



REVISTA DO CAAP  
fundada em 1921

## O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO *NON BIS IN IDEM*

Antônio Carlos Henrique Fernandes<sup>1</sup>  
Ernesto Miranda de Carvalho<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo investigar o concurso entre a lavagem de dinheiro e os crimes contra a ordem tributária, tendo como base o princípio *non bis in idem* e identificando o conteúdo de injusto específico para cada uma dessas infrações penais. O elemento que norteia a discussão é a explicitação do instituto da autolavagem (*selflaundering*), assim como o exame dos parâmetros para que os crimes tributários figurem como antecedentes à lavagem de dinheiro. A metodologia adotada pelo trabalho é a análise histórica e qualitativa do enquadramento doutrinário e jurisprudencial dado ao tema. Resulta do exame empreendido um conjunto de fundamentos a serem observados para a incidência ou não do princípio da consunção (ou absorção) em situações de concurso entre a lavagem e os crimes tributários. Como conclusão o trabalho aponta para a necessidade de o jurista atentar-se para a evolução legislativa da matéria, tendente, até o momento, a comprometer a determinação e a

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito (UFMG). Bolsista voluntário de iniciação científica pelo Departamento de Direito e Processo Civil e Comercial, sob orientação da Prof. Dra. Fernanda Valle Versiani, com o tema "A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas". Estagiário jurídico em Contencioso Ambiental do escritório William Freire Advogados Associados. E-mail: antoniochf@ufmg.br. ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-6594-3627>

<sup>2</sup> Graduando em Direito (UFMG). Bolsista FAPEMIG de iniciação científica pelo Departamento de Direito do Trabalho e Introdução ao Estudo do Direito, sob orientação do Prof. Dr. Thomas da Rosa Bustamante, com o tema "Relações e oposições entre Kantismo e Positivismo no pensamento jurídico-filosófico de Hans Kelsen". Membro do Grupo de Pesquisa em Filosofia Analítica do Direito da Faculdade de Direito da UFMG. E-mail: ernestomcarvalho@hotmail.com. ORCID: <http://orcid.org/0009-0007-9878-0664>

Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena, Belo Horizonte, Vol. 28, N. 2, 2023

ISSN (impresso): 1415-0344 | ISSN (online): 2238-3840

Editor responsável: Maria Eduarda Adams Andrade | Revisão: Cleide Silva e Otávio Morato de Andrade

Data de Submissão: 24/02/2024 | Data de Aceite: 04/05/2024

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

previsibilidade da ordem jurídica. Nesse sentido, a adequada aplicação da consunção, quando autorizada pelas circunstâncias do caso concreto, na qual a vedação ao *bis in idem* é levada em consideração, é um instrumento valioso na busca de soluções.

**Palavras-chave:** concurso de crimes; lavagem de dinheiro; crimes tributários; *non bis in idem*.

**THE CUMULATION BETWEEN MONEY LAUNDERING AND TAX CRIMES  
A BRIEF ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE *NON BIS IN IDEM***

**Abstract:** The objective of this article is to investigate the cumulation of offenses between money laundering and crimes against the tax system, based on the principle of *non bis in idem* and identifying the specific unfair content for each of these criminal offenses. The element that guides the discussion is the explanation of the institute of self-laundering, as well as the examination of the parameters for tax crimes to appear as antecedents to money laundering. The methodology adopted by the work is the historical and qualitative analysis of the doctrinal and jurisprudential framework pertaining to the subject matter. The outcome of this examination is a set of criteria to be observed in determining whether the principle of absorption applies in situations of cumulative offenses involving money laundering and tax crimes. In conclusion the work points to the necessity for the jurist to pay attention to the legislative evolution of the matter, which has tended, until now, to compromise the determination and predictability of the legal order. In this sense, the appropriate application of principle of absorption, when authorized by the circumstances of the specific case, in which the prohibition of *bis in idem* is considered, is a valuable tool in the search for solutions.

**Keywords:** cumulation of offenses; money laundering; tax crimes; *non bis in idem*.

# O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS: UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

## INTRODUÇÃO

Com as alterações provocadas pela Lei n.º 12.683/2012, que eliminou o rol taxativo de delitos antecedentes à lavagem de capital e conferiu maior abrangência ao tipo, figurou-se possível a consideração dos crimes tributários como infrações anteriores à lavagem. Dessa forma, o escopo deste trabalho é analisar o concurso entre as duas figuras típicas, estabelecendo o conteúdo de injusto de cada uma delas, a fim de verificar se o crime posterior é ou não suficiente para abarcar o delito produtor e vice-versa.

Nessa seara, proceder-se-á ao exame do instituto da autolavagem (*selflaundering*), que se verifica quando sujeitos que cometem o delito prévio também realizam ações posteriores tendentes a entronizar os valores obtidos com a prática delituosa na economia formal. (Tavares & Martins, 2020, p. 67). Percorremos a origem histórica do instituto para, em seguida, demonstrarmos a legitimidade da punição e em que medida dialoga ou contrasta com o princípio do *non bis in idem*, o qual permeia sem sombra de dúvidas a discussão sobre concurso de crimes, sendo, nestes casos, a regra primeva da imputação. Assim, à luz de tal princípio, tornam-se perceptíveis as situações em que há concurso aparente de normas.

