

CRIME FISCAL COMO ANTECEDENTE DA LAVAGEM DE DINHEIRO: DESAFIOS PRÁTICOS E NORMATIVOS

*TAX CRIMES AS PREDICATE OFFENSE TO MONEY LAUNDERING:
PRACTICAL AND NORMATIVE CHALLENGES*

GILMAR MENDES

Ministro do Supremo Tribunal Federal. Doutor em Direito pela Universidade de Münster. Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2762195692762798>
ORCID: 0000-0003-3919-7237
gilmaracademico@gmail.com

BRUNO TADEU BUONICORE

Doutor em Direito Penal pela Universidade de Frankfurt – *summa cum laude*. Professor Titular (graduação, mestrado e doutorado) no Centro Universitário de Brasília – CEUB. Assessor de Ministro do STF.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7711285073938421>
ORCID: 0000-0002-0536-268X
bruno.buonico@gmail.com

GUILHERME FRANCISCO CEOLIN

Doutor em Ciências Criminais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, com estágio doutoral na Universidade de Bonn.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4899801073812309>
ORCID: 0000-0002-4782-8652
guilherme.f.ceolin@gmail.com

Autores convidados

ÁREAS DO DIREITO: Penal; Financeiro e Econômico

RESUMO: Este artigo tem por objetivo a análise dos desafios práticos e normativos relacionados aos crimes de lavagem de dinheiro que tenham crimes fiscais por infrações antecedentes. Em relação aos desafios normativos, analisa-se em especial a problemática sobre se os crimes

ABSTRACT: The article analyzes the practical and normative challenges related to the types of money laundering that have tax crimes as a predicate offense. Regarding the normative challenges, the question posed is if the proceeds from tax crimes can be considered a material

tributários podem produzir objeto material idôneo ao delito de lavagem de capitais. Por sua vez, no que diz respeito aos desafios de ordem prática, analisam-se os problemas de identificação e localização dos valores de origem ilícita no patrimônio do agente e de determinação das ações de ocultação e dissimulação que sobre eles recaem, passando pelos problemas relativos aos casos de mescla de valores em contas bancárias. Por fim, expõe-se a experiência legislativa alemã a respeito da matéria. Conclui-se que, de um lado, nas hipóteses de crimes fiscais ativamente produtores, é possível o reconhecimento da lavagem de capitais sobre os produtos deles provenientes, se suplantados outros desafios normativos apontados. De outro, nas hipóteses de valores de origem lícita posteriormente poupados mediante crimes fiscais, tais valores não devem constituir objeto material idôneo para o crime de branqueamento.

PALAVRAS-CHAVE: Lavagem de dinheiro – Crime fiscal – Infração antecedente – Mescla de valores.

OBJECT SUITABLE FOR MONEY LAUNDERING. ABOUT THE PRACTICAL CHALLENGES, THE PAPER ADDRESSES OTHER TWO SPECIFIC MATTERS: the process of tracing the values that have an illicit origin in the agent's assets and the actions that take part in order to conceal those values and commingling them with licit amounts in bank accounts. Furthermore the German legislative point of view on those matters and questions will be exposed. In the end, two conclusions were reached. In the case of tax crimes that actively produce unlawful assets, it is possible to associate them with money laundering, but only if the normative challenges posed along this paper were overcome. On the other hand, if an amount of lawful origin is retained by the agent through the commission of tax crimes, such amount cannot constitute a suitable material object for the crime of money laundering.

KEYWORDS: Money laundering – Tax crime – Predicate offense – Commingling of funds.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Breve resumo do caso. 3. Desafios normativo-dogmáticos. 3.1. Valores obtidos mediante sonegação fiscal. 3.2. Valores poupados mediante sonegação fiscal. 4. Dos desafios práticos ou de persecução. 4.1. Valores obtidos mediante sonegação fiscal. 4.2. Valores poupados mediante sonegação fiscal. 5. Breve excuro sobre a experiência alemã. 6. Conclusão. 7. Bibliografia. 8. Agradecimentos.

1. INTRODUÇÃO

No presente artigo, serão levantadas reflexões iniciais acerca dos desafios normativos e práticos relacionados a casos de lavagem de dinheiro cuja infração antecedente constitua crime fiscal. O tema foi suscitado por ocasião de julgamento de um caso que versava, em verdade, sobre questões diversas das enfrentadas neste escrito. Contudo, dada sua complexidade fática e jurídica, sua análise deu origem a interrogações que não dizem respeito diretamente a ele, as quais são desenvolvidas neste escrito autônomo.

O problema dos crimes tributários enquanto infrações antecedentes da lavagem de capitais constitui questão controversa tanto em âmbito nacional quanto internacional. O Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI) publicou, em fevereiro de 2012, a atualização de suas recomendações. Entre outras alterações, importa mencionar a inclusão

dos crimes fiscais no glossário de infrações antecedentes da lavagem de dinheiro.¹ A inclusão levantou intenso debate doutrinário e legislativo internacional, no sentido de se e como os países deveriam adequar, de acordo com suas leis domésticas, tal recomendação. Inserido nesse debate, é comum a literatura frisar pelo menos duas sortes de desafios a serem enfrentados quando da consideração do crime fiscal como infração antecedente do delito de lavagem de dinheiro.²

A primeira é de natureza normativa e volta-se especialmente aos problemas de adequação de direito material em relação a tal possibilidade, mormente em relação a saber se os crimes fiscais são capazes de produzir valores capazes de servirem de objeto material idôneo ao crime de lavagem de dinheiro. A segunda é de ordem prática e se dirige aos problemas de circunscrição e determinação dos valores de origem ilícita no patrimônio do agente e das ações de ocultação e dissimulação que sobre eles recaem.

As reflexões aqui expostas não têm o objetivo de resolver definitivamente os problemas apontados, mas de lançar alguma luz sobre tema ainda pouco explorado e merecedor de maior atenção da doutrina especializada.

2. BREVE RESUMO DO CASO

Cuida-se de decisão monocrática, da lavra do Min. Gilmar Mendes, proferida no HC 180.567/MG. Nos termos da denúncia oferecida contra os réus, foi-lhes atribuída a realização de venda de mercadoria com a incorreta descrição dos produtos e dos valores das respectivas operações, com o propósito de reduzir a carga tributária com a qual teriam de arcar. A denúncia indicou, também – e em decorrência do fato principal – a possível prática do crime de falsidade ideológica, lavagem de dinheiro e organização criminosa. Os réus, fabricantes de ração animal, visando atingir o fim ilícito de sonegar ICMS, teriam supostamente feito parecer, por meio de fraude, que o item vendido (ração para animais de pequeno porte – PET) se tratava de espécie de item não tributável (ração destinada à produção animal). Para dar lastro ao numerário que aportavam em caixa, os acusados teriam emitido nota fiscal em nome de pessoas físicas e jurídicas terceiras. Com base no exposto, foram decretadas as prisões preventivas dos acusados.

1. As recomendações do GAFI. Padrões internacionais de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo e da proliferação. Disponível em: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Portuguese-GAFISUD.pdf>, com a específica menção aos crimes fiscais na página 183. Acesso em 10 de ago. 2021.
2. Essas questões em boa parte foram abordadas recentemente por ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, 2021. p. 48-79. Próximo, enfrentados os temas na mesma ordem: BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais. Comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012. 4. ed. São Paulo: RT, 2019. p. 101 e ss.

A partir da análise do substrato fático do caso, observou-se que a conduta principal atribuída aos réus consistia em sonegação tributária – crime material, mormente em razão do elemento subjetivo específico voltado a induzir o Fisco a erro para, intencionalmente, não pagar o ICMS devido. Sendo este, portanto, um delito de natureza material³, carregaria consigo o pressuposto da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal.⁴ Segundo jurisprudência dominante da Corte⁵, que vem sendo acompanhada pela doutrina majoritária⁶, os crimes tributários materiais têm por requisito para a sua consumação a ocorrência de resultado consistente na supressão ou na redução de tributo devido. Esse resultado, por sua vez, dá-se com o lançamento definitivo do tributo, isto é, quando a existência de um crédito pertencente ao Fisco torna-se consolidada na seara administrativa – na linha do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional –, o que se justifica por duas razões: (a) “a fixação do quantum devido ao fisco, abrindo a possibilidade de que o contribuinte pague ou solicite o parcelamento, antes do recebimento da denúncia; (b) a definição da existência, efetiva, do crédito tributário reclamado”.⁷ Nas circunstâncias em apreço, observou-se que não houve a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa em nenhum dos cinco autos de infração que deram origem às investigações em desfavor dos pacientes e que, consequentemente, lastrearam o decreto prisional. O resultado disso é o reconhecimento da atipicidade dos fatos narrados como delitos fiscais.

A declaração de atipicidade do delito antecedente, por sua vez, tem consequências diretas na conformação do crime de lavagem a ele vinculado. Isso porque, como se sabe, a lavagem de dinheiro constitui crime derivado, acessório ou parasitário – isto é, tem como um de seus elementos típicos a ocorrência de uma infração penal antecedente.

No plano legal, a questão encontra-se disciplinada no art. 2º, § 1º, da Lei 9.613/98, que destaca que a denúncia será instruída com indícios suficientes da existência de tal ilícito-típico, “sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente”. A doutrina ilumina a interpretação do dispositivo, detalhando que nele está descrita uma relação de

3. Sobre a natureza material dos delitos fiscais, mormente os previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, ver: STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: RT, 2016. p. 91 e ss.
4. Súmula Vinculante 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.
5. Conferir: ARE 1.031.806 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 30.06.2017; HC 126.072 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 02.02.2016; RHC 122.339 AgR, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 04.08.2015, RHC 122.774, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 19.05.2015; ARE 897.714 AgR, Relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 25.08.2015; HC 85.051, Relator Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. 07.06.2005.
6. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana. Crimes contra ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 72; BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114.
7. BITENCOURT; MONTEIRO, op. cit., p. 71.

acessoriedade limitada, que condiciona a existência do crime de lavagem de dinheiro à presença de fato típico e ilícito antecedente.⁸ Isso significa que tanto o reconhecimento da atipicidade quanto a exclusão da ilicitude do crime antecedente implicam a atipicidade da lavagem de dinheiro, por ausência da elementar típica “infração antecedente”.

Nesse sentido, nem mesmo a independência processual do crime de lavagem pode ser levantada como argumento válido para sustentação do crime de branqueamento quando o suposto delito antecedente configura conduta que nem sequer é típica e ilícita. Ainda que reconhecida a independência processual, existem critérios para uma acessoriedade material que se encontram no conceito analítico de crime e que não podem ser ignorados – entre eles a tipicidade e a ilicitude.

Retornando ao caso: dado que o objeto material do crime de lavagem de dinheiro é o produto econômico do crime antecedente e que, por sua vez, o crime fiscal somente se consuma com o lançamento definitivo do tributo, a ausência de lançamento definitivo do tributo tem resultado duplicado: o crime fiscal é atípico pois não consumado; e, consequentemente, a lavagem de dinheiro é atípica por ausência de crime antecedente.⁹ Compreendeu-se incabível, portanto, a decretação das medidas cautelares e a promoção de ação penal contra o impetrante. Apesar da independência para o processamento e o julgamento dos crimes de lavagem de dinheiro em relação aos crimes antecedentes, não se pode conceber a legitimidade do recebimento da denúncia e a decretação de cautelares tendo por base fatos atípicos: sem crime antecedente, resta configurado o constrangimento ilegal na persecução criminal por lavagem.¹⁰⁻¹¹ Em breve resumo, na construção do caminho de análise e fundamentação do caso em tela, tivemos as seguintes variáveis da equação jurídica decisória assentadas: (i) tratava-se de crime tributário material; (ii) incidia sobre os fatos narrados a Súmula Vinculante 24 do STF; (iii) não havia, na hipótese em análise, a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa; (iv) o crime fiscal tido por infração antecedente figurava, portanto, como conduta atípica; (v) da atipicidade do delito antecedente – o suposto crime fiscal – decorre, por fundamentos lógicos e normativos, a atipicidade do delito de lavagem de dinheiro; (vi) a independência processual entre o crime antecedente e o de lavagem não tem o condão de justificar o decreto prisional, visto o forçoso reconhecimento da atipicidade das condutas imputadas.

