

LEANDRO PAULSEN

TRATADO DE
DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO

2022

saraiva  jur

saraiva
EDUCAÇÃO

saraiva juris

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

SAC sac.sets@saraivaeducacao.com.br

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

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

1. Entre direitos e deveres fundamentais	19
2. A ordem tributária como bem jurídico tutelado	20
3. Os princípios da capacidade contributiva, da capacidade colaborativa, da segurança jurídica, da isonomia e da praticabilidade da tributação	30
4. A previdência social: direito fundamental social, caráter contributivo, princípio da solidariedade e tipos penais especiais	48
5. Levando a tributação a sério: o combate aos ilícitos tributários como imperativo ético e legal	52
6. 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

7. O direito penal tributário como direito de sobreposição ao direito tributário....	63
---	----

8.	Unidade do ilícito (ou unidade do injusto) e resguardo da competência jurisdiccional tributária: da pendência de ação judicial tributária, das questões prejudiciais e da suspensão do processo penal.....	66
9.	O <i>ne bis in idem</i> em matéria punitiva e a dupla punição (administrativa e penal) dos ilícitos tributários.....	73
10.	A inconstitucionalidade da prisão civil por dívida e a ação de depósito fiscal.....	84
11.	As sanções administrativas: multas simples e qualificadas.....	86
12.	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
13.	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

14.	Administração tributária e os princípios que a regem.....	111
15.	Fiscalização tributária e suas prerrogativas.....	113
16.	Acesso do Fisco à informação sigilosa.....	119
17.	Acesso do Fisco aos acordos de colaboração premiada e de leniência.....	125
18.	O sigilo fiscal, sua preservação e o compartilhamento de informações com o Ministério Público.....	127
19.	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

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

Capítulo 5

Outros Crimes dos Servidores em Prejuízo dos Contribuintes

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

Capítulo 6

Crimes de Abuso de Autoridade em Matéria Fiscal

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

36. Descaminho	189
-----------------------------	-----

Capítulo 8

Crime de Sonegação de Tributos

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

TRATADO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

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

Capítulo 9

Apropriação Indébita Tributária

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

Capítulo 10

Crimes Formais contra a Ordem Tributária

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

Capítulo 11

Excludentes de Tipicidade, Ilícitude e Culpabilidade

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

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

Capítulo 12

Concurso, Consunção, Continuidade e Dosimetria

81. Concurso de crimes nas ações penais tributárias.....	319
82. Consunção ou absorção dos crimes-meio pelos crimes-fim contra a ordem tributária	321
83. Concurso de crimes ou crime único na sonegação de diversos tributos.....	324
84. Continuidade delitiva nos crimes contra a ordem tributária	326
85. 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

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

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

Capítulo 14

Crime de Lavagem de Dinheiro da Sonegação

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