Logo, o critério da consunção ou absorção, sob o qual o texto também se debruçará, urge como o principal método de resolução, nos casos de ensejo à dupla punição. Todavia, apontar-se-á que tal critério, na maior parte das vezes, é afastado no concurso entre a lavagem e os crimes contra a ordem tributária enquanto delitos produtores. Nesses termos, serão ainda aventados os parâmetros para que os delitos fiscais possam se figurar como antecedentes. Cabe ressaltar que a discussão ora empreendida não se apresenta como um ponto pacífico na doutrina e na lei. Portanto, este trabalho contribui para colocar a temática, por seu inegável interesse prático, em questão a fim de suscitar maiores análises críticas.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

## **1. ANTECEDENTES, EVOLUÇÃO E POSITIVAÇÃO HISTÓRICO-JURÍDICA DA LAVAGEM DE DINHEIRO**

A história da “lavagem” de valores, quando considerada de um ponto de vista inteiramente temporal e quantitativo, não é muito longa; na sua atual conformação, esta história remete diretamente ao século passado. A lavagem de dinheiro é, em certo sentido, um delito bastante moderno, dificilmente compreensível fora das nossas próprias circunstâncias sociais, de nosso próprio tempo. Este passado recente a que pertence a gênese e o desenvolvimento da lavagem enquanto instituto jurídico-penal e estratégia mais ou menos generalizada de controle e combate a um tipo específico de criminalidade não é, contudo, menos rico, menos matizado, que a história de séculos de outros tantos e tradicionais institutos e formações jurídico-penais. Outros tempos históricos podem ter conhecido práticas de mascaramento e ocultação de bens e riquezas, mas, aqui, interessa um objeto bastante específico, que só encontrou as suas condições de emergência muito recentemente.

Ao levarmos em consideração o surgimento do instituto da lavagem de dinheiro somos capazes de iluminar uma série ampla de fenômenos. Primeiro, o instituto faz ver muito claramente a mútua interpenetração e imbricação dos planos nacional e internacional, ou, em outras palavras, entre as ordens jurídicas nacionais e a ordem jurídica internacional em processo de formação e amadurecimento ao longo de todo o século XX. Segundo, é impensável desligar o instituto, instrumento persecutório e de controle, do que ele procura combater e controlar. Falamos, é claro, do crime organizado, pois a história da lavagem de dinheiro é inegavelmente um capítulo da história do combate ao crime organizado internacional, à criminalidade globalizada, especialmente econômica. Por último, é possível observar o quanto a positivação do instituto nos ordenamentos nacionais foi e é ainda hoje tendente a comprometer a funcionalidade e sistematicidade da técnica jurídica (nesse sentido, todo e qualquer trabalho que leve a sério o conjunto de problemas colocado pela lavagem é tanto sintoma quanto reação a essa situação e seus desafios).

Esse é o conjunto de questões que pretendemos abordar no presente tópico, com o objetivo de traçar um panorama e fazer um balanço histórico da lavagem de dinheiro. A

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

abrangente, imprecisa e genérica figura típica que encontramos na atual redação do art. 1º da Lei n.º 9.613/1998 só pode ter sua genealogia adequadamente delineada se a referirmos a um contexto bem mais amplo; aqui, a descrição histórica é o ponto de partida para a tomada de posição teórica e prática frente às problemáticas desencadeadas pela fórmula segundo a qual é crime “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedades de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (Brasil, 1998).

A primeira aparição histórica da lavagem de valores como instituto objetiva e positivamente cristalizado não remonta a nenhuma ordem jurídica nacional em particular, mas a ordem jurídica internacional; ordem essa que ao longo de todo o século XX experimenta um processo ativo e, ao mesmo tempo, significativamente vertiginoso de aprimoramento técnico-normativo. O fato é que, no interior de um único século, a ordem jurídica internacional, se bem que já tenha dado há muito seus primeiros passos, abandona os tateios e oscilações que caracterizam sua história no início do século XX e passa a poder contar com movimentos mais firmes e consistentes. Para se convencer disto basta considerar, por exemplo, que no curto intervalo compreendido entre 1947, dois anos após a fundação da Organização das Nações Unidas (ONU), e 1984 foram celebrados entre trinta e quarenta mil tratados internacionais (Mello, 1996, p. 211, *apud* Baraldo, 2015, p. 467); volume que suplanta, e muito, o da história precedente.

O robusto *boom* no direito internacional dos tratados não se explica, evidentemente, tão só por si mesmo, isolado de outros fatores e muito menos abstraído de suas causas sociais. O conjunto de transformações que a economia mundial conheceu no século passado é determinante para isso, embora não só ele. A economia capitalista, que sempre trouxe consigo certo elemento de mundialização, adentra o século XX não como economia primordialmente industrial, mas como economia financeira. Nesta fase de capitalismo financeiro, a circulação de mercadorias se generaliza em uma escala inédita, a base geral do tráfico econômico é a totalidade da superfície terrestre. O comércio integra cada antípoda de considerável interesse econômico do globo. A mundialização da produção pelo tráfico geral de bens é uma tendência

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

importante, embora não seja a única, para o surgimento de uma necessidade cada vez mais intensa de regulação jurídica especialmente orientada para os efeitos econômicos visados pela empresa racional capitalista.

