

ACESSORIEDADE DO CRIME TRIBUTÁRIO NA LAVAGEM DE CAPITAIS: EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME ANTERIOR E DESCARACTERIZAÇÃO DO CRIME SUBSEQUENTE

ACCESSORY LIABILITY OF TAX CRIMES IN MONEY LAUNDERING: EXTINCTION OF PUNISHMENT FOR THE PREVIOUS CRIME AND DECHARACTERIZATION OF THE SUBSEQUENT CRIME

Luiz Guilherme Luz Cardoso¹

Mackenzie - SP

Henrique Gonçalves Sanches²

Mackenzie - SP

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a evolução da legislação sobre crimes contra a ordem tributária e lavagem de capitais no Brasil, à luz dos princípios informadores do direito penal e da Constituição Federal, para determinar o limite de extensão dos efeitos da liquidação da dívida fiscal em face do crime de lavagem de dinheiro. Desse modo, debruça sobre a seguinte questão: A extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento após a sua constituição definitiva pode ensejar lavagem de capitais? Utiliza-se o método hipotético-dedutivo, testando a hipótese de que a relação de acessoriedade não se sustenta quando há pagamento ou parcelamento do crédito tributário, pois a incidência penal encontra óbice nos princípios da proporcionalidade, fragmentariedade e subsidiariedade, sendo inaplicável o crime de lavagem de capitais em tais casos. Espera-se demonstrar, por meio da análise da legislação, doutrina e jurisprudência, a necessidade de maior reflexão da teoria da acessoriedade limitada na lavagem de capitais para influenciar significativamente a prática penal relacionada a esses delitos.

Palavras-chave

Crimes tributários. Lavagem de capitais. acessoriedade limitada.

¹ Doutorando em Direito pela Universidade Mackenzie – SP.

² Mestrando em Direito pela Universidade Mackenzie – SP.

Abstract

The objective of this article is to analyze the evolution of legislation on crimes against the tax system and money laundering in Brazil, in light of the guiding principles of criminal law and the Federal Constitution, to determine the limit of extension of the effects of debt settlement tax in the face of the crime of money laundering. Therefore, it focuses on the following question: Can the extinction of the punishability of tax crime for payment after its definitive constitution give rise to money laundering? The hypothetical-deductive method is used, testing the hypothesis that the accessory relationship is not sustainable when there is payment or installments of the tax credit, as the criminal incidence is hampered by the principles of proportionality, fragmentarity and subsidiarity, with the crime of money laundering in such cases. It is expected to demonstrate, through the analysis of legislation, doctrine and jurisprudence, the need for greater reflection on the theory of limited access in money laundering to significantly influence criminal practice related to these crimes.

Keywords

Tax crimes. Money laundering. limited accessibility.

INTRODUÇÃO

A Lei 12.683/2012 trouxe uma importante modificação na Lei 9.613/98 (Lei de Lavagem de Capitais) ao introduzir o conceito de acessoriedade material limitada (art. 2º, § 1º). Com isso, passou a ser possível a deflagração de ação penal pelo crime de lavagem de dinheiro com base em indícios suficientes da existência da infração penal antecedente, mesmo que o autor dessa infração seja desconhecido, isento de pena ou tenha sua punibilidade extinta. Assim, os fatos previstos na Lei de Lavagem de Capitais continuam sendo puníveis, independentemente da situação da infração antecedente.

Nesse sentido, a disposição legislativa passa a ser objeto de reflexão importante quando aplicável em crimes tributários circunstanciados pela extinção da punibilidade decorrente do pagamento, ou mesmo suspensa a tramitação da persecução penal em decorrência do parcelamento da dívida fiscal.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça enfrentou a questão e reconheceu, por maioria, que o pagamento da dívida tributária realizada antes do procedimento administrativo de constituição não pode ensejar o oferecimento de denúncia pelo crime de lavagem de capitais por ausência de tipicidade penal.

Diante dessas questões, o presente artigo propõe-se a analisar uma hipótese não abordada pela decisão da Corte Superior: a possibilidade de

deflagração de ação penal pelo crime de lavagem de capitais quando a punibilidade do crime tributário antecedente for extinta pelo pagamento da dívida, mas após a conclusão do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário.

Para tanto, a presente pesquisa se utilizará do método hipotético-dedutivo, seguindo as ideias de Popper³. Esse método busca encontrar soluções por meio de conjecturas, teorias e hipóteses, com o objetivo de eliminar erros. A essência desse método consiste em verificar a falsidade da suposição hipotética apresentada na pesquisa, com o intuito de alcançar a realidade na qual o estudo está inserido.

Assim, o método proposto por Popper é composto por quatro etapas: a primeira delas envolve expectativas ou conhecimentos prévios; em seguida, surgem conflitos com teorias existentes e as expectativas postuladas; então, são feitas proposições de soluções com base em conjecturas, ou seja, deduções de consequências que resultam em proposições observáveis e verificáveis; por fim, há a quarta etapa, que consiste no teste de falseamento, ou seja, na tentativa de refutar por meio de observação e experimentação⁴.

Na presente pesquisa, a primeira etapa consistiu na análise da legislação e jurisprudência pertinentes. Em seguida, foi realizado um confronto com as teorias do direito penal, com ênfase na teoria do bem jurídico. Na terceira etapa, foram formuladas proposições para testar a hipótese de que a relação de acessoriedade entre crimes tributários e lavagem de capitais não se sustenta quando há pagamento ou parcelamento do crédito tributário. Isso se justifica pela integridade do Direito e pelos princípios que informam o direito penal, como a fragmentariedade e a subsidiariedade, além do princípio da proporcionalidade.

Assim, o presente artigo divide-se em cinco partes: inicialmente, é analisada a decisão do Superior Tribunal de Justiça no agravo regimental do Habeas Corpus nº 161.701, do Estado da Paraíba. Em seguida, são discutidas as teorias sobre a função do direito penal. Nos terceiro e quarto tópicos, é examinada a evolução legislativa e a proteção penal nos crimes

³ POPPER, Karl S. **A lógica da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Cultrix, 1975.

⁴ MEZZAROBBA, Orides; Monteiro, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia de pesquisa no Direito**. 9.^a ed. São Paulo: Saraivajur, 2023, p. 65.

tributários e de lavagem de capitais. Por fim, a decisão do STJ é confrontada com a bibliografia, investigando-se a extinção da punibilidade, a tipicidade e a acessoriedade entre os crimes, à luz dos princípios da integridade do Direito, da proporcionalidade e das garantias constitucionais.

1. O QUE DECIDIU O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM *HABEAS CORPUS* Nº 161.701, DO ESTADO DA PARAÍBA?

