

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO

MAYRA THAÍS DE PAULA RONDENA

Representação Fiscal e a sua importância para
fins penais.

PONTES E LACERDA
2023

MAYRA THAÍS DE PAULA RONDENA

Representação Fiscal e a sua importância para
fins penais.

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado ao Departamento de Direito, da
Universidade do Estado de Mato Grosso, como
parte dos requisitos necessários à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Adrielle dos Santos
Bachega.

PONTES E LACERDA
2023

FOLHA DE APROVAÇÃO

MAYRA THAÍS DE PAULA RONDENA

Representação Fiscal e a sua importância para
fins penais.

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado ao Departamento de Direito, da
Universidade do Estado de Mato Grosso, como parte dos requisitos necessários à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Pontes e Lacerda, 23 de Novembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Adrielle dos Santos Bachega, orientadora.
Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT

Prof. Fritz Loewenthal Neto, avaliador.
Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT

Prof. Gean Carlos Balduino Junior, avaliador.
Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela pelo privilégio concedido de iniciar a graduação, e mesmo com as diversas dificuldades me permitiu chegar a essa etapa final para conclusão da graduação.

Agradeço aos meus pais, Neucy e Eurides, pelas orações em meu favor, pelo apoio proporcionado, pela base de criação excepcional para minha vida, por não medirem esforços para realizar meus sonhos, e me incentivando a buscar sempre o melhor dentro dos princípios de nosso Deus.

Agradeço ao meu grande companheiro, que atravessou essa árdua caminhada da faculdade junto comigo, por todo apoio, incentivo, paciência e por nunca ter deixado eu desistir dos meus sonhos.

Agradeço a minha família, avós, tias, tios e primos, por teremorado por mim e me estimulando a buscar uma vida melhor através dos estudos.

Agradeço às minhas amigas e colegas de graduação que estiveram ao meu lado me apoiando e incentivando, estando sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis e compartilhando das minhas vitórias, e por toda oração a meu favor e todo carinho que sempre tiveram por mim.

Agradeço aos meus honrados professores, em especial a minha orientadora, por ter aceitado compartilhar esse desafio comigo, me ensinado e acrescentado grandemente no meu crescimento acadêmico e profissional, com toda paciência e interesse em tirar minhas dúvidas, distinguindo-a como uma orientadora excepcional, que se dispôs a compartilhar sua experiência junto ao meu trabalho. Sua dedicação e expertise foram fundamentais para o sucesso deste trabalho, meus sinceros agradecimentos.

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”

Arthur Schopenhauer

RESUMO

Este estudo examina a relevância que a representação fiscal para fins penais possui para o processo de apuração de crimes tributários, buscando discutir o processo fiscal e seu esgotamento na via administrativa para que se possa dar início a persecução penal para crimes tributários. Objetiva-se promover uma análise expositiva da representação fiscal e dos efeitos que a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.980/Distrito Federal, promove no âmbito da condição de procedibilidade da ação penal de apuração de crimes tributários. Utilizando o método dedutivo, qualitativo, ancorado por uma extensa busca doutrinária e trabalhos que abordaram temas pertinentes para a discussão do conteúdo aqui proposto. Os resultados do trabalho indicam que o instituto da representação fiscal é pertinente às atividades das autoridades fazendárias em sua decisão final no processo administrativo tributário, sendo um instrumento utilizado para comunicação da via administrativa para a via judicial, que necessita de aguardar a decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente para que possa ser encaminhada ao Ministério Público. Em análise doutrinária foi possível constatar que a representação fiscal contribui para a eficácia do processo de apuração de crimes tributários, evitando o acionamento da via judiciária em casos de menor gravidade, no entanto, também foi possível averiguar que em muitos casos, contribui para a ocorrência de crimes tributários, devido às diversas formas em que o contribuinte tem para extinguir o crédito tributário e assim a punibilidade. Contudo, diante de um olhar crítico, que reconhece a importância da representação fiscal e seu valor inestimável para o processo legal, recomenda-se que o sistema jurídico se adeque às diferenças sutis de cada situação para buscar um equilíbrio entre a garantia dos direitos dos contribuintes e a proteção da arrecadação de tributos do Estado. Este trabalho contribui para o enriquecimento do debate acadêmico e jurídico sobre a relevância que a representação fiscal possui para apuração de crimes tributários, sendo um instrumento legítimo e eficiente no sistema jurídico.

Palavras-chave: representação fiscal; esgotamento da via administrativa; apuração de crimes tributários.

ABSTRACT

This study examines the significance of fiscal representation for criminal purposes in the process of investigating tax crimes, delving into the fiscal process and its exhaustion within the administrative domain as a prerequisite for initiating criminal proceedings in tax-related cases. It seeks to provide an expositional analysis of fiscal representation and the impact of Direct Unconstitutionality Action 4,980/Federal District on the condition of prosecutability in tax crime cases. Employing a deductive and qualitative approach, grounded in extensive doctrinal research and relevant literature, the study underscores the relevance of fiscal representation to the decisions made by fiscal authorities in the administrative tax process. This mechanism serves as a conduit from the administrative to the judicial realm, contingent upon the final determination of the corresponding tax liability before referral to the Public Prosecutor's Office. The doctrinal analysis reveals that fiscal representation enhances the efficiency of tax crime investigations, preempting the recourse to judicial proceedings in less severe cases. However, it is also observed that, in many instances, fiscal representation can inadvertently facilitate tax offenses, given the diverse options available to taxpayers for discharging their tax obligations and avoiding prosecution. Consequently, within a critical perspective acknowledging the importance of fiscal representation and its invaluable role in the legal process, it is recommended that the legal system adapts to the subtle nuances of individual cases to strike a balance between safeguarding taxpayer rights and protecting the state's revenue collection. This work contributes to the enrichment of the academic and legal discourse regarding the relevance of fiscal representation in tax crime investigations, establishing it as a legitimate and effective instrument within the legal system.

Keywords: fiscal representation; exhaustion of the administrative route; tax crime investigation.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia-Geral da União
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
DENOR	Departamento de Normatização e Orientação
DRJs	Delegacias da Receita Federal de Julgamento
HC	Habeas Corpus
MP	Ministério Público
MPF	Ministério Público Federal
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	12
2.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	13
2.3. PRINCÍPIOS NO PROCESSO TRIBUTÁRIO	14
2.3.1. Princípios gerais	14
2.3.2. Princípios vetores dos meros procedimentos administrativos.	15
2.3.3. Princípios essenciais da fase contenciosa.	17
3. REPRESENTAÇÃO FISCAL	23
3.1. REQUISITOS	24
3.1.1. Condição de procedibilidade	24
3.1.2. Do dever de representar	26
3.2. NATUREZA JURÍDICA	27
3.3. APURAÇÃO DO ILÍCITO	29
3.4. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO	30
4. EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.	33
4.1. A TUTELA DO DIREITO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	33
4.2. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.980 E SEUS EFEITOS	34
4.2.1. Ação penal	35
4.2.2. Esgotamento da via administrativa	36
4.3. IMPORTÂNCIA DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS	39
5. CONCLUSÕES	43

1. INTRODUÇÃO

A interdisciplinaridade entre o direito penal e o direito tributário merece bastante destaque no mundo contemporâneo em que vivemos, tendo em vista, que é por meio dos tributos que o Estado arrecada recursos financeiros para promover suas atividades, sendo que as irregularidades constantes nos meios de arrecadação, como a sonegação de impostos é regulada diante dessa interdisciplinaridade dos dois ramos jurídicos.