Em paralelo e em estreita conexão com as transformações “propriamente econômicas” ocorridas ao longo do século XX, há transformações “economicamente relevantes”, fenômenos que, segundo Max Weber (2006, p. 80), “podem adquirir um significado econômico [...] dado que deles resultam determinados *efeitos* que nos interessam sob uma perspectiva econômica”. O que temos em vista, neste momento, são os meios de comunicação. A informação – se bem que num sentido diferente do das mercadorias – também circula, e numa velocidade que sempre se intensificou. Mesmo se tomássemos como exemplo uma única atividade, como a bancária, seria impossível não reconhecer aí uma quantidade inacreditável de dados em permanente trânsito. Uma coisa é fechar um negócio, quer lícito ou ilícito, com a troca de correspondências, outra, bem diferente, com uma troca de mensagens criptografadas. Este e outros suportes dão novo aspecto à própria circulação de valores. O dinheiro, ele mesmo uma mercadoria, e das mais importantes num capitalismo intensamente financeirizado, não necessita de um suporte físico para sua circulação, não tem necessariamente de ser moeda ou papel, pode tomar a forma de informação; o que é muito simples de visualizar quando se pensa, por exemplo, no sistema SWIFT (*Society for WorldWide Interbank Financial Telecommunication*).

O teórico da comunicação canadense Herbert Marshall McLuhan cunhou a expressão *aldeia global* para se referir ao “encurtamento” das distâncias do globo terrestre em virtude do emprego dos meios de comunicação. Para ele, o desenvolvimento de tais técnicas é o principal fator responsável pela existência e conformação (algo contraditória na aparência) de uma aldeia – tomada aqui como signo da proximidade – global, ou seja, estendida pela inteira superfície de nosso planeta (McLuhan, 1971). Esta “aldeia” de que nos fala McLuhan, a sociedade humana globalizada dos séculos XX e XXI, tem seu próprio direito. O seu direito internacional tem de responder a essas e outras questões postas pelo desenvolvimento econômico e, ainda na sua esteira, informacional. Digamos que a “ordem do dia” da ordem

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

jurídica internacional é condicionada por esses e por outros fatores. A globalização imprime nova forma a criminalidade, não só internacional, mas também nacional. Se o crime, em uma jurisdição específica, é por si só fenômeno multifacetado e heterogêneo, resultando do concurso de múltiplas causas, tanto mais fora de seus limites, ali onde ele aparece como realidade transnacional.

A criminalidade internacional (tráfico de drogas, de armas, de pessoas, terrorismo etc.) movimentada, desde há muito tempo, centenas de bilhões de dólares em suas operações ao redor do mundo. Tendo como base tanto países centrais quanto países periféricos, o conjunto de atividades criminosas que se fazem presentes na cena internacional pode ser vista pela sua estreita afinidade e mútua complementariedade como constituindo, ao menos virtualmente, uma “rede de apoio recíproco” (Cervini, 1998, p. 30, *apud* Horta, 2016, p. 137). A necessidade de reintegração na economia formal dos valores provenientes de tais atividades ilícitas faz com o que o sistema financeiro desempenhe um papel crucial na operação dos grupos que se dedicam a elas: é nesse exato sentido que a lavagem de dinheiro vem a ser um capítulo da história do crime organizado internacional. A lavagem de capitais surge como estratégia do crime organizado para colocar, ocultar e, por fim, reintegrar com aparência de licitude na economia os valores (de origem ilícita) oriundos de suas diversas atividades.

A Convenção Contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas, concluída em 1988 em Viena, marca uma “resposta oficial” ao contexto que a precedeu, com especial atenção para o fato da ampliação e do aprofundamento do tráfico ilícito de “drogas”. Promulgada no Brasil por meio do Decreto n.º 154/1991, a convenção assinalava não só a existência de um problema, de uma realidade global problemática, mas também um influxo decisivo sobre o direito brasileiro. Os signatários da convenção se comprometiam a positivar estratégias de combate e lida com a lavagem de capitais em seus respectivos territórios. A necessidade de internalização dessa diretiva estava fundada, primeiro, na adequada percepção das bases nacionais da criminalidade organizada internacional (redes de distribuição e logística, associação das organizações criminosas a quadros políticos, mercados consumidores etc.) e, segundo, “[na] conclusão, bastante razoável, de que a inibição de um crime não passa

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

só pela cominação da pena, isto é, pela previsão de um custo para o criminoso por seu comportamento proibido, mas também pela restrição dos ganhos que desse comportamento possa advir” (Horta, 2016, p. 136).

