

HUGO DE BRITO  
MACHADO

# CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

**5<sup>a</sup>**  
edição

Revista,  
atualizada e  
reformulada



atlas

- O autor deste livro e a editora empenharam seus melhores esforços para assegurar que as informações e os procedimentos apresentados no texto estejam em acordo com os padrões aceitos à época da publicação, e todos os dados foram atualizados pelo autor até a data de fechamento do livro. Entretanto, tendo em conta a evolução das ciências, as atualizações legislativas, as mudanças regulamentares governamentais e o constante fluxo de novas informações sobre os temas que constam do livro, recomendamos enfaticamente que os leitores consultem sempre outras fontes fidedignas, de modo a se certificarem de que as informações contidas no texto estão corretas e de que não houve alterações nas recomendações ou na legislação regulamentadora.
- Fechamento desta edição: 13.05.2022
- O Autor e a editora se empenharam para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores de direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos posteriores caso, inadvertida e involuntariamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.
- **Atendimento ao cliente: (11) 5080-0751 | faleconosco@grupogen.com.br**
- Direitos exclusivos para a língua portuguesa  
*Copyright © 2022 by*  
**Editora Atlas Ltda.**  
*Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional*  
Al. Arapoema, 659, sala 05, Tamboré  
Barueri – SP – 06460-080  
www.grupogen.com.br
- Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, em quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição pela Internet ou outros), sem permissão, por escrito, da Editora Atlas Ltda.
- Capa: Aurélio Corrêa

■ **CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE.**  
**SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.** 1218940

M131c

Machado, Hugo de Brito.

Crimes contra a ordem tributária / Hugo de Brito Machado. – 5. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022.

Inclui bibliografia e índice

ISBN 978-65-5977-334-3

1. Crime fiscal – Brasil. 2. Direito tributário – Disposições penais – Brasil. 3. Direito penal – Brasil.  
I. Título.

22-77778

CDU: 343.1(81)

Gabriela Faray Ferreira Lopes – Bibliotecária – CRB-7/6643

# SUMÁRIO

## PARTE I – CONCEITOS FUNDAMENTAIS

### 1 O ESTADO E O PODER-DEVER DE PUNIR

1	O ESTADO E O DIREITO .....	3
1.1	Explicação preliminar .....	3
1.2	Identidade entre Direito e Estado: a tese de Kelsen .....	4
1.3	Distinção entre Direito e Estado.....	5
1.4	O Estado e o governante.....	7
2	O ILÍCITO E A SANÇÃO .....	8
2.1	A sanção como consequência do ilícito .....	8
2.2	As espécies de sanção .....	9
2.3	Sanção e pena.....	9
2.4	As espécies de pena .....	10
2.5	Distinção entre pena administrativa e pena criminal .....	11
2.6	A pena e a responsabilidade .....	13
3	O CRIME E AS SANÇÕES PENAIS.....	14
3.1	Crime e contravenção penal.....	14
3.2	Responsabilidade e natureza da sanção .....	15
3.3	Utilidade da sanção .....	17
3.4	A ilusão da criminalização .....	17
3.5	Criminalização e responsabilidade.....	19
4	O ESTADO E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....	20
4.1	O Estado e a proteção dos bens jurídicos .....	20