Apurar as irregularidades e a possibilidade de ocorrência de fato previsto no ordenamento jurídico contra a ordem tributária é atividade dos órgãos responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos, onde é investigado os indícios de irregularidades que podem configurar crimes fiscais, por meio de atividades como da Receita Federal e das Secretarias Estaduais de Fazenda.

Esses órgãos dão andamento a um procedimento de análise documental por meio de uma revisão de registros financeiros e contábeis, para apurar indícios de irregularidades que configurem crimes tributários. Constatada alguma irregularidade é aberto um processo administrativo tributário que visa apurar as informações e realizar uma busca com o contribuinte para aplicação das medidas administrativas cabíveis em cada caso concreto. Nesses processos são adotadas diversas formalidades do procedimento administrativo, como a proteção e garantia do direito ao contraditório e ampla defesa.

Dentro desse contexto, um tema de grande relevância, é a comunicação das autoridades fazendárias ao Ministério Público, para que se inicie o processo de apuração de crimes tributários de natureza penal, qual seja, a representação fiscal para fins penais, e suas implicações dentro do processo legal.

O método a ser utilizado é o dedutivo qualitativo, embasado em buscas doutrinárias e em outros trabalhos que percorreram temas pertinentes a este estudo. Explorando os desafios sutis que a exigência da representação fiscal possui dentro do sistema jurídico, esse trabalho trás uma análise crítica da condição de procedibilidade da ação penal para apuração de crimes tributários, diante da exigência do exaurimento da via administrativa para a decisão final em âmbito administrativo fiscal para o início da persecução penal.

O trabalho aborda argumentos a favor e contra o envio da representação fiscal depois do esgotamento da via administrativa, considerando as implicações que cada argumentação possui dentro da aplicação da norma jurídica e os efeitos que podem causar para uma melhor eficácia da jurisdição.

Ao longo das próximas seções do presente trabalho, serão abordados o processo administrativo tributário, discriminando suas fases e a garantia dos direitos dos contribuintes diante do devido processo legal para apuração de possíveis irregularidades fiscais. Trataremos do estudo mais aprofundado do instituto da representação fiscal, desdobrando seus requisitos, natureza jurídica, apuração do ilícito tributário, e as implicações que a extinção do crédito tributário com o pagamento possui para a apuração de crimes tributários.

Ainda abordaremos os efeitos que o esgotamento da via administrativa, possui diante das longínquas discussões jurisprudenciais sobre a necessidade do esgotamento administrativo para o início da persecução penal e suas implicações para a condição de procedibilidade da ação penal, visto a relevância da representação fiscal.

O objetivo do presente estudo é análise da importância que a representação fiscal possui para fins penais, diante da sua hipotética condição de procedibilidade para o início da persecução penal ao fim do processo administrativo tributário para apuração de crimes tributários, percorrendo as recentes decisões e abordagens doutrinárias ao longo da relevância de se respeitar o devido processo legal.

A justificativa volta-se a contribuir com a ampliação do conhecimento e enriquecimento do debate acadêmico e jurídico sobre a relevância que a representação fiscal possui para apuração de crimes tributários, sendo um instrumento legítimo e eficiente no sistema jurídico, fornecendo uma reflexão crítica e proposição de ajustes legislativos para o sistema jurídico conferir maior equidade ao sistema de apuração de crimes tributários.

2. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.1. O DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito tributário é uma das áreas do direito público de grande relevância, visto que formula a ideia de arrecadação de recursos financeiros pelo poder público para realizar as atividades públicas necessárias à sociedade.

Segundo o autor Machado Segundo, a expressão direito tributário significa duas realidades diferentes, sendo uma, um “conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a regulamentação, o lançamento e a cobrança de tributos”¹, a outra realidade é o direito tributário ser um ramo do conhecimento, em que, em certo momento, devido às necessidades da sociedade passou a ser um ramo autônomo do direito, antes vinculado ao direito financeiro.

Em síntese, o direito tributário é a parte do direito que normatiza e regulamenta o sistema de tributação, que o poder político exerce frente à sociedade. A ação do Estado na tributação é chamada pela doutrina de uma tríplice função, em que, “no exercício do poder público, o Estado que, cria as normas regulamentadoras para arrecadação de tributos, é o mesmo que realiza a fiscalização de todo o sistema tributário e ainda julga administrativamente os indícios de irregularidades fiscais”².

Assim, apesar de termos a separação dos poderes, esta não assegura integralmente a garantia do contribuinte, pois, o órgão que regulamenta e fiscaliza, é o mesmo que julga o processo administrativo tributário, o que acaba pesando para o lado do contribuinte que porventura cometer algum ilícito fiscal, visto que as provas estarão todas com o órgão julgador, prejudicando a sua imparcialidade, e ainda induzindo o processo do sistema judicial de apuração de ilícitos fiscais que ocorrem dentro do direito tributário.

Diante de possíveis irregularidades fiscais, temos aplicação do processo tributário, seja em âmbito administrativo ou judicial, definido como “conjunto de atos complexos, tendentes à constituição do crédito tributário, inclusive as fases que têm por objeto as divergências

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário: conceito de direito tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 36-36. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

² PETRY, Rodrigo Caramori. **Ética tributária dos contribuintes e do Fisco**. Consultor Jurídico. São Paulo, p. 5-5. 30 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco/>. Acesso em: 05 dez. 2023.

instauradas entre sujeito ativo e sujeito passivo, assim como dos atos de cobrança do crédito tributário”³.

Isto posto, trataremos do processo administrativo para apuração de possíveis irregularidades fiscais, contemplando seus fundamentos, princípios e fases, até o procedimento final da instauração da representação fiscal.

2.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A complexidade do sistema tributário diante da compulsoriedade dos tributos, exige a formação de um conjunto de atos e procedimentos a serem realizados pela administração pública, para inibir a ação daqueles que tentam ocultar total ou parcialmente o fato gerador da obrigação tributária das autoridades fiscais, a chamada sonegação fiscal.

É de suma relevância destacar que, também no âmbito tributário, processo e procedimento não são sinônimos. Sendo que, procedimentos, remetem aos atos encadeados a serem realizados de forma objetiva pelo Estado, seja em âmbito administrativo ou judicial, de forma a conduzir o processo, sujeito ao ordenamento jurídico, como os atos da fiscalização tributária, que estão embasados em norma.⁴ Já o processo, é um conjunto de atos complexos, praticados em âmbito administrativo ou judicial, para a constituição de créditos tributários e a sua cobrança, diante das divergências dos componentes da relação tributária, com o intuito de resolver um conflito de interesses, oportunizando o uso do contraditório e da ampla defesa.⁵

A fiscalização que é realizada diante dos ilícitos tributários cometidos dentro do sistema de tributação, como a supressão ou redução do tributo devido, passa por um processo administrativo fiscal, onde ocorre averiguação de fatos ocorridos da obrigação tributária com a legislação, visando garantir os direitos do contribuinte, como o contraditório e ampla defesa, ante ao cometimento de infrações tributárias.

O processo administrativo fiscal é estabelecido pelo ente público relativo ao tributo que administra. O Decreto nº 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo-Fiscal – PAF), normatiza o processo administrativo fiscal, com relação aos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, o qual usaremos como base para exemplos apreciados.