Cerca de uma década depois da assinatura do aludido tratado entra em vigor a Lei n.º 9.613/1998. O seu então art. 1º admite apenas um conjunto fechado de figuras típicas como infrações antecedentes ao crime de lavagem de dinheiro, nele se incluíam o tráfico ilícito de entorpecentes ou drogas afins, o terrorismo, o contrabando ou tráfico de armas etc. Rol taxativo de infrações esse que denota muito claramente a fina sintonia entre os precedentes compromissos assumidos pelo Estado brasileiro no plano internacional e aquele diploma legal. Desde o início a sua edição teve por efeito a instituição de dispositivos legais bastante elásticos. Mesmo o emprego do princípio da taxatividade<sup>3</sup> pela criação de um rol não meramente exemplar, mas condicionante da incidência e aplicação do tipo penal da lavagem de dinheiro no diploma legal de 1998, já trazia consigo uma forte carga de indeterminação na medida em que incorporava, por exemplo, um tipo tão abrangente quanto a figura do art. 33 da Lei n.º 11.343/2006, a Lei de Combate às Drogas.

Com o tempo essa tendência, a da dissolução de limites materiais e processuais jurídico-penais, apenas foi reforçada, encontrando sua mais intensa afirmação na eliminação do rol taxativo de condutas antecedentes. Essa supressão, efetivada através da Lei n.º 12.683/2012, transforma a lavagem de dinheiro de estratégia parcelar no enfrentamento do tráfico internacional de drogas e outras atividades ilícitas conexas em fundamento omniabrangente para a persecução da criminalidade econômica, financeira e tributária em geral. Para além do fato de ainda não sabermos com inteira segurança o que as expressões “ocultar” e “dissimular” estruturantes da figura típica, pretendem, de fato, exprimir (Quintão e Silva Filho, 2021) – no mais, marcas de indeterminação que de 1998 para cá permaneceram e

---

<sup>3</sup> O princípio da taxatividade representa uma especificação normativa da legalidade enquanto tal. Segundo a Comissão Interamericana para o Controle do Abuso de Drogas (CICAD), responsável pela redação do Regulamento Modelo sobre Delitos de Lavagem Relacionados com o Tráfico Ilícito de Drogas e Delitos Conexos, “deve presidir a elaboração técnica da lei penal” e consiste no “dever imposto ao legislador de proceder, quando elabora a norma, de maneira precisa na determinação dos tipos legais” (BRASIL, 1997). É no mínimo curioso, embora não seja de todo casual, que semelhante orientação tenha sido abandonada no decurso de pouco mais de uma década no Brasil.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

se aprofundaram – a eliminação do rol taxativo de condutas nos conduz a um intrincado problema teórico que desejamos examinar em seguida, falamos do caso dos crimes tributários como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro.

## **2. A LAVAGEM DE DINHEIRO E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

O crime de lavagem é “um processo em virtude do qual os bens de origem delitiva se integram no sistema econômico legal com aparência de haver sido obtido de forma lícita” (Cordero, 2002, p. 93). No ordenamento jurídico pátrio, a tipificação da referida conduta está insculpida na Lei n.º 9.613/98, cuja redação do art. 1º, ora modificada pela Lei n.º 12.683/12, que eliminou o rol taxativo dos delitos produtores da lavagem, destaca os atos de ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores decorrentes de infrações penais, visando sua reinserção na economia formal, sob um verniz de licitude.

Sob tal viés, comumente emprega-se a decomposição da autolavagem em três fases, consoante à tipologia estabelecida pelo Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI). A saber:

1. Colocação (*placement*): consiste na ocultação ou escamoteação dos ativos ilícitos;
2. Ocultação (*layering*): maquiagem o caminho percorrido pelos ativos provenientes do crime antecedente. É uma etapa essencialmente procedimental, que, devido à sua natureza, pode envolver diversos atos;
3. Integração (*integration*): finalmente, é a fase de introdução dos lucros e bens criminalmente obtidos e aparentemente lícitos na economia legal ou mercado financeiro (BARROS, 2017, p. 39).

Cabe salientar que, para configuração do crime de lavagem de capital não é preciso que o autor passe por todas as fases, haja vista a heterogeneidade de métodos para lavagem de dinheiro. Mas é preciso averiguar em que medida as condutas do sujeito compõem uma das fases do delito e não são reputadas como mero exaurimento da infração antecedente. Nesse sentido, não há de olvidar-se que a lavagem é um crime acessório que depende de uma infração penal anterior, seja crime, seja contravenção, desde que esta seja capaz de “produzir” bens.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

Os crimes tributários tipificados pelos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 passaram a ser reputados como crimes antecedentes à lavagem de dinheiro, após a exclusão do rol taxativo de crimes do art. 1º da Lei 9.613/1998, como foi inicialmente citado. São inerentes a tais delitos a supressão ou redução de tributos, contribuição social ou quaisquer acessórios, mediante omissões de informação, fraudes, falsidades de documento e outras condutas modificadoras da verdade real da obrigação tributária.