8. Nesse sentido: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 97 e ss. e BARROS, Marco Antonio de. *Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas*. 4. ed. São Paulo: RT, 2013. p. 55.

9. Na doutrina: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114.

10. Nesse sentido: STJ, RHC 73.599/SC, Rel. Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, j. 13.09.2016.

11. É relevante mencionar, contudo, a existência de decisões em sentido contrário, que mitigam a aplicação do enunciado 24 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal: STF, HC 118.985-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 21.06.2016; ARE 936.653-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 14.06.2016.

Assim se julgou o ocorrido em suas feições concretas. Contudo, a reflexão sobre a matéria, uma vez provocada, levou igualmente a outros questionamentos que extrapolam o caso concreto e atingem a generalidade de problematizações envolvidas na relação entre crimes fiscais e de lavagem de dinheiro. Questiona-se, assim, qual seria a solução jurídica adequada se houvesse aqui a tipicidade do delito antecedente? É possível a lavagem de dinheiro que tenha por delito antecedente algum crime fiscal? A questão é de difícil trato e não encontra solução pacífica na doutrina. A seguir, teceremos algumas considerações iniciais a respeito, elencando as dificuldades enfrentadas por aquele que busca fundamentar tal posição.

3. DESAFIOS NORMATIVO-DOGMÁTICOS

Conforme a redação do tipo penal da lavagem de dinheiro, prevista no art. 1º da Lei 9.613/98, exige-se que o agente oculte ou dissimule características de bens, direitos ou valores “*provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal*”.¹² Trata-se de determinação do objeto material do delito, que demanda, portanto: (i) a existência de bens, direitos ou valores; (ii) a ocorrência de uma infração penal antecedente; e (iii) que tais bens, direitos ou valores sejam *provenientes dessa infração penal*.¹³ Essa exigência é expressão da *ratio legis* da legislação de combate à lavagem de dinheiro, visto que a criminalização tem por fim precípuo impedir que ativos oriundos de crime possam ingressar na economia com aparência lícita.

Nesse sentido, aquele que busca justificar a inclusão dos crimes tributários entre os antecedentes da lavagem encontrará na doutrina nacional¹⁴ e estrangeira¹⁵ uma primeira

12. “Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.”

13. Próximos: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 105 e ss. e VOß, Marko. Die Tatobjekte der Geldwäsche. Köln – Berlin – München: Carl Heymanns Verlag, 2007. p. 4.

14. No Brasil, o argumento é encampado por: TUMBILOLO TOSI, Mariana. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro: a questão do produto do crime. In: FELDENS, Luciano; ESTELLITA, Heloisa; WUNDERLICH, Alexandre (Org.). Direito penal econômico e empresarial: estudos dos grupos de pesquisa em direito penal econômico e empresarial da PUCRS e da FGV Direito SP. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 61-84; TURBIANI, Gustavo de Castro. O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações da Lei 9.613/1998. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 24, n. 119, 2016. p. 364 e ss.; MENDRONI, Marcelo Batlouni. Crime de lavagem de dinheiro. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 202; MAIA, Rodolfo Tigre. Lavagem de dinheiro (lavagem de ativos provenientes de crime): anotações às disposições criminais da Lei n. 9.613/98. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 63, nota 70. A respeito, ver: ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 58-59;

15. Na Alemanha, adotam tal posição: DIERLAMM, Alfred. Geldwäsche und Steuerhinterziehung als Vortat – die Quadratur des Kreises. In: HIEBL, Stefan; KASSEBOHM, Nils; LILIE, Hans (Org.).

e relevante objeção, a qual tem fundamento no princípio da taxatividade penal, corolário do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, CF e art. 1º, CP): os valores envolvidos nos crimes fiscais não poderiam constituir objeto material idôneo do delito de lavagem de dinheiro pois são oriundos de atividades econômicas *lícitas*. Desse modo, não seria possível realizar a subsunção legal entre o exigido pelo tipo penal, por se encontrar barreira quanto ao requisito de que tais valores sejam “provenientes” de infração penal.

Essa linha de raciocínio parece ter sido adotada pelo legislador brasileiro quando da elaboração da Lei 9.613/98. Na exposição de motivos, ao se dissertar sobre o catálogo de crimes antecedentes, constou:

“34. Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. *Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal.* Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. *Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal.* Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal – lavagem de dinheiro – a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.”¹⁶

Festschrift für Volkmar Mehle zum 65. Geburtstag am 11.11.2009. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2009. 177 e ss.; RUHMANNSEDER, Felix. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: HEINTSCHEL-HEINEGG, Bernd von (Org.). Beck'scher Online-Kommentar zum StGB. 49. ed. München: C. H. Beck, 2021 [versão eletrônica], n. m. 22.1; NESTLER, Cornelius; EL-GHAZI, Mohamad. StGB § 261 StGB – Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: HERZOG, Felix; ACHTELIK, Olaf (Org.). Geldwäschegesetz (GwG): Kommentar. 4. ed. München: C. H. Beck, 2020 [versão eletrônica], n. m. 79 e ss.; HERZOG, Felix. Geldwäsche, In: ACHENBACH, Hans; RANSIEK, Andreas; RÖNNAU, Thomas (Org.). Handbuch Wirtschaftsstrafrecht, 5. ed., Heidelberg: C.F. Müller, 2019, I, [versão eletrônica], n. m. 91; JAHN, Matthias. § 261 StGB – Geldwäsche, Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: SATZGER, Helmut; SCHLUCKEBIER, Wilhelm; WIDMAIER, Gunter (Org.). Kommentar zum Strafgesetzbuch, 5. Auf, Köln: Carl Heymanns, 2021, n. m. 31. Na Espanha: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El blanqueo del tributo impagado. Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, n. 13, 2018. p. 32. Na Itália: CARACCIOLI, Ivo. Incerta definizione del reato di autoriciclaggio. Il Fisco, n. 4, 2015. p. 354. Na Suíça: CASSANI, Ursula. L'infraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent: considérations de lege ferenda. Revue suisse de droit des affaires et du marché financier, v. 85, n. 1, 2013. p. 22.

16. Exposição de Motivos. 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: 20.08.2021 (grifo nosso).

Com a reforma da legislação pertinente pela Lei 12.683, de 2012, abandonou-se o rol taxativo de crimes, marcando-se a legislação brasileira como de terceira geração. Nesse cenário, ressurgiu o debate jurisprudencial e doutrinário acerca da possibilidade de o crime fiscal ser considerado como infração antecedente da lavagem de dinheiro, de modo que tal objeção deve novamente ser considerada.

Ocorre que a objeção tem alcance ao menos limitado, como demonstraremos adiante. É de fato discutível que os valores lícitamente obtidos e poupados mediante fraude fiscal possam ser considerados objeto material idôneo a servir de base para um delito de lavagem de dinheiro. Contudo, essa não é a única modalidade de cometimento de crimes fiscais. A sonegação fiscal pode se dar tanto pela *manutenção de recursos* que deveriam ter sido pagos ou transferidos quanto pelo *recebimento indevido de restituições de valores* pelo Fisco.¹⁷ Nesse sentido, é possível que, nesta última hipótese, os crimes tributários gerem produtos, havendo efetivo incremento patrimonial para o agente, e cuja entrada em seu patrimônio se dê diretamente pelo cometimento de ilícito.

Parece-nos, portanto, que há de se fazer uma distinção analítica entre os casos de: (i) valores obtidos lícitamente e poupados em decorrência de sua não declaração ou declaração a menor e não pagamento ao Fisco mediante fraude e; (ii) valores que são efetivamente obtidos pelo agente com o cometimento de crimes fiscais, como as hipóteses de restituições indevidas e de apropriações indébitas de valores de terceiros em situações de responsabilidade tributária.¹⁸

3.1. Valores obtidos mediante sonegação fiscal

Não parece problemático considerar a possibilidade de que determinadas modalidades de delitos fiscais gerem produtos. Entre nós, tais hipóteses foram especialmente desenvolvidas por Tumbiolo Tosi como: (i) os casos de restituições indevidas obtidas mediante fraude; e (ii) as situações de apropriação de valores de terceiros em casos de responsabilidade tributária.¹⁹

17. BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 112.

18. Essa distinção é empregada no direito brasileiro por: TUMBILOLO TOSI, op. cit., p. 77-78; MENDRONI, op. cit., p. 202 e ss.; BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. Boletim Científico ESMPU, Brasília, ano 16, n. 49, jan.-jun. 2017. p. 209; MAIA, op. cit., p. 63, nota 70 e BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 112. Na Espanha, por todos, ver: BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015. Cap. V, item 6.5.1 [versão eletrônica]. Na Alemanha, parece haver consenso a respeito dessa possibilidade. Além dos autores citados na nota 15, ver: TIEDEMANN, Klaus. Wirtschaftsstrafrecht. 5. ed. München: Franz Vahlen, 2017. p. 389, n. m. 946 e ALTENHEIN, Karsten. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: KINDHÄUSER, Urs; NEUMANN, Ulfrid; PAEFFGEN, Hans-Ulrich (Orgs.). Strafgesetzbuch. 6. ed. Baden-Baden: Nomos, 2017. t. 3. [versão eletrônica], n. m. 82. Na Suíça: CASSANI, op. cit., p. 22. No direito inglês, por todos: ALLDRIDGE, Peter. Criminal Justice and Taxation. Oxford: Oxford University Press, 2017. p. 174-175.

19. TUMBILOLO TOSI, op. cit., p. 77-78.

Nos casos de restituições indevidas, o contribuinte recebe dos cofres públicos, mediante fraude, valores aos quais não faz jus, incrementando seu patrimônio. Esses valores somente ingressam em seu patrimônio em decorrência do cometimento do ilícito e podem ser considerados, portanto, “provenientes” de infração penal. Exemplo é a hipótese do contribuinte que adquire recibos médicos falsos para fins de reduzir a base de cálculo de seu imposto de renda e fazer jus à restituição de parte dos valores pagos.²⁰

Por sua vez, ainda é possível o incremento patrimonial do agente nos crimes fiscais relacionados à responsabilidade tributária, na modalidade de substituição tributária. São situações em que, de acordo com o artigo 128 do CTN, um terceiro colaborador vinculado ao fato gerador é considerado substituto e, enquanto tal, está legalmente obrigado a proceder ao recolhimento do tributo devido em nome do contribuinte, seja mediante retenção, seja mediante cobrança. Esses valores retidos ou cobrados não passam a integrar o patrimônio do substituto, e sim apenas transitam por ele. Em razão disso, poderão ser objeto de apropriação indébita caso não sejam repassados aos cofres públicos.²¹ São exemplos as hipóteses de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) e tributária (art. 2º, II, da Lei 8.137/90).²² Ou seja, quando o terceiro substituto retém o montante do tributo do contribuinte e se apropria dos valores afetados ao recolhimento do Fisco, em vez de lhe dar a destinação legal, já o faz de forma ilícita. Desse modo, tais valores também podem ser caracterizados como “provenientes” de infração penal.²³

Em ambas as situações apresentadas, pode-se considerar como produto do crime os valores que só passaram a integrar e incrementar o patrimônio do agente *em decorrência de crime*. De todo modo, aquele que busca justificar uma condenação de lavagem de capitais do produto econômico desses crimes tributários terá de enfrentar outras dificuldades.

A primeira delas será a de oferecer razões para considerar necessárias as ações típicas de ocultação ou dissimulação. Isso porque tais valores já detêm aparência lícita reconhecida pelo Fisco, não havendo motivo aparente para que o processo de lavagem seja necessário.²⁴

20. O exemplo é de TUMBIOLO TOSI, op. cit., p. 80.

21. PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020 [versão eletrônica], item 242. Em sentido contrário, BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 113, entendem que, nas hipóteses de apropriação indébita, “o bem inicialmente ingressa no patrimônio de alguém de maneira lícita, e perde tal característica por um ato posterior”, o que pressupõem aceitar-se que os valores retidos pelo substituto são parte de seu patrimônio.