³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Introdução e Processo Administrativo Fiscal**: processo tributário. In: CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. p. 41-41. E-book. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 17 out. 2023.

⁴ Ibid., p. 35.

⁵ Ibid., p. 41.

2.3. PRINCÍPIOS NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Diante do processo de julgamento dos ilícitos tributários, existem princípios que limitam o exercício do poder punitivo diante de crimes contra a ordem tributária, sendo que esses princípios podem ser divididos em princípios gerais, princípios vetores da condução de procedimentos administrativos e princípios do processo⁶.

2.3.1. Princípios gerais

Sem discriminar a ordem de significância citaremos alguns princípios gerais, presentes em todas as fases do processo tributário, seja administrativo ou judicial.

Um dos princípios gerais é o princípio da segurança jurídica, que busca garantir ao componente da relação tributária uma previsibilidade e maior proteção para uma relação tributária correta, em que ambas as partes possuem prazos para cumprir as etapas do processo administrativo tributário.⁷

Outro princípio é o da isonomia, previsto no caput do art. 5º da Constituição Federal, possui grande relevância no processo tributário, pois vislumbra tratar os diferentes de acordo com as suas diferenças, impedindo o surgimento de situações que favoreçam injustificadamente a Fazenda Pública em face dos contribuintes e nem mesmo favorecimento de um contribuinte em detrimento dos demais.⁸

Já o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, prevê a aplicação da lei, em que o processo administrativo tributário decorre de acordo com o previsto no ordenamento jurídico, e todas as suas fases e medidas aplicáveis estarão previamente em lei.⁹

Um outro princípio, é a razoabilidade, que anda em conjunto com o princípio da proporcionalidade em que ambos possuem a finalidade de viabilizar a aplicação da lei, em que os meios utilizados para atingir a fiscalização dentro do sistema tributário devem ser razoáveis, sendo considerados os meios do senso comum. A proporcionalidade visa a

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 15-15. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

⁷ Ibid., p. 18.

⁸ Ibid., p. 19.

⁹ Ibid., p. 20.

execução de um fim adequado, necessário e proporcional aplicando a lei tributária, em que o controle realizado dos meios concilia com princípios positivados na CF.¹⁰

Já o princípio da publicidade, é um importante instrumento de controle da legalidade, visto que, com ele, as autoridades devem das publicidades aos atos praticados, procedimento adotado em âmbito administrativo, existindo exceções, em face de procedimentos que tem a publicidade restringida para a preservação do sigilo fiscal do contribuinte, sempre com relação a terceiros, pois as partes nunca podem ser privadas do conhecimento dos atos praticados pelo poder público, sendo conforme o STJ, nulo o processo administrativo em que o intimado não tem acesso aos autos.¹¹

Esses e outros princípios, aos quais não nos cabe mencionar neste estudo, chamados princípios gerais, regulam o processo tributário, com aplicação comum em todas as fases do processo, na fiscalização e julgamento de ilícitos tributários em instância administrativa, orientando os agentes fiscais sobre a condução dos próximos passos, como de início os meros procedimentos administrativos.

2.3.2. Princípios vetores dos meros procedimentos administrativos.

O momento processual que é realizado após a fiscalização, que antecede o lançamento, a exemplo, são chamados de meros procedimentos¹², momento em que são realizados atos administrativos que organizam as informações para realizar o lançamento do crédito tributário, não submetendo aos princípios como o contraditório e a ampla defesa, pois não viabiliza a participação dos interessados, é apenas uma organização da administração.

Machado Segundo, fala que o mero procedimento, não observa os princípios como o contraditório e ampla defesa, em virtude de que nesse momento é realizado apenas um ato administrativo que não envolve ainda um conflito de interesses.

Alguns princípios orientam a instauração dos meros procedimentos, entre eles está o princípio da oficialidade, que prevê a atuação de ofício do Fisco, dentro dos procedimentos que realiza, sendo um impulso processual que não substitui a atuação do particular, mas evita

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 22-22. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

¹¹ Ibid., p. 24.

¹² Ibid., p. 25.

que sua omissão paralise o processo¹³. Cumpre observar que esse dever de ofício do Fisco, independentemente se isso o beneficia com arrecadação, pois a sua função é seguir a lei, independente de provocação, ou de proteção aos seus interesses¹⁴.

O princípio da inquisitorialidade, rege a fase dos meros procedimentos, ao passo que, o órgão responsável pela administração tributária tem uma participação ativa nos procedimentos, sem a necessária participação do contribuinte¹⁵, ou seja, não está inserido no contexto do oficioso, ficando mais livre a administração pública para buscar a verdade material.

Outro princípio da fase dos meros procedimentos, é o princípio da cientificação, diretamente ligado ao princípio da publicidade, ele traz a segurança do contribuinte ser cientificado das fases e procedimentos, mesmo que nessa fase não contenciosa não tenha o direito de participação¹⁶.

Um princípio que também possui grande importância, visto que se busca a verdade dos fatos, é o princípio da busca pela verdade material, que vai além do comprovado nos autos, utiliza outros meios necessários para formar sua convicção, não podendo os meios probatórios serem ilícitos, conforme art. 5º, LVI, da CF¹⁷. No entanto, vêm sendo reconhecida pelas turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a possibilidade de mitigação das características ilícitas da prova, desde que, essas poderiam ser obtidas por fonte independente ao longo da investigação fiscal, de acordo com as teorias da fonte independente e da descoberta inevitável,¹⁸, em casos extremos em que possui vícios, erros ou deficiências na busca pela verdade material. Um exemplo é o contribuinte não possuir escrituração contábil, nem outro meio de indicar seu lucro real, não podendo assim, exigir que o imposto de renda seja calculado sobre o lucro real, pois é impossível de aferição.¹⁹

¹³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Introdução e Processo Administrativo Fiscal: processo tributário**. In: CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. p. 50-50. E-book. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 17 out. 2023.

¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 26-26. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

¹⁵ Ibid., p. 27.

¹⁶ Ibid., p. 27.

¹⁷ Art. 5º, LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

¹⁸ CAREF, Processo Administrativo 19515.007874/2008-81, Acórdão 2401-004.578, Relatora Maria Cleci Coti Martins, Sessão 07.02.2017; CAREF, Processo Administrativo 19647.011167/2009-75, Acórdão 9303-008.694, Rel. Andrada Marcio Canuto Natal, Sessão 12.06.2019.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, op. cit, p. 28-28.

Os meros procedimentos estão regulados pelo princípio da subordinação hierárquica, em que as atividades da administração, no exercício de sua função típica, é regida por instruções normativas, portarias, entre outros, ficando subordinada, visto que atividade administrativa tributária é vinculada.²⁰

Outro princípio que é de suma relevância para o contribuinte na fase não contenciosa, é o princípio da fundamentação, em que a decisão final dos meros procedimentos administrativos, deve estar pautada em fundamentação legal, para que o contribuinte possa se defender, avaliando as razões encampadas, atos praticados, de acordo com sua legitimidade e finalidade, permitindo à defesa, acesso aos atos, podendo analisar sua validade.²¹

Dessa forma, partindo de tais preceitos a serem observados na fase não contenciosa, passaremos a abordar os princípios que norteiam a atuação dos integrantes da relação tributária, na fase que envolve um conflito de interesses, sendo discutido e oportunizado a contradição aos fatos alegados diante dos indícios de irregularidades fiscais.