De extremada importância, no conjunto das discussões que se constituíram em torno da problemática dos crimes tributários enquanto condutas antecedentes à lavagem de capitais é a questão atinente à própria tipificação dos delitos tributários (Evaristo, 2019; Mendes, Soares, & Borri, 2022) cujas respostas visavam sobremaneira fornecer limites claros e minimamente precisos, em face das profundas alterações sofridas pela Lei n.º 9.613/98, acerca da maneira qual deveria se dar a repressão aos crimes de sonegação fiscal, àquela altura, já não apenas previstos, mas também gozando relativo grau de adequação e densificação normativa, na Lei n.º 8.137/90, a assim chamada “Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária”. O palco principal para as transformações que se sucederam foi a eliminação, com edição da Lei 12.683/12, do rol taxativo de condutas criminosas do art. 1º da lei, introdutora no direito brasileiro, dos crimes de lavagem de dinheiro.

Curioso comparar a escassa e rara aplicação que encontrava a Lei n.º 9.613/98 durante os anos precedentes à eliminação de seu rol taxativo com a sua assunção a fundamento omniabrangente no tratamento da criminalidade tributária e econômica em momento posterior. Fato é que essa assunção não se fez sem a inserção de uma elevada carga de indeterminação para o interior do ordenamento jurídico-penal. De um modo geral, perguntava-se, à época, o “lugar” do lançamento definitivo do crédito tributário na economia do crime e da pena que recentemente havia se constituído a partir da Lei n.º 12.683/12.

Por uma frente, buscava-se assentar se era o lançamento requisito subjetivo da punibilidade ou componente objetivo do delito de sonegação fiscal; pela outra frente, era avaliada a possibilidade ou impossibilidade de se dar início a atuação penal antes de definitivamente constituído o crédito tributário pelo lançamento. Suscitam-se, assim, questões

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

que dizem respeito, por sua amplidão, ao próprio exercício do poder de punir do Estado, aos elementos estruturais da previsão típica do crime de sonegação fiscal e aos tensionamentos existentes entre a esfera penal e a esfera administrativa, e que, por sua agudeza, demandavam uma resposta, de fato, contundente.

A resposta veio, e na forma da súmula vinculante n.º 24 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo” (Brasil, 2009). O art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que o lançamento definitivo do tributo é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (Brasil, 1966).

Se somarmos essa disposição a do art. 201 do CTN, que condiciona a formação e consolidação do débito tributário a transposição da totalidade das instâncias administrativas competentes (*Ibid.*), o lançamento apresenta-se como efetivo componente normativo do tipo do art. 1º, incisos I a IV, da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária. Essa afirmação, em que pese o fato de não ter encerrado o debate sobre o “papel” do lançamento inseriu, todavia, relevante baliza de orientação para a dogmática e a prática jurídico-penais, especialmente, no sentido de limitar um emprego abusivo e disfuncional do direito penal como meio de se obter a satisfação do Fisco.

Conquanto, persiste na doutrina discussão acerca do produto criminoso das infrações tributárias como objeto da lavagem. Destarte, alguns autores sustentam que dos delitos fiscais não se germina produto criminoso: “A sonegação fiscal não produz recursos [...]. Nessas condições, não pode haver lavagem do que não é produto da atividade criminosa. Logo, depreende-se que só se configura como antecedentes à lavagem os delitos tributários que suscitem acréscimo patrimonial” (Salomão Neto, 2012, *apud* Maia, 2019, p. 211).

A doutrina questiona, também, se são englobados apenas os ganhos líquidos ou todos os ganhos brutos. Nesse contexto, Gustavo Badaró (2016, p. 73-74) afirma que o produto da

## O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS: UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

lavagem de dinheiro seria apenas a parcela sonegada e não o valor total oriundo da obrigação fiscal. Não obstante, o autor reconhece que todos os ganhos são objetos do delito, uma vez que se originam do delito antecedente e a lei não estipula vedações. Ainda, é oportuno destacar a Portaria n.º 75/2012 do Ministério da Fazenda, que consolida no seu art. 1º, inc. II, o princípio da insignificância nos delitos tributários ao haver sonegação de até vinte mil reais (Brasil, 2012). Assim, sonegações inferiores a tal limite configurarão conduta atípica; por consequência, o *quantum* sonegado não será considerado como objeto de lavagem de dinheiro.

Em suma, como a lei permite que qualquer delito possa engendrar a lavagem, verifica-se, efetivamente, a possibilidade de admitir como antecedentes à lavagem os crimes omissivos que não geram nenhum incremento patrimonial para o agente. Possuindo então o agente bens obtidos de maneira lícita, pode empreender uma conduta que repute ilícita a manutenção dos bens em seu patrimônio.

### **3. DO CONCURSO APARENTE DE NORMAS PENAIS**

É mister conceituar, decerto, o que seja concurso aparente de normas penais, a fim de afastar ou não sua existência em casos de concurso entre o branqueamento de capitais e o delito tributário produtor. Magalhães Noronha afirma sobre o tema: “[...] é só na aparência que a tipicidade é múltipla, sendo, porém, uma: o fato incide apenas em um dispositivo, excluindo este os outros que aparentemente também seriam aplicáveis” (Noronha, 1965, p. 5). Ou seja, o conflito aparente se dá pela circunstância de se insculpir em várias normas, com sobreposição de desvalor, uma determinada conduta penalmente relevante.

