

LEANDRO PAULSEN

TRATADO DE  
DIREITO PENAL  
TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO

2022

saraiva  jur

**saraiva**  
E D U C A Ç Ã O

**saraiva** juris

Av. Paulista, 901, 3º andar  
Bela Vista – São Paulo – SP – CEP: 01311-100

**SAC** [sac.sets@saraivaeducacao.com.br](mailto:sac.sets@saraivaeducacao.com.br)

<b>Diretoria executiva</b>	Flávia Alves Bravin
<b>Diretoria editorial</b>	Ana Paula Santos Matos
<b>Gerência editorial e de projetos</b>	Fernando Penteado
<b>Novos projetos</b>	Aline Darcy Flôr de Souza Dalila Costa de Oliveira
<b>Gerência editorial Edição</b>	Isabella Sánchez de Souza Liana Ganiko Brito
<b>Produção editorial</b>	Daniele Debora de Souza (coord.) Cintia Aparecida dos Santos Paula Brito
<b>Arte e digital</b>	Mônica Landi (coord.) Camilla Felix Cianelli Chaves Claudirene de Moura Santos Silva Deborah Mattos Guilherme H. M. Salvador Tiago Dela Rosa
<b>Projetos e serviços editoriais</b>	Daniela Maria Chaves Carvalho Emily Larissa Ferreira da Silva Kelli Priscila Pinto Klariene Andrielly Girardi
<b>Diagramação</b>	Fabricando Ideias Design Editorial
<b>Revisão</b>	Elaine Pires
<b>Capa</b>	Deborah Mattos
<b>Produção gráfica</b>	Marli Rampim Sergio Luiz Pereira Lopes
<b>Impressão e acabamento</b>	Edições Loyola

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
VAGNER RODOLFO DA SILVA – CRB-8/9410

P332t Paulsen, Leandro

Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro / Leandro Paulsen. – São Paulo : SaraivaJur, 2022.  
416 p.

ISBN 978-65-5559-645-8 (Impresso)

1. Direito. 2. Direito Penal. 3. Direito Tributário. 4. Ordem tributária. 5. Direitos fundamentais. 6. Leis tributárias. 7. Servidores públicos. 8. Administração pública. I. Título.

2021-3551

CDD 341.39  
CDU 34:336.2

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário	341.39
2. Direito Tributário	34:336.2

**Data de fechamento da edição: 25-11-2021**

Dúvidas? Acesse [www.editorasaraiva.com.br/direito](http://www.editorasaraiva.com.br/direito)

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Saraiva Educação. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL | 607197 | CAE | 781950

# Sumário

<i>Nota do autor</i> .....	15
----------------------------	----

## **Parte I**

### **A ORDEM TRIBUTÁRIA E A SUA TUTELA PENAL**

#### Capítulo 1

##### A Ordem Tributária Enquanto Bem Jurídico

<b>1.</b> Entre direitos e deveres fundamentais .....	19
<b>2.</b> A ordem tributária como bem jurídico tutelado .....	20
<b>3.</b> Os princípios da capacidade contributiva, da capacidade colaborativa, da segurança jurídica, da isonomia e da praticabilidade da tributação .....	30
<b>4.</b> A previdência social: direito fundamental social, caráter contributivo, princípio da solidariedade e tipos penais especiais .....	48
<b>5.</b> Levando a tributação a sério: o combate aos ilícitos tributários como imperativo ético e legal .....	52
<b>6.</b> Os atores da cena tributária: servidores públicos, contribuintes e colaboradores que violam suas obrigações, comprometendo a ordem tributária .....	58

#### Capítulo 2

##### O Direito Penal em Face do Direito Tributário

<b>7.</b> O direito penal tributário como direito de sobreposição ao direito tributário....	63
---	----

<b>8.</b>	Unidade do ilícito (ou unidade do injusto) e resguardo da competência jurisdicional tributária: da pendência de ação judicial tributária, das questões prejudiciais e da suspensão do processo penal.....	66
<b>9.</b>	O <i>ne bis in idem</i> em matéria punitiva e a dupla punição (administrativa e penal) dos ilícitos tributários.....	73
<b>10.</b>	A inconstitucionalidade da prisão civil por dívida e a ação de depósito fiscal.....	84
<b>11.</b>	As sanções administrativas: multas simples e qualificadas.....	86
<b>12.</b>	As sanções penais em face da fragmentariedade, da subsidiariedade e da <i>ultima ratio</i> do direito penal: privação de liberdade, multas e restrições a direitos .....	90
<b>13.</b>	A responsabilidade administrativa em matéria tributária, os terceiros, as infrações, a denúncia espontânea e a responsabilidade penal.....	93

