

# LEANDRO PAULSEN

Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte (2012) e doutorando em Administração, Fazenda e Justiça no Estado Social pela Universidade de Salamanca (Espanha). Mestre em Teoria do Direito e Direito do Estado pela UFRGS. Especialista em Filosofia e Economia Política pela PUCRS. Desembargador Federal da 1ª Turma do TRF4 (Tributária) desde 2021, também atuou na 8ª Turma (Penal) entre 2013 e 2021.

# TRATADO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2ª edição  
Revista e atualizada  
2023

saraiva 



<b>Diretoria executiva</b>	Flávia Alves Bravin
<b>Diretoria editorial</b>	Ana Paula Santos Matos
<b>Gerência de produção e projetos</b>	Fernando Penteadó
<b>Gerência editorial</b>	Thais Cassoli Reato César
<b>Novos projetos</b>	Aline Darcy Flôr de Souza Dalila Costa de Oliveira
<b>Edição</b>	Jeferson Costa da Silva (coord.) Deborah Caetano de Freitas Viadana
<b>Design e produção</b>	Daniele Debora de Souza (coord.) Rosana Peroni Fazolari Camilla Felix Cianelli Chaves Deborah Mattos Lais Soriano Tiago Dela Rosa
<b>Planejamento e projetos</b>	Cintia Aparecida dos Santos Daniela Maria Chaves Carvalho Emily Larissa Ferreira da Silva Kelli Priscila Pinto
<b>Diagramação</b>	Rafael Cancio Padovan
<b>Revisão</b>	Elaine Pires
<b>Capa</b>	Tiago Dela Rosa
<b>Produção gráfica</b>	Marli Rampim Sergio Luiz Pereira Lopes
<b>Impressão e acabamento</b>	Gráfica Paym

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

C352d Paulsen, Leandro  
 Tratado de Direito Penal Tributário brasileiro /  
 Leandro Paulsen. – 2. ed. – São Paulo : SaraivaJur,  
 2023.  
 424 p.  
 ISBN: 978-65-5559-645-8 (Impresso)  
 1. Direito. 2. Direito Penal. 3. Direito Tributário.  
 4. Direito Penal Tributário. I. Título.  
 CDD 341.39  
 2023-321 CDU 34:336.2

**Índices para catálogo sistemático:**

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

**Data de fechamento da edição: 27-2-2023**

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

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.

CÓD. OBRA	706899	CL	607896	CAE	820254
-----------	--------	----	--------	-----	--------

.....  
.....  
**Sumário**  
.....

*Nota do autor* ..... VII

**Parte I**  
**A ORDEM TRIBUTÁRIA E A SUA TUTELA PENAL**

Capítulo 1

A Ordem Tributária Enquanto Bem Jurídico

**1.** Entre direitos e deveres fundamentais ..... 3  
**2.** A ordem tributária como bem jurídico tutelado ..... 4  
**3.** Os princípios da capacidade contributiva, da capacidade colaborativa, da segurança jurídica, da isonomia e da praticabilidade da tributação ..... 14  
**4.** A previdência social: direito fundamental social, caráter contributivo, princípio da solidariedade e tipos penais especiais ..... 32  
**5.** Levando a tributação a sério: o combate aos ilícitos tributários como imperativo ético e legal ..... 36  
**6.** Os atores da cena tributária: servidores públicos, contribuintes e colaboradores que violam suas obrigações, comprometendo a ordem tributária ..... 42

Capítulo 2

O Direito Penal em Face do Direito Tributário

**7.** O direito penal tributário como direito de sobreposição ao direito tributário.... 47

## TRATADO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

<b>8.</b>	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.....	50
<b>9.</b>	<i>O ne bis in idem</i> em matéria punitiva e a dupla punição (administrativa e penal) dos ilícitos tributários.....	57
<b>10.</b>	A inconstitucionalidade da prisão civil por dívida e a ação de depósito fiscal.....	68
<b>11.</b>	As sanções administrativas: multas simples e qualificadas.....	70
<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.....	74
<b>13.</b>	A responsabilidade administrativa em matéria tributária, os terceiros, as infrações, a denúncia espontânea e a responsabilidade penal.....	77