Por esse modo, o concurso aparente de normas penais apresenta-se tanto como problema teórico de inegáveis consequências práticas à dogmática jurídico-penal quanto como uma “caixa de ferramentas”, de instrumentos conceituais que se prestam ora a viabilizar o seu equacionamento e identificação ora a permitir a descoberta de soluções e respostas. Se enquanto problema diz respeito à sobreposição de diferentes figuras típicas quanto a um mesmo fato e a apreciação de seu desvalor – vedada, por sua vez, a incidência de múltiplos

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

preceitos e, conseqüentemente, de múltipla punição em virtude do aspecto material do *non bis in idem* –, enquanto ferramental de conceitos tem em vista certas relações que se estabelecem entre figuras convergentes na apreciação do desvalor de um mesmo fato, quer sejam de natureza meramente formal ou lógica, quer sejam evidentemente materiais, como as de natureza teleológica ou axiológica, objetivando indicar qual disposição melhor o apreende, devendo, por isso, prevalecer (Horta, 2019, p. 49-51).

Sob tal conjectura verifica-se que a aplicação de uma das normas em conflito eliminará a hipótese de se subsumir o fato a outras normas para que não haja a dupla responsabilização, ora vedada pelo princípio do *non bis in idem*. Assim, há vários mecanismos para solucionar o concurso aparente. A saber, os princípios da especialidade, da subsidiariedade, da alternatividade e da consunção (ou absorção), sendo este último o que mais interessa para o escopo do presente trabalho. Portanto, segue-se, no tópico posterior, a análise desse critério, observando as balizas que lhe são inerentes e seu posterior (des)cabimento no concurso entre lavagem e delitos contra a ordem tributária.

#### **4. A (IN)APLICABILIDADE DA CONSUNÇÃO NO CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS DELITOS FISCAIS**

Conforme preconiza Nelson Hungria, uma norma se deve reconhecer consumida por outra quando o crime contido naquela é apenas uma fase de realização do crime contido nesta, ou é uma necessária e normal forma de transição para o último (Hungria, 1958, p. 135). Os fatos não se acham em uma relação de *species* e *genus*, e sim de *minus a plus*, de parte a todo ou, se se preferir, de meio a fim. De outro modo, há a consunção quando “o desvalor jurídico da conduta proibida [...] abarque o desvalor próprio da conduta concomitante ou sucessiva” (Horta, 2007, p. 148). Nesse sentido, a consunção se pauta, essencialmente, pela vedação ao *bis in idem*.

Ainda sob essa ótica, é imperioso destacar que a consunção se aplica ainda que as normas concorrentes tutelem bens jurídicos distintos, bastando que uma delas esgote todo o conteúdo de injusto do comportamento (Maurach, 1962, p. 443). Ou seja, a identificação dos

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

bens jurídicos protegidos não é critério para a adoção do referido princípio, tornando sua aplicação mais volátil, no tocante aos atos posteriores co-apenados, que não se afiguram condutas distintas, mas integram uma unidade típica de ação, junto ao delito prevalente.

Feita essas considerações, é mister discutir a existência da consunção entre a lavagem ou “branqueamento” do dinheiro e os crimes tributários, que figuram no rol das infrações antecedentes do primeiro crime. À vista disso, uma primeira corrente da doutrina considera que os delitos fiscais em sua ontologia normativa já inculpem algum ato de ocultação ou dissimulação do fato gerador, acarretando, portanto, uma dupla punição, caso haja a responsabilidade pela lavagem. Isto é, o delito de lavagem abarcaria o conteúdo do injusto do delito produtor, sendo a imputação dupla uma violação clara ao princípio *do non bis in idem* (Cordero, 2015, p. 506).

No entanto, a consunção não deve ser avaliada em abstrato, mas, sim, à luz das circunstâncias de cada caso. Para Fernando da Costa Tourinho Filho (2007, p. 93), o fundamento é a equivalência que existe entre os pressupostos fáticos da norma consumida e da consuntiva, vez que aquela se verifica como circunstância previsível para esta. Desse modo, reputados distintos e autônomos os atos típicos de lavagem em relação aos delitos fiscais, haverá efetivamente o concurso de crimes. Assim, na perspectiva de João Costa Andrade, “[...] entre os crimes de branqueamento e o crime de fraude fiscal, enquanto fato precedente dificilmente se configurará situações concretas e enquadráveis no âmbito do concurso ‘aparente ou impróprio’” (Andrade, 2009, p. 321).

Sob tal prisma, conforme João Carlos Gonçalves Krakauer Maia (2019, p. 214), mesmo que o crime tributário tenha sido consumado com algum ato de ocultação ou dissimulação, haveria o concurso, porquanto, nos delitos fiscais, a dissimulação ou ocultação ensejam o encobrimento do fato gerador; na lavagem, os referidos atos inclinam-se ao acobertamento das características do produto do crime. À vista disso, não é possível averiguar, em regra, uma identidade, habitualidade ou continuidade necessária entre tais condutas. Porém, se os atos de lavagem – ainda que distintos e autônomos em face dos crimes tributários – forem posteriores ou habituais ao crime de lavagem, aplica-se a consunção.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

Sem embargo, de modo alheio aos últimos casos, são extremamente escassas as situações em que, ao consumir o delito fiscal, bem como a lavagem, o conteúdo de injusto desta seria suficiente para abarcar aquele, havendo consunção. Nas lições de João Costa de Andrade (2009, p. 311), considerando as relações de concurso entre o crime de branqueamento e o de fraude fiscal, por exemplo, ter-se-ia uma questão que só pode ser elucidada em concreto. Mas de qualquer forma, dificilmente não se verificaria a incriminação de ambas as condutas, haja vista a dificuldade de haver a prevalência de um sentido autônomo de ilicitude de uma norma sobre a outra, devendo-se afirmar todos esses ilícitos típicos.