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça, por meio da sua Sexta Turma, julgou o agravo regimental no recurso em *Habeas Corpus* nº 161.701⁵, do Estado da Paraíba, de relatoria do Ministro Sebastião Reis Jr., onde, por maioria de votos, decidiu que em caso de crime contra a ordem tributária, o pagamento antes da constituição definitiva do crédito, é causa de extinção da punibilidade, quando os efeitos devem se estender, também, aos crimes conexos da lavagem de dinheiro e organização criminosa.

No que tange aos fatos, informa o recurso que pessoas investigadas por crime fiscal, organização criminosa e lavagem de capitais, efetuaram a quitação da dívida tributária antes da sua constituição definitiva, quando o juízo de primeira instância extinguiu a punibilidade com relação ao crime fiscal, entretanto, mantendo inalteradas as demais imputações.

A discussão jurídica chegou no Superior Tribunal de Justiça, onde se entendeu que, sendo hipótese de crime acessório, a configuração do

⁵ Brasil. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). **Recurso em *Habeas Corpus* 161701 – PB**. Agravo regimental em recurso em *Habeas Corpus*. Crime contra a ordem tributária. Pagamento antes da constituição definitiva do crédito. Extinção da punibilidade no juízo de origem. Crimes conexos. Lavagem de capitais. Autonomia dos delitos. Acessoriedade limitada. Não ocorrência do crime de lavagem de dinheiro pela atipicidade dos fatos narrados como suposto delito antecedente. Organização criminosa. Ausência elemento do núcleo do tipo. Atipicidade das condutas. Constrangimento ilegal. Ocorrência. Trancamento da ação penal. Agravo regimental provido para determinar o trancamento da Ação Penal n. 0014111-13.2017.8.15.2002, em curso na 6ª Vara Criminal da comarca de João Pessoa/PB, com relação a Luiz Magno Leite de Almeida e Luiz Magno Leite de Almeida Filho. Luiz Magno Leite de Almeida e Ministério Público da Paraíba. Relatora: Min. Sebastião Reis Jr., 21/03/2024. Jurisprudência. Distrito Federal, Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RHC161701. Acesso em: 8 jun. 2024.

delito de lavagem de capitais requer a existência de infração penal antecedente, por se tratar de elemento normativo do tipo, quando a doutrina⁶ estabeleceu que o legislador adotou a regra da acessoriedade limitada. Naquele caso, era indiscutível que a única conduta apontada como crime anterior foi reconhecida como atípica pelo pagamento do tributo antes do lançamento, não constituindo assim, a necessária hipótese de crime antecedente.

Já para o crime de organização criminosa, a mesma interpretação foi usada para impedir o reconhecimento da tipicidade, pois a configuração desse delito exige a prática de outras infrações penais. Ao reconhecer a atipicidade da conduta em relação ao crime tributário, o juízo de primeira instância afastou a materialidade do crime de organização criminosa. Isso se deve ao fato de que a ausência de tipicidade no crime tributário logicamente implica na ausência de prova material de organização criminosa.

2. A PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO PENAL.

A correta interpretação das consequências de uma eventual relação de dependência entre delitos tributários e o crime de lavagem de capitais deve, necessariamente, envolver uma análise da função que se espera das previsões legislativas penais correspondentes. A primeira função reconhecida é a proteção dos bens jurídicos, que só pode ser eficazmente alcançada por meio da segunda função: a motivação dos cidadãos para se absterem de cometer atos criminosos. Em síntese, busca-se motivar os cidadãos a evitar lesões aos direitos legais⁷.

Assim, a distinção entre as metas e as funções do direito penal é esclarecida. De um lado, as metas do direito penal incluem a proteção de bens jurídicos, a prevenção da violência estatal e da vingança privada, e a garantia de direitos para todos, inclusive para os delinquentes. Por outro lado, suas funções são de natureza instrumental, voltadas para a proteção

⁶ O relatório do acórdão faz referência à doutrina de Gustavo Henrique Badaró e Pierpaolo Cruz Bottini, na obra *Lavagem de Dinheiro, Aspectos Penais e Processuais Penais*. 4 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

⁷ Ferré Olivé, Núñez Paz, Terra de Oliveira e Couto de Brito. **Direito Penal Brasileiro**. São Paulo. 2011, p. 76

dos bens jurídicos mais relevantes, visando prevenir crimes que ameaçam a ordem social.⁸

A literatura predominante indica que o uso ilegítimo do Direito Penal ocorre em duas situações principais. A primeira é a utilização com função promocional, em que o poder político busca convencer a sociedade da necessidade de sua aplicação, mesmo quando regras do direito administrativo seriam suficientes para certas ofensas ao bem jurídico (administrativização do Direito Penal). A segunda é o uso meramente simbólico, frequentemente empregado para apaziguar a ira social em momentos de grande clamor público.

Nessa ótica, observa-se que o Direito Penal tem sido historicamente utilizado para fins promocionais e simbólicos. O verdadeiro problema, no entanto, ocorre quando o poder político o manipula com o objetivo de iludir a sociedade por meio de promessas vazias e ineficazes.⁹

No contexto do viés funcionalista do Direito Penal, a questão do bem jurídico assume uma importância e centralidade ainda mais destacadas nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Esse enfoque enfatiza que a legitimidade da intervenção penal está intrinsecamente ligada à proteção dos bens jurídicos, que podem ser definidos como "[...] circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta a todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos"¹⁰.

Em face das várias teorias a respeito de conceito de bem jurídico, é possível chegar à conclusão que existe um certo consenso sobre alguns critérios de definição: a) a missão do Direito Penal é a exclusiva proteção de bens jurídicos; b) que essa missão tem embasamento constitucional; c) nem todos os bens jurídicos merecem tutela penal; d) a missão do Direito Penal

⁸ GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antônio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. **Direito Penal: Introdução e princípios fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.1, 2007.p.223

⁹ GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. Op.cit.223.

¹⁰ ROXIN, Claus, **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 18-19.

deve ser fragmentária e subsidiária; e) ainda não existe um conceito de bem jurídico material que possa cumprir o papel de garantia; f) as formulações naturalistas, positivistas, neokantianas, finalistas e funcionalistas pouco avançaram na definição deste conceito; g) as contribuições constitucionalistas oferecem um critério limitador ao definir que o bem jurídico não pode ser incompatível com o quadro axiológico – constitucional; h) o bem jurídico precisa ter relevância social, sem perder a referência individual e, ainda, sem perder a suscetibilidade de ataque¹¹.

De outro modo, não se pode deixar de citar importante corrente funcionalista, encabeçada por Günther Jakobs, o qual transportou para o Direito Penal a faceta mais radical da integridade do sistema, quando defendeu ser aquele um subsistema do sistema social, tendo como função primordial defender a norma, e indiretamente, os bens jurídicos mais importantes.