2.3.3. Princípios essenciais da fase contenciosa.

No processo propriamente dito, temos princípios que orientam a atuação dos componentes da relação tributária na esfera administrativa e judicial, que são cumulativos com os princípios gerais e dos meros procedimentos.

Alguns princípios estão presentes nas duas fases do processo, como o princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV da CF/88, que “é um instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou administrativa”²², sendo que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal²³, tendo expressa a segurança da igualdade material das partes em conflito e a influência das partes na convicção do julgador, para uma decisão justa e mais próxima do direito material.²⁴

Entre outros princípios presentes na fase administrativa e judicial, podemos destacar o princípio da ampla defesa e do contraditório, assegurado por expressa literalidade no art. 5º,

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 31-31. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

²¹ Ibid., p. 31.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Vigência, Aplicação e Interpretação da Legislação Tributária**. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 212.

²³ Art. 5º, LIV, CF/88.

²⁴ MACHADO SEGUNDO, op. cit, p. 32.

LV, da CF/88. Aplica-se na fase de resolução de conflito, que possui a participação das partes. Ampla defesa está relacionada ao conhecimento fundamentado do fato imputado ao contribuinte, possibilitando a defesa. O contraditório remete a ciência que deve ser dada às partes do que é feito e se pretende fazer, oportunizando cooperação ou contradição.

O contraditório e a ampla defesa, são bases que devem ser asseguradas no processo administrativo fiscal e também no processo judicial diante dos ilícitos tributários, em virtude da fase litigiosa, em que deve ser permitido ao contribuinte cooperar com as informações ou contestá-lá, acerca da supressão ou redução de tributos. Sendo de extrema importância, a garantia de tais preceitos dentro do processo administrativo tributário, evitando a omissão do contribuinte diante da cientificidade dos procedimentos realizados, que dificulta o desfecho da decisão final.

2.3.3.1. Princípios do processo contencioso administrativo.

Dentre os princípios inerentes ao processo administrativo, podemos citar a utilidade do processo administrativo, que visa, atingir a finalidade do processo, sendo, que é inconstitucional impor gravames ao contribuinte antes da decisão final da apreciação da administração pública, decorrente a razão pela qual o Ministério Público não pode apresentar denúncia antes da constituição do crédito tributário, conforme aplicação da súmula vinculante nº 24, o qual é uma particularidade diante das normas que regem o sistema tributário, mais questionadas, e que serão aprofundadas mais adiante.²⁵

O processo administrativo, também segue o princípio da não submissão do órgão julgador ao poder hierárquico, em que o órgão julgador, segue apenas a hierarquia das funções administrativas típicas, não se relacionando ao mérito das decisões. A exemplo da atividade do fiscal de tributos, que segue as instruções normativas dos superiores hierárquicos, mas o órgão que verifica a validade do auto de infração lavrado pelo fiscal de tributos, não precisa considerar as mesmas instruções, caso as considere contrárias à lei.²⁶

O princípio da verdade material, já trazido anteriormente, possui grande relevância no procedimento administrativo, visto que a administração pública, deve sempre buscar por outros meios aos alegados como prova nos autos, a verdade material. Sendo comum o

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 41-41. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

²⁶ Ibid., p. 42.

desrespeito a esse princípio, em que a administração nega o pedido de provas pelo contribuinte e posteriormente profere decisão julgando improcedente a defesa apresentada em razão de falta de provas.²⁷

O princípio da oficialidade, dentro do processo administrativo contencioso, tem menos influência do que na parte dos meros procedimentos, visto que os atos aqui praticados ocorrem com mais frequência pela provocação do contribuinte, no entanto, é utilizado para que o processo seja célere e que a autoridade administrativa ponha fim de ofício ao processo administrativo independentemente de inércia do contribuinte, diferentemente do que ocorre em um processo judicial.²⁸

2.3.3.2. Princípios do processo contencioso judicial.

No que diz respeito aos princípios peculiares ao processo judicial, momento processual em que enseja uma decisão definitiva ao conflito de interesses em questão, o qual requer uma aplicação mais atenciosa dos princípios inerentes ao processo.

O princípio da inafastabilidade da jurisdição, decorrente do art. 5º, XXXV, da CF/88, em que expressa “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, ou seja não existe causa que não possa ser apreciada pelo judiciário, sendo que a decisão final, não necessita ser exclusivamente do Poder Judiciário, como nos casos de juízo arbitral e decisões favoráveis ao administrado no processo administrativo contencioso, vez que a própria administração corrige uma ilegalidade prática por si mesma.²⁹

O princípio da efetividade da tutela jurisdicional, extraído do art. 5º, XXXV, da CF/88, está vinculado ao sistema de jurisdição, no qual deve proporcionar decisões justas, que resolvam de forma efetiva os conflitos de interesses, sendo, em matéria tributária, o Poder Público possui a função de elaborar normas, aplicá-las e julgar, devendo dar a qualquer indivíduo o acesso à tutela jurisdicional.³⁰

²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 43-43. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

²⁸ Ibid., p. 44.

²⁹ Ibid., p. 45.

³⁰ Ibid., p. 47.

O princípio da imparcialidade, vincula a aplicação direta da lei pelo juiz, que deixa suas premissas particulares, e se vincula ao uso da estrita legalidade, não atribuindo valor a uma exigência fiscal inválida para beneficiar o Fisco.³¹

Diferentemente do já visto, no processo judicial, corre o princípio da inércia, em que a jurisdição se move através de provocação, em razão da proteção da imparcialidade e do juiz natural, como nos casos em que o contribuinte da iniciativa ao processo judicial. Ainda, o processo judicial, segue a busca pela verdade formal, em que busca pela verdade de forma mais limitada, com o uso das provas que estão nos atos, podendo realizar quesitos em provas e inquirição de testemunhas.³²

Dessa forma, o uso dos princípios no processo tributário, é de suma importância para o prosseguimento devido no processo que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária, garantindo eficiência na decisão, para que sejam obtidos os interesses do Estado com a arrecadação de tributos e sejam protegidos os direitos dos contribuintes em cada fase do processo legal.

2.4. FASES

O processo administrativo tributário, que verifica os indícios de possíveis erros fiscais no sistema de tributação, diante de atividades de ocultação total ou parcial do fato gerador do tributo, pelo contribuinte ou pelos agentes fiscais, passa por dois momentos processuais, divididos em fase não litigiosa e fase litigiosa³³ ou como fase interna e externa³⁴.

A fase não litigiosa, não contenciosa ou interna, os chamados meros procedimentos, do processo administrativo fiscal, como mencionado acima, é o momento em que a administração realiza a fiscalização diante de indícios de irregularidades fiscais, mesmo que não haja um crédito fiscal, é o momento em que verifica a ocorrência do fato gerador, o

³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos do processo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 48-48. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

³² Ibid., p. 49.

³³ PAULSEN, Leandro. **Processo administrativo-fiscal**. In: PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 255-255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 out. 2023.

³⁴ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Introdução e Processo Administrativo Fiscal: processo administrativo fiscal**. In: CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. p. 118-118. E-book. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 17 out. 2023.

montante devido, o sujeito passivo e eventual penalidade³⁵, com o uso da oficialidade, o Fisco reúne todas as informações para averiguar se houve indícios de irregularidades fiscais.