Cabe salientar que o concurso formal entre a lavagem e o delito produtor, no caso, os crimes contra a ordem tributária, é completamente afastado segundo a doutrina pacífica dos Tribunais Superiores. Isto em razão de os crimes tributários só serem efetivamente realizados mediante o lançamento definitivo do imposto, gerando, somente nesse momento um produto criminoso, e, portanto, não sendo passível subsistir qualquer identidade entre os atos executivos do branqueamento de capitais e o delito fiscal material. Ou seja, é necessário exaurir a empreitada do crime tributário para que se engendrem os atos característicos da lavagem de capital. De outro modo, se um ato típico da lavagem é abarcado na sonegação, fala-se em crime único e não em concurso formal.

A partir da exposição precedente, resulta que a consunção, malgrado a sua baixa aplicabilidade no conjunto dos casos de concurso entre a lavagem de dinheiro e os crimes tributários, deve ter sua incidência avaliada em concreto à luz de tais fundamentos, especialmente da vedação ao *bis in idem*. Dessa maneira, se um dos delitos, por seu conteúdo de injusto, for capaz de absorver, consumir o injusto de outras condutas criminosas realizadas, não se poderá deixar de lado a incidência do princípio da consunção. Mesmo que parte da doutrina se incline à ideia de que os crimes tributários sempre envolvam atos de ocultação e dissimulação dos ativos sobre os quais incide a obrigação tributária, a relação entre esses crimes e a lavagem é menos lógica do que empírica, no exato sentido de que, na prática, uma e outra dessas infrações são frequentemente realizadas com um sentido autônomo, em que a

## O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS: UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

forma específica de cometimento e a habitualidade são peças fundamentais para a caracterização da relação concreta de consunção.

### CONCLUSÃO

O panorama histórico traçado no início desse trabalho mostra o quão rapidamente o crime de lavagem assume o protagonismo, primeiro no plano do direito internacional como estratégia para a persecução criminal do tráfico internacional de drogas e de atividades a ele conexas, e depois no do direito nacional como fundamento básico para o combate da criminalidade econômica em geral. Trata-se de um intervalo curto, de cerca de uma década, entre seu aparecimento no âmbito de tratados internacionais, sua integração ao ordenamento jurídico brasileiro e sua funcionalização mediante legislação própria. O jurista não deve descuidar do fato de que essas transformações bastante profundas foram determinadas predominantemente “de fora”, suas razões não têm origem imediata no direito interno. De um ponto de vista político, competiu às autoridades públicas brasileiras incorporarem essas inovações sobre a influência de compromissos e pressões provenientes diretamente das relações internacionais.

A mudança pelo seu caráter internacional alcança uma infinidade de ordenamentos normativos ao redor do globo, mas não é casual que ao cabo de pouco mais de uma década, desde a Lei n.º 9.613/1998, o crime de lavagem de dinheiro seja ainda mais esvaziado de contornos minimamente determinados, tornando-se extensível a um amplo conjunto de situações no contexto da criminalidade econômica. São comprometidos assim alguns parâmetros básicos da estrutura do direito. A impossibilidade de determinar de antemão com relativa segurança quando a lavagem entra em uma relação de consunção com os crimes tributários, após a eliminação do rol taxativo daquela primeira, é sintomática dessa realidade. As normas perdem sua função de orientação. A construção doutrinária ao menos nesse âmbito passa a ser marcada por um forte e inevitável casuísmo.

A doutrina e a jurisprudência, no entanto, como lhes é próprio, não permaneceram inteiramente inertes. O “estado da arte” que o presente trabalho buscou levantar indica que

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

existem parâmetros mínimos para o concurso entre as infrações em questão. O casuísmo, se é uma tendência de peso no tratamento do tema, precisa ter seu caminho iluminado por uma rigorosa compreensão da consunção e de seu fundamento, o *non bis in idem*. Ainda que não se possa vislumbrar – como deseja parte da doutrina – uma relação imediata dos crimes tributários com a lavagem, antes, parece que tal aproximação é viável principalmente em virtude da ambiguidade dos núcleos típicos desta última “ocultar” e “dissimular”, não é eliminada a possibilidade factual de que as infrações se encontrem, a depender de sua forma de execução, naquela associação que se desejaria encontrar de antemão.

