

# SUMÁRIO

1

## **INTRODUÇÃO ..... 23**

- 1.1. Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal... 28
- 1.2. Elisão tributária e evasão tributária ..... 32
- 1.3. Evasão tributária e delito ..... 34
- 1.4. Evasão tributária e sonegação fiscal ..... 35
- 1.5. Independência das instâncias administrativa e penal ..... 38
- 1.6. Denominação e delimitação do tema ..... 40
- 1.7. Histórico da legislação ..... 41

## **Direito Penal – Parte Geral**

2

## **LEI PENAL ..... 51**

- 2.1. Tipo penal ..... 52
- 2.2. Lei penal em branco ..... 53

|                                               |    |
|-----------------------------------------------|----|
| 2.3. Analogia e interpretação analógica ..... | 54 |
| 2.4. Abolitio criminis.....                   | 57 |
| 2.5. Concurso aparente de leis .....          | 58 |
| 2.5.1. Critério da especialidade .....        | 59 |
| 2.5.2. Critério da consunção.....             | 61 |
| 2.5.3. Critério da subsidiariedade .....      | 62 |
| 2.5.4. Critério da alternatividade.....       | 64 |

## 3

## **TEORIA DO DELITO ..... 67**

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Bem jurídico .....                                                 | 68  |
| 3.2. Sujeito ativo .....                                                | 71  |
| 3.2.1. Autoria direta .....                                             | 72  |
| 3.2.2. Autoria por domínio da vontade (autoria<br>intelectual).....     | 73  |
| 3.2.3. Participação.....                                                | 74  |
| 3.2.4. Identificação do sujeito ativo .....                             | 76  |
| 3.2.4.1. Contrato social e procuração.....                              | 79  |
| 3.2.4.2. Individualização dos atos de execução .                        | 83  |
| 3.2.4.3. Decisões colegiadas.....                                       | 86  |
| 3.2.5. Administrador público .....                                      | 87  |
| 3.3. Dolo.....                                                          | 88  |
| 3.3.1. Erro de tipo (orientação de advogado ou<br>contabilista).....    | 90  |
| 3.3.2. A especial finalidade da conduta (dolo<br>específico).....       | 93  |
| 3.3.2.1. Delitos de tendência interna ou expres-<br>são de sentido..... | 97  |
| 3.3.3. Ignorância proposital ("cegueira delibera-<br>da").....          | 99  |
| 3.4. Tentativa e consumação.....                                        | 100 |

|                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.1. Exaurimento .....                                                        | 103 |
| 3.4.2. Arrependimento eficaz .....                                              | 105 |
| 3.4.3. Arrependimento posterior.....                                            | 107 |
| 3.5. Concursos de crimes .....                                                  | 109 |
| 3.5.1. Concurso material.....                                                   | 110 |
| 3.5.2. Concurso formal .....                                                    | 111 |
| 3.5.3. Continuidade delitiva .....                                              | 113 |
| 3.6. Culpabilidade.....                                                         | 116 |
| 3.6.1. Inexigibilidade de conduta diversa (dificul-<br>dades financeiras) ..... | 117 |
| 3.6.2. Inexigibilidade de conduta diversa<br>(subordinado).....                 | 122 |
| 3.7. Punibilidade.....                                                          | 123 |
| 3.7.1. Bagatelas (insignificância penal).....                                   | 123 |

4

## **EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE ..... 127**

|                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Reparação do dano.....                                                                              | 128 |
| 4.1.1. Fundamento sistêmico da extinção da<br>punibilidade nos crimes contra a ordem<br>tributária ..... | 129 |
| 4.1.2. Instrumentalização administrativa do Di-<br>reito Penal .....                                     | 131 |
| 4.2. Histórico da legislação .....                                                                       | 132 |
| 4.3. Pagamento integral .....                                                                            | 138 |
| 4.3.1. Outras modalidades de extinção do crédi-<br>to tributário.....                                    | 139 |
| 4.4. Moratória (parcelamento).....                                                                       | 142 |
| 4.4.1. Pretensão punitiva .....                                                                          | 144 |
| 4.4.2. Requisitos.....                                                                                   | 145 |

|                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.4.3. Outras modalidades de suspensão do crédito tributário..... | 147 |
| 4.4.4. Prazo prescricional.....                                   | 148 |
| 4.5. Fatos típicos praticados como meio para a evasão .....       | 149 |
| 4.6. Anistia .....                                                | 151 |

## Direito Penal – Parte Especial

### 5

#### **ART. 1º, CAPUT, DA LEI Nº 8.137/90 ..... 155**

|                                          |     |
|------------------------------------------|-----|
| 5.1. Considerações gerais .....          | 156 |
| 5.2. Elementos objetivos do tipo .....   | 160 |
| 5.3. Conduta.....                        | 163 |
| 5.4. Elemento subjetivo da conduta ..... | 168 |
| 5.5. Sujeito ativo .....                 | 170 |
| 5.6. Consumação e tentativa.....         | 172 |
| 5.7. Concurso de crimes .....            | 174 |
| 5.8. Meios fraudulentos.....             | 179 |
| 5.8.1. Inciso I .....                    | 179 |
| 5.8.2. Inciso II .....                   | 180 |
| 5.8.3. Inciso III .....                  | 182 |
| 5.8.4. Inciso IV .....                   | 184 |
| 5.8.5. Inciso V .....                    | 188 |
| 5.9. Consunção .....                     | 190 |