Essa fase é inquisitória, em que o contribuinte não tem direito ao contraditório e à ampla defesa, pois seu caráter é meramente um conjunto de atos da administração, sem que haja litígio entre as partes da relação tributária.

Verificado indícios de irregularidades, é lavrado o Auto de Infração, documento esse que formaliza a exigência do crédito tributário e aplicação de penalidade, que é instruído por documentos que detalham os trabalhos realizados, pelo Fisco, notificando o sujeito passivo para apresentar impugnação ao lançamento, dirigida, no caso dos créditos de competência da União, à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos.

Com a impugnação apresentada em tempo hábil de 30 dias, a partir da intimação da exigência³⁶, é aberta a fase litigiosa, externa, ou contenciosa, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, II, do Código Tributário Nacional e art. 14, do Decreto nº 70.235/1972. Sendo nesse momento, que é aberto o direito ao contraditório e ampla defesa, onde é devidamente instaurado o processo administrativo fiscal, em que as partes litigantes vão buscar a defesa de seus interesses.

Em caso não apresentada a impugnação tempestivamente pelo contribuinte, o crédito tributário é definitivamente³⁷ constituído, pois fica preclusa a oposição administrativa a exigência tributária, sendo que o Fisco deve proceder a cobrança do crédito por meio do Aviso de Cobrança ou inscrever em dívida ativa e posteriormente realizar a execução judicial, utilizando-se da Lei nº 6.830/80.

Apresentada a impugnação, inicia-se a fase de instrução probatória, para elucidação dos fatos, em que são utilizadas provas documentais e até a requisição por prova pericial. Concluída a fase de instrução, em caso de tributos de competência federal, a impugnação é julgada por uma das Turmas da Delegacia da Receita de Julgamentos (DRJs).

Diante da decisão, é cabível recurso voluntário, no prazo de 30 dias de sua ciência³⁸, ou o recurso de ofício da autoridade de primeira instância, em casos de a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total ou deixar de

³⁵ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Introdução e Processo Administrativo Fiscal: processo administrativo fiscal**. In: CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo Tributário: Administrativo e Judicial*. Rio de Janeiro: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. p. 141-141. E-book. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 17 out. 2023.

³⁶ Art. 15, Decreto 70.235/1972.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Processo administrativo-fiscal**. In: PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 255-255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 out. 2023.

³⁸ Art. 33, Decreto 70.235/1972.

aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência³⁹.

Ainda o Presidente da Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, irá recorrer de ofício, em casos de decisões que exoneram o sujeito passivo em valor superior a R\$2.500.000,00.⁴⁰ Trata-se mais de um reexame de ofício sobre a questão conflitante.⁴¹

O julgamento em segunda instância, é de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a ser apresentado no prazo de 30 dias. Dessa decisão é cabível Embargos de Declaração, no prazo de 5 dias, em caso de obscuridade, omissão ou contradição⁴², ou ainda Recurso Especial, a ser dirigido para Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 dias, em caso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁴³.

Diante da decisão não mais sujeita a recurso, fica concluído o processo administrativo e em caso de manutenção do auto de infração, é constituído em definitivo o crédito tributário, podendo ser parcelado, momento em que a representação fiscal para fins penais somente será enviada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento⁴⁴, contendo as informações necessárias para que o Ministério Público possa dar início ao procedimento judicial de natureza penal.

³⁹ Art. 34, Decreto 70.235/1972.

⁴⁰ Portaria MF 63, de 09 de fevereiro de 2017.

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p. 153-153. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 01 nov. 2023.

⁴² Art. 65, Regimento Interno do CARF.

⁴³ Art. 37, Decreto 70.235/1972.

⁴⁴ Art. 83, §1º da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3. REPRESENTAÇÃO FISCAL

A representação fiscal para fins penais é o meio pelo qual as autoridades fiscais comunicam-se com as autoridades judiciais, que, diante de indícios de irregularidades fiscais, é encaminhada ao Ministério Público para início do processo penal tributário para apuração de crimes tributários.

A previsão é disposta no Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, atualizada pela Lei nº 13.350/2010 e Lei nº 12.382/2011:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

Tal dispositivo legal, tem dado origem à divergências quanto ao momento exato do envio da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público para início da ação penal em crimes contra a ordem tributária, conforme citaremos a seguir.

Em termos gerais, a representação fiscal para fins penais é um meio pelo qual a autoridade fiscal repassa informações para que a autoridade judicial pratique atos de sua competência. Sendo que o inverso dessa comunicação é denominado de **representação penal para fins fiscais**⁴⁵.

A **representação penal para fins fiscais**, decorre de investigações criminais realizadas pelas autoridades policiais, em que percebem ter ocorrido sonegação de tributos, e assim, possíveis crimes tributários, ficando encarregadas de representar ao Fisco, diante da responsabilidade e competência do Fisco de dar a certeza dos eventos que caracterizam a materialidade dos crimes contra a ordem tributária.⁴⁶

A base de fundamentação da representação fiscal, com o advento da Portaria Receita Federal do Brasil 199/22, que altera a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, que passou a vigorar em 1º de agosto de 2022, normatiza que a representação fiscal somente deve ser enviada ao MPF com fundamento nos dados disponíveis nas bases de dados da RFB se

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Tributação do Ilícito**. In: PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 255-255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 out. 2023. p, 117.

⁴⁶ Ibid., p. 118.

devidamente comprovada a ocorrência dos fatos que configuram crimes e que afastam o mero erro de transmissão das informações à base de dados da RFB⁴⁷.

Assim, é necessário ter provas da ocorrência do crime contra a ordem tributária e não apenas passado pela instância administrativa sem os devidos processos legais e já intimado o contribuinte para pagar, caso contrário não terá a representação fiscal ao MPF.

A atuação do Fisco diante a punibilidade dos crimes tributários é essencial, pois é de sua competência averiguar os fatos que ensejam a materialidade dos delitos fiscais, procedendo com a constituição do crédito tributário.

A Portaria nº 1.750/18 da Receita Federal do Brasil, disciplina as exigências para a lavratura da representação fiscal para fins penais, dispondo que será formalizada junto ao auto de infração, devendo permanecer no âmbito da unidade responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, até a decisão final, na esfera administrativa⁴⁸, momento em que dada a constatação em via administrativa, deverá ser encaminhada ao Ministério Público.

3.1. REQUISITOS

3.1.1. Condição de procedibilidade

Diante dos embates sobre o momento em que a representação fiscal deve ser enviada ao Ministério Público, surge uma questão a ser analisada, qual seja, a condição da mesma para a procedibilidade da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Conforme prevê a legislação, no já mencionado art. 83 da Lei 9.430/96, sobre as exigências fiscais dos créditos tributários correspondentes, a representação fiscal para fins penais é enviada ao Ministério Público ao fim da decisão final na esfera administrativa.

Ainda em 02/12/2009, o STF aprovou a súmula vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”, que, em mesmo sentido, afirma a necessidade de esperar a decisão final para instauração da representação fiscal em âmbito penal.

⁴⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Portaria nº 199, de 13 de julho de 2022.

⁴⁸ Art. 10, Portaria nº 1.750/18.

Para Tourinho Filho⁴⁹, não existe nenhum dispositivo legal que prevê a condição de procedibilidade para o início da ação penal em crimes tributários, muito menos da apresentação da representação fiscal.