Nesse sentido, os futuros desenvolvimentos da matéria parecem ter de caminhar em direção ao delineamento de uma tipologia de situações factuais que permita a indução de fundamentos mais concretos para a aplicação da consunção no presente contexto – o que ultrapassa o escopo do presente trabalho. Quer essa orientação casuística seja ou não plenamente incorporada, os fundamentos teóricos-doutrinários aqui destacados devem permanecer como o fio condutor de tais pesquisas, em especial, o *non bis in idem*. Precisamente ele, enquanto premissa lógica e exigência normativa parece colocar em evidência aquele que é o objetivo essencial de todo esforço dogmático-penal, o de ampliar as bases da legalidade nas nossas mais cotidianas práticas jurídicas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, João Costa. Breves considerações sobre a unidade e pluralidade de crimes enquanto problema relevante na análise do crime de branqueamento. *In.* SILVA, L. N.; BANDEIRA, G. S. M. (coords.) *et al.* **Lavagem de dinheiro e injusto penal: análise dogmática e doutrinária comparada luso-brasileira.** Curitiba: Juruá, 2009.

BARALDO, Fabio Pimentel Franceschi. Breves Considerações sobre o Tratado Internacional no Direito Brasileiro: Celebração, Incorporação, Hierarquia e Eficácia. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Lisboa, ano 1, vol. 4, p. 465-523, 2015.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012.** São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BARROS, Marco Antônio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei 9.613/98.** 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BRASIL. **Decreto N° 154, de 26 de junho de 1991.** Promulga a Convenção de Contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1991. Disponível em: D0154 (planalto.gov.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

BRASIL. Ministério da Justiça. **Exposição de motivos da Lei N° 9.613, de dezembro de 1996.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1996. Disponível em: EM no 692 / MJ (www.gov.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria N.º 75, de 22 de março de 2012.** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF: seção 1, 26 mar. 2012. Disponível em: Port. MF nº 75/2012 (fazenda.gov.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

BRASIL. **Lei N.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, DF: seção 1, 27 out. 1966. Disponível em: L5172COMPILADO (planalto.gov.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

BRASIL. **Lei N° 9.613, de 3 de março de 1998.** Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 4 mar. 1998. Disponível em: L9613 (planalto.gov.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Súmula vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 dez. 2009. Disponível em: PSV 29 (stf.jus.br). Acesso em: 22 de março de 2024.

CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo de capitales**. 4. ed. Prólogo por José Luis de La Cuesta Arzamendi. Navarra: Arazandi, 2015.

EVARISTO, Talita de Oliveira. **Crime tributário como conduta antecedente à lavagem de capitais**. Tese de conclusão de curso – Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2019.

HORTA, Frederico Gomes de Almeida. **Do concurso aparente de normas penais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

HORTA, Frederico Gomes de Almeida. **Elementos fundamentais da doutrina do concurso de leis penais e suas repercussões no direito penal brasileiro contemporâneo**. In: PACHELLI, Eugênio; CORDEIRO, Nefi (orgs.) *et al.* Direito Penal e Processo Penal contemporâneos. São Paulo: Atlas, 2019, pp. 49-72.

HORTA, Frederico Gomes de Almeida. **Sobre a punibilidade da “autolavagem” (selflaundering): um problema de concurso aparente de normas**. Congresso do CONPEDI, XXV2016, Curitiba. Anais, Curitiba: CONPEDI Publicações, 2016, p. 133-152.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

MAIA, João Carlos Gonçalves Krakauer. **Concurso de crimes, de normas e a autolavagem no direito penal brasileiro**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, 2019.

MAURACH, Reinhart. **Tratado de Derecho Penal**. II. Prólogo de Octávio Perez-Victoria Moreno. Traducción y notas de Juan Cordoba Roda. Barcelona: Ariel, 1962.

MCLUHAN, Herbert Marshall. **Guerra e Paz na Aldeia Global**. São Paulo: Record, 1971.

O CONCURSO ENTRE A LAVAGEM E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS:  
UMA BREVE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO NON BIS IN IDEM

*Antônio Carlos Henrique Fernandes, Ernesto Miranda de Carvalho*

MENDES, Caio Cesar Tomioto; SOARES, Rafael Junior; BORRI, Luiz Antonio. O crime tributário como infração penal antecedente da lavagem de dinheiro. *Revista Brasileira de Ciências Criminais: RBCCrim*, São Paulo, vol. 30, n. 193, p. 307-332, p. 307-332, nov./dez., 2022.

NORONHA, Magalhães. **Crime progressivo e concurso aparente de normas**. Revista Forense, Rio de Janeiro, ano 62, vol. 210, 1965.

QUINTÃO E SILVA FILHO, S. Ocultar ou dissimular de quem? Por uma interpretação restritiva dos verbos nucleares da lavagem de dinheiro. *Revista do Instituto de Ciências Penais*, Belo Horizonte, vol. 5, n. 2, p. 153-169, 2021.

TAVARES, Juarez; MARTINS, Antonio. **Lavagem de Capitais: fundamentos e controvérsias**. 1 ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo penal**. Vol. 3. 29 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

WEBER, Max; COHN, Gabriel (org.). **Weber**. 7 ed. Coleção Grandes Cientistas Sociais. São Paulo: Ática, 2006.