### 6

#### **ART. 2º, I, DA LEI Nº 8.137/90 ..... 193**

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 6.1. Considerações gerais ..... | 193 |
|---------------------------------|-----|

|                                          |     |
|------------------------------------------|-----|
| 6.2. Elementos objetivos do tipo .....   | 195 |
| 6.3. Conduta.....                        | 197 |
| 6.4. Elemento subjetivo da conduta ..... | 198 |
| 6.5. Sujeito ativo .....                 | 198 |
| 6.6. Consumação e tentativa.....         | 199 |
| 6.7. Concurso de crimes .....            | 200 |

7

**ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL ..... 201**

|                                          |     |
|------------------------------------------|-----|
| 7.1. Considerações gerais .....          | 201 |
| 7.2. Elementos objetivos do tipo.....    | 202 |
| 7.3. Conduta.....                        | 203 |
| 7.4. Elemento subjetivo da conduta ..... | 203 |
| 7.5. Sujeito ativo .....                 | 204 |
| 7.6. Consumação e tentativa.....         | 205 |
| 7.7. Concurso de crimes .....            | 206 |
| 7.8. Meios fraudulentos.....             | 208 |
| 7.8.1. Inciso I .....                    | 208 |
| 7.8.2. Inciso II .....                   | 209 |
| 7.8.3. Inciso III .....                  | 210 |

8

**ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90 ..... 213**

|                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.1. Considerações gerais .....                                       | 213 |
| 8.1.1. Os tributos indiretos.....                                     | 216 |
| 8.1.1.1. A apuração dos tributos indiretos<br>(exemplo do ICMS) ..... | 218 |
| 8.1.2. Os tributos devidos por agente de reten-<br>ção .....          | 222 |

|                                                                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.2. Elementos objetivos do tipo .....                                                                                                       | 222 |
| 8.2.1. O objeto da evasão no caso do ICMS e a<br>polêmica relativa à substituição tributária ..                                              | 226 |
| 8.3. Conduta .....                                                                                                                           | 232 |
| 8.4. Elemento subjetivo da conduta .....                                                                                                     | 233 |
| 8.5. Sujeito ativo .....                                                                                                                     | 235 |
| 8.6. Consumação .....                                                                                                                        | 236 |
| 8.7. Concurso de crimes .....                                                                                                                | 238 |
| 8.8. A polêmica sobre a configuração de uma suposta<br>"prisão por dívida" .....                                                             | 240 |
| 8.9. As alterações introduzidas pela jurisprudência<br>em relação à evasão de ICMS .....                                                     | 245 |
| 8.9.1. A alteração da propriedade do valor co-<br>brado a título de ICMS .....                                                               | 246 |
| 8.9.2. A equiparação da omissão no recolhimen-<br>to do ICMS à apropriação indébita devido<br>à alteração do conteúdo volitivo do dolo ..... | 247 |
| 8.9.3. Modalidade de dolo .....                                                                                                              | 250 |
| 8.9.4. A prova da finalidade do sujeito .....                                                                                                | 253 |
| 8.9.5. A contumácia .....                                                                                                                    | 256 |
| 8.9.5.1. O significado do termo contumácia no<br>Direito Tributário .....                                                                    | 257 |
| 8.9.5.2. O significado do termo contumácia no<br>Direito Penal .....                                                                         | 258 |
| 8.9.5.3. A natureza jurídica da contumácia .....                                                                                             | 260 |
| 8.9.5.3.1. A contumácia como elemento do<br>tipo .....                                                                                       | 260 |
| 8.9.5.3.2. A função originalmente atribuída à<br>contumácia no julgamento do RHC<br>163.334/SC .....                                         | 261 |
| 8.9.5.3.3. A contumácia como aspecto deno-<br>tador da relevância social do fato ...                                                         | 262 |
| 8.9.5.3.4. O merecimento de pena na estru-<br>tura do delito .....                                                                           | 263 |

|                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.9.5.3.5. A contumácia e o merecimento de pena .....                                     | 265 |
| 8.9.5.3.6. A contumácia e o valor da evasão como referências do merecimento de pena ..... | 266 |