## Parte II

### CRIMES PRATICADOS POR SERVIDORES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CORRELATOS

#### Capítulo 3

##### O Poder de Polícia Fiscal e os Servidores como Autores de Crimes contra a Ordem Tributária

<b>14.</b>	Administração tributária e os princípios que a regem .....	111
<b>15.</b>	Fiscalização tributária e suas prerrogativas.....	113
<b>16.</b>	Acesso do Fisco à informação sigilosa.....	119
<b>17.</b>	Acesso do Fisco aos acordos de colaboração premiada e de leniência.....	125
<b>18.</b>	O sigilo fiscal, sua preservação e o compartilhamento de informações com o Ministério Público.....	127
<b>19.</b>	Os crimes praticados por servidores públicos contra a ordem tributária.....	129

#### Capítulo 4

##### Crimes dos Servidores em Detrimento da Administração para o Favorecimento dos Contribuintes

<b>20.</b>	Corrupção passiva fiscal.....	133
<b>21.</b>	Advocacia administrativa fiscal.....	137
<b>22.</b>	Inserir dados falsos em sistema de informações .....	138
<b>23.</b>	Facilitação ao descaminho.....	140

## Capítulo 5

## Outros Crimes dos Servidores em Prejuízo dos Contribuintes

<b>24.</b> Extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal .....	143
<b>25.</b> Excesso de exação.....	144
<b>26.</b> Violação de sigilo fiscal.....	145

## Capítulo 6

## Crimes de Abuso de Autoridade em Matéria Fiscal

<b>27.</b> Os limites do poder de polícia fiscal e o abuso de autoridade .....	149
<b>28.</b> Abuso por invasão de imóvel .....	156
<b>29.</b> Abuso por obtenção de prova por meio ilícito ou sua utilização.....	159
<b>30.</b> Abuso por instauração de investigação sem indício de infrações .....	164
<b>31.</b> Abuso por instauração de persecução sem justa causa .....	168
<b>32.</b> Abuso por procrastinação injustificada .....	171
<b>33.</b> Abuso por negativa de acesso a procedimento de investigação.....	175
<b>34.</b> Abuso por exigência de informação ou de cumprimento de obrigação sem amparo legal.....	179
<b>35.</b> Abuso por excesso de indisponibilidade de ativos financeiros .....	182

**Parte III****CRIMES DE PARTICULARES CONTRA A  
ORDEM TRIBUTÁRIA E CORRELATOS**

## Capítulo 7

## Crime de Descaminho

<b>36.</b> Descaminho .....	189
-----------------------------	-----

## Capítulo 8

## Crime de Sonegação de Tributos

<b>37.</b> A evolução legislativa dos crimes praticados por particulares contra a ordem tributária.....	193
---	-----

## TRATADO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

<b>38.</b> Constituição definitiva do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade dos crimes materiais contra a ordem tributária: Súmula Vinculante 24 do STF .....	196
<b>39.</b> Processo administrativo de imposição de multa tributária e ação penal por crime contra a ordem tributária .....	200
<b>40.</b> Representação fiscal para fins penais .....	202
<b>41.</b> Ação penal pública .....	205
<b>42.</b> Não há crime culposo contra a ordem tributária, apenas doloso .....	206
<b>43.</b> Planejamento tributário e os conceitos de elisão e evasão .....	207
<b>44.</b> Conformidade e medidas para evitar as infrações tributárias: departamentos e assessorias contábeis e tributárias, auditorias e <i>compliance</i> tributário .....	212
<b>45.</b> Autoria e concurso de autores nos crimes contra a ordem tributária e a teoria do domínio do fato .....	215
<b>46.</b> Responsabilidade penal dos contribuintes, diretores, membros dos conselhos de administração e fiscal, advogados, contadores e demais pessoas que concorram para os crimes tributários .....	220
<b>47.</b> Irresponsabilidade das pessoas jurídicas .....	229
<b>48.</b> Questões conceituais envolvendo as palavras “sonegação” e “defraudação” .....	230
<b>49.</b> Sonegação de tributos: a supressão ou redução de tributos como elemento comum às diversas condutas caracterizadoras de crime material contra a ordem tributária .....	234
<b>50.</b> Sonegação de tributos mediante omissão de informação ou declaração falsa, tais como omissão de receitas etc. ....	235
<b>51.</b> Sonegação de tributos mediante fraude, tais como enquadramento indevido no Simples Nacional e compensação de créditos inexistentes etc. ....	238
<b>52.</b> Sonegação de tributos por falsificação ou alteração de documento .....	247
<b>53.</b> Sonegação de tributos por emissão de documento falso ou inexato .....	251
<b>54.</b> Sonegação de tributos por não emissão de documento fiscal de venda.....	252
<b>55.</b> ● tipo especial de sonegação de contribuições previdenciárias .....	255
<b>56.</b> Sonegação de contribuição previdenciária mediante omissão de segurado na folha de pagamento ou documento de informações .....	259
<b>57.</b> Sonegação de contribuição previdenciária mediante conduta de deixar de lançar na contabilidade as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou tomador de serviços .....	260
<b>58.</b> Sonegação de contribuição previdenciária mediante omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias como remunerações, receitas e lucros .....	261