Assim sendo, por mais que se discuta, a representação fiscal para fins penais não é considerada uma condição de procedibilidade para o Ministério Público dar início a ação penal nos crimes contra a ordem tributário, conforme a ADI 1.571, julgada em 10 de dezembro de 2003, em que o STF se manifestou que a representação tributária é uma *notitia criminis*, que se dirige aos agentes fiscais, não impedindo o Ministério Público de ajuizar ação penal, independentemente do recebimento da representação fiscal para fins penais, pois basta que o *parquet*, reúna provas suficientes de materialidade e autoria por outros meios necessários sem a instrução do processo administrativo tributário, para dar início a ação penal em crimes tributários.

Um exemplo bastante pertinente ao assunto tratado, é o HC nº 81611/DF, julgado em 10 de dezembro de 2003, que traz a posição do Supremo Tribunal Federal quanto à questão da condição de procedibilidade da Representação Fiscal. O caso é de um sócio-administrador que foi autuado e ainda com o processo administrativo tributário em curso, o Ministério Público ofereceu denúncia, a qual foi recebida pela 4ª Vara Criminal de São Paulo, tendo o autor impetrado Habeas Corpus ao TRF da 3ª Região. Afirmando o tribunal que a representação fiscal não seria condição de procedibilidade para o MP oferecer denúncia, desde que tenha provas de materialidade e autoria. Tendo o autor apresentado recurso ordinário ao Superior Tribunal de Justiça, em que a quinta turma se manifestou no mesmo sentido, visto a natureza da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.⁵⁰

Impetrado o HC nº 81.611, o julgamento concordava com a impossibilidade de entender a representação fiscal como condição de procedibilidade da ação penal, segundo o qual, a natureza dada aos crimes fiscais, independe da vinculação da vontade da administração fiscal em comunicar por meio da representação fiscal para fins penais, pois é o Ministério

⁴⁹ TOURINHO FILHO apud AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal**. Rio de Janeiro, 2011. p.170. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

⁵⁰ RODRIGUES, Rafael Gaspar. **A Aprovação da Súmula Vinculante nº 24**. In: RODRIGUES, Rafael Gaspar. *Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro*. 2023. 95 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023. p.43. Disponível em: <http://www.bdt.d.uerj.br/handle/1/19652>. Acesso em: 30 out. 2023.

Público o titular privativo para propor ação penal, não condicionada a iniciativa da administração tributária.⁵¹

Dessa forma, o entendimento dos tribunais superiores a respeito da condição de procedibilidade da representação fiscal para fins penais, tem mantido coerência e defendendo as teses de que não é necessário que a ação penal em crimes contra a ordem tributária, dependa da referida representação, com fundamento legal ao qual dispõe o Art. 15 da Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, sendo a ação penal pública incondicionada, como abordaremos mais à frente.

3.1.2. Do dever de representar

Mesmo sabendo que não há necessidade de representação, o dever de representar decorre do exercício funcional do servidor que atua junto a repartição responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, que conforme disposição da Lei nº 8.112/1990, tem o dever de representar contra ilegalidade:

Art. 116. São deveres do servidor:

VI - levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração;

XII - representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder.

Nesse ínterim, caso o servidor público federal se omita em representar o que tiver ciência, pode ser sujeito à penalidades administrativas, até mesmo a demissão. O Decreto nº 3.688/41, que dispõe sobre as contravenções penais, estabelece em seu art. 66, a cominação de contravenção penal a quem deixar de representar:

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

⁵¹ RODRIGUES, Rafael Gaspar. **A Aprovação da Súmula Vinculante no 24**. In: RODRIGUES, Rafael Gaspar. *Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro*. 2023. 95 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023. p.44. Disponível em: <http://www.bdt.d.uerj.br/handle/1/19652>. Acesso em: 30 out. 2023.

Assim, além de ser responsabilizado administrativamente, o servidor que deixar de representar a comunicação de ilegalidades no exercício de suas funções, pode ser responsabilizado criminalmente.

Ainda, por força do Art. 12 do Decreto nº 70.235/72, o servidor que após realizar suas atividades e verificar a ocorrência de infrações, se não for competente para formalizar a exigência, deve comunicar ao seu chefe imediato para que este tome conhecimento e adote as providências necessárias:

Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

Dessa forma, para o regular andamento do processo administrativo fiscal e a posterior instauração do processo judicial tributário, para punibilidade de crimes contra a ordem tributária, é imprescindível que as autoridades fiscais representem as informações que tenham conhecimento em âmbito fiscal.

3.2. NATUREZA JURÍDICA

Diante o discutido, a legislação vigente e as doutrinas estudadas, tratam a representação fiscal, como um instrumento que não influencia na condição de procedibilidade da instauração da ação penal, pelo Ministério Público.

A ideia de representação que temos, aquela ligada a ação penal pública condicionada à representação, em que a lei exige uma requisição do Ministro da Justiça, ou representação do ofendido ou representante como condição de manifestação de vontade, ao início do processo judicial,⁵² cria uma confusão diante do instrumento da representação fiscal para fins penais, visto que apesar de possuírem o mesmo nome, não são ações sinônimas.

De um lado temos a representação da ação penal pública condicionada, em que a vítima ou seu representante legal apresenta informações ao Ministério Público, para que possa oferecer a denúncia, sendo a atividade do ente limitada a representação.

⁵² Art. 24, Código de Processo Penal, Decreto Lei, nº 3.689, de 3 de outubro de 1941.

Diferentemente do que ocorre nos crimes contra a ordem tributária, em que a ação penal pública é incondicionada, a representação fiscal para fins penais é como uma espécie de *delatio criminis*⁵³ ou *notitia criminis*⁵⁴ como prevê o art. 27 do CPP:

Art. 27. Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Ainda, diante da disposição da legislação na Lei nº 9.430/96, sobre o momento em que se dá o envio da representação fiscal ao Ministério Público, qual seja, após o esgotamento da via administrativa, o Supremo Tribunal Federal se posicionou sobre Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571/DF, de 10/12/2003, e sobre *Habeas Corpus* nº 81.611/DF, de 10/12/2003:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.

Nesse sentido, a atuação do Ministério Público não fica condicionada a representação fiscal, pois pode oferecer denúncia e iniciar a persecução penal em caso de crimes contra a ordem tributária, se por outros meios adquirir provas de materialidade e autoria.

No entanto, diante da legislação vigente, é necessário o cumprimento de um requisito legal, qual seja, a *condição objetiva de punibilidade*⁵⁵, que refere-se a constituição de forma definitiva do crédito tributário, ou seja, o esgotamento da via administrativa, com o lançamento definitivo do crédito tributário.

⁵³ BONFIM Neucir Salazar. **Presunções no Direito Tributário e a Representação fiscal para Fins Penais**. Curitiba, UFPR, 2007, p. 67.

⁵⁴ BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Medidas despenalizadoras: a regularização fiscal e seus efeitos**. In: BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo-SP: Editora Saraiva, 2023. p. 30. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

⁵⁵ Ibid., loc. cit.

Conforme o disposto art. 83 da Lei nº 9.430/96, e ainda a súmula vinculante 24, em caso ocorra denúncia sem respeitar o encerramento da via administrativa, a denúncia deve ser rejeitada pelo juiz e a ação penal deve ser trancada por falta de justa causa, por meio de *habeas corpus*⁵⁶.