## 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.....	95
<b>15.</b>	Fiscalização tributária e suas prerrogativas.....	97
<b>16.</b>	Acesso do Fisco à informação sigilosa.....	103
<b>17.</b>	Acesso do Fisco aos acordos de colaboração premiada e de leniência.....	108
<b>18.</b>	O sigilo fiscal, sua preservação e o compartilhamento de informações com o Ministério Público.....	110
<b>19.</b>	Os crimes praticados por servidores públicos contra a ordem tributária.....	114

#### Capítulo 4

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

<b>20.</b>	Corrupção passiva fiscal.....	117
<b>21.</b>	Advocacia administrativa fiscal.....	121
<b>22.</b>	Inserir dados falsos em sistema de informações.....	122
<b>23.</b>	Facilitação ao descaminho.....	124

## Capítulo 5

## Outros Crimes dos Servidores em Prejuízo dos Contribuintes

<b>24.</b> Extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal .....	127
<b>25.</b> Excesso de exação.....	128
<b>26.</b> Violação de sigilo fiscal.....	129

## 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 .....	133
<b>28.</b> Abuso por invasão de imóvel .....	140
<b>29.</b> Abuso por obtenção de prova por meio ilícito ou sua utilização.....	143
<b>30.</b> Abuso por instauração de investigação sem indício de infrações .....	148
<b>31.</b> Abuso por instauração de persecução sem justa causa .....	152
<b>32.</b> Abuso por procrastinação injustificada .....	155
<b>33.</b> Abuso por negativa de acesso a procedimento de investigação.....	159
<b>34.</b> Abuso por exigência de informação ou de cumprimento de obrigação sem amparo legal.....	163
<b>35.</b> Abuso por excesso de indisponibilidade de ativos financeiros.....	166

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

## Capítulo 7

## Crime de Descaminho

<b>36.</b> Descaminho .....	173
-----------------------------	-----

## Capítulo 8

## Crime de Sonegação de Tributos

<b>37.</b> A evolução legislativa dos crimes praticados por particulares contra a ordem tributária.....	177
---	-----

## 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 .....	180
39. Processo administrativo de imposição de multa tributária e ação penal por crime contra a ordem tributária.....	185
40. Representação fiscal para fins penais.....	187
41. Ação penal pública .....	190
42. Não há crime culposo contra a ordem tributária, apenas doloso.....	190
43. Planejamento tributário e os conceitos de elisão e evasão .....	191
44. Conformidade e medidas para evitar as infrações tributárias: departamentos e assessorias contábeis e tributárias, auditorias e <i>compliance</i> tributário .....	196
45. Autoria e concurso de autores nos crimes contra a ordem tributária e a teoria do domínio do fato .....	199
46. Responsabilidade penal dos contribuintes, diretores, membros dos conselhos de administração e fiscal, advogados, contadores e demais pessoas que concorram para os crimes tributários .....	204
47. Irresponsabilidade das pessoas jurídicas .....	214
48. Questões conceituais envolvendo as palavras “sonegação” e “defraudação” .....	215
49. Sonegação de tributos: a supressão ou redução de tributos como elemento comum às diversas condutas caracterizadoras de crime material contra a ordem tributária.....	219
50. Sonegação de tributos mediante omissão de informação ou declaração falsa, tais como omissão de receitas etc. ....	220
51. Sonegação de tributos mediante fraude, tais como enquadramento indevido no Simples Nacional e compensação de créditos inexistentes etc. ....	222
52. Sonegação de tributos por falsificação ou alteração de documento.....	232
53. Sonegação de tributos por emissão de documento falso ou inexato.....	235
54. Sonegação de tributos por não emissão de documento fiscal de venda.....	237
55. O tipo especial de sonegação de contribuições previdenciárias.....	240
56. Sonegação de contribuição previdenciária mediante omissão de segurado na folha de pagamento ou documento de informações.....	244
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.....	245
58. Sonegação de contribuição previdenciária mediante omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias como remunerações, receitas e lucros .....	246