## Capítulo 9

## Apropriação Indébita Tributária

<b>59.</b> Apropriação indébita de tributos em geral .....	263
<b>60.</b> Deixar de recolher tributos descontados ou cobrados.....	263
<b>61.</b> Deixar de recolher imposto indireto (IPI/ICMS/ISS).....	267
<b>62.</b> Deixar de recolher tributos sob substituição tributária .....	273
<b>63.</b> Tipo especial de apropriação indébita de contribuição previdenciária.....	275
<b>64.</b> Deixar de repassar as contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes	275
<b>65.</b> Deixar de recolher contribuição previdenciária descontada de pagamento efetuado a segurado ou arrecadada do público .....	280
<b>66.</b> Deixar de recolher contribuição previdenciária que tenha integrado despesas ou custos relativos à venda de produtos ou serviços.....	281
<b>67.</b> Deixar de pagar benefício devido a segurado quando os valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social .....	282
<b>68.</b> Apropriação indébita pelo depositário infiel em execução fiscal .....	283

## Capítulo 10

## Crimes Formais contra a Ordem Tributária

<b>69.</b> Crimes formais contra a ordem tributária e a violação de obrigações acessórias, formais ou instrumentais.....	287
<b>70.</b> Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos ou empregar outra fraude para eximir-se de pagamento de tributo.....	291
<b>71.</b> Exigir, pagar ou receber qualquer percentagem sobre parcela de incentivo fiscal .	293
<b>72.</b> Deixar de aplicar conforme estatuído incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.....	296
<b>73.</b> Utilização ou divulgação de programa para adulteração da informação contábil..	299
<b>74.</b> Falsificação de papéis públicos tributários.....	300

## Capítulo 11

## Excludentes de Tipicidade, Ilícitude e Culpabilidade

<b>75.</b> Excludentes de tipicidade, ilicitude e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária.....	303
<b>76.</b> Insignificância.....	304

<b>77.</b> Adequação social .....	309
<b>78.</b> Erro de proibição .....	309
<b>79.</b> Estado de necessidade .....	310
<b>80.</b> Inexigibilidade de conduta diversa .....	311

## Capítulo 12

### Concurso, Consunção, Continuidade e Dosimetria

<b>81.</b> Concurso de crimes nas ações penais tributárias.....	319
<b>82.</b> Consunção ou absorção dos crimes-meio pelos crimes-fim contra a ordem tributária .....	321
<b>83.</b> Concurso de crimes ou crime único na sonegação de diversos tributos.....	324
<b>84.</b> Continuidade delitiva nos crimes contra a ordem tributária .....	326
<b>85.</b> Dosimetria nos crimes contra a ordem tributária: a atenuante da reparação do dano e a causa de aumento da pena por grave dano ao erário.....	328

## Capítulo 13

### Institutos Despenalizantes em Face dos Crimes contra a Ordem Tributária

<b>86.</b> Evitando ações penais e penas privativas de liberdade .....	331
<b>87.</b> “A denúncia espontânea” como instituto tributário a ser utilizado para purgar o ilícito, afastando quaisquer sanções administrativas e penais.....	332
<b>88.</b> Causas suspensivas e extintivas da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e seus efeitos .....	334
<b>89.</b> Suspensão da punibilidade pelo parcelamento .....	335
<b>90.</b> Suspensão da punibilidade como decorrência de outras causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.....	345
<b>91.</b> Suspensão da punibilidade pela moratória .....	349
<b>92.</b> Suspensão da punibilidade por decisão judicial em ação tributária (liminar, sentença ou acórdão recorríveis) .....	351
<b>93.</b> Depósito do montante integral em ação tributária .....	353
<b>94.</b> Suspensão da punibilidade mediante penhora em execução fiscal e outras formas de oferecimento de garantia .....	354
<b>95.</b> Extinção da punibilidade pelo pagamento.....	357
<b>96.</b> Extinção da punibilidade por outros modos de extinção e de exclusão do crédito tributário .....	362



<b>97.</b> Extinção da punibilidade por compensação tributária.....	364
<b>98.</b> Extinção da punibilidade por transação tributária.....	367
<b>99.</b> Extinção da punibilidade por remissão do crédito tributário.....	369
<b>100.</b> Extinção da punibilidade pela decadência do direito de lançar.....	371
<b>101.</b> Extinção da punibilidade pela prescrição da ação para execução do crédito tributário.....	371
<b>102.</b> Extinção da punibilidade pela anistia na regularização cambial e tributária da Lei n. 13.254/2016.....	373
<b>103.</b> Transação penal.....	374
<b>104.</b> Acordo de não Persecução Penal.....	375
<b>105.</b> Suspensão condicional do processo.....	376
<b>106.</b> Substituição das penas privativas de liberdade por restritivas de direitos.....	377
<b>107.</b> Suspensão condicional da pena.....	377

## Capítulo 14

### Crime de Lavagem de Dinheiro da Sonegação

<b>108.</b> Lavagem de dinheiro do produto da sonegação ou da apropriação indébita tributárias.....	379
<i>Referências</i> .....	395
<i>Índice alfabético-remissivo</i> .....	409