2018), posto que não há ônus financeiro para o contribuinte de direito, já que o valor do tributo é repassado para o consumidor final.

Logo, ao vender determinada mercadoria, o empresário recebe certa quantia monetária que inclui o custo do produto, seu lucro e o imposto cobrado do consumidor. Deste modo, apenas contabilmente é possível distinguir qual é a efetiva parcela de cada um dos elementos acima mencionados, de onde se conclui que já há confusão de recursos lícitos e ilícitos na prática do delito antecedente.

Na verdade, o contribuinte, nesta hipótese, se assemelha ao depositário, posto que o ICMS não integra o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o valor arrecadado a título deste imposto não ingressa em seu patrimônio, apenas deveria circular em sua contabilidade.

Considerando a enorme quantidade de relações comerciais levadas a efeito por uma sociedade empresária varejista ao longo de um mês, período em que se circunscreve cada conduta delitiva, a qual se consuma com a obrigação acessória de entrega à receita estadual da DAPI (Declaração de Apuração e Informação do ICMS), percebe-se que a multiplicidade de transações financeiras possui a condição de dificultar a identificação da origem ilícita dos valores arrecadados.

A participação nas sociedades anônimas ocorre por meio das ações. Quando bem administradas, as sociedades empresárias obtêm resultado financeiro positivo, sendo direito do acionista a participação nos lucros sociais. Ao cabo de cada exercício social, a partir das demonstrações contábeis, surge a obrigação de identificação do lucro líquido da sociedade. A assembleia geral ordinária pode deliberar sobre a distribuição do lucro líquido como dividendos entre os acionistas, conforme disposição dos artigos 201 e seguintes da Lei das Sociedade Anônimas (Lei n. 6.404/76).

Percebe-se, nessa perspectiva, que aqueles valores obtidos de forma espúria pela apropriação indébita tributária são misturados com fundos

lícitos da sociedade empresária e, após a consolidação dos resultados da companhia, são integrados no sistema financeiro mediante a outorga de dividendos aos acionistas. Cuida-se, deste modo, de se conferir, sofisticada e dissimuladamente, a aparência de licitude aos valores indevidos obtidos por meio da infração penal tributária antecedente.

Não há *bis in idem* entre os delitos tributários e a lavagem de dinheiro, posto que a conduta antecedente se exaure com a entrega da DAPI à receita estadual e com a omissão em não recolher o valor do tributo devido, ao passo que o mascaramento da origem espúria do proveito econômico do delito contra a ordem tributária não se configura como mero usufruto da infração antecedente, mas como claro ato da figura prevista no artigo 1º da Lei n. 9.613/98, mediante sofisticadas operações contábeis e empresariais.

4. Conclusão

Em suma, a sociedade empresária que ostenta a condição de devedora contumaz de ICMS gera desequilíbrio em relação aos concorrentes do mesmo segmento econômico, ao passo que reduz consideravelmente seus custos operacionais, obtendo nítida vantagem financeira e, conseqüentemente, aumentando deslealmente sua posição no mercado. Naturalmente, a tendência é incrementar seus lucros sociais, os quais reverterão aos sócios pela distribuição de dividendos. Portanto, todo aquele produto derivado da apropriação indébita tributária se confunde na complexa contabilidade da empresa com os ganhos lícitos da sociedade e, após a apuração contábil do exercício social, aporta de maneira sub-reptícia, apesar de aparentemente lícita, no patrimônio daqueles que cometeram a infração penal antecedente, configurando, neste caso, a lavagem de dinheiro derivada do delito tributário.

5. Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 13.ed. revi, atual. e ampl., Salvador: JusPodivum, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. AgRg no AREsp 1121680 / GO; *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial*. 2017/0153407-5; Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz; STJ, 6ª Turma; Data do julgamento: 6/11/2018; DJe 21/11/2018.

FORGIONI, Paula Andrea. *Direito Concorrencial e Restrições Verticais*. Prefácio Eros Roberto Grau, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

LIMA, Renato Brasileiro de. *Legislação criminal especial comentada*: volume único/ Renato Brasileiro de Lima – 8 ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2020, p. 214 e 665.

GUSTAVO SOUSA FRANCO

Promotor de Justiça do Ministério Público de Minas Gerais desde o ano de 2010, titular da 14ª Promotoria de Justiça de Contagem/Minas Gerais, atualmente atuando como coordenador da Coordenadoria Regional das Promotorias de Justiça da Ordem Econômica e Tributária de Contagem. E-mail: gsfranco@mpmg.mp.br.