Para a tese de Jakobs – direito penal do inimigo – são estes os criminosos econômicos, terroristas, delinquentes organizados, autores de crimes sexuais e outros autores de crimes graves. Nesta concepção, o inimigo não é pessoa porque não admite ingressar no estado de cidadania, e por consequência, não é sujeito processual, logo assim, não pode contar com garantias processuais¹².

Bitencourt distingue as duas correntes funcionalistas de maneira elucidativa. Para o autor, a diferença mais significativa está nas referências funcionais relacionados aos conceitos. Enquanto o normativismo teleológico de Roxin preocupa-se com os fins do Direito Penal, priorizando valores e princípios garantistas, o normativismo sistêmico de Jakobs se satisfaz com as finalidades da pena, leia-se, com as consequências do Direito Penal, que se deve adaptar às necessidades do sistema.¹³

¹¹GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. *Op.cit.* 430.

¹²GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. *Op.cit.* 295

¹³BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral** (art. 1º a 120). 29ª ed. São Paulo: SaraivaJur, v. 1, 2023. p.103.

Na concepção de Brito¹⁴ há um importante alerta quanto à função do Direito Penal. Entende o autor que a criação de um tipo penal com critérios normativos de conduta e resultado bem definidos, orientados a uma política criminal democrática de *ultima ratio*, seriam suficientes para evitar a tutela penal de bem jurídico dinâmico, definido a posteriori e distorcido, utilizado para justificar a punição de comportamentos irrelevantes ou com resultados insignificantes.

Feitas essas considerações, infere-se que a intervenção penal só deve atuar na defesa contra os ataques mais intoleráveis contra os bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens. Essa proteção só se legitima quando não eficazmente protegidos de forma menos gravosa por outros meios pelo Estado. Nesses termos, a intervenção através da sanção penal, e suas gaves consequências aos direitos fundamentais, só se justifica como *ultima ratio legis* –, ficando reduzida a um mínimo imprescindível e eficaz. Aqui se fala das características da necessidade e utilidade contidas nos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade da intervenção penal.¹⁵

3. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO CRIME TRIBUTÁRIO E O BEM JURÍDICO PENAL PROTEGIDO.

A proteção penal da ordem tributária tem fundamento nos artigos 145 a 169 da Constituição Federal, os quais definem princípios e regras condizentes ao exercício das competências tributárias, para regulamentar a política estatal de arrecadação das receitas necessárias à consecução das políticas socioeconômicas e ao desempenho de suas atividades essenciais.

Em relação aos crimes fiscais, a legislação especial vigente é estabelecida pela Lei nº 8.137/90, que tipifica condutas relacionadas a crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. No capítulo I, que trata dos crimes contra a ordem tributária, são descritas três condutas típicas: duas atribuídas a particulares (art. 1º e 2º) e uma a funcionários públicos (art. 3º). O capítulo III apresenta ainda três

¹⁴BRITO, Alexis Couto de. **Concepto y función dinámica de la teoría del bien jurídico-penal**. Revista Penal México. V. 6. p. 47.

¹⁵ PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 44.

artigos que abordam penas de multa (art. 8º, 9º e 10), permitindo inclusive sua conversão em casos de imposição de pena privativa de liberdade. Por fim, no capítulo das disposições gerais, o legislador prevê o agravamento da pena em função de danos graves à coletividade (art. 12, inciso I) e a possibilidade de redução da pena em razão da colaboração com o sistema de justiça (art. 17).

Na exposição de motivos da Lei nº 8.137/90, foi destacado que, àquela época, as imprecisões e lacunas na conceituação dos crimes de sonegação tributária e penalidades não cumpriam com a tarefa de desestimular as práticas delitivas, o que causava grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional. Pelo contrário, o legislador acreditava que a legislação até então vigente, de maneira contrária à pretendida, estimulava as práticas delitivas de sonegação. Diante desse quadro, se entendeu que era absolutamente necessária a tomada de providências imediatas, aperfeiçoando-se as normas reguladoras da matéria.

O projeto foi apresentado como legislação de crimes contra a administração tributária, mediante adoção de definições mais abrangentes àquelas existentes na época. Em algumas hipóteses, tornou mais severa a penalidade aplicável, prevendo a pena de reclusão de dois a cinco anos para o infrator, ao invés daqueles até então existentes, que eram de seis a dois anos de detenção¹⁶.

Ao dispor sobre a extinção da punibilidade, estabeleceu-se que a incidência deveria ocorrer quando o agente promovesse espontaneamente o pagamento do tributo antes do início da ação fiscal. Essa disposição visava acabar com o estímulo à prática de atos danosos ao Erário Público, pois a punibilidade seria extinta quando o infrator, após o início da ação fiscal, recolhesse o crédito tributário antes da decisão administrativa de primeira instância.

Além disso, foi destacado que, em alguns casos, era permitido realizar o pagamento antes do início da ação penal para se beneficiar da extinção da punibilidade. Nesse contexto, é importante também mencionar as disposições do Código Penal, como a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), a falsificação de papéis públicos (art. 293), o excesso de exação

¹⁶ Art. 1º da Lei nº 4729/65, que definia o crime de sonegação fiscal.

(art. 316, §1º), o descaminho (art. 334) e a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A).

Do ponto de vista metodológico, a análise da decisão do Superior Tribunal de Justiça exige a investigação do bem jurídico tutelado em crimes tributários. E neste sentido, destacam-se três correntes divergentes: a) patrimonialista, b) funcionalista e; c) eclética.

Em relação aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, bem como os demais crimes de natureza tributária previstos no Código Penal, a corrente patrimonialista defende que o bem jurídico protegido é o erário público/arrecadação tributária (patrimônio dinâmico da Fazenda Pública).¹⁷

A corrente funcionalista, por sua vez, afasta qualquer conotação patrimonialista ao bem jurídico dos crimes tributários, eis que entende por estar relacionado às funções que a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito¹⁸. Neste sentir, a tributação no seu caráter compulsório tem como finalidade primordial a arrecadação de recursos necessários para arcar com os altos gastos do Estado na prestação de serviços essenciais, bem como na manutenção do patrimônio público.

Outra relação entre a tributação e o efetivo exercício dos direitos fundamentais é traçada por Costa, quando esclarece que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹⁹.

¹⁷ LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada**: volume único. 5ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.p.50

¹⁸ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. P. 95.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. **Constituição e Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015

A terceira corrente – eclética - concilia os aspectos sociais e econômicos da tributação, para propor uma divisão entre um bem jurídico imediato e outro mediato. Para Machado, o bem jurídico protegido nos crimes tributários não é o mero interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos. O autor defende que nos delitos fiscais existe um bem jurídico imaterial mediato que estaria integrado pela função tributária, além de um bem jurídico específico imediato, consistente no patrimônio do Estado²⁰.