22. Não é o caso do não pagamento de ICMS próprio declarado e não pago, como já sustentamos em outra oportunidade: BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 167, ano 28, maio 2020. p. 144 e ss. No mesmo sentido: PAULSEN, op. cit., item 244.

23. TUMBIOLO TOSI, op. cit., p. 78-79.

24. TUMBIOLO TOSI, op. cit., p. 79.

Além disso, há outra dificuldade, no sentido de se imputarem tais atos de ocultação e de dissimulação de modo a determinarem substratos fáticos e de desvalor autônomos em relação aos do delito antecedente. Em relação ao substrato fático autônomo²⁵, deve-se considerar que a sonegação envolve evasão tributária pelo não pagamento do tributo mediante ocultação ou dissimulação do fato gerador.²⁶ Tais atos não podem ser confundidos com os do delito de branqueamento, o que requererá uma descrição detalhada das ações ou omissões típicas autônomas perpetradas.²⁷ Por fim, em relação ao desvalor autônomo, considerando-se que uma grande gama dos delitos de branqueamento são casos de autolavagem e que os delitos fiscais comumente têm seu produto reinvestido nas atividades econômicas ou financeiras do contribuinte, normalmente empresas, na prática, haveria sempre o risco de se incorrer em dupla punição, condenando-se a título de lavagem o mero fruir dos bens oriundos do crime antecedente, conduta passível de ser considerada mero ato posterior coapenado, violando-se o *non bis in idem*.²⁸

Nada disso impede, por certo, a condenação pelo crime tributário.

3.2. Valores poupados mediante sonegação fiscal

Mais complexa é a situação dos valores poupados em virtude de não declaração ou declaração a menor e consequente não pagamento dos impostos devidos mediante fraude. Ela se distingue das situações anteriores pelo fato de os valores já terem sido integrados

25. A respeito, ver: GIULIANI, Emília Merlini; D'AVILA, Fabio Roberto. O problema da autonomia na lavagem de dinheiro. Breves notas sobre os limites materiais do ilícito-típico à luz da legislação brasileira. Revista de Estudos Criminais, Porto Alegre, n. 74, 2019. p. 51-79.

26. Nestes termos: PAULSEN, op. cit., item 245.

27. Cf. BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114: "Para que não exista bis in idem, a conduta de dissimulação da lavagem de dinheiro não pode ser a mesma adotada para a prática do delito tributário [...]".

28. O risco de dupla punição nos casos de autolavagem é enorme em ordenamentos jurídicos como Espanha, Alemanha e Inglaterra, em que a mera posse de bens oriundos de crime é suficiente para a punição a título de lavagem, de modo que o cometimento do crime fiscal poderia levar, pela posse dos valores, ao preenchimento do tipo penal de branqueamento. Para isso, confira-se, respectivamente a cada país: DEMETRIO CRESPO, Eduardo. Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero. Revista Nuevo Foro Penal, v. 12, n. 87, 2016. p. 113; WEIGELL, Jörg; GÖRLICH, Michael. (Selbst-)Geldwäsche: Strafbarkeitsrisiko für steuerliche Berater? Deutsches Steuerrecht, n. 37, 2016. p. 2183; ALLDRIDGE, op. cit., p. 178. No Brasil, o risco é igualmente alto nas condutas de integração previstas no art. 1º, § 2º, I, da Lei 9.613/98: "utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal" (para isso, ver: HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. Revista de Estudos Criminais, Porto Alegre, v. 18, n. 74, 2019. p. 10.), mas é minorado nas condutas do art. 1º, caput e do § 1º, da mesma lei, que exigem dolo ou elemento subjetivo especial de ocultação ou dissimulação.

anterior e lícitamente ao patrimônio do agente, bem como por não gerarem por si sós um acréscimo patrimonial.²⁹ Por isso, parcela da doutrina defende que tais valores não poderiam ser objetos materiais idôneos para o delito de lavagem de capitais, uma vez que não seriam *provenientes* de infração antecedente, mas de atividades lícitas tributáveis.³⁰

Um grupo de autores busca superar essa objeção. O argumento utilizado tem por base a ideia de que o termo legal “proveniente” deve ser interpretado de acordo com critérios de causalidade: “proveniência” implicaria que os bens, direitos ou valores têm sua origem na atividade delitiva antecedente, sendo esta sua *causa*. Dando sequência ao argumento, tais autores recorrem à teoria da equivalência das condições, empregando a fórmula da *conditio sine qua non*,³¹ a qual é reconhecida pela doutrina majoritária como o critério dominante para a constatação da relação de causalidade. Trata-se de aplicação do procedimento da eliminação hipotética: “Se eliminada mentalmente a conduta, desaparecer o resultado, deve-se concluir que a conduta é causa do resultado. Caso contrário, isto é, se eliminada mentalmente a conduta, persistir o resultado, deve-se entender que a conduta não é causa do resultado”.³² Nesse sentido, retornando à argumentação, os bens, direitos ou valores serão provenientes de uma infração antecedente se, suprimindo-a mentalmente, desaparecerem também os referidos bens, direitos ou valores em sua concreta configuração ou em sua titularidade econômica.³³

Partindo dessas premissas, segundo tais autores, a sonegação fiscal geraria um incremento do patrimônio do agente com bens ou valores que, de outro modo, lá não estariam: por meio da supressão mental da sonegação fiscal cometida pelo agente – de modo que teria ele, portanto, procedido ao recolhimento dos tributos –, os referidos valores desapareceriam do seu patrimônio. Com isso, concluem que, do ponto de vista causal, os valores poupados por meio de fraude fiscal são *provenientes* de infração antecedente.³⁴

29. Não se pode falar, nesse caso, que os valores poupados são pertencentes ao Fisco ou afetados ao fim de pagar tributos, de modo a não pertencerem ao patrimônio lícito do agente, aproximando-se tal situação de uma apropriação indébita. A dívida tributária e sua não declaração ou declaração a menor não têm o condão de transferir a titularidade do patrimônio automaticamente. Nesse sentido são convincentes os argumentos de TUMBIOLO TOSI, op. cit., p. 76 e ss.

30. Para mais referências, cf. notas 14 e 15.

31. Na doutrina brasileira, explicitamente: PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes, *Lavagem de dinheiro: a tipicidade do crime antecedente*. São Paulo: RT, 2003. p. 111 e BADARO; BOTTINI, op. cit., p. 107 e ss., com posteriores delimitações. Vale mencionar que outros autores indicam que se deve recorrer a outros critérios, como a teoria da adequação ou da imputação objetiva. Para um resumo das tentativas de concretização do significado legado do termo “proveniente” (*herrühren*), ver: VOß, op. cit., p. 32 e ss. Entre nós, ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 72-73 propõem fundamentar essa relação de causalidade na teoria da condição INUS.

32. ROCHA, Ronan. *Relação de causalidade no direito penal*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017. p. 84.

33. Expressamente: PITOMBO, op. cit., p. 111.

34. Por todos: BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 6.5.2.2.2.1., cuja posição foi adotada pelo Tribunal Supremo espanhol no Caso Ballena Blanca. Parece ser também, entre nós, a posição de

O debate permanece em aberto acerca do acerto dessa argumentação e uma solução mais sólida e definitiva ainda não foi alcançada. Isso porque são conhecidas na doutrina as críticas à teoria da equivalência das condições, mormente aquelas relacionadas à possibilidade de regresso e progresso *ad infinitum*. Do mesmo modo, ainda que se admitisse a aplicação da fórmula da *conditio sine qua non* como critério de interpretação da elementar típica “proveniente”, o estabelecimento ou a verificação concreta de tais juízos causais não restariam isentos de complexidade. A razão disso é que, na hipótese em apreço, a mera eliminação hipotética da infração antecedente é insuficiente para conclusão estabelecida. Para que os valores deixassem de constar no patrimônio do agente dever-se-ia exigir ainda, como parte da equação, uma ação hipotética alternativa por parte do agente, qual seja o efetivo pagamento do tributo devido. Em outras palavras: é necessário não apenas que se suprima mentalmente a prática das condutas descritas no tipo penal de sonegação fiscal, mas, também, que se acrescente a ação positiva de declaração e pagamento dos tributos devidos – caso contrário, os valores não deixariam o patrimônio do agente. Ocorre que, na maioria das vezes, não é possível fazer tal suposição, isto é, não está evidente que o contribuinte teria realmente pagado os impostos na hipótese de não os haver sonegado.³⁵ Por fim, a aplicação do raciocínio pode levar a conclusões discutíveis, pois contraintuitivas. Por exemplo: se alguém economizar em suas despesas porque fica em casa em vez de ir à ópera, podemos dizer que o saldo em sua conta bancária que corresponde aos valores que teria gastado nos ingressos *provém* de sua não ida à ópera? Ou diremos, ao contrário, que essa importância *provém*, na verdade, de seu salário?³⁶

Há de se reconhecer que o argumento que recorre à *conditio sine qua non* para superar a objeção em análise tem certa plausibilidade. Contudo, ele também não é, em si, livre de críticas, como se procurou demonstrar anteriormente. Lembre-se de que enfrentar

BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 113. No direito alemão, chegam a essa conclusão, utilizando critérios distintos: HOYER, Andreas. § 261 StGB – Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: WOLTER, Jürgen (Org.). Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch. 9. ed., Köln: Carl Heymanns, 2019, t. 5. [versão eletrônica], n. m. 14 e ALTENHEIN, op. cit., n. m. 83. Na Itália, o tema da causalidade não recebe tanta atenção. O problema a respeito de se o risparmio d'imposta pode ser objeto material do delito de lavagem encontra-se discutido em termos da prevalência de uma concepção estrita do conceito de *altre utilità provenienti* (art. 648-bis, Codice Penale), que nega que tais valores sejam objetos materiais idôneos para a lavagem, ou de uma concepção abrangente do termo, adotada pela jurisprudência mais recente, que engloba todo e qualquer benefício econômico do autor que possa ter alguma relação com o crime ou que seja, de forma análoga a sua legislação de confisco, a ele equivalente. A respeito: CAVALLINI, Stefano; TROYER, Luca. Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del “vicino ingombrante”. *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 1, 2015. p. 105-106 e MAUGERI, op. cit., p. 93-94.

35. Próximo, TURBIANI, op. cit., p. 370-371, entendendo que a necessidade de demonstração de uma ação ativa por parte do agente (declarar e pagar os tributos) seria incompatível com as premissas do método de eliminação hipotética tal como expostas por Blanco Cordero.

36. O exemplo é de Salditt, mencionado em VOß, op. cit., p. 122.

algumas dessas críticas, suplantando-as no caso concreto, é ônus daquele que busca sustentar o entendimento de que os valores *poupados* possam também ser considerados *provenientes* de infração antecedente. A discussão, portanto, permanece carente de uma resposta satisfatória.

4. DOS DESAFIOS PRÁTICOS OU DE PERSECUÇÃO

Supondo que os desafios dogmáticos anteriormente apontados sejam superáveis, põe-se a questão, agora no plano da aplicação do direito, de saber se é possível determinar e circunscrever os valores de origem ilícita que são objeto material do delito de lavagem de dinheiro, bem como os atos de ocultação e dissimulação autônomos que os tenham por objeto.

A imputação de lavagem de dinheiro exige obrigatoriamente a indicação dos bens, valores ou direitos específicos e individualizados que sejam resultado de uma atividade delitiva e que tenham sido submetidos às operações típicas descritas no art. 1º da Lei 9.613/98: deve-se ocultar, dissimular ou integrar os produtos *provenientes* do crime, e não quaisquer outros. Em suma, as acusações devem demonstrar, primeiro, que os produtos têm origem no crime antecedente; segundo, que as ações de ocultação, dissimulação ou integração foram realizadas sobre esses mesmos produtos.

