

# Direito Penal Tributário

Marcelo Magalhães Peixoto

André Elali

Carlos Soares Sant'Anna

Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins

Eliana Calmon

Edmar Oliveira Andrade Filho

Kiyoshi Harada

Célio Armando Janczeski

Maria de Fátima Ribeiro

Aldo de Paula Junior

Evandro Zaranza

Cristiano Carvalho

Felipe Cardoso Moreira de Oliveira

Lais Vieira Cardoso

Alice Bianchini

Fabiola Cassiano Keramidas

Rodrigo Sánchez Rios

Luiz Flávio Gomes

Heloisa Estellita

Fabio Machado de Almeida Delmanto

Eduardo Jobim

Fabio Brun Goldschmidt

Cesar Maurício Zanluchi

André Elali

Aurora Tomazini de Carvalho

Wellington Cabral Saraiva

Guilherme Cezaroti

Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pedro Anan Jr.

Roberto Wagner Lima Nogueira



© Marcelo Magalhães Peixoto, 2005

*Revisão* Erika Sá, Paulo Roberto Ortiz e Iriz Medeiros  
*Imagem de capa* Teto do Capitólio, Austin, Texas  
*Edição* Pedro Barros  
*Direção geral* Marcelo Magalhães Peixoto

---

Direito penal tributário / Marcelo Magalhães Peixoto,  
André Elali, Carlos Soares Sant'Anna,  
coordenadores. – São Paulo : MP Editora, 2005.

Vários autores  
Bibliografia  
ISBN 85-98848-07-7

1. Direito penal – Brasil 2. Direito tributário – Brasil  
I. Peixoto, Marcelo Magalhães. II. Elali, André. III.  
Sant'Anna, Carlos Soares

05-3370

CDU – 343 : 336.2 (81)

---

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito penal tributário 343 : 336.2 (81)

*Todos os direitos dessa edição reservados a*

**MP Editora**  
Av. Paulista, 2202, cj. 51  
São Paulo-SP 01310-300  
Tel./fax: (11) 3171 2898  
www.mpeditora.com.br  
adm@mpeditora.com.br

PREFÁCIO	9
EFEITOS DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	11
<i>Aldo de Paula Junior e Heloisa Estellita</i>	
1. Descrição do cenário e objeto	11
2. A causalidade jurídica e o processo de positivação	13
2.1. A criação da causalidade jurídica	13
2.2. O processo de positivação	17
3. Os efeitos do tempo no processo de positivação: da norma individual e concreta tributária à norma individual e concreta penal	23
4. Conclusões	27
DESCARACTERIZAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA POR AUSÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS DA EMPRESA	29
<i>André Elali e Evandro Zaranza</i>	
1. Apresentação do tema	29
2. Evolução legislativa	30
3. Análise do tipo penal	35
3.1. Elemento objetivo do tipo	35
3.2. Sujeitos do tipo penal	37
4. Elemento subjetivo do tipo penal	38
4.1. Exclusão de culpabilidade por grave dificuldade financeira da pessoa jurídica	40
5. Críticas à criminalização para fins de aumento da arrecadação – problemas da alta carga tributária – necessidade de observância das circunstâncias para a eventual caracterização do ilícito de não-recolhimento de tributo, qualquer que seja a sua natureza	46
6. Conclusões	48
AUTONOMIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	49
<i>Aurora Tomazini de Carvalho</i>	
1. Introdução	49
2. Conhecimento e Ciência do Direito	50
3. Delimitação do objeto científico	51
4. Direito Positivo como objeto da Ciência do Direito	54
5. Direito Positivo e Ciência do Direito	56
6. Direito Penal Tributário	56
7. Problema da autonomia do Direito Penal Tributário	59
8. Conclusões	62
9. Bibliografia	64