4.2	Os bens jurídicos e o Direito Penal.....	20
4.3	O Direito Penal e o combate do crime.....	22
4.4	O bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária.....	24
4.5	Direito Penal Tributário e Direito Penal.....	25
5	O PODER-DEVER DE PUNIR .....	27
5.1	Questão dos conceitos.....	27
5.2	Por que poder-dever.....	28
5.3	As garantias do acusado.....	29
6	O PRINCÍPIO “ <i>NE BIS IN IDEM</i> ” .....	30
6.1	A denominação do princípio .....	30
6.2	Desprezo pelo princípio no direito brasileiro .....	31
6.3	Cumulação de sanções com finalidades diversas.....	34
6.4	Síntese do princípio no direito espanhol.....	35
6.5	Cumulação de sanções punitivas.....	38
6.5.1	Autonomia das instâncias .....	38
6.5.2	Extinção da punibilidade como fórmula adequada.....	38
<b>2</b>	<b>ALGUMAS NOÇÕES DE DIREITO PENAL</b>	
1	INTRODUÇÃO.....	41
2	INTERPRETAÇÃO, INTEGRAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEI PENAL.....	42
2.1	Conceitos de Teoria Geral do Direito .....	42
2.2	Interpretação, integração e aplicação da lei.....	43
2.2.1	Interpretação e integração.....	43
2.2.2	Interpretação e aplicação.....	47
2.3	Instrumentos de defesa da liberdade .....	47
2.3.1	Interpretação benigna.....	48
2.3.2	Estrita legalidade.....	51
2.3.3	Integração por analogia.....	53
2.3.4	Aplicação retroativa.....	55
2.3.5	Aplicação retroativa e lei penal em branco.....	57
3	TIPICIDADE PENAL.....	58
3.1	O que é tipicidade.....	58
3.2	O tipo e seus elementos .....	60
3.2.1	Noção de tipo .....	60

3.2.2	As espécies de tipo.....	61
3.2.3	Tipo e tipicidade.....	61
3.2.4	O ilícito e o típico.....	62
3.2.5	O tipo penal e a hipótese de incidência tributária.....	63
3.2.6	O tipo permissivo, a isenção e a não incidência tributária.....	64
3.2.7	Elementos ou aspectos do tipo.....	65
3.3	Ainda os elementos do tipo.....	66
3.3.1	Elementos objetivos.....	67
3.3.2	Elementos objetivos materiais.....	67
3.3.3	Elementos objetivos normativos.....	68
3.4	Elementos subjetivos.....	69
3.5	Tipicidade e elisão ou fraude à lei.....	69
3.5.1	Importância da questão nos crimes contra a ordem tributária.....	69
3.5.2	Revisitando a ideia de elisão e de fraude à lei.....	71
3.5.3	Inadmissibilidade de norma geral antielisão.....	73
4	CULPABILIDADE.....	74
4.1	Observações preliminares.....	74
4.2	Noção de culpabilidade.....	74
4.3	Culpa em sentido amplo.....	75
4.4	Culpa em sentido estrito.....	75
4.5	Dolo.....	76
4.6	Exigência do dolo na configuração do crime.....	77
5	ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.....	78
5.1	Erro na interpretação da lei tributária.....	78
5.2	O erro no Direito Penal.....	79
5.3	Erro de tipo e erro de proibição.....	80
5.4	O erro de tipo como excludente do dolo.....	81
5.5	Erro de tipo nos crimes tributários e as garantias constitucionais na tributação.....	82
6	RESPONSABILIDADE E IMPUTABILIDADE.....	83
6.1	Imputabilidade e culpabilidade.....	83
6.2	Responsabilidade.....	84
6.3	Responsabilidade penal e civil.....	85

7	RESPONSABILIDADE PENAL .....	87
7.1	Evolução das ideias sobre responsabilidade penal .....	87
7.2	Culpabilidade e pessoalidade .....	88
7.3	Culpabilidade, o crime e a responsabilidade .....	89
7.4	Coação irresistível e obediência hierárquica .....	90
7.5	Responsabilidade penal da pessoa jurídica .....	91
7.6	Responsabilidade exclusiva do empregado .....	91
8	OUTRAS EXCLUDENTES DO CRIME OU DA PUNIBILIDADE .....	92
8.1	Elemento do crime ou pressuposto da pena .....	92
8.2	O princípio da insignificância .....	93
8.3	Retroatividade da lei mais benigna .....	96
8.4	Estado de necessidade .....	96
8.5	Inexigibilidade de outra conduta .....	99
9	CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE .....	100
9.1	Extinção da obrigação tributária principal .....	100
9.2	Outras causas de extinção da punibilidade .....	101
9.2.1	Morte do agente .....	102
9.2.2	Anistia, graça e indulto .....	102
9.2.3	Retroatividade da lei penal que exclui o crime .....	104
9.2.4	Prescrição .....	104
10	CONCURSOS E CRIME CONTINUADO .....	108
10.1	Concurso aparente de normas .....	108
10.1.1	Critério da especialidade .....	109
10.1.2	Critério da subsidiariedade .....	111
10.1.3	Critério da absorção .....	111
10.2	Concurso de crimes .....	114
10.2.1	Concurso material .....	114
10.2.2	Concurso formal .....	115
10.3	Crime continuado .....	116
10.4	Concurso de pessoas .....	117
10.4.1	Considerações gerais .....	117
10.4.2	Autoria, coautoria e participação .....	118
10.4.3	Homogeneidade do vínculo subjetivo .....	118
10.5	Associação criminosa .....	118
10.5.1	Tipo penal autônomo .....	118