9

**ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL ..... 269**

|                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 9.1. Considerações gerais .....                                                                                | 269 |
| 9.2. Elementos objetivos do tipo .....                                                                         | 272 |
| 9.3. Conduta .....                                                                                             | 273 |
| 9.4. Elemento subjetivo da conduta .....                                                                       | 274 |
| 9.5. Sujeito ativo .....                                                                                       | 276 |
| 9.6. Consumação e tentativa .....                                                                              | 277 |
| 9.7. Concurso de crimes .....                                                                                  | 277 |
| 9.8. § 1º, inciso I .....                                                                                      | 278 |
| 9.9. § 1º, inciso II .....                                                                                     | 280 |
| 9.10. § 1º, inciso III .....                                                                                   | 280 |
| 9.11. A classificação do crime na modalidade formal .....                                                      | 282 |
| 9.11.1. Crítica ao fundamento da classificação do crime na modalidade formal pela jurisprudência .....         | 283 |
| 9.11.2. A classificação do delito na modalidade material para a análise da justa causa para a ação penal ..... | 285 |
| 9.11.3. A classificação do crime na modalidade material para a incidência da Súmula Vinculante nº 24 .....     | 286 |
| 9.11.4. Resumo .....                                                                                           | 290 |

## 10

|                                                          |            |
|----------------------------------------------------------|------------|
| <b>ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 8.137/90.....</b> | <b>293</b> |
| 10.1. Considerações gerais .....                         | 293        |
| 10.1.1. Objetividade jurídica.....                       | 295        |
| 10.2. Elementos objetivos do tipo.....                   | 296        |
| 10.3. Conduta.....                                       | 299        |
| 10.4. Elemento subjetivo da conduta .....                | 300        |
| 10.5. Sujeito ativo .....                                | 301        |
| 10.6. Consumação e tentativa.....                        | 302        |
| 10.7. Concurso de crimes .....                           | 303        |

## 11

|                                               |            |
|-----------------------------------------------|------------|
| <b>ART. 2º, III, DA LEI Nº 8.137/90 .....</b> | <b>305</b> |
| 11.1. Considerações gerais .....              | 305        |
| 11.2. Elementos objetivos do tipo.....        | 306        |
| 11.3. Conduta.....                            | 308        |
| 11.4. Elemento subjetivo da conduta .....     | 309        |
| 11.5. Sujeito ativo .....                     | 309        |
| 11.6. Consumação e tentativa.....             | 310        |
| 11.7. Concurso de crimes .....                | 311        |

## 12

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| <b>ART. 2º, IV, DA LEI Nº 8.137/90 .....</b> | <b>313</b> |
| 12.1. Considerações gerais .....             | 313        |
| 12.2. Elementos objetivos do tipo.....       | 314        |
| 12.3. Conduta.....                           | 315        |



|                                           |     |
|-------------------------------------------|-----|
| 12.4. Elemento subjetivo da conduta ..... | 315 |
| 12.5. Sujeito ativo .....                 | 316 |
| 12.6. Consumação e tentativa.....         | 317 |
| 12.7. Concurso de crimes .....            | 317 |

## 13

### **ART. 2º, V, DA LEI Nº 8.137/90 ..... 319**

|                                           |     |
|-------------------------------------------|-----|
| 13.1. Considerações gerais .....          | 319 |
| 13.2. Elementos objetivos do tipo.....    | 322 |
| 13.3. Conduta.....                        | 323 |
| 13.4. Elemento subjetivo da conduta ..... | 324 |
| 13.5. Sujeito ativo .....                 | 324 |
| 13.6. Consumação e tentativa.....         | 325 |
| 13.7. Concurso de crimes .....            | 326 |

## **Direito Processual Penal**

## 14

### **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E AÇÃO PENAL..... 331**

|                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------|-----|
| 14.1. Justa causa para a ação penal.....                       | 334 |
| 14.2. “Representação fiscal para fins penais” .....            | 336 |
| 14.3. Condição objetiva de punibilidade.....                   | 339 |
| 14.4. A Súmula Vinculante nº 24 do STF.....                    | 343 |
| 14.4.1. A falta de pressuposto para a edição da<br>súmula..... | 344 |
| 14.4.2. O conteúdo da súmula.....                              | 346 |
| 14.4.3. O âmbito de incidência da súmula .....                 | 347 |
| 14.4.4. O “leito de Procusto” da jurisprudência..              | 350 |

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 14.4.4.1. "Suspensão" do inquérito policial ...                         | 350 |
| 14.4.4.2. Concurso de crime de sonegação fiscal com outros crimes ..... | 351 |
| 14.4.5. Consequências da efetiva aplicação da súmula .....              | 352 |
| 14.4.5.1. A consumação do "delito" .....                                | 352 |
| 14.4.5.2. Sujeito que implementa a consumação do fato típico .....      | 354 |
| 14.4.5.3. Controle da criminalidade .....                               | 355 |
| 14.4.5.4. Prescrição .....                                              | 356 |
| 14.4.5.5. Efeitos da consunção em relação aos "crimes-meio" .....       | 359 |
| 14.4.6. Resumo .....                                                    | 360 |

15

## **AÇÃO PENAL..... 363**

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| 15.1. Notícia crime .....      | 363 |
| 15.2. Inquérito policial ..... | 368 |
| 15.3. Denúncia .....           | 370 |

16

## **QUESTÕES PREJUDICIAIS ..... 377**

17

## **MEDIDAS ASSECURATÓRIAS ..... 383**

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 17.1. Sequestro .....      | 384 |
| 17.2. Hipoteca legal ..... | 388 |

## **BIBLIOGRAFIA ..... 391**