Ademais, o STF possui entendimento sumulado de que em crimes tributários a ação penal é pública incondicionada conforme a Súmula 609 “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Assim sendo, como será mais aprofundado posteriormente, a ação penal para apuração de crimes contra a ordem tributária, possui natureza jurídica de ação penal pública incondicionada, sendo a representação fiscal um instrumento de natureza meramente comunicativa das autoridades fiscais às autoridades judiciais.

3.3. APURAÇÃO DO ILÍCITO

A repressão dos ilícitos tributários, é um procedimento de suma importância para que seja mantida a ordem de arrecadação fiscal, assegurando que os recursos públicos sejam arrecadados de forma eficiente, o qual enseja aplicação de sanções administrativas, por meio das multas, e ainda sanções penais em casos mais graves em que existe a prática de ocultação ou retardação do fato gerador da obrigação tributária.

O processo pelo qual é apurado o ilícito tributário, deve seguir os princípios do processo tributário, respeitando os direitos dos contribuintes, por meio de princípios, como da ampla defesa e do contraditório, seguindo o devido processo legal.

A aplicação das sanções administrativas e sanções penais de forma concomitante diante da independência das instâncias, contribui para a complexidade do sistema jurídico, com aplicação duplicada e dificulta a repressão dos ilícitos tributários.⁵⁷

Conforme explana, Hugo de Brito Machado, o ilícito tributário, engloba todos os comportamentos dizendo respeito à ordem jurídica em geral⁵⁸, diferentemente do que a lei abrange como legal ou ilegal, visto que a norma jurídica não compreende todos os comportamentos. Assim, nem todo ilícito tributário é necessariamente um crime tributário, já

⁵⁶ BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Medidas despenalizadoras: a regularização fiscal e seus efeitos**. In: BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo-SP: Editora Saraiva, 2023. p. 30. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª edição. Malheiros Editores. 2010. p. 520.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Judicial Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª edição. Malheiros Editores. 2010. p. 503.

que os ilícitos tributários, implica inobservância de uma norma tributária, que pode ou não estar prevista em lei, como o simples descumprimento de uma obrigação acessória. Por outro lado, todo crime tributário enseja um ilícito tributário, diante da inobservância de uma obrigação principal.

A apuração do ilícito tributário é bastante complexa visto que os meios disponíveis para as investigações sempre precedem de informações e da competência da esfera administrativa para a constituição do crédito tributário, pois conforme aborda Leandro Paulsen⁵⁹, os indícios de irregularidades fiscais, por mais que sejam encontrados previamente pelas autoridades policiais, está, não tem competência para determinar a materialidade e o Ministério Público não pode oferecer denúncia sem a instrução com os documentos fiscais da constituição do crédito tributário, conforme aborda:

“... as autoridades policiais, mesmo ao se depararem com o que lhes possa parecer inequívocos crimes contra a ordem tributária, não têm autonomia para lhes apurar a materialidade e encaminhar suas conclusões ao Ministério Público de modo suficiente a amparar o oferecimento de denúncia. O Ministério Público, por sua vez, tomando conhecimento de práticas de sonegação, tampouco pode oferecer denúncia sem que esteja ela instruída com os documentos fiscais comprobatórios da constituição definitiva dos respectivos créditos tributários.” p. 118.

Cumprе ressaltar, que a apuração do ilícito é uma atividade do Fisco, que dispõe da competência para apurar os fatos e os dados geradores das possíveis irregularidades para a materialidade do ilícito e posteriormente a sua constituição como crédito tributário, sendo uma competência de esfera administrativa que visa arrecadação de recursos financeiros para o Estado por meio dos tributos.

Dessa forma, a apuração de ilícitos tributários é bastante complexa e exige uma atenção ao equilíbrio entre a função de arrecadação de tributos pelo Estado e a garantia dos direitos dos contribuintes, para que seja devidamente apurado e em caso as investigações sejam prevaletes as possibilidades de crime, seja encaminhado para o Ministério Público para dar início a persecução penal para apuração do crime tributário.

3.4. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Processo administrativo-fiscal**. In: PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 117-118. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 18 out. 2023.

A extinção do crédito tributário, consiste no desaparecimento deste⁶⁰, referindo ao término da exigência de um crédito tributário, que é anulado ou cumprido, de acordo com as formas previstas no art. 156 do CTN, e em outras leis que disponham aplicação no direito tributário, em que, uma das formas que é mais comum é pelo pagamento do crédito tributário.

O adimplemento do crédito tributário, acarreta na extinção da punibilidade, que ocorre com qualquer das formas de extinção do crédito tributário. Segundo Guilherme de Souza Nucci, a extinção da punibilidade consiste na perda da pretensão punitiva ou executória estatal, em razão de objeções legais⁶¹, como abordaremos a condição de pagamento do crédito tributário, em que ocorre a extinção do direito de punir do estado.

O STJ decidiu que com o advento da Lei nº 10.684/2003, o legislador tirou qualquer marco temporal para que o adimplemento da obrigação tributária resultar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do art. 9, §2º, sendo vedado o poder judiciário estabelecer limite ao tempo do pagamento para extinguir a punibilidade⁶². Reforçando a posição de Hugo de Brito Machado, que o Estado objetiva a criação de norma que exija o pagamento de tributos, se importando com a efetiva arrecadação fiscal, através da cobrança em âmbito penal e não como se deve proceder a condenação do contribuinte que não realiza a correta contribuição⁶³.

A legislação muda constantemente, diante das divergências que têm tomado conta do embate sobre a possibilidade de extinção da punibilidade do crédito tributário com o pagamento do tributo sonegado. De um lado temos uma parte da doutrina, assim como Thadeu José Piragibe Afonso, que discorda da aplicação da extinção da punibilidade com o pagamento do crédito tributário, aduzindo que favorece a ocorrência de mais ilícitos tributários, pois apenas com o pagamento do tributo devido estará extinta a punibilidade. Por outro lado, há quem, como Hugo de Brito Machado, defende que a aplicação da sanção penal é um meio de compelir o contribuinte a pagar o tributo, não tendo conteúdo ético, sendo o objetivo a ser alcançado a arrecadação de recursos pelo sistema tributário.⁶⁴

Para Thadeu José Piragibe Afonso, a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo é um instrumento que não proporciona a justiça, já que não se aplica a crimes

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Crédito Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª edição. Malheiros Editores. 2010. p. 208.

⁶¹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Extinção da Punibilidade**. In: NUCCI, Guilherme de Souza. Direito Penal - Partes Geral e Especial - (Esquemas & Sistemas). 8. ed. Rio de Janeiro: Método, Grupo GEN, 2022. p. 263-263. E-book. ISBN 9786559645190. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645190/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

⁶² STJ, Quinta Turma, HC 362.478/SP 2017.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição. Malheiros Editores. 2010. p. 524.

⁶⁴ Ibid., p. 525.

semelhantes e menos graves⁶⁵, além de discriminar os acusados em razão de sua capacidade econômica⁶⁶, pois para atingir os objetivos de arrecadação fazendária, a administração pode dispor de outros meios, como a fiscalização e proposição de ações fiscais⁶⁷.