Posicionamento semelhante é defendido por Eisele e Salomão ao reconhecerem o patrimônio público como objeto primário de proteção penal e as funções desempenhadas pelos tributos como objeto mediato de tutela. Essa tutela penal da receita tributária produz efeitos que refletem sobre outras relações jurídicas inseridas no patrimônio público representativos de valores ético-sociais²¹.

Na contramão dessa discussão, Bitencourt e Monteiro defendem que o bem jurídico penal protegido é a ordem tributária, a qual é definida por como sendo uma atividade administrada pelo Estado, personificada na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Entretanto, distinguem o bem jurídico protegido (ordem tributária), do objeto jurídico da proteção penal (patrimônio da Fazenda), e também das funções desempenhadas pelos tributos (fundamento da incriminação)²².

Diante destas teorizações, infere-se que a sanção penal é vista, portanto, a *ultima ratio* para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária, só se justificando a intervenção penal quando as normas tributárias se mostrarem insuficientes à proteção da ordem tributária e, mediatemente, do erário e das funções a qual se destinam. Igualmente, não deve ser função da lei penal coagir

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 22

²¹ EISELE, Andreas. **A reparação do dano no direito penal tributário**. In Heloisa Estellita Salomão (coord.) *Direito penal empresarial*. São Paulo. Dialética.2001, p.11-12.

²² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

indivíduos ao adimplemento de dívidas fiscais, mas sim ocupar-se, tão somente, das práticas de condutas caracterizadas pela fraude, sob pena de exercício disfuncional.

4. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA LAVAGEM DE CAPITAIS NO BRASIL E A PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO.

A definição da conduta típica de lavagem de capitais está descrita no art. 1º da Lei nº 9613/98, como sendo a conduta de “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal”.

Essa legislação, entre outras providências, dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores; além da prevenção na utilização do sistema financeiro para os ilícitos; bem como cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF. Atualmente, conta com dezoito artigos separados em dez capítulos. No corpo legislativo são definidas as condutas típicas relacionadas à reciclagem, disposições processuais, efeitos da condenação, disposições de crimes praticados no exterior, classificação de pessoas sujeitas à mecanismo de controle, da obrigação de comunicação de operações financeiras, da responsabilidade administrativa, do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF)²³, e outras disposições.

A Exposição de Motivos²⁴ da Lei de Lavagem de Capitais se preocupa com a origem e intenção do legislador. Essa legislação sofreu alteração substancial porque em seu projeto original pretendia-se espriar seus efeitos para determinados crimes de especial gravidade, principalmente aqueles como expressão da criminalidade organizada em nível transnacional.

²³ Art. 14. (atual) É criado, no âmbito do Ministério da Fazenda, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, com a finalidade de disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas nesta Lei, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades.

²⁴ Conselho De Controle De Atividades Financeiras - Coaf. Gov.br. Exposição de Motivos da Lei nº 9.613, de 1998. DF: Governo, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/coaf/pt-br/aceso-a-informacao/Institucional/a-atividade-de-supervisao/regulacao/supervisao/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-9613-1.pdf/view>. Acesso em: 11 jun. 2024.

Outrora, com a promulgação da Lei nº 12.683/2012, importantes alterações foram impostas à Lei nº 9.613/98, dentre as principais, aumentar a abrangência da lavagem de capitais, ao deixar um rol taxativo de crimes²⁵ para possibilitar qualquer infração penal.

Retornando à Exposição de Motivos, observa-se que o legislador destacou no projeto original que o Brasil, ao se tornar signatário do Decreto nº 154, de 26 de junho de 1991, assumiu um compromisso importante ao aderir à "Convenção contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e de Substâncias Psicotrópicas", aprovada em Viena em 20 de dezembro de 1988. Com essa adesão, o país comprometeu-se a tipificar penalmente as atividades ilícitas relacionadas a bens, direitos ou valores provenientes do narcotráfico.

Posteriormente, o Brasil participou da XXII Assembleia-Geral da OEA, realizada nas Bahamas em 1992, onde foi aprovado o "Regulamento Modelo sobre Delitos de Lavagem Relacionados com o Tráfico Ilícito de Drogas e Delitos Conexos", elaborado pela CICAD. Em 1994, durante a "Cúpula das Américas" em Miami, os Chefes de Estado e de Governo dos Países Americanos firmaram um Plano de Ação que previa a ratificação da Convenção das Nações Unidas sobre o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e a sanção penal da lavagem de rendimentos de crimes graves. Na Conferência Ministerial sobre Lavagem de Dinheiro, realizada em Buenos Aires em 1995, o Brasil assinou uma Declaração de Princípios sobre a tipificação do delito e regras processuais especiais.

Doze anos após a criação da Convenção de Viena, o Brasil ratificou a Convenção de Palermo, que trata do crime organizado e menciona a lavagem de capitais, além de abordar mecanismos de prevenção e reconhecer a necessidade de incluir outras infrações como crimes antecedentes²⁶. Outrora, já em 2006, o Brasil referendou a Convenção de

²⁵ Quanto ao rol de crimes antecedentes, o narcotráfico (Lei nº 6.368, de 21 de outubro de 1976), os crimes praticados por organização criminosa, independentemente do bem jurídico ofendido (Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995), o terrorismo (art. 20 da Lei nº 7.170, de 14 de dezembro de 1983) e o contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção (art. 334 do Código Penal e art. 12 da Lei nº 7.170, de 1983), compõem as categorias de infrações perseguidas pelos mais diversos países..

²⁶ Promulgada pelo Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004.

Mérida²⁷, com a finalidade de combate à corrupção, mas reconheceu a necessidade de cooperação internacional nas investigações de lavagem de capital, a regulamentação administrativa e fiscalização das instituições financeiras, e maior fiscalização nos valores e títulos de créditos que ultrapassam as fronteiras dos países. Por fim, cita-se o Grupo de Ação Financeira contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (Gafi/FATF)²⁸, uma organização intergovernamental que tem como propósito a promoção e desenvolvimento de políticas nacionais e internacionais de prevenção e combate à lavagem de dinheiro, ao financiamento do terrorismo e da proliferação de armas de destruição em massa²⁹.

Como visto, a Lei. nº 9.613/98 é expressão dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, a começar pela Convenção de Viena de 1988, constituindo o clássico princípio da justiça penal universal, como estratégia de uma Política Criminal transnacional.

Além do critério político internacional, o legislador esclareceu na Exposição de Motivos a necessidade da proteção interna do País. Neste sentido, evidenciou que o tráfico de influência, a corrupção ativa, o contrabando e o descaminho, por exemplo, deveriam ser reconhecidos como crimes antecedentes à lavagem de capitais como proteção de uma economia saudável.