10.5.2	Elementos essenciais.....	119
10.5.3	Associação criminosa e crimes contra a ordem tributária	120
11	<b>CRIME FORMAL E CRIME MATERIAL.....</b>	<b>121</b>
11.1	As classificações .....	121
11.2	Divergências doutrinárias .....	122
11.3	Crime material ou de resultado .....	123
11.4	Crime formal ou de mera conduta .....	125
11.5	O crime formal e a tentativa .....	127
12	<b>O CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO E O CONCURSO APARENTE DE NORMAS PENAIS .....</b>	<b>128</b>
12.1	Manifestações do Supremo Tribunal Federal.....	128
12.2	O crime de sonegação fiscal e o crime de supressão ou redução de tributos .....	129
12.3	Os critérios da especialidade e da absorção .....	130
12.4	Sonegação fiscal e falsificação de documento .....	131
12.4.1	O tipo sonegação fiscal .....	131
12.4.2	O critério da especialidade .....	131
12.4.3	A razão de ser e os efeitos da Lei nº 4.729/65.....	132
12.4.4	O fim específico como majorante.....	133
<b>3</b>	<b>ALGUMAS NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	
1	INTRODUÇÃO.....	135
2	O CONCEITO DE TRIBUTO.....	136
2.1	Na teoria geral do direito tributário.....	136
2.2	No direito positivo brasileiro.....	137
2.2.1	Definição legal.....	137
3	ESPÉCIES DE TRIBUTO .....	142
3.1	Gênero e espécies .....	142
3.2	Espécies de tributo.....	143
3.2.1	Na teoria geral do direito tributário.....	143
3.2.2	No direito positivo brasileiro .....	144
4	NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO .....	146
4.1	Na teoria geral do Direito .....	146
4.1.1	A doutrina estrangeira.....	146
4.1.2	Aplicação de normas constitucionais tributárias .....	148

4.2	No Direito positivo brasileiro .....	148
4.2.1	Fundamento constitucional .....	148
4.2.2	Natureza jurídica .....	150
4.2.3	O empréstimo compulsório e o art. 4º do Código Tributário Nacional .....	151
4.2.4	Voluntariedade ou restituição como nota essencial do empréstimo.....	152
4.2.5	O dever de restituição como integrante da relação obrigacional.....	152
4.2.6	O fenômeno financeiro e o seu significado jurídico .....	153
4.2.7	Necessidade de proteção contra a prática abusiva .....	154
4.2.8	Regime jurídico específico no Direito brasileiro.....	155
5	ORDEM TRIBUTÁRIA E COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR TRIBUTOS ....	156
5.1	Ordem tributária.....	156
5.2	Competência para instituir tributos .....	157
6	RELAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	157
6.1	Relação jurídica .....	157
6.2	Relação tributária como espécie de relação jurídica.....	158
6.3	Relação e obrigação .....	159
6.4	Espécies de relação tributária .....	159
7	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	159
7.1	Conceito e natureza jurídica .....	159
7.1.1	Conceito .....	159
7.1.2	Natureza jurídica .....	161
7.1.3	Por que obrigação <i>ex lege</i> .....	163
7.1.4	Igualdade de submissão dos sujeitos .....	165
7.1.5	Obrigação e crédito .....	167
7.2	Espécies de obrigação tributária .....	168
7.2.1	Obrigação principal .....	168
7.2.2	Obrigação acessória .....	172
7.2.3	Obrigação acessória e acréscimos legais .....	173
7.2.4	Obrigação acessória e legalidade .....	174
7.2.5	Obrigação acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar...	176