Em relação à demonstração da *proveniência* dos produtos, impõe-se um limite temporal: exige-se a precedência do delito antecedente ao delito de lavagem, o que significa ser necessário, de modo geral, que a consumação do delito produtor preceda ao branqueamento.³⁷ A respeito dos delitos fiscais, no direito brasileiro, o momento de consumação do delito tributário é o do lançamento definitivo do tributo – de acordo com interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal e pela doutrina dominante à Súmula Vinculante 24. Portanto, até esse momento consumativo, todo ato realizado sobre tais valores não poderá ser considerado lavagem de dinheiro, porque a origem dos objetos não tem, ainda, caráter delitivo ou, à inversa: somente os atos de ocultação ou dissimulação temporalmente posteriores ao lançamento do tributo poderão configurar o crime de lavagem.³⁸

Além da identificação do produto da infração antecedente e de atos de ocultação ou dissimulação posteriores, deve-se constatar, ainda, que o ativo ocultado ou dissimulado

37. A doutrina estrangeira excepciona a existência de raros casos em que é possível o delito de lavagem de dinheiro sobre produtos de crimes antecedentes tentados, desde que haja previsão expressa do legislador (de acordo com a interpretação sistemática da lei alemã): NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 36 e ALTENHEIN, op. cit., n. m. 30, com mais referências.

38. Nesses termos, embora críticos: ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 69. À mesma conclusão chegam: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114; TURBIANI, op. cit., p. 375 e ss.; BONFIM, op. cit., p. 225 e ss. e KNIJNIK Danilo. Transferências bancárias, propriedade criminosa e lavagem de dinheiro. Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, Porto Alegre, v. 8, 2018. p. 181 e ss.

é o mesmo produzido pelo crime antecedente.³⁹ É nesse ponto que os delitos fiscais apresentam outra peculiaridade. Dado que os produtos gerados por tais delitos são valores em dinheiro – portanto, um bem fungível por excelência – e que os atos de lavagem geralmente estão materializados na realização de transferências bancárias entre contas bancárias, surgem diversas dificuldades práticas na demonstração bastante dessa relação de identidade, as quais abordaremos a seguir.

Novamente, aqui, percebemos que há um ganho analítico na distinção entre crimes fiscais que poupam valores e aqueles que obtêm acréscimos patrimoniais positivos, haja vista que as dificuldades de aplicação da lei relativamente ao delito de lavagem de dinheiro são distintas quanto a cada uma dessas classes de crimes tributários.

4.1. Valores obtidos mediante sonegação fiscal

Nos delitos fiscais produtores, sempre que for possível identificar que o seu produto, materializado em dinheiro tiver sido creditado em determinada conta bancária, deverá demonstrar se tais valores ilicitamente obtidos foram ou não ocultados ou dissimulados posteriormente caso se deseje comprovar a subsequente ocorrência de delito de lavagem. Contudo, tais situações são complexas e trazem desafios adicionais ao nível da aplicação do direito. Isso porque, salvo raríssimas exceções, as quantias de origem ilícita costumam ser creditadas em contas bancárias que já contêm capital lícitamente adquirido. Aqui, portanto, ocorre a mescla de valores de proveniência lícita e ilícita.

Considerando a natureza fungível dos valores, impõe-se que se questione como é possível distinguir aqueles que tenham sido obtidos de forma lícita daqueles auferidos de forma ilícita, a fim de se determinar se as movimentações realizadas sobre eles podem constituir ações típicas de lavagem de capitais. O tema é espinhoso e carece de uma solução satisfatória e já bem consolidada.⁴⁰ Na doutrina, formularam-se as seguintes propostas de enfrentamento do problema da mescla no delito de lavagem de dinheiro:

(i) A primeira delas torna supérflua a distinção entre os valores de origem lícita e ilícita. Trata-se da chamada teoria da contaminação total (*Lehre von der Totalkontamination*). Segundo ela, os valores provenientes de infração penal contaminam indistintamente todo o restante do patrimônio do agente com os quais tenham contato. Portanto, qualquer entrada de capital ilicitamente obtido nas contas do agente contaminaria a totalidade do seu saldo, ainda que lá estivessem contidos ativos lícitamente

39. BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114.

40. Sobre o tema, no Brasil, não se pode deixar de mencionar o que foi desenvolvido por MACHADO, Luís Henrique. A “mescla” no crime de lavagem de dinheiro em conta bancária sob a luz do direito alemão. Um debate necessário no Brasil. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/mescla-lavagem-luis-henrique-machado.pdf>. Acesso em: 10.10.2021.

auferidos.⁴¹ Como consequência, todo e qualquer ato voltado à ocultação ou dissimulação (art. 1º, *caput* e § 1º, Lei 9.613/98) ou à utilização em atividade econômica ou financeira (art. 1º, § 2º, I, Lei 9.613/98) dos valores em conta bancária que seja praticado após a consumação do crime tributário e após a mescla entre os valores de diferentes origens acabaria por constituir crime de lavagem de capitais.⁴²

A solução é vista pela doutrina majoritária como desarrazoada e tensionadora da Constituição Federal, potencialmente violando o direito à propriedade e os princípios da proporcionalidade, da legalidade e da presunção de inocência. Analisemos, pois, sucintamente, de que forma seria a ordem constitucional afetada pela adoção de tal proposta, na visão dos autores que a rejeitam.

Primeiro, aponta-se que o direito à propriedade, de *status* constitucional (art. 5º, *caput*, e XXII, CF), seria infringido caso se aceitasse a solução concebida pela teoria da contaminação total, pois o que ela traz consigo é a *desapropriação de fato* do capital que exceder o valor do bem oriundo de crime antecedente. Consequentemente, ela desrespeitaria também a liberdade do agente de dispor dos bens que tenha adquirido de forma lícita.⁴³

A solução violaria, igualmente, a norma da proporcionalidade, na medida em que poderia levar a que parcelas juridicamente insignificantes de valores criminalmente auferidos acabassem por contaminar a totalidade dos bens do agente.⁴⁴ No que diz respeito à violação da legalidade, afirma-se que o sentido literal do termo “proveniente” já impede, por si só, que os valores que não *provenham* de crime sejam considerados produtos de crime para fins legais, ainda que venham a ter contato com outros valores de tal origem.⁴⁵ Ainda, a ficção jurídica de que todos os valores tidos em conta bancária estariam automaticamente contaminados é problemática não apenas no que se refere à presunção de inocência, mas sobretudo no que tange especificamente às regras de ônus da prova, haja vista que acaba por desobrigar a acusação de comprovar os elementos típicos

41. Favoráveis à contaminação total: ALTENHEIN, op. cit., n. m. 75 e ss. NEUHEUSER, Stephan. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: ERB, Volker; SCHÄFER, Jürgen (Org.). Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch. 4. ed. München: C. H. Beck, 2021. t. 4 [versão eletrônica], n. m. 56.

42. A respeito: ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 60.

43. TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. Lavagem de capitais: fundamentos e controvérsias. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2020. p. 115; ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 60; BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 5.5.3.1; DELNON, Vera; HUBACHER, Marc. Geldwäscherei und Teilkontamination. Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht, v. 134, n. 3, 2016. p. 343-344; VOß, op. cit., p. 132-134.

44. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 343-344; VOß, op. cit., p. 131-132; KRÜG, Björn. BGH: Strafsenat des BGH bejaht Totalkontamination bei der Geldwäsche. Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht, n. 4, 2016. P. 160.

45. ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 60; BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 6.5.2.2.2.3; KRÜG, op. cit., p. 160; TIEDEMANN, op. cit., p. 389, n. m. 945.

constantes na denúncia.⁴⁶ Por fim, há igualmente consequências econômicas consideráveis, visto que, após a fraude fiscal, qualquer movimentação do infrator fiscal seria considerada como necessariamente envolvendo dinheiro “sujo”, levando à paralização total de suas atividades econômicas.

(i.i) Diante da demasiada amplitude da solução oferecida pela teoria da contaminação total, alguns autores buscaram mitigá-la por meio da estipulação de “cotas de mácula” (*Makelquote*). De acordo com essa abordagem, os valores provenientes de infrações antecedentes contaminarão totalmente os valores oriundos de atividade lícita que estejam depositados em conta se excederem a uma cota percentual em relação a estes últimos. Dito de outro modo: se a proporção do valor ilicitamente auferido exceder a determinado percentual referente à cota, todos os ativos serão considerados contaminados; se essa proporção ficar aquém de tal umbral, então inexistirá qualquer contaminação, e todos os valores em saldo deverão ser considerados como lícitamente obtidos.⁴⁷

São sugeridas diversas “cotas” de valores ilicitamente auferidos – como 1%, 5%, 25%, 30% e 37,5 %⁴⁸ – ou, ainda, critérios normativos abertos, como “não ser completamente insignificante do ponto de vista econômico” em relação aos valores de origem lícita.⁴⁹ Alguns autores chegam ao resultado de que haverá contaminação total apenas se os valores oriundos de delito excederem 50% do valor total considerado.⁵⁰ A solução proposta, contudo, é acusada, com razão, de ser arbitrária, visto não oferecer justificativa válida de por quais razões determinada cota deva ser estabelecida em detrimento das demais ou de outras propostas.⁵¹ Além disso, é passível das mesmas críticas opostas à teoria da contaminação total da qual deriva, pois igualmente leva a que valores de origem lícita sejam considerados como se ilícitos fossem, o que não é alterado pelo fato de se estabelecerem cotas prévias para tanto.⁵² Some-se a isso o fato de que, do ponto de vista político-criminal, o estabelecimento de uma cota fixa pode gerar efeito contrário ao que se pretende, facilitando a criação de estratégias de evasão sistemática da responsabilidade criminal, permitindo ao profissional da lavagem que oculte e dissimule valores de origem ilícita sempre que aquém da cota estabelecida.⁵³

46. A respeito: BOURQUIN, Gabriel. *Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern*. Berlin: Carl Grossmann, 2017. p. 132-133.

47. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 333.

48. Com mais detalhes e referências a respeito de cada uma das propostas: NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 75.

49. É o disposto na decisão do Bundesgerichtshof alemão: BGH, Beschl. v. 20.5.2015 – 1 StR 33/15, BeckRS 2015, 14202.

50. NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 75.

51. ALTENHEIN, op. cit., n. m. 77.

52. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 333-334.

53. NEUHEUSER, op. cit., n. m. 65.

(ii) Em contraposição à teoria da contaminação total e suas variantes, encontra-se a teoria da contaminação parcial (*Lehre von der Teilkontamination*).⁵⁴ Segundo tal teoria, consideram-se como contaminados os valores que provenham direta ou indiretamente do delito antecedente, na medida de seu valor. A teoria da contaminação parcial não oferece, contudo, resposta definitiva à questão sobre quais critérios devem orientar a distinção entre os valores de origem lícita e os de auferimento ilícito quando mesclados em contas bancárias.⁵⁵ As abordagens discutidas até o momento tiveram especial desenvolvimento nos Estados Unidos – com clareza na decisão paradigmática em *US v. Banco Cafetero Panamá*⁵⁶ – e na doutrina e jurisprudência suíças.⁵⁷ A doutrina e a jurisprudência desses países mencionam ao menos três métodos contábeis, de origem no Direito civil, disponíveis para determinar e circunscrever quais valores em conta podem ser considerados “sujeitos”⁵⁸ e qual o momento de sua utilização: a distribuição *pro rata*, de um lado, e os métodos *last-in, first-out* e *lowest intermediate balance*, de outro.