No campo metodológico, a identificação do bem jurídico protegido pela norma penal de lavagem de capitais é providência necessária, pois, a depender da posição firmada, as respostas sobre a natureza do crime, seus elementos, a abrangência do tipo e a extensão dos elementos subjetivos necessários à tipicidade serão distintas.³⁰ Nesta concepção, a doutrina,

²⁷ Incorporada no ordenamento jurídico nacional com a publicação do Decreto nº 5.687/06

²⁸ Foi criada em 1989 a partir de uma ação intergovernamental entre os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

²⁹ Em 1990, a organização elaborou 40 recomendações para que os Estados Membros implementassem em suas economias. Após os atentados de 11 de setembro de 2001, nos Estados Unidos, mais 9 práticas foram criadas especialmente para o combate ao terrorismo.

³⁰ BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p. 83

identifica três correntes: a) àquele da identidade da infração antecedente; b) a ordem econômica e; c) a administração da Justiça.

A primeira corrente – o bem jurídico protegido é aquele da infração antecedente – tem como defensores Tavares e Martins. Os autores têm a compreensão de que, apesar do alarde criado pelos meios de comunicação e interesse dos órgãos de persecução, sem a lesão ao bem jurídico do delito precedente, perde qualquer sentido a criminalização da lavagem de capitais, muito embora possam existir outros interesses políticos-criminais na criminalização da reciclagem³¹.

A segunda corrente – proteção da ordem econômica - é definida por Callegari como sendo “[...] o conjunto de normas, legais ou administrativas, que regulam o sistema financeiro e seus agentes, com o intuito de garantir a livre iniciativa, a valorização do trabalho e a justiça social”³². Essa corrente também é defendida por Barros, por acreditar que os crimes de lavagem e criminalidade organizada desestruturam sistemas financeiros, comprometendo atividades econômicas e, por consequência, minam políticas sociais. Contudo, pondera que o bem jurídico protegido pode não ter natureza exclusivamente socioeconômica, pois neste viés, o crime antecedente pode ter inexpressiva lesividade (cita a extorsão mediante sequestro). Por esta razão, conclui existir uma pluralidade ofensiva na conduta de lavagem de capitais³³.

De forma oposta, Ela Wiecko, tem posicionamento que vem ocupando espaço nas rodas de discussão sobre os crimes financeiros, pois que considera que o bem jurídico da lavagem de capitais não poderia ser a ordem econômica, exatamente porque atualmente os mercados financeiros não são necessariamente prejudicados pelo mascaramento, já que para eles, a origem lícita ou ilícita do dinheiro é indiferente, desde que se tenha

³¹ TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de Capitais**. 1ª ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2020. p.66

³² CALLEGARI, André Luís. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Manole, 2004.

³³ BARROS, Marco Antonio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas**: com comentários, artigo por artigo, à Lei 9.613/98. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.p.99

dinheiro entrando no mercado a balança estará sempre em situação favorável³⁴.

A corrente que define a administração da justiça como o bem jurídico protegido tem como defensores Badaró e Bottini, ainda que reconheçam que o posicionamento não está isento de críticas. Os autores enxergam a reciclagem de capitais como um processo de mascaramento que não lesiona de forma autônoma o bem jurídico do delito antecedente, mas coloca em risco a operacionalidade e credibilidade do sistema de Justiça, numa perspectiva ampla, uma vez que a complexidade de operações para afastamento do produto da origem ilícita acaba por obstruir o desenvolvimento satisfatório da atividade judicial³⁵.

Apresentadas essas teorizações, ressalta-se que a maioria dos doutrinadores se filia à corrente que sustenta ser a ordem econômica o bem jurídico tutelado pela Lei de Lavagem de Capitais.

5. UMA ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No julgamento no recurso em *Habeas Corpus* nº 161.701, Estado da Paraíba, o Superior Tribunal de Justiça determinou o trancamento da ação penal sob a justificativa de que uma vez declarada a extinção da punibilidade da conduta apontada como infração penal antecedente (crime tributário), as imputações de lavagem de capital e constituição de organização criminosa não mais se sustentavam.

O Ministro Rogério Schietti Cruz foi voto vencido porque, em síntese, entendeu que as causas extintivas da punibilidade não fazem desaparecer o fato delituoso, mas apenas o tornam impunível, conquanto o Estado apenas abre mão do *ius puniendi*. Desse modo, esclareceu que o pagamento integral do tributo antes do desfecho do procedimento administrativo exclui a prática de crime. Entretanto, o mesmo não ocorre quando o pagamento se dá posteriormente à constituição definitiva do crédito com conseqüente processo penal deflagrado. Compreende que a

³⁴ CASTILHO, Ela Wiecko de. **Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 12, vn 47. 2004. p. 53

³⁵ BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. *Op.cit.*p.91-94

quitação de valores funciona como espécie de arrependimento posterior, mas com a extinção da punibilidade. Evidenciou que o crime de lavagem, embora acessório, é autônomo, ou seja, para o seu processamento basta indícios do delito prévio, do qual procede o produto ilícito, sem que seja necessário o processo, julgamento ou condenação.

A jurisprudência demonstra que havendo o pagamento do crédito tributário, duas possíveis consequências penais podem decorrer em relação a eventual crime de lavagem de capitais, tudo a depender do momento da satisfação fiscal, se antes ou depois do procedimento fiscal de constituição.

Na mesma linha das fundamentações que embasaram a decisão, assume importância a interpretação e o alcance do artigo 2º, § 1º da Lei nº 9.613/98. Isso se dá porque a dogmática entende que o crime de lavagem de dinheiro é acessório em relação à infração penal antecedente, ainda que se trate de acessoriedade limitada, por estar ligado apenas à tipicidade e antijuridicidade daquele. Entretanto, é inegável que a existência da lavagem de capitais dependa também da existência da infração antecedente.³⁶

A compreensão do assunto deve passar, inicialmente, pelo conhecimento da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal³⁷. Apesar de todas as discussões que recaem sobre o verbete, é indiscutível que não existe conduta ilícita tipificada, e por consequência justa causa para ação penal, enquanto o lançamento do tributo estiver pendente de decisão definitiva no processo administrativo tributário³⁸. Nesse cenário, a constituição definitiva do crédito tributário é considerada elemento essencial ao preenchimento da tipicidade penal. Logo assim, sem a constituição definitiva do crédito tributário por meio do lançamento, não

³⁶ BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. Op.cit.p.257

³⁷“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.”