7.2.6	Obrigação acessória e direito ao silêncio .....	180
7.3	Suposta conversão de obrigação acessória em obrigação principal.....	181
7.3.1	Consequência do inadimplemento.....	181
7.3.2	Nascimento em vez de conversão .....	182
8	CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	183
8.1	Distinção entre obrigação e crédito no Código Tributário Nacional.....	183
8.2	Consequências da distinção entre obrigação e crédito .....	184
8.2.1	Autonomia de regime jurídico .....	184
8.2.2	Alcance da autonomia .....	185
8.2.3	Reconstituição do crédito tributário com a subsistência da obrigação.....	186
8.2.4	Dever de examinar a obrigação .....	187
8.2.5	Prazo para reconstituição do crédito .....	188
8.2.6	Natureza jurídica do lançamento.....	188
8.3	Legislação aplicável .....	189
8.3.1	Lei tributária material.....	190
8.3.2	Lei que trata das penalidades .....	191
8.3.3	Lei que trata do procedimento.....	192
8.4	Questões relativas à irretroatividade.....	195
8.4.1	Irretroatividade como garantia contra o Estado.....	195
8.4.2	Retroatividade contra o Estado.....	195
8.4.3	Preservação da segurança jurídica.....	196
8.4.4	Leis de ordem pública.....	196
8.4.5	Segurança e Justiça .....	199
9	ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	200
9.1	Administração Tributária e garantias constitucionais.....	200
9.2	Fiscalização.....	200
9.2.1	Competência das autoridades.....	200
9.2.2	Fiscalização e sigilo comercial .....	201
9.2.3	Dever de informar e sigilo profissional .....	205
9.2.4	Fiscalização e sigilo fiscal .....	207
9.2.5	Auxílio da força pública.....	208

9.2.6	Fiscalização e excesso de exação .....	208
9.3	Dívida Ativa .....	209
9.4	Certidões negativas.....	211
9.4.1	Certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.....	211
9.4.2	Certidão negativa e perecimento de direito .....	212
9.4.3	Certidão negativa e tributo não vencido.....	214
9.4.4	Certidão negativa e consignação em pagamento .....	215
9.4.5	Exigência de quitação de tributos e liberdade econômica...	215
10	PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .....	216
10.1	Considerações iniciais .....	216
10.2	Conceito, natureza e espécies .....	217
10.3	Determinação e exigência do crédito tributário .....	218
10.3.1	Considerações gerais .....	218
10.3.2	O procedimento e suas fases.....	218
10.3.3	A fase não contenciosa .....	219
10.3.4	A fase contenciosa .....	220
10.3.5	O arrolamento de bens .....	221
10.4	A consulta .....	222
10.5	Outros processos administrativos tributários .....	223
11	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA .....	224
11.1	Dívida ativa na contabilidade pública .....	224
11.2	Dívida ativa tributária.....	225
11.3	Constituição regular da dívida ativa .....	226
11.4	Invalidade da inscrição em dívida ativa .....	226
11.4.1	Irregularidades mais comuns.....	226
11.4.2	Adequada compreensão das garantias constitucionais....	227
11.4.3	Princípio da publicidade .....	227
12	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	228
12.1	Limitação ao poder de tributar .....	228
12.2	Imunidade das instituições sem fins lucrativos .....	229
12.3	Imputação de crime contra a ordem tributária .....	230