(ii.i) A primeira abordagem pressupõe a impossibilidade de se isolarem os valores de origem lícita daqueles de origem ilícita nos saldos das contas em que se encontram, dada sua fungibilidade. Como solução ao problema, propõe-se a utilização de um critério de divisão proporcional: os valores ilicitamente obtidos seriam determinados a partir da diferença entre estes e o saldo gerado imediatamente após seu lançamento, sendo considerados diluídos proporcionalmente em todas as movimentações subsequentes. Por

-
54. Trata-se de posição majoritária na doutrina. No Brasil: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 109 e ss. e TAVARES; MARTINS, op. cit., p. 114 e ss. Na Espanha, por todos: BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. IV, item 5.5.3.1.4, excepcionando os casos em que valores de origem lícita são usados como instrumentos da lavagem. Na Alemanha: HOYER, op. cit., n. m. 17; RUHMANNSEDER, op. cit., n. m. 18; JAHN, op. cit., n. m. 40; TIEDEMANN, op. cit., p. 389, n. m. 945. Na Suíça: DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 343-344.
55. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 330.
56. *US v. Banco Cafetero Panama* 797, F.2d 1154 (2nd Cir. 1986). É relevante mencionar que a decisão diz respeito ao rastreamento para fins de confisco, não de responsabilidade criminal. Uma análise detalhada da decisão pode ser encontrada em KNIJNIK, op. cit., p. 207 e ss. Mencionando outras decisões estadunidenses: BEHRENDT, Philipp. Tax evasion as the predicate offense of money laundering under German and US law. *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 4, 2020. p. 201 e ss.
57. Para a jurisprudência, ver a exposição da Suprema Corte Suíça (Schweizerisches Bundesgericht) sobre tema no julgamento BGer 6B_285/2018, de 17 de maio de 2019, sem, contudo, adotar um método em particular. Ver também as decisões BGer 6B_334/2019, de 28 de janeiro de 2020 e BGer 6B_1199/2018, de 6 de agosto de 2019. Para um resumo da doutrina suíça, conferir, em vez de muitos: ACKERMANN, Jürg-Beat. § 15. Geldwäschereistrafrecht. In: ACKERMANN, Jürg-Beat (Org.). *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz: Hand- und Studienbuch*. 2. ed. Bern: Stämpfli Verlag, 2021. p. 503 e ss., e DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 331 e ss.
58. É conhecida a existência de outros métodos, contudo, uma análise pormenorizada não será possível neste artigo. Mais detalhes em: STODDARD, William. Tracing Principles in Revised Article 9 § 9-315(b)(2): A Matter of Careless Drafting, or an Invitation to Creative Lawyering?. *Nevada Law Journal*, v. 3, n. 1, 2002. p. 135-166.

exemplo: imaginemos que seja realizado um depósito de R\$ 100 oriundos de fontes ilícitas em uma conta corrente com valores de procedência lícita e que se constate que o saldo total da conta, imediatamente após o depósito, alcança os R\$ 1.000. Nesse cenário, a solução proposta pela chamada distribuição *pro rata* é que se assuma que 10% de cada movimentação bancária realizada dali em diante estarão contaminados.⁵⁹ Como consequência, todas as transferências e lançamentos bancários posteriores poderão ser considerados objetos de lavagem de dinheiro por terem tido por objeto valores dos quais 10% são considerados de origem ilícita.

A proposta é criticada porque se aproxima da teoria da contaminação total, sendo a ela possível dirigir algumas das mesmas críticas. Também nesses casos, movimentações de valores adquiridos lícitamente poderiam vir a ser considerados (ficticiamente) valores oriundos de infração penal antecedente⁶⁰, sem que em realidade sua proveniência seja essa. O impasse probatório decorrente da necessidade de saber, no caso concreto, se o agente realizou ou não operações envolvendo valores de origem ilícita quando a mescla for constatada não pode ser resolvido por uma regra de presunção contra o réu. Em caso de dúvida, isto é, inexistentes provas concretas de que os atos foram cometidos tendo por objeto valores oriundos de infração penal, não se pode autorizar a conclusão de que toda e qualquer movimentação abarcará sempre, necessariamente, tais valores. O impasse probatório deve ser resolvido em favor do acusado – *in dubio pro reo*.

(ii.ii) A segunda abordagem mencionada admite a possibilidade de que o produto da infração antecedente seja isolado dentro do total do saldo das contas e baseia-se na regra *last-in, first-out* – último a entrar, primeiro a sair.⁶¹ De modo imagético, os valores de origem delitiva, ao entrarem em contato com os valores de fonte lícita que constam nas contas bancárias, ficariam em sua superfície, como o óleo sobre a água.⁶² De acordo com tal regra, desde o momento em que forem creditados na conta os valores maculados, todas as movimentações subsequentemente realizadas serão consideradas como tendo-os por objeto, até que se alcance o montante do crédito realizado. Retomando o exemplo anterior: ocorrendo o depósito em conta corrente de R\$ 100 ilicitamente obtidos, considera-se que todas as transferências posteriormente realizadas terão por objeto esses mesmos 100 reais ou partes dele, até o limite desse valor.⁶³ Só depois de o produto da infração antecedente ter sido esgotado é que o titular da conta deve ser autorizado a aceder novamente aos seus bens legais.⁶⁴

59. KNIJNIK, op. cit., p. 207-208.

60. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 336; BOURQUIN, op. cit., p. 128.

61. Favorável: ACKERMANN, op. cit., p. 504 e s., n. m. 49a e s.

62. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 336.

63. KNIJNIK, op. cit., p. 207-208.

64. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 348 e ss.

Mais uma vez, a proposta enfrenta óbices de aplicação na seara do Direito Processual Penal, visto que se trata de uma presunção contra o réu. Ocorre que as primeiras transferências de valores de uma conta recentemente contaminada podem ser transações diárias comuns sem qualquer ligação com atividades de ocultação ou dissimulação ou mesmo de reinserção dos valores na economia formal concedendo-lhes aparência lícita,⁶⁵ sendo arbitrário presumir que constituam atos relacionados à lavagem de dinheiro sem que se apresentem provas concretas para tanto.⁶⁶ Além disso, do ponto de vista político-criminal, essa abordagem não é convincente no que diz respeito à pretensão do Estado de confiscar e reaver tais valores,⁶⁷ bem como tem por consequência a paralização total da atividade econômica do infrator fiscal.

(ii.iii) A terceira abordagem, denominada *lowest intermediate balance* ou *clean-funds-first-out rule*,⁶⁸ também parte do pressuposto de que os valores maculados podem ser isolados dentro do saldo do agente, mas propõe precisamente o oposto da anterior: tais valores serão encontrados ao fundo desse saldo.⁶⁹ Recorrendo-se novamente a uma alegoria para explicar a regra, aqui temos que os valores de fonte ilícita afundariam na conta bancária do agente, como uma pedra lançada à água. Por consequência, até o momento em que as movimentações da conta não excederem ao montante dos valores de origem lícita que lá estavam no momento da entrada dos valores maculados, estes permanecerão intocados. Somente se esse “sedimento contaminado”, ao fundo, for também movimentado, é que se poderá concluir que estamos diante de possível ato de lavagem de dinheiro⁷⁰. De qualquer modo, os valores ilicitamente obtidos estarão sempre passíveis de confisco, sejam eles movimentados ou não, haja vista seguirem portando a mácula do delito antecedente.

Tal abordagem tem o mérito de resolver o impasse probatório em favor do acusado,⁷¹ mas não pode ser adotada de modo exclusivo para todos os casos, uma vez que, assim como

65. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 342.

66. BOURQUIN, op. cit., p. 128.

67. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 341.

68. BEHRENDT, op. cit., p. 207. Na Suíça, tal proposta pode ser encontrada pela denominação Bodensatztheorie, Bodensatzmethode ou théorie résiduelle, que poderia ser traduzida como “teoria ou método do resíduo/sedimento”. Cf. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 336 e ss.; ACKERMANN, op. cit., p. 503 e s., n. m. 49a, e CASSANI, Ursula. Evolutions législatives récentes en matière de droit pénal économique: blanchiment d’argent et corruption privée. Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht, v. 136, n. 2, 2018. p. 192.

69. A respeito: KNIJNIK, op. cit., p. 207-208, contudo, relacionando tal regra ao método LIFO – Last-in, first out, o que não é o caso. Também o faz BEHRENDT, op. cit., p. 207. Para distinções entre os métodos LIFO e LIBR – lowest intermediate balance rule, cf. STODDARD, op. cit., p. 138 e ss.

70. É o que propõe BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. IV, item 6.5.2.2.2.4. A respeito: DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 336.

71. BEHRENDT, op. cit., p. 207.

a proposta das cotas de mácula, facilita a criação de estratégias de evasão sistemática da responsabilidade criminal, permitindo ao profissional da lavagem que realize ações típicas de ocultação, dissimulação ou integração sempre que até o limite dos valores de origem lícita.

(ii.iv) Levando esse problema em consideração, parcela da doutrina busca oferecer uma correção à *clean-funds-first-out rule*⁷², a denominada “solução de acesso” (*Zugriffslösung*). De acordo com essa abordagem, assim como na proposta anterior, os valores de origem ilícita são considerados alocados e circunscritos no fundo dos saldos das contas, permanecendo passíveis do confisco pelas autoridades estatais. Entretanto, compreende-se que o agente poderá acessar tais valores de acordo com a sua vontade, tendo, logo, o poder de dispor deles a qualquer momento. Como consequência, se suas ações forem intencionalmente direcionadas a atos de lavagem, deve-se compreender que o agente acessou diretamente a parte contaminada, não sendo necessário aguardar o esgotamento dos valores de origem lícita⁷³. Portanto, a “solução de acesso” se caracteriza, de um lado, pelo fato de que, havendo provas de que o agente intencionalmente realizou operações bancárias e financeiras para fins de lavagem de capitais, deverá se assumir que ele acessou diretamente os valores contaminados. De outro, inexistindo tais provas, deve-se compreender que os valores de origem ilícita somente serão movimentados depois daqueles de origem lícita, pois só então se poderá concluir com o grau de certeza compatível com o *in dubio pro reo* que houve o emprego efetivo dos valores maculados.

Entre as propostas existentes, parece-nos ser esta última a mais convincente, visto que, ao mesmo passo que respeita os direitos e garantias fundamentais do acusado, também garante os interesses preventivos do Direito Penal e busca impedir a criação de estratégias de evasão sistemática da responsabilidade criminal. Além disso, garante o interesse do Estado no confisco dos valores provenientes de crime ao mesmo passo que não paralisa completamente a atividade econômica do infrator fiscal ou da empresa na qual a infração foi cometida. Contudo, também ela não é isenta de críticas. Parcela da doutrina aponta que a teoria da solução de acesso faria a determinação e circunscrição do objeto material do delito depender em demasia da vontade do agente, um conceito reconhecidamente obscuro e de evidente dificuldade probatória. Além disso, aponta que a determinação do objeto material do delito não pode depender da vontade do agente, mas sim de critérios puramente objetivos.⁷⁴

O debate sobre qual das propostas deve ser adotada está longe de um fim, tanto na doutrina quando na jurisprudência nacional e de outros países. Comumente, os autores

72. É a proposta de DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 348 e ss. De acordo, CASSANI, op. cit., p. 192.

73. DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 348-349.

74. ACKERMANN, op. cit., p. 504 e s., n. m. 49a, e, entre nós, próximo: KNIJNIK, op. cit., p. 188, ao expor sobre a determinação do conceito de “propriedade criminosa”, amparado em uma série de precedentes do direito inglês, afirma que esta deve ser “eminentemente objetiva, sendo irrelevante a boa ou má intenção de seu ordenante”. Para uma resposta a parcela dessas críticas, veja-se DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 348 e ss.

e os tribunais indicam que nenhuma das abordagens pode ser adotada isoladamente.⁷⁵ Contudo, sustentamos, pelas razões expostas, que entre as abordagens propostas, a teoria da solução de acesso é aquela que, até o momento, mais adequadamente resolve as tensões existentes.