## Capítulo 9

## Apropriação Indébita Tributária

<b>59.</b> Apropriação indébita de tributos em geral .....	249
<b>60.</b> Deixar de recolher tributos descontados ou cobrados.....	249
<b>61.</b> Deixar de recolher imposto indireto (IPI/ICMS/ISS).....	253
<b>62.</b> Deixar de recolher tributos sob substituição tributária .....	260
<b>63.</b> Tipo especial de apropriação indébita de contribuição previdenciária.....	262
<b>64.</b> Deixar de repassar as contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes ...	262
<b>65.</b> Deixar de recolher contribuição previdenciária descontada de pagamento efetuado a segurado ou arrecadada do público .....	267
<b>66.</b> Deixar de recolher contribuição previdenciária que tenha integrado despesas ou custos relativos à venda de produtos ou serviços .....	268
<b>67.</b> Deixar de pagar benefício devido a segurado quando os valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social .....	269
<b>68.</b> Apropriação indébita pelo depositário infiel em execução fiscal .....	270

## 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.....	275
<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.....	279
<b>71.</b> Exigir, pagar ou receber qualquer percentagem sobre parcela de incentivo fiscal .....	281
<b>72.</b> Deixar de aplicar conforme estatuído incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.....	284
<b>73.</b> Utilização ou divulgação de programa para adulteração da informação contábil .....	287
<b>74.</b> Falsificação de papéis públicos tributários.....	288

## Capítulo 11

## Excludentes de Tipicidade, Ilícitude e Culpabilidade

<b>75.</b> Excludentes de tipicidade, ilicitude e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária.....	291
---	-----

## TRATADO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

<b>76.</b> Insignificância.....	292
<b>77.</b> Adequação social.....	297
<b>78.</b> Erro de proibição.....	297
<b>79.</b> Estado de necessidade.....	298
<b>80.</b> Inexigibilidade de conduta diversa.....	299

## Capítulo 12

## Concurso, Consunção, Continuidade e Dosimetria

<b>81.</b> Concurso de crimes nas ações penais tributárias.....	307
<b>82.</b> Consunção ou absorção dos crimes-meio pelos crimes-fim contra a ordem tributária.....	309
<b>83.</b> Concurso de crimes ou crime único na sonegação de diversos tributos.....	312
<b>84.</b> Continuidade delitiva nos crimes contra a ordem tributária.....	314
<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.....	316

## Capítulo 13

Institutos Despenalizantes em Face dos Crimes  
contra a Ordem Tributária

<b>86.</b> Evitando ações penais e penas privativas de liberdade.....	319
<b>87.</b> “A denúncia espontânea” como instituto tributário a ser utilizado para purgar o ilícito, afastando quaisquer sanções administrativas e penais.....	320
<b>88.</b> Causas suspensivas e extintivas da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e seus efeitos.....	322
<b>89.</b> Suspensão da punibilidade pelo parcelamento.....	323
<b>90.</b> Suspensão da punibilidade como decorrência de outras causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.....	334
<b>91.</b> Suspensão da punibilidade pela moratória.....	337
<b>92.</b> Suspensão da punibilidade por decisão judicial em ação tributária (liminar, sentença ou acórdão recorríveis).....	339
<b>93.</b> Depósito do montante integral em ação tributária.....	341
<b>94.</b> Suspensão da punibilidade mediante penhora em execução fiscal e outras formas de oferecimento de garantia.....	342
<b>95.</b> Extinção da punibilidade pelo pagamento.....	345



<b>96.</b> Extinção da punibilidade por outros modos de extinção e de exclusão do crédito tributário .....	350
<b>97.</b> Extinção da punibilidade por compensação tributária .....	353
<b>98.</b> Extinção da punibilidade por transação tributária .....	355
<b>99.</b> Extinção da punibilidade por remissão do crédito tributário .....	357
<b>100.</b> Extinção da punibilidade pela decadência do direito de lançar.....	359
<b>101.</b> Extinção da punibilidade pela prescrição da ação para execução do crédito tributário.....	360
<b>102.</b> Extinção da punibilidade pela anistia na regularização cambial e tributária da Lei n. 13.254/2016 .....	361
<b>103.</b> Transação penal .....	363
<b>104.</b> Acordo de não Persecução Penal .....	363
<b>105.</b> Suspensão condicional do processo .....	364
<b>106.</b> Substituição das penas privativas de liberdade por restritivas de direitos.....	365
<b>107.</b> Suspensão condicional da pena .....	366

## Capítulo 14

### Crime de Lavagem de Dinheiro da Sonegação

<b>108.</b> Lavagem de dinheiro do produto da sonegação ou da apropriação indébita tributárias .....	367
<i>Referências</i> .....	383
<i>Índice alfabético-remissivo</i> .....	397