## **4 A CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO**

1	O FUNDAMENTO DA PENA CRIMINAL .....	231
1.1	Explicação necessária.....	231
1.2	Proposições justificativas da criminalização.....	231
2	AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO MORAL.....	234
2.1	Ausência ou má qualidade dos serviços públicos .....	234
2.2	O mau exemplo dos governantes .....	234
2.3	Tratamento tributário injusto.....	236
2.4	Dedução do ágio nas privatizações .....	236
3	CONFLITO COM GARANTIAS CONSTITUCIONAIS .....	237
3.1	O direito ao silêncio e o dever de informar.....	237
3.2	Competência para aplicar a sanção.....	239
3.3	Inviolabilidade do domicílio do contribuinte .....	240
3.4	A prova ilícita.....	241
4	QUESTÕES RELATIVAS À AUTORIA E À RESPONSABILIDADE .....	242
4.1	Oportunidade para abusos.....	242
4.2	Responsabilidade penal por fato de outrem.....	243
4.3	Responsabilidade penal da pessoa jurídica .....	244
5	INCREMENTO À CORRUPÇÃO .....	244
5.1	Corrupção na atividade de fiscalização tributária .....	244
5.2	Responsabilidade pessoal do agente público.....	245

## **PARTE II – O ILÍCITO PENAL E AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS**

### **1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E GARANTIAS CONSTITUCIONAIS**

1	O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	249
1.1	Competência tributária e poder de fiscalizar.....	249
1.2	Legislação tributária e competência para fiscalizar .....	250
1.3	Importância da disciplina normativa da fiscalização.....	252
1.4	Limitações funcionais.....	252
1.5	Limitações territoriais .....	253
1.6	Limitações temporais .....	253
1.7	Controle da atividade de fiscalizar.....	253

2	LIMITES CONSTITUCIONAIS À AÇÃO DE FISCALIZAÇÃO .....	254
2.1	Respeito aos direitos individuais.....	254
2.2	Ingresso em estabelecimento empresarial.....	255
2.3	Contaminação das provas colhidas no domicílio violado .....	256
2.4	Limitações ao poder-dever de fiscalizar .....	256
2.4.1	Limites decorrentes dos direitos fundamentais.....	256
2.4.2	Direito ao silêncio.....	257
2.4.3	Direito de propriedade e apreensão de mercadorias.....	258
2.4.4	Inviolabilidade do domicílio .....	259
2.5	Livros e documentos .....	261
2.5.1	Poder-dever de fiscalizar e dever de exibir .....	261
2.5.2	Livros e documentos obrigatórios .....	262
2.5.3	Sigilo da correspondência.....	262
2.5.4	Local do exame de livros e documentos.....	263
2.5.5	Prazo de conservação obrigatória .....	264
2.6	Diligências de fiscalização.....	265
2.6.1	Exercício do poder-dever de fiscalizar .....	265
2.6.2	Termo de início de fiscalização .....	266
2.6.3	Duração da diligência fiscal .....	267
2.6.4	Valor probante dos termos e autos lavrados pela fiscaliza- ção.....	268
2.6.5	Nulidade por vício formal.....	268
2.7	Início do procedimento e extinção do direito de lançar .....	269
2.7.1	Medida preparatória do lançamento.....	269
2.7.2	Perempção do direito de lançar .....	270
2.8	O dever de informar ao fisco.....	270
2.8.1	Dever de informar e direito ao silêncio.....	270
2.8.2	Direito ao silêncio como forma de defesa .....	271
2.8.3	Direito ao silêncio na Constituição de 1988.....	272
2.8.4	O dever de informar .....	273
2.8.5	Direito de não se autoincriminar .....	274
2.8.6	O conflito de normas e sua solução .....	274
2.8.7	Direito ao silêncio e CPI.....	275
2.8.8	O direito ao silêncio e a testemunha.....	276
2.8.9	Direito ao silêncio e natureza do crime .....	276
2.8.10	Direito ao silêncio e o interrogatório do réu .....	277