4.2. Valores poupados mediante sonegação fiscal

Como afirmado anteriormente, em denúncias nas quais se imputa a prática do crime de lavagem de dinheiro, especialmente quando materializadas em transferências bancárias entre contas, a acusação deve lograr demonstrar, primeiro, que os valores objeto dessas operações têm origem em uma infração penal antecedente e, segundo, que as ações de ocultação e dissimulação foram realizadas sobre esses mesmos produtos.

Ocorre que, enquanto é possível, nos delitos fiscais que ativamente geram produtos por meio de restituições indevidas, identificar um efetivo acréscimo patrimonial ilícito ao agente, o qual geralmente pode ser rastreado até determinado crédito e assim localizado dentro dos saldos de suas contas, nos casos de despesas economizadas mediante sonegação fiscal, tais valores simplesmente *deixam de ser pagos*, ou seja, não são movimentados ou creditados em suas contas e permanecem indistinguíveis dentro do seu patrimônio.

Poder-se-ia cogitar que se deva reconduzir a obtenção de tais ativos a cada uma das transações relacionadas aos fatos geradores e sobre as quais não se recolheram impostos, tornando virtualmente possível o rastreio e a circunscrição de tais valores.⁷⁶ Ocorre que isso não pode ser aceito. Primeiro, porque a pretensão do Estado ao pagamento do imposto é uma pretensão de valor que não é consubstanciada em termos concretos e individuais: o devedor fiscal responde pela dívida com todo o seu patrimônio e tem o direito de escolher com que parte dele a liquidará, podendo, inclusive, liquidá-la com um empréstimo bancário ou com ativos de terceiros.⁷⁷ Além disso, porque, em regra, a ilicitude da

75. Entre nós, veja-se KNIJNIK, op. cit., p. 211, com referências a diversas decisões estadunidenses e compreendendo que a adoção de determinada abordagem em detrimento de outra dependerá das circunstâncias do caso concreto. Para o direito suíço, ver as decisões na nota 57.

76. É a proposta de SUTER, Christoph; REMUND, Cedric; PAKA, Nina Lumengo. *Steuervortaten zur Geldwäscherei. Ausgewählte Fragen aus vier Jahren Praxis und red flags zur Identifizierung von Steuervortaten*. Schweizerische Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht sowie Umstrukturierungen, n. 4, 2019. p. 532. De acordo: CASSANI, op. cit., p. 191 e ss., contudo, considerando que, ainda que adotada, tal proposta seria limitada, visto que não abrange as hipóteses em que o produto da fraude fiscal não resulta da não declaração do fato gerador, mas da falsa declaração de despesas ou deduções exageradas, na medida em que estas não podem ser ligadas a um fato gerador específico.

77. Nesse sentido: BITTMANN, Folker. *Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle*. Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, n. 5, 2003. p. 167-168; DIERLAMM, op. cit., p. 180 e BOURQUIN, op. cit., p. 114.

origem dos valores não surge quando da ocorrência do fato gerador, mas do lançamento definitivo do tributo.

É possível, certamente, quantificar a economia feita por meio de sonegação – resultando no montante do imposto devido e não pago –, contudo, tais valores não podem ser localizados e identificados em um componente específico e separável do patrimônio do autor do delito fiscal. Por sua vez, isso impossibilita a identificação do objeto material de crime sobre o qual as condutas de lavagem de capitais poderiam ser cometidas. A consequência desse problema é que, na impossibilidade de se identificar qual parcela do patrimônio do agente proveio do crime antecedente, não é possível determinar quais teriam sido os atos de ocultação e dissimulação realizados sobre essa parcela.⁷⁸ Em relação a esse ponto, a doutrina traz apenas duas exceções: os raros casos em que o agente ocultou ou dissimulou (i) a totalidade de seu patrimônio; ou (ii) grande parte de seus bens, a ponto de se ter certeza matemática de que os valores “sujos” foram objeto das operações correspondentes.⁷⁹

Isso significa que aquele que pretende fundamentar uma condenação por crime de lavagem de dinheiro que tenha por delito antecedente um crime tributário cujo produto seja a poupança de valores deverá enfrentar uma última e maior objeção, de ordem prática e que foi bem formulada por Estellita e Horta. Segundo os autores,

“[...] é praticamente impossível determinar, dentre todo o patrimônio do agente ou da empresa, onde estarão os valores ‘sujos’ e os ‘limpos’, já que especificamente o produto do crime tributário já se encontra no patrimônio do sujeito ativo e não é sequer por ele individualizado”.⁸⁰

Há quem entenda, diante disso, que a forma de superar essa objeção seria adotar a teoria da contaminação total, o que permite que os valores de origem ilícita contaminem indistintamente a totalidade do patrimônio do agente, com isso, eliminando-se os problemas relativos à determinação e à distinção entre valores “sujos” e “limpos”.⁸¹ Alternativamente, a objeção poderia ser superada pela adoção do critério de distribuição *pro rata*, no âmbito da teoria da contaminação parcial, compreendendo que todas as movimentações posteriores à mescla detêm parcelas de valores de origem ilícita na exata

78. Já havia observado BITTMANN, op. cit., p. 167-168.

79. Nesse sentido: BITTMANN, op. cit., p. 168; BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 114; BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 6.5.2.2.2.3., e ALTENHEIN, op. cit., n. m. 83, todos os autores admitindo que tais casos são praticamente inexistentes.

80. ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 59.

81. É a posição de Schmidt, Wilhelm; Krause, Juliane. § 261 Geldwäsche, Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: Laufhütte, Heinrich Wilhelm; Tiedemann, Klaus; Saan, Ruth Rissing-van (Orgs.). Leipziger Kommentar Strafgesetzbuch: StGB. 12. ed., Berlin: De Gruyter, 2010. t. 8. p. 671-672, n. m. 13. A respeito: ESTELLITA; HORTA, op. cit., p. 60.

proporção entre estes e os de origem lícita.⁸² Entretanto, como já indicado, tais soluções enfrentam severos óbices de ordem constitucional⁸³, razão pela qual também não se apresentam como uma saída adequada para o impasse.

Por fim, poder-se-ia considerar que a superação dessa objeção passaria pela adoção da teoria da solução de acesso, fazendo depender da vontade do agente a determinação e a circunscrição de qual parcela de seu patrimônio total seria aquela que deveria ser considerada como contaminada. Contudo, nesse contexto, as críticas suscitadas contra a teoria, relativas às suas dificuldades probatórias e à sua excessiva subjetivação, se antes, nos casos de crimes fiscais positivamente produtores, poderiam ser toleráveis, aqui, tornam-se demasiado gravosas. Diferentemente dos casos de crime fiscais ativamente produtores com mescla de valores em contas bancárias, em que já se está determinada minimamente a localização do objeto material do delito (na conta específica em que houve o crédito pelo Fisco) com base em elementos de ordem objetiva e se debate em que *momento* o agente faz o uso destes com recurso a elementos de ordem subjetiva, na situação de valores poupados mediante fraude fiscal, a teoria da solução de acesso faria depender da vontade do agente não só a determinação do *quando* se daria a utilização de valores de origem ilícita, mas também da própria *localização específica* dos valores dentro do universo do patrimônio total do agente, podendo este inclusive determinar qual a sua *natureza*. Essa característica concederia à vontade do agente um papel de total protagonismo, sem a possibilidade ou necessidade de recurso a quaisquer elementos de ordem objetiva. Portanto, a teoria teria uma amplitude muito maior do que nas hipóteses de valores obtidos positivamente mediante crimes fiscais, o que lhe impõe um mais severo ônus argumentativo que ainda não foi suficientemente cumprido.

As constatações feitas no contexto das teorias e cenários anteriormente expostos levam à percepção de que o delito de lavagem de capitais acaba se esvaziando nas hipóteses de valores poupados por meio de sonegação devido às enormes dificuldades práticas de identificarem-se os valores “sujos” no patrimônio do agente, sobre os quais se dariam as ações típicas de ocultação e dissimulação. Uma vez que a adoção da teoria da contaminação total do patrimônio do agente ou da contaminação parcial com distribuição *pro rata* se mostram inviáveis do ponto de vista constitucional, e que outras teorias enfrentam, nesse contexto, enormes dificuldades probatórias, até o momento, não se apresentaram opções dogmaticamente convincentes capazes de solucionar satisfatoriamente a questão.⁸⁴ Essa situação é um indicativo de haver desacerto político-criminal

82. A respeito: VOß, op. cit., p. 130.

83. Vide item 4.1, *supra*.

84. Essa conclusão é bem conhecida da doutrina nacional e internacional. Entre nós: BADARÓ; BOTTINI, op. cit., p. 113; parece ser também a conclusão das premissas adotadas por TAVARES; MARTINS, op. cit., p. 116, embora não abordem o tema diretamente. Na Alemanha: DIERLAMM, op. cit., p. 180; HECKER, Bernd. § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: ESER, Albin (Org.). Schönke/Schröder Strafgesetzbuch Kommentar, 30. ed.,

ao se considerar que valores poupados mediante fraude fiscal possam constituir objeto material idôneo para a lavagem de dinheiro, como concluiu recentemente o legislador alemão, conforme se verá adiante.

5. BREVE EXCURSO SOBRE A EXPERIÊNCIA ALEMÃ

A distinção entre valores poupados e valores positivamente obtidos mediante crimes tributários é conhecida do legislador e da doutrina alemães, havendo sido objeto de recente e significativa alteração legislativa. Portanto, um pequeno excursus sobre o desenvolvimento da temática naquele país nos parece, aqui, frutífero.⁸⁵

Desde 2002, o ordenamento jurídico alemão previa expressamente a sonegação fiscal em seu catálogo fechado de crimes antecedentes de lavagem de dinheiro, desde que praticados de forma profissional (*gewerbsmäßig*) ou no contexto de bando voltado à prática continuada de tais delitos (*bandenmäßig*).⁸⁶ Importa mencionar que a figura legal previa duas modalidades pelas quais o crime de sonegação fiscal poderia servir de base à lavagem de capitais: primeiro, em casos de despesas poupadas por meio de sonegação fiscal (*durch Steuerhinterziehung ersparte Aufwendungen*); e, segundo, em casos de restituição e reembolso de impostos ilegalmente obtidos (*unrechtmäßig erlangten Steuererstattungen und – vergütungen*).

Desde sua promulgação, parcela significativa da doutrina teceu severas críticas ao dispositivo, compreendendo-o como, em parte, redundante, em parte, equivocado.

München: C.H. Beck, 2019 [versão eletrônica], n. m. 12; VOß, op. cit., p. 135; BITTMANN, op. cit., p. 169 e até ALTENHEIN, op. cit., n. m. 83, defensor da teoria da contaminação total, compreende que os valores poupados mediante sonegação fiscal não devem ser considerados como objetos materiais idôneos para a lavagem em decorrência de dificuldades de determinação e individualização. Também o legislador alemão faz referência ao problema (Cf. item 5 infra). Na Espanha, por todos: BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 6.5.2.2.3., admitindo um “*ámbito de aplicación extremadamente pequeno*” de aplicação da lei. Na Suíça: DELNON; HUBACHER, op. cit., p. 338. Na Inglaterra: ALLDRIDGE, op. cit., p. 176. Para o tratamento da questão nos Estados Unidos, veja-se: BEHRENDT, op. cit., p. 201 e ss.

85. Para situação do tema em outros países como Itália, Inglaterra e Espanha, veja-se MAUGERI, Anna Maria. Self-laundering of the proceeds of tax evasion in comparative law: Between effectiveness and safeguards. *New Journal of European Criminal Law*, v. 9, n. 1, 2018 e BLANCO CORDERO, op. cit., Cap. V, item 6.4.

86. A redação passou por alterações legislativas, especialmente em 2008, em decorrência da alteração do Código Fiscal alemão (*Abgabenordnung*), permanecendo desde então e até sua revogação pela reforma do § 261 do Código Penal alemão (*Strafgesetzbuch*) em 2021, como segue: “§ 261, 1. abs. 3. Satz 1 gilt in den Fällen der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung nach § 370 der Abgabenordnung für die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen und unrechtmäßig erlangten Steuererstattungen und –vergütungen sowie in den Fällen des Satzes 2 Nr. 3 auch für einen Gegenstand, hinsichtlich dessen Abgaben hinterzogen worden sind.”