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Habeas Corpus 85.463-0/RJ**. Habeas Corpus. Crime contra a ordem tributária. Alegação de que não há justa causa para a ação penal enquanto o lançamento do tributo estiver pendente de decisão definitiva no processo administrativo tributário. Zalfa Nassar. Relatora: Carlos Britto, 06/06/2005. Lex. DF, Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79916>. Acesso em: 13 jun. 2024.

existe crime, tampouco punibilidade na hipótese de crime material (art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90).

A afirmação acima é relevante na medida em que ao se examinar o crime tributário de natureza material à luz da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que a falta de exaurimento da via administrativa afasta a constituição de tipicidade, impedindo a imputação do delito de lavagem de capitais³⁹. Nesta percepção, eventual denúncia pela prática da lavagem de capital tendo como crime antecedente de natureza tributária, somente poderia ocorrer após o lançamento definitivo do crédito tributário.

Por conta disso, para efeitos penais, o momento do pagamento da dívida tributária é crucial para aferir a tipificação do crime de lavagem de capitais. Se realizado antes da constituição definitiva do crédito tributário, não há dúvida de que inexistirá qualquer incidência penal nos termos da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, por ausência de tipicidade penal.

Não diferente é a hipótese da insignificância penal tributária, onde o critério utilizado para a sua definição será o valor previsto na legislação tributária tido como irrisório para a deflagração da execução fiscal. Nesta perspectiva, a jurisprudência reconhece atipicidade nas sonegações de tributos federais e decorrentes da conduta de descaminho (art. 334 do CP) quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda⁴⁰.

³⁹ POLIDO, Gustavo Moreno. **O delito de lavagem de dinheiro ou de capitais**. In: HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 301-302.

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). **Recurso Especial 1709029/MG.RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E DE DESCAMINHO, CUJO DÉBITO NÃO EXCEDA R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). ART. 20 DA LEI N. 10.522/2002. ENTENDIMENTO QUE DESTOA DA ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO STF, QUE TEM RECONHECIDO A ATIPICIDADE MATERIAL COM BASE NO PARÂMETRO FIXADO NAS**

Como visto em ambas as hipóteses, seja pelo pagamento da dívida fiscal antes da constituição do crédito tributário, seja pela incidência da insignificância penal, prejudicada estará relação de acessoriedade entre o crime fiscal e a lavagem de capitais por ausência de tipicidade penal⁴¹.

De outro modo, a questão se torna inquietante quando o pagamento da dívida, ou o seu parcelamento, ocorrem após a conclusão do procedimento administrativo de constituição, principalmente quando a ação penal pelo hipotético crime tributário já se encontra deflagrada. Isso se demonstra porque illogicamente estará constituída a relação de acessoriedade material com o crime de lavagem de capitais, por expressa disposição literal do art. 2º, § 1º da Lei 9.613/98.

No ordenamento jurídico brasileiro pacificou-se o entendimento de que, nos crimes dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e naqueles do Código Penal (artigos 168-A e 337-A), uma vez concretizado o pagamento integral do tributo, independentemente do momento, a punibilidade estará extinta. Nesta orientação, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ação declaratória de inconstitucionalidade 4.273⁴², reconheceu a constitucionalidade dos

PORTARIAS N. 75 E 130/MF - R\$ 20.000,00 (VINTE MIL REAIS). ADEQUAÇÃO. DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO. (Relator): SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, 28/02/2018. Jurisprudência. DF, Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271709029%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271709029%27\).suc.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271709029%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271709029%27).suc.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 11 set. 2024.

⁴¹ Art. 2º, §1º, da Lei 9.613/98: “A denúncia será instruída com indícios suficientes da existência da infração penal antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente.”

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI 4273/DF.PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. CONTINÊNCIA EM RELAÇÃO À ADI 3.002, JULGADA PREJUDICADA. PRELIMINAR SUPERADA. LEI POSTERIOR QUE DISCIPLINOU A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA EM RAZÃO DO PARCELAMENTO. PERDA PARCIAL DE OBJETO DA AÇÃO. MÉRITO. INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTS. 3º, I A IV, E 5º, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA INTERVENÇÃO MÍNIMA, FRAGMENTARIEDADE E PROPORCIONALIDADE.**

artigos 67, 68 e 69 da Lei nº11.941/2009⁴³ e artigo 9^a, da Lei nº 10.684/2003⁴⁴, as quais determinam a suspensão da tramitação de ações penais por crimes tributários enquanto durar o parcelamento do débito, ou da extinção da punibilidade em caso de quitação da dívida.

Essa decisão declarou que o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária seria o erário, compreendido tanto na esfera do patrimônio da Fazenda Pública, quanto na perspectiva metaindividual. Não obstante, também declarou que existe a opção política no ordenamento

CONSTITUCIONALIDADE. PRESIDENTE DA REPÚBLICA. (Relator): Nunes Marques,15/082023. Lex. DF, Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691501>. Acesso em: 13 jun. 2024.

⁴³ Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de

dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei. Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

⁴⁴ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

jurídico brasileiro, a qual adotou a possibilidade da extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática do crime de natureza tributária, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos em detrimento da aplicação da sanção penal.

Evidentemente, o histórico da legislação nacional aponta que a política criminal predominante nos crimes tributários sempre foi o afastamento da intervenção penal em prol da arrecadação de receitas, onde quase sempre se preferiu receber o pagamento do valor devido a se aguardar processo ou condenação criminal, por se entender que é melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte⁴⁵.

De modo geral, a reparação do dano no Código Penal, se preenchidos os requisitos legais, constitui-se em hipótese do arrependimento posterior⁴⁶, com conseqüente redução de pena. Por equiparação, o pagamento da dívida tributária também tem natureza de arrependimento, mas com conseqüência diversa: a extinção da punibilidade, que representa a declaração do Estado reconhecendo a falta de interesse na punição do agente, o que evidencia a conformidade com os princípios informadores da intervenção mínima e fragmentariedade no direito penal.

Nesta orientação, comporta referências do art. 11 da Lei nº 4.357/64⁴⁷, bem como do art. 2º, da Lei nº 4.729/65⁴⁸, do art. 18 do

⁴⁵ GOMES, Luiz Flávio. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Conjur, 17 de março de 2011.

⁴⁶ O artigo 16 do Código Penal estabelece que nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

⁴⁷ § 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal

§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962. (ambos revogado pela Lei nº 8.383, de 3 1991).

⁴⁸ Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria. (revogado)

Decreto-Lei nº 157/67⁴⁹, do artigo 14 da Lei nº 8.137/90⁵⁰, do artigo 34 da Lei nº Lei n. 9.249/95⁵¹, do art.15 da Lei nº 9.964/2000⁵², dos artigos o art.

⁴⁹ Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância

⁵⁰ Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383/91)

⁵¹ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

⁵² É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. [...]