2.8.11	Direito ao silêncio e o dever de informar ao fisco.....	278
2.8.12	Direito a leis claras .....	279
2.9	Dever de informar e sigilo profissional .....	279
2.9.1	Conflito aparente de normas .....	279
2.9.2	Sigilo profissional e obrigações tributárias acessórias.....	280
2.9.3	Violação de segredo profissional.....	282
2.9.4	O profissional no desempenho de outras atividades .....	282
2.9.5	Sigilo bancário e sigilo fiscal.....	283
2.9.6	Sigilo fiscal como contrapartida do poder-dever de fiscalizar .....	284
2.9.7	Titulares do dever de sigilo.....	285
2.9.8	Violação de sigilo funcional .....	285
2.9.9	Amesquinamento do sigilo fiscal .....	286
2.10	Exceções ao sigilo fiscal .....	286
2.10.1	Deslealdade na elaboração das leis.....	286
2.10.2	Injustificável ampliação das exceções .....	287
2.10.3	Exclusão do sigilo fiscal e seu desvirtuamento.....	288
2.10.4	Desvirtuamento do sigilo fiscal.....	289
2.10.5	Publicidade constrangedora.....	290
2.10.6	O remédio jurídico adequado .....	291
2.10.7	Inconstitucionalidade da exclusão do sigilo fiscal.....	292
2.11	Requisição de força pública.....	293
2.11.1	A interpretação literal do art. 200 .....	293
2.11.2	A interpretação do art. 200 segundo a Constituição Federal de 1988 .....	294
2.11.3	Alcance do termo <i>domicílio</i> .....	296
2.11.4	Os estabelecimentos comercial e profissional como domicílio.....	296
2.12	Ingresso de agentes do fisco no domicílio .....	297
2.12.1	Consentimento do morador .....	297
2.12.2	Exceções constitucionais.....	297
2.12.3	Flagrante delito ou desastre, ou prestação de socorro ....	298
2.12.4	Autorização judicial de busca e apreensão.....	298
2.12.5	Uso indevido da força contra o contribuinte.....	299
2.12.6	A prova ilícita .....	299
2.13	Licitude ou ilicitude da ação fiscal .....	301

2.13.1	Constitucionalidade do art. 200 do Código Tributário Nacional .....	301
2.13.2	Excesso de exação .....	302
<b>2</b>	<b>O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA</b>	
1	INTRODUÇÃO.....	305
2	LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS REPERCUSSÕES NO ÂMBITO PENAL.....	306
2.1	Considerações iniciais.....	306
2.2	O prévio exaurimento da via administrativa.....	307
2.3	Erro na interpretação da lei tributária .....	313
3	LEGALIDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	315
3.1	Considerações iniciais.....	315
3.2	Fundamento jurídico do planejamento tributário .....	316
3.3	O denominado propósito negocial .....	317
3.4	Planejamento tributário e tributação por analogia.....	318
3.5	Planejamento tributário e fraude fiscal.....	319
3.5.1	O critério cronológico ou temporal.....	320
3.5.2	Critério da intenção exclusiva do agente ou falta de propósito negocial.....	321
3.5.3	Critério da ilegalidade ou contrariedade à lei.....	322
3.5.4	Critério do abuso de direito ou abuso de forma jurídica. ....	322
3.6	Efeitos tributários e efeitos penais na glosa do planejamento tributário .....	323
3.7	Posição do contabilista nos ilícitos fiscal e penal.....	324
3.7.1	Responsabilidade e decisão .....	324
3.7.2	Responsabilidade penal e dolo.....	324
3.7.3	Dolo e erro de tipo.....	325
4	A NORMA GERAL ANTIELISÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	326
4.1	Dispositivo introduzido pela LC 104 .....	326
4.2	Procedimento específico .....	327
4.3	Norma inconstitucional ou desnecessária .....	328
<b>3</b>	<b>O DEVIDO PROCESSO LEGAL</b>	
1	INTRODUÇÃO.....	331
2	A GARANTIA CONSTITUCIONAL.....	332
2.1	O dispositivo da Constituição.....	332