CRIMES FISCAIS: TIPO E ELEMENTOS	67
<i>Célio Armando Janczeski</i>	
1. Criminalização das infrações tributárias	67
2. Princípio da intervenção mínima do Direito Penal	70
3. Tipo e tipicidade	72
4. Princípio da boa-fé do contribuinte	74
5. O art. 1º da Lei nº 8.137/90	76
6. O art. 2º da Lei nº 8.137/90	82
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: AUTONOMIA OU DEPENDÊNCIA ENTRE O PROCESSO PENAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO?	87
<i>Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim</i>	
1. Breves considerações sobre o fato jurídico-tributário e a relação jurídico-tributária	87
2. Os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 e a superação da Lei nº 4.729/65: a passagem do crime de mera conduta para o crime de dano	91
3. A procedibilidade penal à luz da Lei nº 9.430/96 e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	94
4. O precedente do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 81.611: comentários	98
5. Bibliografia consultada	101
EXTINÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA NOS CRIMES CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL PRATICADOS POR PARTICULARES	103
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Questões em debate	103
2. Vigência e aplicação da Lei nº 9.983/00	104
3. Extinção da pretensão punitiva nos crimes praticados por particulares	105
3.1. Âmbito de eficácia da Lei nº 9.249	109
3.2. O esgotamento das instâncias administrativas	111
4. Parcelamento do débito	114
5. Validade	115
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E AÇÃO PENAL, VÍNCULOS NECESSÁRIOS: A DESCONSTRUÇÃO DO MITO DA INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS	119
<i>Fabio Brun Goldschmidt e Felipe Cardoso Moreira de Oliveira</i>	
1. Introdução	119
2. Do julgamento do pedido liminar na ADIN nº 1.571	120
3. Do julgamento do Habeas Corpus 81.611	122

4.	Falta de condição da ação por ausência de interesse de agir (justa causa)	126
5.	Da conclusão do processo administrativo como norma isonômica ao exercício do disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003	129
6.	O lançamento e a constituição do crédito tributário na visão do STF: a linguagem como veículo de expressão jurídica	133
6.1.	Lançamento como ato e como procedimento	137
6.2.	Lançamento provisório e lançamento definitivo	140
7.	Conclusão	141
EFEITOS PENAIS DO PARCELAMENTO APÓS O ADVENTO DAS LEIS DO REFIS E DO PAES		143
<i>Fabio Machado de Almeida Delmanto</i>		
1.	Introdução: Da tutela penal da arrecadação tributária	143
2.	O término do procedimento administrativo-fiscal como condição da ação penal	145
3.	Do estímulo à reparação do dano nos crimes tributários e não-tributários	147
4.	Breve histórico das causas extintivas da punibilidade	149
5.	O parcelamento e as hipóteses em que sua concessão é proibida	151
5.1.	Nos casos de dolo, fraude ou simulação	152
5.2.	Nos casos de contribuições previdenciárias descontadas de empregados	153
6.	Efeitos penais e processuais penais do parcelamento	155
7.	Questões controvertidas do art. 34 da Lei nº 9.249/95	156
7.1.	Da aplicação do art. 34 ao crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias	157
7.2.	Da aplicação do art. 34 ao crime de descaminho	159
7.3.	O parcelamento em face do art. 34	159
7.4.	Nossa posição	163
8.	O parcelamento na Lei do "Refis"	166
8.1.	Possibilidade de adesão ao "Refis" mesmo após o recebimento da denúncia	168
8.2.	Aplicação do art. 15 às pessoas físicas	170
8.3.	O parcelamento e as contribuições previdenciárias descontadas de empregados	171
9.	Efeitos penais do parcelamento na Lei do Paes	174
9.1.	Abrangência do art. 9º	175
9.2.	O parcelamento como causa suspensiva da punibilidade	175
9.3.	O pagamento integral como causa extintiva da punibilidade	178
10.	Conclusões	179
11.	Bibliografia	184
O CONSELHO DE CONTRIBUINTES E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO		187
<i>Guilherme Cezaroti</i>		
1.	Introdução	187
2.	Necessária distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal	188

3. As disposições legais preexistentes	190
4. As decisões do Conselho de Contribuintes	194
<b>UMA TEORIA SOBRE A SANÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>199</b>
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
<b>EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA SANÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b>	<b>211</b>
<i>Kiyoshi Harada</i>	
1. Introdução	211
2. O Direito Penal Tributário	211
3. Evolução legislativa da sanção penal	214
4. Conclusões	220
<b>ANTI JURIDICIDADE NOS CRIMES FISCAIS</b>	<b>221</b>
<i>Lais Vieira Cardoso</i>	
1. Resumo	221
2. Antijuridicidade no Direito Penal	222
3. Antijuridicidade no Direito Penal Tributário	225
4. Os tipos de crimes fiscais e a antijuridicidade substancial	231
5. Conclusão	238
<b>PROCESSO ADMINISTRATIVO X PROCESSO PENAL: AUTONOMIA OU DEPENDÊNCIA?</b>	<b>241</b>
<i>Luiz Fernando Mussolini Júnior</i>	
<b>PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA E CRIMES TRIBUTÁRIOS</b>	<b>261</b>
<i>Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini</i>	
Introdução	261
1. O tratamento da questão antes da Lei nº 9.430/96	261
2. Os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais	264
3. As quatro dimensões da questão: penal, tributária, processual e constitucional	267
3.1. Aspectos penais e tributários	267
3.3. Considerações de ordem constitucional	286
4. Conclusões	293
5. Bibliografia	295

INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA ADVERSA NO DIREITO TRIBUTÁRIO EM FACE DO TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	299
<i>Cesar Maurício Zanluchi e Maria de Fátima Ribeiro</i>	
1. Introdução	299
2. Apropriação indébita	301
2.1. Apropriação indébita tributária	304
3. Inexigibilidade de conduta adversa	308
3.1. Inexigibilidade de conduta adversa no Direito Tributário, em face do tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte	311
4. Função social da empresa e a punição por ato delituoso	316
5. Conclusão	321
6. Bibliografia	323
ELISÃO, SIMULAÇÃO E CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	325
<i>Eliana Calmon</i>	
1. Elisão	325
2. Simulação	326
3. Crimes contra a Ordem Tributária	328
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM EVASÃO FISCAL	335
<i>Pedro Anan Jr. e Fabiola Cassiano Keramidas</i>	
1. Introdução	335
2. Planejamento tributário e a norma anti-elisão	337
3. Reflexos da evasão fiscal	339
3.1. Reflexo financeiro	340
3.2. Reflexo criminal	346
4. Evasão fiscal x Planejamento tributário	349
5. Conclusão	351
A PROPÓSITO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO	353
<i>Roberto Wagner Lima Nogueira</i>	
1. Dado prévio: definição do sistema de referência	353
2. Desdobramento crescente das premissas	355
3. Infrações tributárias no Código Tributário Nacional	356
4. Crimes tributários ou delitos fiscais	362
5. Espécies de sanções fiscais e sanções penais	365
6. Pagamento, extinção da punibilidade, REFIS I e II, parcelamento e suspensão da pretensão punitiva do Estado	372
7. O Supremo Tribunal Federal e a viabilidade da ação penal em matéria tributária	375

RELEVANTES ASPECTOS DO TIPO SUBJETIVO NO DELITO TRIBUTÁRIO	379
<i>Rodrigo Sánchez Rios</i>	
1. Considerações atuais do delito tributário	379
2. Do elemento subjetivo do art. 1º da Lei nº 8.137/90	383
3. A exigência de um elemento subjetivo específico do injusto	389
4. Bibliografia	396
OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA: OBJETO MATERIAL E TIPO SUBJETIVO	399
<i>Wellington Cabral Saraiva</i>	
1. Breves antecedentes históricos e lei penal em vigor	399
2. Objeto material	404
3. O art. 168-A e a proibição constitucional de prisão por dívida	410
4. O tipo subjetivo do art. 168-A: natureza e interpretação jurisprudencial	411

## PREFÁCIO

Com gáudio recebi o convite dos doutores Marcelo Magalhães Peixoto, André Elali e Carlos Soares Sant’Anna para apresentar algumas palavras sobre o livro que acaba de ser editado.

Se me fosse solicitado para traduzir em uma palavra este livro eu não titubearia em mencionar a palavra “equilíbrio”. Há um feliz equilíbrio entre os temas abordados pelos diversos autores, posto que são debatidas questões teóricas e práticas de grande interesse para os que estudam e aplicam as categorias do Direito Penal Tributário.

Os autores, todos juristas de nome, esmeraram-se em analisar as questões fundamentais relativas à formulação legislativa e aplicação de normas sobre a repressão aos delitos contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social. O produto deste labor é um livro completo em conteúdo e rico em discussões e pontos de vista sobre a matéria. Os temas abordados não são unicamente os relacionados ao conteúdo e campo de aplicação das normas de Direito Penal Tributário; são discutidas as principais questões sobre direito processual e sobre a perda do direito estatal de punir de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

O leitor recebe uma obra de alto gabarito técnico e variada gama de abordagens sobre os principais problemas teóricos e práticos sobre o Direito Penal Tributário, com ênfase nas questões relacionadas à aplicação de normas constitucionais que autorizam o *ius puniendi* estatal com base em lei prévia, e, ao mesmo tempo, estabelece condições e limites ao poder de legislar e aplicar, em casos concretos, normas penais que autorizam a aplicação de pena de restrição de liberdade.

*Edmar Oliveira Andrade Filho*