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

168-A⁵³ e 337-A⁵⁴ do Código Penal, ambos por força da Lei n. 9.983/00, no artigo 9º da Lei nº. 10.684/03⁵⁵, e do artigo 6º da Lei nº 12.382/11⁵⁶.

Quanto ao parcelamento do crédito tributário, inexplicavelmente, o tratamento penal é diverso daquele referente do pagamento integral porque, atualmente, sua incidência está limitada até o recebimento da denúncia⁵⁷, circunstância sem qualquer justificativa lógica. Isso se faz evidente porque eventual acordo de não persecução penal poderá ser firmado em outro momento da persecução, sem que ocorra a reparação do dano pelo pagamento da dívida tributária⁵⁸.

⁵³ § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal

⁵⁴ § 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

⁵⁵ É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

⁵⁶ acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996, limitando a extinção da punibilidade, considerado parcelamento, aos casos em que este tiver sido firmado antes do recebimento da denúncia (Lei n. 9.430/1996, art. 86, § 6º, c/c Lei n. 9.249, art. 34).

⁵⁷ Artigo art. 83, §2º, da lei 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.382, de 2011: É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Recurso em Sentido Estrito 5011598-92.2021.4.04.7108. PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL. CLÁUSULA DE REPARAÇÃO DO DANO. DESCABIMENTO. 1. O magistrado não pode deixar de homologar o acordo de não persecução penal proposto pelo Ministério Público Federal fundado em ausência de cláusula de reparação do dano. 2. As condições estabelecidas no acordo de não persecução penal são prerrogativas do Ministério Público, não sendo os incisos do caput do art. 28-A,

Apesar da tipificação da regra da acessoriedade limitada na Lei 9.613/98, a qual se deu por meio das alterações trazidas pela Lei 12.683/2012⁵⁹, o legislador na exposição de motivos já havia declarado expressamente a impossibilidade de se elencar os crimes tributários como antecedentes de lavagem de capitais, porque não proporcionavam aumento de patrimônio com a agregação de valores novos, mas sim manutenção daquele já existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal.

Nessa mesma direção, Mafra compreende que a “sonegação fiscal não pode ser considerada infração penal antecedente da lavagem de dinheiro porque nela o capital é preexistente ao delito e não produto deste”⁶⁰. Em sentido igual, Mendroni defende que “se o dinheiro (ou bem ou valor) tem origem lícita – e não suja, ele não passa a ser ‘sujo’ depois, porque não se altera a sua origem, de limpa para suja, pelo fato de não ter realizado alguma obrigação fiscal”⁶¹.

A despeito da possibilidade ou não de se aceitar os crimes tributários como antecedentes à lavagem de capital, não se discute que havendo o pagamento do crédito antes do procedimento da sua constituição estaríamos diante da hipótese de atipicidade penal e, havendo o pagamento após o referido procedimento fiscal, a hipótese se torna de extinção da punibilidade, circunstância que tipifica a regra do art. 2º, § 1º da Lei de

necessariamente aplicados cumulativamente e obrigatórios, pois serão as circunstâncias fáticas que indicarão sua necessidade e adequação. 3. A inclusão da reparação de dano como condição para homologação do acordo, em sede de crime tributário, é medida que não se afeiçoa ao ordenamento jurídico, dada as peculiaridades deste tipo de criminalidade e a natureza (fiscal) do prejuízo, devendo prevalecer o acordo proposto originalmente pelo Ministério Público Federal. 4. Recurso em Sentido Estrito provido. Relatora: CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ,13/10/2021. *Lex*.

⁵⁹ A acessoriedade limitada inserida na legislação brasileira decorre das recomendações do GAFI.

⁶⁰ MAFRA, Antenor. **Lavagem de dinheiro: uma análise da tipicidade do delito à luz da teoria do conflito aparente de normas**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.p.147.

⁶¹ MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Destaque sobre aspectos importantes da Lei 9.613/98**. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. *Direito Penal econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual*. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 105.

9.613/98. Em outras palavras, ainda que ocorra o pagamento da dívida fiscal, o contribuinte poderá responder pelo crime de lavagem de capitais.

Para afastar a confusão de consequências do pagamento do tributo com uma eventual atipicidade penal, Pitombo esclarece que a extinção da punibilidade não retira o caráter de injusto penal do fato, porque existem apenas duas hipóteses – a anistia e a *abolitio criminis* –, que por ato posterior (*novatio legis*), modificam a qualidade dos bens, direitos e valores, afetando a tipicidade penal do fato precedente⁶².

Aceitar a regra da acessoriedade limitada material nos crimes tributários, chegaríamos a uma conclusão absolutamente desproporcional, quando senão ilógica. Isso porque a literalidade do art. 2º, § 1º, da Lei de 9.613/98 autoriza reconhecer a atipicidade da conduta de lavagem de dinheiro na hipótese da insignificância penal tributária, ou seja, em sonegações de tributos federais até o valor de R\$ 20.000,00, mas autoriza a deflagração do processo por lavagem daquele que teve a extinção da sua punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal.

No plano constitucional, a aceitação da acessoriedade limitada em caso de crime tributário extinto pelo pagamento não encontra harmonia com o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, o qual revela sua violação mediante contraditoriedade, incongruência e irrazoabilidade ou inadequação entre os meios e fins almejados no processo legislativo⁶³.

Nesse contexto, a teoria da integridade jurídica de Dworkin torna-se relevante, ao promover eficiência e coerência no direito, uma vez que defende que, ao serem governados por princípios, reduz-se a necessidade de normas explícitas. Assim, o direito se adapta organicamente às novas circunstâncias por meio da interpretação desses princípios. Além disso, politicamente, a integridade está ligada à legitimidade, já que, em práticas associativas, a comunidade reconhece que é governada por princípios comuns, e não por meros acordos políticos. Dessa forma, direitos e deveres se fundamentam em um sistema de princípios, que sustenta as decisões

⁶² PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro**: a tipicidade do crime antecedente. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.P.121-122.

⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.p.330

normativas e evita excessos legislativos, reforçando a coerência entre os meios e os fins buscados.⁶⁴

Nessa linha, o conceito de "direito como integridade"⁶⁵ coloca os juízes em uma posição distinta dos legisladores. Enquanto os legisladores podem se basear em argumentos de política pública para criar normas com vistas ao bem-estar coletivo, os juízes, por outro lado, devem fundamentar suas decisões em princípios, evitando a influência de considerações políticas. As decisões judiciais, portanto, precisam ser justificadas a partir de direitos e deveres legais que já existiam quando as partes atuaram ou em circunstâncias anteriores.