2.2	Direito e garantia de direitos .....	333
2.3	Conteúdo do princípio .....	333
2.4	Direito à jurisdição.....	334
2.5	O contraditório .....	335
2.6	A ampla defesa .....	337
2.7	Ampla defesa e a prova no processo administrativo fiscal.....	341
2.8	Exclusão da prova obtida ilicitamente .....	342
2.9	Presunção de inocência e prisão antes da condenação.....	343
2.10	Direito ao silêncio .....	344
2.11	Direito de conhecer a acusação.....	345
2.12	Juiz natural.....	347
2.13	Inviolabilidade do domicílio .....	350
<b>4</b>	<b>CONFISCO PENAL</b>	
1	INTRODUÇÃO.....	353
2	AS ESPÉCIES DE CONFISCO.....	354
2.1	O confisco como gênero.....	354
2.2	Perda de bens para ressarcimento ao erário.....	355
2.3	Perda do produto ou instrumento do crime .....	356
2.4	Confisco como pena substitutiva.....	357
2.5	A pena de multa.....	359
2.6	Confisco como sanção penal específica .....	360
2.7	Confisco penal e multa fiscal administrativa.....	360
2.8	A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento .....	361
2.9	Aplicação contra a pessoa jurídica .....	361
3	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E MANIFESTAÇÕES DOUTRI- NÁRIAS .....	362
3.1	Fundamento constitucional.....	362
3.2	Manifestações doutrinárias .....	363
3.3	Nosso ponto de vista.....	364
4	COMINAÇÃO LEGAL.....	365
4.1	Cominação legal genérica ou confisco como pena substitutiva	365
4.2	Cominação específica para os crimes contra a ordem tributária.....	365
4.3	Aplicação à pessoa jurídica .....	366

## PARTE III – OS TIPOS E AS PENAS

### 1 SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS

1	CONCEITO E OBJETO JURÍDICO.....	369
1.1	Conceito.....	369
1.2	Bem jurídico protegido .....	370
1.2.1	A ordem tributária como bem jurídico.....	370
1.2.2	Importância da identificação do bem jurídico protegido .....	375
1.3	Supressão ou redução de vários tributos mediante conduta única.....	376
1.3.1	Ação meio única com resultado múltiplo.....	376
1.3.2	Inocorrência de concurso material.....	377
1.3.3	Inocorrência de concurso formal .....	378
1.3.4	Inocorrência de concurso formal próprio ou impróprio ..	380
2	ELEMENTOS DO TIPO .....	382
2.1	Ações núcleo do tipo.....	382
2.2	Ações-meio .....	386
2.2.1	Ações-meio como elementos do tipo.....	386
2.2.2	Omitir informações ou prestar declaração falsa.....	387
2.2.3	Elementos inexatos.....	390
2.2.4	Falsificar ou alterar documento .....	392
2.2.5	Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso.....	394
2.2.6	Em desacordo com a legislação .....	395
2.3	Elementos normativos.....	397
2.3.1	Conceitos normativos .....	397
2.3.2	Tributo como um elemento normativo .....	397
2.3.3	Empréstimo compulsório.....	398
2.3.4	Supressão ou redução de tributo e entidade imune.....	400
2.4	Elemento subjetivo .....	402
2.5	Sujeitos do crime .....	405
2.6	Possibilidade de configuração de organização criminosa .....	406
2.7	Os crimes meio absorvidos pelo crime-fim.....	407
3	CONSUMAÇÃO E TENTATIVA .....	408
3.1	Crime material ou de resultado .....	408



