

# **DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

## **UMA VISÃO GARANTISTA DA UNICIDADE DO INJUSTO PENAL TRIBUTÁRIO**

**JAMES WALKER JR**  
**ALEXANDRE FRAGOSO**



Copyright © 2017, D'Plácido Editora.  
Copyright © 2017, James Walker Jr.  
Copyright © 2017, Alexandre Fragoso.

**Editor Chefe**  
*Plácido Arraes*

**Produtor Editorial**  
*Tales Leon de Marco*

**Capa**  
*Tales Leon de Marco*

**Diagramação**  
*Christiane Morais de Oliveira*



**Editora D'Plácido**  
Av. Brasil, 1843, Savassi  
Belo Horizonte – MG  
Tel.: 3261 2801  
CEP 30140-007

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha catalográfica

WALKER JR, James; FRAGOSO, Alexandre

Direito penal tributário: Uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

Bibliografia

ISBN: 978-85-8425-485-9

1. Direito. 2. Direito Penal. 3. Direito Tributário I. Título. II. Direito

CDU343

CDD341.9+341.5

Copyright © 2017, D'Plácido Editora.  
Copyright © 2017, James Walker Jr.  
Copyright © 2017, Alexandre Fragoso.

**Editor Chefe**  
*Plácido Arraes*

**Produtor Editorial**  
*Tales Leon de Marco*

**Capa**  
*Tales Leon de Marco*

**Diagramação**  
*Christiane Morais de Oliveira*



**Editora D'Plácido**  
Av. Brasil, 1843, Savassi  
Belo Horizonte – MG  
Tel.: 3261 2801  
CEP 30140-007

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.

Catálogo na Publicação (CIP)  
Ficha catalográfica

WALKER JR, James; FRAGOSO, Alexandre

Direito penal tributário: Uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

Bibliografia

ISBN: 978-85-8425-485-9

1. Direito. 2. Direito Penal. 3. Direito Tributário I. Título. II. Direito

CDU343

CDD341.9+341.5

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>19</b>
<b>1. OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b>	
<b>ARTS 1º E 2º DA LEI 8.137/90</b> .....	<b>41</b>
1.1. Introdução .....	41
1.2. Histórico .....	43
1.3. O tipo penal objetivo do art. 1º, caput da lei 8.137/90.....	47
1.3.1. O significado dos verbos suprimir ou reduzir tributo, contribuição social e qualquer acessório.....	48
1.3.2. O Elemento normativo do tipo “tributo”.....	52
1.3.3. Os elementos normativos contribuição social e qualquer acessório do art. 1º, caput .....	56
1.3.4. Inciso I: “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias” .....	59
1.3.5. Inciso II: “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.....	62
1.3.6. Inciso III: “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”.....	64
1.3.7. Inciso IV: “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato” .....	66

1.3.8. Inciso V: “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação; Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.....	68
1.4. O art. 2º, caput, da Lei 8.137/90:	
“constitui crime da mesma natureza”.....	74
1.4.1. Inciso I: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.....	74
1.4.2. Inciso II: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.....	81
1.4.3. Inciso III: “exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”.....	83
1.4.4. Inciso IV: “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.....	86
1.4.5. Inciso V: “utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.....	87
1.5. A autoria nos crimes contra a ordem tributária e a necessidade do inquérito policial.....	87
1.6. O momento de consumação dos crimes contra a ordem tributária e a súmula vinculante nº 24.....	93

1.7. A denúncia nos crimes tributários.....	107
1.7.1. A denúncia genérica.....	107
1.7.2. A denúncia em branco nos crimes tributários.....	117
1.8. Conclusão.....	120

## **2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A JUSTA CAUSA PENAL..... 123**

2.1. Introdução.....	123
2.2. A necessidade do prévio exaurimento do processo administrativo fiscal e os crimes contra a ordem tributária da Lei 8.137/90.....	124
2.3. A impossibilidade de abertura de inquérito policial para apuração de crimes tributários sem o prévio exaurimento do processo administrativo fiscal.....	142
2.4. A natureza jurídica da decisão transitada em julgado do processo administrativo fiscal.....	147
2.4.1. Condição de procedibilidade.....	147
2.4.2. Condição objetiva de punibilidade.....	153
2.4.3. Questão prejudicial heterogênea.....	157
2.4.4. Elemento normativo do tipo.....	161
2.5. Conclusão.....	166

## **3. A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA..... 169**

3.1. Conceito.....	169
3.2. O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.....	177
3.2.1. O prazo decadencial do art. 150, parágrafo 4º do CTN.....	187
3.2.1.1. Da apuração e declaração do tributo pelo sujeito passivo com o pagamento integral ou parcial.....	188
3.2.1.2. Da apuração e declaração do tributo pelo sujeito passivo com a não realização do pagamento.....	192
3.2.1.3. Da não apuração e não declaração do tributo pelo sujeito passivo com a não realização do pagamento.....	193