Portanto, ao aplicar a teoria da integridade aos crimes tributários cuja punibilidade foi extinta pelo pagamento, nota-se que a regra do art. 2º, § 1º, da Lei 9.613/98 enfrenta um obstáculo à sua aplicabilidade. Assim, a insistência em sua aplicação viola a integridade do direito e conflita com princípios fundamentais do direito penal, como o da intervenção mínima (*ultima ratio*), da fragmentariedade e da proporcionalidade no campo constitucional, evidenciando uma potencial inconstitucionalidade. Dessa forma, a manutenção de um processo por lavagem de dinheiro nesses casos é não só desproporcional, como também incoerente com os princípios que orientam o sistema jurídico brasileiro.

CONCLUSÃO

No Brasil, a tipificação do delito de lavagem de capitais é condicionada à existência de uma infração penal antecedente, caracterizando

⁶⁴ DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Tradução de Jefferson Ruiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

⁶⁵ “O direito como integridade nega que as manifestações do direito sejam relatos factuais do convencionalismo, voltados para o passado, ou programas instrumentais do pragmatismo jurídico, voltados para o futuro. Insiste em que as afirmações jurídicas são opiniões interpretativas que, por esse motivo, combinam elementos que se voltam tanto para o passado quanto para o futuro; interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento. Assim, o direito como integridade rejeita, por considerar inútil, a questão de se os juízes descobrem ou inventam o direito; sugere que só entendemos o raciocínio jurídico tendo em vista que os juízes fazem as duas coisas e nenhuma delas” (DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Tradução de Jefferson Ruiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.271)).

um elemento normativo do tipo penal, conforme estabelecido pela doutrina que identifica a adoção da regra da acessoriedade limitada pelo legislador.

Essa relação de acessoriedade entre crimes tributários e lavagem de capitais gera significativa inquietação, especialmente nos casos em que há pagamento ou parcelamento da dívida tributária enquanto após o procedimento administrativo de constituição, ou senão já deflagrada a ação penal.

A análise da acessoriedade nessa circunstância específica exige uma avaliação das funções e princípios do direito penal. A doutrina majoritária reconhece o bem jurídico penalmente protegido nos crimes fiscais: a ordem tributária, a qual é voltada à arrecadação de receitas e à gestão de despesas em benefício da sociedade. No caso do crime de lavagem de capitais, a identificação do bem jurídico protegido é igualmente crucial, sendo a proteção da ordem econômica a corrente predominante, uma vez que a introdução de capital ilícito desestabiliza sistemas financeiros, compromete atividades econômicas e enfraquece políticas sociais.

Observou-se que a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, deu provimento a um agravo regimental no Recurso em *Habeas Corpus* nº 161.701, do Estado da Paraíba, determinando o trancamento da ação penal com o fundamento de que, uma vez declarada a extinção da punibilidade do crime tributário, a imputação de lavagem de capitais não poderia ser mantida.

Esse entendimento jurisprudencial reflete a posição de que o pagamento da dívida tributária, ou seu parcelamento, realizados após a conclusão do procedimento administrativo, especialmente quando a ação penal já está em andamento, pode levar à extinção da punibilidade. No entanto, a natureza jurídica dessa decisão pode suscitar debates sobre a preservação do injusto penal do crime antecedente e a possível tipificação do crime de lavagem de capitais subsequente.

Neste diapasão, considerar eventual tipificação da conduta de lavagem de dinheiro na hipótese de extinção da punibilidade do crime tributário antecedente, é uma violação ao princípio da integridade do ordenamento jurídico, pois desconsidera a coerência e harmonia entre as normas que Dworkin defende ao vincular o Direito a princípios subjacentes. Tal interpretação ignora o fato de que, uma vez extinta a punibilidade do

crime antecedente, não há justificativa para perseguir a punição por lavagem de dinheiro, já que os princípios da subsidiariedade e fragmentariedade do Direito Penal exigem que sua aplicação ocorra apenas nos casos de maior gravidade.

Conclui-se, portanto, que a hipótese testada foi confirmada: não se aplica a relação de acessoriedade entre o crime antecedente e a lavagem de capitais quando ocorre o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, mesmo que após o término do procedimento administrativo. Isso se justifica porque o Direito Penal, além de respeitar o princípio constitucional da proporcionalidade, que veda o excesso punitivo, se orienta pelos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade, atuando apenas diante de ataques graves aos bens jurídicos essenciais, e somente quando outras áreas do Direito não forem suficientes para sua proteção.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012

BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022

BARROS, Marco Antonio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei 9.613/98**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral** (art. 1º a 120). 29ª ed. São Paulo: SaraivaJur, v.1, 2023.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI 4273/DF**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691501>. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). Recurso Especial 1709029/MG, Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27)

RESP%27.clas.+e+@num=%271709029%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271709029%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja. Acesso em: 11 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Habeas Corpus 85.463-0/RJ**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79916>. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). **Recurso em Habeas Corpus 161701 – PB**, Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ca&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RHC161701. Acesso em: 8 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Habeas Corpus 85.463-0/RJ**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79916>. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Recurso em Sentido Estrito 5011598-92.2021.4.04.7108**. Relator: CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ, 13/10/2021. Lex.

BRITO, Alexis Couto de. Concepto y función dinámica de la teoría del bien jurídico-penal. **Revista Penal México**. v. 3, n. 6, p. 47-60, 2014.

CALLEGARI, André Luís. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Manole, 2004.

CASTILHO, Ela Wiecko de. **Crimes antecedentes e lavagem de dinheiro**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 12, vn 47. 2004

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Tradução de Jefferson Ruiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

EISELE, Andreas. A reparação do dano no direito penal tributário. In Heloisa Estellita Salomão (coord.) **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética. 2001.

FERRÉ OLIVÉ, NÚÑEZ PAZ, TERRA DE OLIVEIRA e COUTO DE BRÍTO. **Direito Penal Brasileiro**. São Paulo, 2011.

GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. **Direito Penal: Introdução e princípios fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.1, 2007.

GOMES, Luiz Flávio. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Conjur, 17 de março de 2011.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada: volume único**. 5ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAFRA, Antenor. **Lavagem de dinheiro: uma análise da tipicidade do delito à luz da teoria do conflito aparente de normas**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Destaques sobre aspectos importantes da Lei 9.613/98**. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. **Direito Penal econômico: temas essenciais para a compreensão da macrocriminalidade atual**. Salvador: JusPodivm, 2017.

MEZZAROBA, Orides; Monteiro, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia de pesquisa no Direito**. 9.ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2023.

PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro: a tipicidade do crime antecedente**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

POLIDO, Gustavo Moreno. **O delito de lavagem de dinheiro ou de capitais**. In: HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POPPER, Karl S. **A lógica da pesquisa científica**. 2ª. ed. São Paulo: Cultrix, 1975.

PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de Capitais**. 1ª ed. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2020