3.2	O resultado e o meio para alcançá-lo.....	408
3.3	Tentativa e crime impossível.....	409
3.4	Distinção entre crime impossível e tentativa.....	411
3.5	Crime consumado.....	412
3.6	Limite entre tentativa e crime consumado.....	413
4	UNICIDADE DO TIPO SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO.....	415
4.1	Não atendimento de exigência da autoridade.....	415
4.2	Omissão como tipo específico.....	415
4.3	Objeto jurídico protegido.....	419
5	AÇÃO PENAL E PENAS.....	419
5.1	Ação penal.....	419
5.2	Prévio exaurimento da via administrativa.....	420
5.3	Questão pré-judicial.....	422
5.4	Competência da Justiça e do Ministério Público.....	423
5.5	As penas.....	426
5.5.1	Cominação legal e individualização.....	426
5.5.2	Circunstâncias agravantes especiais.....	427
5.5.3	Tentativa e crime consumado.....	428
5.5.4	Tentativa e crime impossível.....	428
5.5.5	Fixação da pena de multa.....	429
5.5.6	As penas substitutivas.....	430
5.6	Extinção da punibilidade pelo pagamento.....	431
5.6.1	Instabilidade legislativa.....	431
5.6.2	Pagamento como forma irrestrita de extinção da punibilidade.....	438
5.6.3	Conversão do depósito em renda.....	439
5.6.4	Outras causas de extinção do crédito tributário.....	439
5.6.5	Possível inconstitucionalidade da criminalização do ilícito tributário.....	440
2	<b>INADIMPLEMENTO FRAUDULENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA</b>	
1	CONCEITO E OBJETO JURÍDICO.....	441
1.1	Conceito.....	441
1.2	Bem jurídico protegido.....	444
1.3	Crime formal.....	445

2	ELEMENTOS DO TIPO .....	447
2.1	Ações núcleo do tipo.....	447
2.2	Elementos normativos.....	449
2.3	Elemento subjetivo .....	450
2.4	Sujeitos do crime .....	450
2.5	Tentativa e crime impossível.....	451
3	AÇÃO PENAL E PENAS .....	453
3.1	Ação penal.....	453
3.2	Penas.....	454
3.2.1	Prisional e patrimonial como penas principais.....	454
3.2.2	Penas substitutivas.....	455
3.3	Extinção da punibilidade pelo pagamento .....	455
<b>3</b>	<b>NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO</b>	
1	CONCEITO E OBJETO JURÍDICO.....	457
1.1	Conceito.....	457
1.2	Questão da constitucionalidade da norma penal .....	457
2	PRISÃO POR DÍVIDA E APROPRIAÇÃO INDÉBITA.....	459
2.1	Considerações fundamentais.....	459
2.2	Prisão civil e prisão penal .....	461
2.2.1	Manifestação do STF .....	461
2.2.2	Crítica à manifestação do STF .....	466
2.3	O fundamento da norma penal.....	471
2.3.1	Limite constitucional à definição do crime .....	471
2.3.2	Apropriação indébita .....	472
2.3.3	A dívida como fato penalmente tipificado .....	474
2.4	Interpretação conforme com a Constituição.....	475
2.5	O entendimento firmado pelo STF no RHC 163.334.....	475
3	AÇÃO PENAL E PENAS .....	477
3.1	Ação penal.....	477
3.2	Penas.....	478
3.2.1	Detenção e multa.....	478
3.2.2	Penas substitutivas.....	478
3.3	Extinção da punibilidade .....	478

<b>4</b>	<b>DESCAMINHO</b>	
1	DEFINIÇÃO NO CÓDIGO PENAL .....	479
2	DISTINÇÃO ENTRE CONTRABANDO E DESCAMINHO .....	480
3	DESCAMINHO COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA ....	482
<b>5</b>	<b>ORGANIZAÇÃO CRIMINOSA E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b>	
1	INTRODUÇÃO .....	485
2	ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA .....	486
	2.1 Tipo penal autônomo .....	486
	2.2 Elementos essenciais .....	487
3	PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA .....	488
	3.1 Por que é necessário .....	488
	3.2 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	489
	3.3 Quando e por que se estende ao crime de associação criminosa .....	490
4	A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO .....	491
	4.1 O entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal .	491
	4.2 Crimes contra a ordem tributária e sociedades empresariais ...	491
5	O CRIME DE ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA E A SOCIEDADE EMPRESÁRIA .....	492
	5.1 A configuração do tipo .....	492
	5.2 O objetivo da sociedade empresária .....	493
	5.3 Situações excepcionais .....	494
6	CONCLUSÕES .....	495
	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>497</b>
	<b>REFERÊNCIAS (OBRAS CITADAS NO TEXTO) .....</b>	<b>505</b>