A previsão seria redundante no que diz respeito aos casos de restituições obtidas ilicitamente, visto que essas condutas gerariam produtos e já estariam abarcadas como infrações antecedentes de acordo com a previsão genérica do §261 Par. 1 do StGB (*Strafgesetzbuch* – Código Penal alemão), de modo que a previsão expressa em dispositivo específico teria mera função declaratória.⁸⁷ Por sua vez, quanto à previsão específica da poupança de valores por meio de sonegação, a previsão seria equivocada, pois constituiria uma violação ao princípio da proveniência (*Herkunftsprinzip*),⁸⁸ que exige que o objeto material da lavagem de capitais seja valores, bens ou direitos obtidos *ilicitamente*, o que não seria o caso da mera manutenção de patrimônio lícitamente obtido. Além disso, parcela da doutrina teceu comentários acerca das dificuldades práticas de aplicação da lei, como visto anteriormente.⁸⁹

Recentemente, o legislador alemão, observando a Diretiva (UE) 2018/1673 do Parlamento Europeu, reformou profundamente o dispositivo relativo ao delito de lavagem de capitais (§ 261 StGB). Nessa alteração, que entrou em vigor em 18 de março de 2021, extinguiu-se o catálogo fechado de infrações antecedentes e adotou-se o modelo conhecido como *all crimes approach* – o mesmo adotado pelo legislador brasileiro a partir da reforma operada pela Lei 12.683, de 2012 –, seguindo-se o padrão já adotado por outros países daquele continente.⁹⁰

Nesse processo, o dispositivo que previa especificamente a possibilidade de que delitos fiscais figurassem como antecedentes da lavagem acabou sendo também revogado, uma vez que fazia parte do rol extinto pela nova reforma. Na exposição de motivos da nova lei, o legislador justificou expressamente a eliminação desse dispositivo em particular, afirmando que sua decisão levava em conta as observações feitas pela doutrina e deixando claro que, de acordo com a nova redação, os valores poupados em decorrência de sonegação fiscal *não poderiam ser objeto material idôneo da lavagem de capitais* – o que não impossibilita, entretanto, que venham a ser objeto de confisco. As razões oferecidas pelo legislador foram as seguintes:

“[...] as despesas poupadas não são bens ‘adquiridos ilegalmente’, mas mera vantagem patrimonial aritmética. Além disso, a inclusão de despesas poupadas no grupo de objetos materiais do delito (§ 261 Absatz 1 Satz 3 Variante 1 StGB) provou ser impraticável

87. VOß, op. cit., p. 95 e ss.; ALTENHEIN, op. cit., n. m. 82; Spatscheck, Rainer; Wulf, Martin. „Schwere Steuerhinterziehung“ gemäß § 370a AO – Zwischenbilanz zur Diskussion über eine missglückte Strafvorschrift. Neue juristische Wochenschrift, n. 41, 2002. p. 2987; NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 81; WULF, Martin. Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede. Steueranwaltsmagazin, n. 2, 2021. p. 60.

88. Nesse sentido: JAHN, op. cit., n. m. 31; NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 79; ALTENHEIN, op. cit., n. m. 24.

89. Mais detalhes no item 5, *supra*.

90. A título de exemplo: Bélgica (Artigo 505 do Code Pénal), Itália (Artigos 648, 648-bis, 648-ter do Codice Penale) e França (Artigo 324-1 do Code Pénal).

e, consequentemente, restou em grande parte inaplicada. Normalmente, não é possível localizar as despesas poupadas no patrimônio total do agente. Isto está diretamente relacionado a uma circunstância que o legislador já tinha reconhecido ao introduzir este complemento: a poupança de despesas é parte integrante do patrimônio total e não pode ser separada dele – ela pode, portanto, ser quantificada, mas não se reflete em nenhum componente específico e separável deste patrimônio (Bundestagsdrucksache 14/7471, p. 9). Por esta razão, não é possível identificar concretamente um objeto material sobre o qual as ações típicas do delito de lavagem de dinheiro possam ser cometidas [...].”

Até onde se tem notícia, essa opção do legislador, embora criticada por alguns setores⁹¹, foi muito bem recebida pela doutrina⁹², e já se tem relato de suas repercussões práticas, como é o caso da recente decisão do *Oberlandesgericht Saarbrücken*⁹³, que, acompanhando de perto os fundamentos da exposição de motivos da reforma legislativa, decidiu que os valores poupados por meio da sonegação fiscal não constituem objeto material idôneo para a lavagem de dinheiro.⁹⁴

91. Manifestaram-se contrários à opção do legislador o Deutsche Zoll und Finanzgewerkschaft (BDZ) e o Bund Deutscher Kriminalbeamter (BDK). Para uma análise, apontando as falhas argumentativas dessas manifestações, veja-se: BÜLTE, Jens. OLG Saarbrücken: Zu durch Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen und Geldwäsche. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 10, pp. 397-401, 2021. p. 400.
92. ALTENHEIN, Karsten; FLECKESTEIN, Lennart. Der Gesetzentwurf zur Neufassung des § 261 StGB, *JuristenZeitung*, v. 75, n. 21, 2020. p. 1047; GAZEAS, Nikolaos. Das neue Geldwäsche-Strafrecht: weitreichende Folgen für die Praxis. *Neue juristische Wochenschrift*, v. 74, n. 15, 2021. p. 1042; WULF, op. cit., p. 60; EL-GHAZI, Mohamad. LAUSTETTER, Christian. Das Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche – Ein Überblick über die wichtigsten Änderungen beim Straftatbestand des § 261 StGB und bei der selbständigen Einziehung nach § 76a Abs. 4 StGB. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 6, 2021. p. 213; SCHINDLER, Jonathan. Ist § 261 StGB noch zu retten? Anmerkungen zur Geldwäschebekämpfung im Lichte des Referentenentwurfs vom 11.8.2020. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 9, 2020. p. 464; GERCKE, Björn; JAHN, Matthias; PAUL, Theresa. Sorgenkind außer Kontrolle: Paradigmenwechsel der Geldwäsche-»Bekämpfung« mit der Neufassung des § 261 StGB. *Strafverteidiger*, n. 5, 2021. p. 336; BÖHME, Frank; BUSCH, Markus. Das Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche: Richtlinienumsetzung und Neuausrichtung von § 261 StGB. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, n. 5, 2021. p. 172.
93. Segundo Gleizer e Góes, Oberlandesgericht poderia ser traduzido, de maneira simplificada, como “Tribunal Superior Estadual”. Para mais detalhes sobre sua competência originária e recursal, veja-se: GLEIZER, Orlandino; GÓES, Guilherme. Breves comentários sobre a execução da pena no direito alemão. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/breves-comentarios-sobre-a-execucao-da-pena-no-direito-alemao-16102019>>. Acesso em: 20.08.2021.
94. OLG Saarbrücken Beschl. v. 26.5.2021 – 5 4 Ws 53/21, BeckRS 2021, 12724: “Durch eine Steuerhinterziehung ersparte Aufwendungen werden durch § 261 Abs. 1 StGB in der seit dem 18.03.2021 gültigen Fassung nicht mehr erfasst, so dass über die Anwendung von § 2 Abs.

Durante o período em que esteve vigente – ou seja, por quase 20 anos –, a legislação alemã referente à criminalização da lavagem de dinheiro de valores poupados por crime tributário se mostrou, conforme reconhecido pelo próprio legislador, ineficiente em termos político-criminais, não se tendo notícia de nenhuma condenação com base em tal dispositivo,⁹⁵ o que serve de indício do seu desacerto. Diante disso, o legislador alemão optou por voltar atrás, ao não considerar que os valores poupados mediante sonegação fiscal sejam aptos à lavagem de capitais. Essa experiência estrangeira deve ser levada em consideração pelo direito penal brasileiro, que parece seguir na direção oposta.

6. CONCLUSÃO

Neste artigo, buscou-se analisar os desafios normativos e práticos relacionados aos casos de lavagem de dinheiro cuja infração antecedente constitua crime fiscal. Entendeu-se que, metodologicamente, há ganho analítico na distinção entre crimes fiscais que economizam valores e aqueles que obtêm acréscimos patrimoniais positivos, haja vista que as dificuldades normativas e de aplicação da lei relativamente ao delito de lavagem de dinheiro são distintas quanto aos produtos de cada uma dessas classes de crimes tributários. Essa distinção serviu de espinha dorsal da investigação.

Em relação aos desafios dogmáticos, analisou-se primeiro se os valores produtos dos crimes fiscais poderiam ou não constituir objeto material idôneo do delito de lavagem de dinheiro, pois, supostamente, seriam oriundos de atividades econômicas *lícitas*, o que impossibilitaria a subsunção legal do termo “provenientes [...] de infração penal”, previsto no tipo.

Conclui-se que, nas hipóteses de valores positivamente *obtidos* mediante sonegação fiscal, tais quais os casos de restituições indevidas obtidas por meio de fraude e de apropriação de valores de terceiros em casos de responsabilidade tributária, não existe impedimento para que os valores que ingressam no patrimônio do agente em decorrência do cometimento do ilícito sejam considerados “provenientes” de infração penal. Contudo, ressaltou-se que permanecem em aberto outros difíceis desafios normativos, como o de se oferecerem razões para considerar necessárias as ações típicas de ocultação ou dissimulação, uma vez que tais valores já detêm aparência lícita reconhecida pelo Fisco. Somma-se a isso a exigência do cuidado ao se imputarem os respectivos atos de ocultação e de

3 StGB entsprechende Taten nicht wegen Geldwäsche strafbar sind. Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung oder Beteiligung an einer solchen (und ggf. darauf beruhende Vermögensabschöpfungsmaßnahmen) bleibt hiervon allerdings unberührt. (red. LS Alexander Kalomiris).” Uma análise pormenorizada da decisão pode ser encontrada em: BÜLTE, op. cit., p. 399 e ss, aprovando o ponto em comento.

95. O diagnóstico é de NESTLER; EL-GHAZI, op. cit., n. m. 80.

dissimulação, que devem ter substratos fáticos e de desvalor autônomos em relação aos do delito antecedente, de modo a impedir a violação do *ne bis in idem*.

Por sua vez, para as hipóteses de valores de origem inicialmente lícita e depois *poupados* mediante sonegação fiscal, a problemática é de mais difícil resolução. O argumento da *conditio sine qua non*, oferecido por parcela da doutrina para sanar a controvérsia, é de duvidoso alcance e legitimidade, sendo ainda carente de um melhor fundamento doutrinário.

Na sequência, supondo-se que os desafios dogmáticos anteriormente apontados fossem superáveis, analisaram-se os desafios práticos ou de persecução. Pôs-se a questão de saber se é possível determinar e circunscrever os valores de origem ilícita que são objeto material do delito de lavagem de capitais, bem como especificar os atos de ocultação e dissimulação autônomos que sejam sobre eles realizados.

Acerca dos valores positivamente *obtidos* mediante sonegação fiscal, considerando que os produtos gerados por tais delitos são valores em dinheiro e que os atos de lavagem geralmente estão materializados na realização de transferências bancárias entre contas, analisou-se a problemática da mescla de valores de proveniência lícita e ilícita e as suas propostas de solução, por dizer, as teorias da contaminação total e parcial, adotando-se a última, e entendendo-se como mais bem fundamentada, embora não isenta de críticas, a abordagem oferecida pela teoria da “solução de acesso” (*Zugriffslösung*).