3.2.1.4. Da homologação tácita .....	195
3.2.1.5. O prazo decadencial nos casos de dolo, fraude ou simulação .....	198
3.2.1.5. O prazo decadencial de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação no caso de não ocorrência do pagamento do tributo conforme a declaração por DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) .....	202
3.2.1.6 A tese de contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) mais 5 (cinco) do Superior Tribunal de Justiça nos tributos de lançamento por homologação .....	206
3.3. O prazo decadencial do art. 173, II, CTN .....	213
3.5. O prazo decadencial do art. 173, parágrafo único .....	217
3.6. Conclusão .....	220
<b>4. A PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>223</b>
4.1. Introdução .....	223
4.2. Conceito .....	224
4.3. O termo inicial da prescrição tributária conforme o art. 174 do Código Tributário Nacional .....	229
4.4. A prescrição tributária intercorrente no processo judicial a teor do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, Lei nº 6.830/80 .....	237
4.5. A possibilidade de arguição da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal à luz do art. 24 da lei 11.457/07 .....	246
4.6. A prescrição tributária como causa extintiva do crédito tributário na forma do art. 156, V do Código Tributário Nacional .....	257
4.7. O prazo prescricional para os tributos informados na declaração de contribuições e tributos federais (DCTF) .....	257
4.8. Conclusão .....	262
<b>5. OS REFLEXOS DOS INSTITUTOS DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>265</b>

5.1. A decadência e a prescrição tributárias como causas de exclusão da tipicidade penal e de extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.....	265
5.2. Os reflexos dos institutos da decadência e da prescrição tributárias nos tributos informados na Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) no caso de crimes contra a ordem tributária.....	282
5.3. Os reflexos dos institutos da decadência e da prescrição tributárias nos crimes contra a ordem tributária em concurso material com o delito de associação criminosa, Art. 288 do Código Penal.....	286
5.4. A possibilidade de arguição dos institutos da decadência e da prescrição tributárias e as ações antiexacionais tributárias autônomas de desconstituição do crédito tributário.....	296
5.5. Conclusão.....	302

<b>6. OS INSTITUTOS DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS COMO CAUSAS DE EXCLUSÃO DA TIPICIDADE NA VISÃO DA TEORIA DA IMPUTAÇÃO OBJETIVA DE CLAUS ROXIN.....</b>	<b>305</b>
6.1. Introdução.....	305
6.2. A causalidade e o finalismo.....	309
6.3. A teoria da imputação objetiva segundo Claus Roxin e sua aplicação nos delitos tributários.....	311
6.4. Do desvalor objetivo da ação e a criação de um risco juridicamente desaprovado.....	313
6.4.1. O critério positivo de avaliação da criação de um risco.....	313
6.4.2. Dos critérios de exclusão de imputação objetiva relativos à criação de um risco.....	316
6.4.2.1. Da criação de um risco juridicamente irrelevante.....	316
6.4.2.2. Da diminuição do risco criado.....	316
6.4.3. A desaprovação jurídica do risco criado.....	318
6.5. Do desvalor do resultado.....	320
6.5.1. Do critério positivo de aferição do desvalor do resultado: âmbito de proteção da norma.....	321

6.5.2. Dos critérios de exclusão de imputação do desvalor do resultado.....	323
6.5.2.1. Da ausência de lesão ou de nexó causal com o risco juridicamente desaprovado.....	323
6.5.2.2. Da prognose póstuma objetiva.....	324
6.6. Conclusão.....	324
<b>7. A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>327</b>
7.1. O instituto de extinção de punibilidade nos crimes tributários.....	327
7.2. A legislação aplicada.....	330
7.3. Conclusão.....	345
<b>8. O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA FISCAL E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>347</b>
8.1. Introdução.....	347
8.2. O princípio da insignificância fiscal nos crimes tributários.....	348
8.3. Conclusão.....	361
<b>9. A CAUSA EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>363</b>
9.1. A inexigibilidade de conduta diversa.....	363
9.2. Conclusão.....	370
<b>10 AS QUESTÕES PREJUDICIAIS HETEROGENEAS DO ARTIGO 93 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL E O PROCESSO PENAL FISCAL.....</b>	<b>373</b>
10.1. As questões prejudiciais heterogêneas.....	373
10.2. Conclusão.....	380
<b>11. CRIMES TRIBUTÁRIOS E A LAVAGEM DE DINHEIRO: UMA REFLEXÃO NECESSÁRIA.....</b>	<b>383</b>
11.1 Os Crimes Tributários como Crimes Antecedentes dos Delitos de Lavagem de Dinheiro.....	383

11.2. A extinção de punibilidade dos crimes tributários por pagamento de tributos e os delitos de Lavagem de Dinheiro.....	387
11.3. A súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal e os delitos de lavagem de dinheiro.....	401
11.4. O princípio da insignificância fiscal e os delitos de lavagem de dinheiro.....	407
11.5. A excludente de culpabilidade inexigibilidade de conduta diversa nos crimes tributários e a lavagem de dinheiro.....	411
11.6. Conclusão.....	418
<b>12. DA OMISSÃO PENALMENTE RELEVANTE E A FUNÇÃO DE COMPLIANCE TAX CRIMINAL NAS EMPRESAS.....</b>	<b>421</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>431</b>
<b>ANEXO I.....</b>	<b>447</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>449</b>