Já em relação aos valores *poupados* mediante sonegação fiscal, conclui-se que, nestas hipóteses, o delito de lavagem de capitais acaba por se esvaziar dada a enorme dificuldade prática de identificarem-se e localizarem-se os valores “sujos” no patrimônio do agente sobre os quais se dariam as ações típicas de ocultação e dissimulação, de modo que, na grande maioria dos casos, tais valores não são capazes de servir de objeto material inidôneo ao delito de lavagem de capitais. A conclusão desse raciocínio, como se buscou demonstrar, encontra indício de acerto na experiência legislativa e judiciária alemã acerca da matéria. Naquele país, após quase 20 anos da criminalização da lavagem de dinheiro de valores poupados por crime tributário, o legislador, tendo em vista a ineficiência político-criminal de tal medida e do majoritário rechaço doutrinário, optou por voltar atrás e vedar tal possibilidade.

7. BIBLIOGRAFIA

- ACKERMANN, Jürg-Beat. § 15. Geldwäschereistrafrecht. In: ACKERMANN, Jürg-Beat (Org.). *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz*: Hand- und Studienbuch. 2. ed. Bern: Stämpfli Verlag, 2021.
- ALLDRIDGE, Peter. *Criminal Justice and Taxation*. Oxford: Oxford University Press, 2017.
- ALTENHEIN, Karsten. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: KINDHÄUSER, Urs; NEUMANN, Ulfrid;

- PAEFFGEN, Hans-Ulrich (Org.). *Strafgesetzbuch*. 6. ed. Baden-Baden: Nomos, 2017. t. 3. [versão eletrônica].
- ALTENHEIN, Karsten; FLECKESTEIN, Lennart. Der Gesetzentwurf zur Neufassung des § 261 StGB. *JuristenZeitung*, v. 75, n. 21, p. 1045-1051, 2020.
- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais*. Comentários à Lei 9.613/1998, com alterações da Lei 12.683/2012. 4. ed. São Paulo: RT, 2019.
- BARROS, Marco Antonio de. *Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas*. 4. ed. São Paulo: RT, 2013.
- BEHRENDT, Philipp. Tax evasion as the predicate offense of money laundering under German and US law. *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 4, p. 196-209, 2020.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana. *Crimes contra ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BITTMANN, Folker. Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, n. 5, p. 161-169, 2003.
- BLANCO CORDERO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*. 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015 [versão eletrônica].
- BÖHME, Frank; BUSCH, Markus. Das Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche: Richtlinienumsetzung und Neuausrichtung von § 261 StGB. *Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, n. 5, p. 169-174, 2021.
- BONFIM, Wellington Luís de Sousa. Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro. *Boletim Científico ESMPU*, Brasília, ano 16, n. 49, p. 197-235, jan.-jun. 2017.
- BOURQUIN, Gabriel. *Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern*. Berlin: Carl Grossmann, 2017.
- BÜLTE, Jens. OLG Saarbrücken: Zu durch Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen und Geldwäsche. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 10, p. 397-401, 2021.
- BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 167, ano 28, p. 129-147, maio 2020.
- CARACCIOLI, Ivo. Incerta definizione del reato di autoriciclaggio. *Il Fisco*, n. 4, p. 354, 2015.
- CASSANI, Ursula. Evolutions législatives récentes en matière de droit pénal économique: blanchiment d'argent et corruption privée. *Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht*, v. 136, n. 2, p. 179-213, 2018.

- CASSANI, Ursula. Linfraction fiscale comme crime sous-jacent au blanchiment d'argent: considérations de lege ferenda. *Revue suisse de droit des affaires et du marché financier*, v. 85, n. 1, p. 12-24, 2013.
- CAVALLINI, Stefano; TROYER, Luca. Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del "vicino ingombrante". *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 1, p. 95-107, 2015.
- DELNON, Vera; HUBACHER, Marc. Geldwäscherei und Teilkontamination. *Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht*, v. 134, n. 3, p. 326-350, 2016.
- DEMETRIO CRESPO, Eduardo. Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero. *Revista Nuevo Foro Penal*, v. 12, n. 87, p. 99-119, 2016.
- DIERLAMM, Alfred. Geldwäsche und Steuerhinterziehung als Vortat – die Quadratur des Kreises. In: HIEBL, Stefan; KASSEBOHM, Nils; LILIE, Hans (Org.). *Festschrift für Volkmar Mehle zum 65. Geburtstag am 11.11.2009*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2009.
- EL-GHAZI, Mohamad; LAUSTETTER, Christian. Das Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche – Ein Überblick über die wichtigsten Änderungen beim Straftatbestand des § 261 StGB und bei der selbständigen Einziehung nach § 76a Abs. 4 StGB. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 6, p. 209-216, 2021.
- ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). *Revista do Instituto de Ciências Penais*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 48-79, 2021.
- GAZEAS, Nikolaos. Das neue Geldwäsche-Strafrecht: weitreichende Folgen für die Praxis. *Neue juristische Wochenschrift*, v. 74, n. 15, p. 1041-1046, 2021.
- GERCKE, Björn; JAHN, Matthias; PAUL, Theresa. Sorgenkind außer Kontrolle: Paradigmenwechsel der Geldwäsche-»Bekämpfung« mit der Neufassung des § 261 StGB. *Strafverteidiger*, n. 5, p. 333-340, 2021.
- GIULIANI, Emilia Merlini; D'AVILA, Fabio Roberto. O problema da autonomia na lavagem de dinheiro. Breves notas sobre os limites materiais do ilícito-típico à luz da legislação brasileira. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, n. 74, p. 51-79, 2019.
- GLEIZER, Orlandino; GÓES, Guilherme. Breves comentários sobre a execução da pena no Direito alemão. *Jota*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/penal-em-foco/breves-comentarios-sobre-a-execucao-da-pena-no-direito-alemao-16102019>>. Acesso em: 20.08.2021.
- HECKER, Bernd. § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: ESER, Albin (Org.). *Schönke/Schröder Strafgesetzbuch Kommentar*, 30. ed., München: C.H. Beck, 2019 [versão eletrônica].

- HERZOG, Felix. Geldwäsche, In: ACHENBACH, Hans; RANSIEK, Andreas; RÖNNAU, Thomas (Orgs.). *Handbuch Wirtschaftsstrafrecht*, 5. ed., Heidelberg: C.F. Müller, 2019, I, [versão eletrônica].
- HORTA, Frederico; TEIXEIRA, Adriano. Da autolavagem de capitais como ato posterior coapenado: elementos para uma tese prematuramente rejeitada no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 18, n. 74, p. 7-49, 2019.
- HOYER, Andreas. § 261 StGB – Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: WOLTER, Jürgen (Org.). *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*. 9. ed. Köln: Carl Heymanns, 2019. t. 5. [versão eletrônica].
- JAHN, Matthias. § 261 StGB – Geldwäsche, Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: SATZGER, Helmut; SCHLUCKEBIER, Wilhelm; WIDMAIER, Gunter (Org.). *Kommentar zum Strafgesetzbuch*, 5. ed., Köln: Carl Heymanns, 2021 [versão eletrônica].
- KNIJNIK, Danilo. Transferências bancárias, propriedade criminosa e lavagem de dinheiro. *Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região*, Porto Alegre, v. 8, p. 181-219, 2018.
- KRÜG, Björn. BGH: Strafsenat des BGH bejaht Totalkontamination bei der Geldwäsche. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 4, p. 157-160, 2016.
- MENDRONI, Marcelo Batlouni. *Crime de lavagem de dinheiro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- NESTLER, Cornelius; EL-GHAZI, Mohamad. StGB § 261 StGB – Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: HERZOG, Felix; ACHTELIK, Olaf (Org.). *Geldwäschegesetz (GwG): Kommentar*. 4. ed. München: C. H. Beck, 2020 [versão eletrônica].
- NEUHEUSER, Stephan. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: ERB, Volker; SCHÄFER, Jürgen (Org.). *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch*. 4. ed. München: C. H. Beck, 2021. t. 4 [versão eletrônica].
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020 [versão eletrônica].
- PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. *Lavagem de dinheiro: a tipicidade do crime antecedente*. São Paulo: RT, 2003.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. El blanqueo del tributo impagado. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, n. 13, p. 26-38, 2018.
- ROCHA, Ronan. *Relação de causalidade no direito penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.
- RUHMANNSEDER, Felix. StGB § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: HEINTSCHEL-HEINEGG, Bernd von

- (Org.). *Beck'scher Online-Kommentar zum StGB*. 49. ed., München: C. H. Beck, 2021 [versão eletrônica].
- SCHINDLER, Jonathan. Ist § 261 StGB noch zu retten? Anmerkungen zur Geldwäschebekämpfung im Lichte des Referentenentwurfs vom 11.8.2020. *Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht*, n. 9, p. 457-469, 2020.
- SCHMIDT, Wilhelm; KRAUSE, Juliane. § 261 Geldwäsche, Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. In: Laufhütte, Heinrich Wilhelm; Tiedemann, Klaus; Saan, Ruth Rissing-van (Org.). *Leipziger Kommentar Strafgesetzbuch: StGB*. 12. ed. Berlin: De Gruyter, 2010. t. 8.
- SPATSCHECK, Rainer; WULF, Martin. „Schwere Steuerhinterziehung“ gemäß § 370a AO – Zwischenbilanz zur Diskussion über eine missglückte Strafvorschrift. *Neue Juristische Wochenschrift*, n. 41, p. 2983-2987, 2002.
- STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016.
- STODDARD, William. Tracing Principles in Revised Article 9 § 9-315(b)(2): A Matter of Careless Drafting, or an Invitation to Creative Lawyering? *Nevada Law Journal*, v. 3, n. 1, p. 135-166, 2002.
- SUTER, Christoph; REMUND, Cedric; PAKA, Nina Lumengo. Steuervortaten zur Geldwäscherei. Ausgewählte Fragen aus vier Jahren Praxis und red flags zur Identifizierung von Steuervortaten. *Schweizerische Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht sowie Umstrukturierungen*, n. 4, p. 522-556, 2019.
- TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. *Lavagem de capitais: fundamentos e controvérsias*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2020.
- TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Franz Vahlen, 2017.
- TUMBIOLO TOSI, Mariana. Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro: a questão do produto do crime. In: FELDENS, Luciano; ESTELLITA, Heloisa; WUNDERLICH, Alexandre (Org.). *Direito Penal Econômico e Empresarial: estudos dos grupos de pesquisa em direito penal econômico e empresarial da PUCRS e da FGV Direito SP*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- TURBIANI, Gustavo de Castro. O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações da Lei 9.613/1998. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 24, n. 119, p. 359-386, 2016.
- VOß, Marko. *Die Tatobjekte der Geldwäsche*. Köln – Berlin – München: Carl Heymanns Verlag, 2007.
- WEIGELL, Jörg; GÖRLICH, Michael. (Selbst-)Geldwäsche: Strafbarkeitsrisiko für steuerliche Berater? *Deutsches Steuerrecht*, n. 37, p. 2178-2184, 2016.
- WULF, Martin. Zur Reform von § 261 StGB aus steuerstrafrechtlicher Sicht – eine Wutrede. *Steueranwaltsmagazin*, n. 2, p. 58-65, 2021.

8. AGRADECIMENTOS

Pela leitura das versões preliminares do texto e pelas revisões, críticas e sugestões, os autores agradecem a Emília Merlini Giuliani, a Miquerlam Chaves Cavalcante e a Marcelo Buttelli Ramos.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A sonegação fiscal como infração penal antecedente a lavagem de capitais: análise de aspectos dogmáticos e práticos, de Luiz Luna Neto – *RDpec* 4/195-211;
- Início do delito de lavagem de dinheiro ou exaurimento do crime antecedente: qual o limite?, de Giovanna Ferrari – *RDpec* 3/151-167;
- Lavagem de capitais: dos indícios e da prova da infração penal antecedente, de Oswaldo Henrique Duek Marques e Paulo Henrique Aranda Fuller – *RT* 1004/339-359;
- O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações da Lei 9.613/1998, de Gustavo de Castro Turbiani – *RBCCrim* 119/359-386; e
- Prevenção à lavagem de dinheiro: novas perspectivas sob o prisma da lei e da jurisprudência, de Pierpaolo Cruz Bottini – *RDB* 67/163-195.