Com entendimento contrário, Hugo de Brito Machado, vê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido como uma medida não contrária à lei e a seus efeitos, visto que, a legislação não possui conteúdo ético, valendo-se de forma a compelir o contribuinte a pagar o tributo e atinge o objetivo final que é a arrecadação, e assim não seria um meio que favorecesse os ilícitos tributários, pois a multa cobrada com o pagamento do tributo é elevada.⁶⁸

A legislação tem sido aplicada de maneira favorável a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, ao passo que, o STF já se manifestou sobre o entendimento de que o pagamento a qualquer tempo extingue a punibilidade, até mesmo depois do recebimento da denúncia, e ainda conforme Hugo de Brito Machado, expressa, até depois de sentença condenatória, mesmo com o trânsito em julgado⁶⁹.

Cabe mencionar que suspende o encaminhamento da representação fiscal para fins penais, em casos de suspensão do crédito tributário, com o parcelamento do débito, não sendo essa hipótese, nos casos em que o contribuinte é excluído do parcelamento, assim sendo, quando o fisco identifica que o contribuinte não cumpria os requisitos para aderir ao parcelamento ou em casos que o contribuinte deixa de pagar as parcelas.

⁶⁵ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **Direito Penal Tributário**. In: AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal. Rio de Janeiro, 2011. p. 118. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

⁶⁶ Ibid., p. 120.

⁶⁷ Ibid., p. 117.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª edição. Malheiros Editores. 2010. p. 524.

⁶⁹ Ibid., p. 525.

4. EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

4.1. A TUTELA DO DIREITO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os ramos do direito se complementam na aplicabilidade da legislação, ao passo que, o direito tributário é tutelado pelas normas do direito penal, nos casos de crimes contra a ordem tributária, após percorrer a via administrativa para apuração de ilícitos tributários.

Para que sejam aplicadas as normas do direito penal, é necessário que o direito tributário constitua a incidência de um ilícito fiscal, para que seja repassado à instância penal, onde devem ser aplicados os procedimentos necessários ao cumprimento da lei.

Diante da decisão na esfera administrativa constatando o ilícito, é formalizada a representação fiscal para fins penais, como uma ferramenta dentro do direito penal tributário, instituída com o objetivo de compartilhar informações das autoridades fiscais diante do processo administrativo com as autoridades judiciárias para a apuração e combate às irregularidades fiscais, permitindo com que o Estado investigue e puna os responsáveis por crimes contra a ordem tributária.⁷⁰

Existem dois termos que podem parecer semelhantes, mas possuem significados diferentes, temos o Direito Tributário Penal que se preocupa com as infrações administrativas relacionados a tributos, ou seja, aquelas que são cometidos no âmbito da arrecadação e fiscalização de tributos, enquanto o Direito Penal Tributário se dedica aos crimes cometidos contra a ordem tributária, ou seja, aqueles que envolvem o não pagamento de tributos, a sonegação fiscal, a falsificação de documentos fiscais, entre outros. Ambas as áreas são importantes para garantir o correto funcionamento do sistema tributário e evitar a evasão fiscal⁷¹.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010. p. 527.

⁷¹ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **Direito Penal Tributário**. In: AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal. Rio de Janeiro, 2011. p. 41. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

A aplicação do direito penal dentro do âmbito do direito tributário nos crimes contra a ordem tributária, representa a *ultima ratio*⁷², em que se limita a punir apenas em casos mais graves, sendo o último instrumento da tutela estatal nos crimes contra a ordem tributária.

A sanção penal aos crimes contra a ordem tributária é tratada por doutrinadores como Souza e Chaves Júnior⁷³, como uma opressão para que os contribuinte pagam os tributos devidos, já por outra parte de doutrinadores, como traz Bitencourt e Monteiro⁷⁴, na obra Crimes Contra a Ordem Tributária, o uso da sanção penal dentro do direito tributário tem uma finalidade preventiva, que motiva a não prática do crime, com normas proibitivas e sanções respectivas.

Nesse contexto, a sistemática empregada na interdisciplinaridade do uso do direito penal nas sanções de ilícitos fiscais é aplicada em casos mais graves, em que os instrumentos do direito tributário, como o parcelamento, não foi capaz arrecadar os tributos devidos, passando então para a esfera penal, onde será investigado as irregularidades apontadas e casos constatadas e ainda em crédito tributário com a exclusão do parcelamento, é aplicado as medidas descritas no Código Penal e em leis esparsas, como a Lei nº 8.137/1990 que normatiza os crimes contra a ordem tributária em geral.

4.2. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.980 E SEUS EFEITOS

A ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 4.980 foi formalizada pelo procurador geral da república, que buscava a inconstitucionalidade do caput do art. 83 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela medida provisória 497 de 2010, que foi convertida na Lei nº 12.350/2010.

A decisão julgada em 10 de março de 2022, conheceu a ADI e julgou improcedentes os seus pedidos, por voto vencido do Ministro Alexandre de Moraes, em um dos quesitos analisados, qual seja, o prévio esgotamento da via administrativa nos crimes formais.

⁷² MEROLLI, Guilherme apud SOUZA, Bruno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Aírto. **O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários**. Revista Eletrônica de Iniciação Científica. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 150-166, 4o Trimestre de 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc - ISSN 2236-5044.

⁷³ SOUZA, Bruno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Aírto. **O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários**. Revista Eletrônica de Iniciação Científica. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 150-166, 4o Trimestre de 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc - ISSN 2236-5044.

⁷⁴ BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Noções gerais aplicáveis aos crimes tributários**. In: BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo - SP: Editora Saraiva, 2023. p. 11. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 18 out. 2023.

Uma das questões abrangidas pela ADI, faz referência ao estudo aqui proposto, é a questão da natureza jurídica da ação penal nos crimes contra a ordem tributária diante da influência do exaurimento da esfera administrativa para dar início a persecução penal, ao qual faremos menção a seguinte.

4.2.1. Ação penal

A ação penal que apura crimes contra a ordem tributária, é pública incondicionada, ou seja, independe de provocação para que o Ministério Público ofereça denúncia para início da persecução penal, nos delitos tributários, assim como menciona o art 15 da Lei nº 8.137/90:

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Ocorre que, a comunicação da decisão final da esfera administrativa a judicial, feita pela via da representação fiscal para fins penais, tem provocado uma ideia de que a ação penal só ocorre com a dita representação feita pelos agentes fiscais, sendo questionável a natureza jurídica da ação que cuida dos crimes contra a ordem tributária.

Conforme a ADI 4.980, o estabelecido no art. 83 da Lei nº 9.430/1996, é direcionado ao agente administrativo, quanto ao encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público, não tratando da justa causa para os delitos contra a ordem tributária.⁷⁵

Ainda, há debates sobre a limitação à atuação do Ministério Público diante dos crimes tributários, pois a espera da decisão final da autoridade administrativa para dar início a proposição da persecução penal, cria a ideia de que o MP é submetido a essa decisão.

Entretanto, a ADI 4.980 confirma os dispositivos da já mencionada ADI 1.571, que reconhece a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, mencionando que o referido artigo impugnado, é destinado aos agentes fiscais, não se relacionando a atuação do Ministério Público. Ademais, a decisão do HC 81.611, menciona que não há justa causa para a ação penal antes de constituído o crédito tributário, entretanto, o MP, pode oferecer denúncia

⁷⁵ EMENTA ADI 4.980. 6. O art. 83 da Lei n. 9.430/1996, com a redação da Lei n. 12.350/2010, apenas estabelece requisito, direcionado ao agente administrativo, quanto ao encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. Em nada modifica a natureza jurídica do crime de apropriação indébita previdenciária, tampouco trata da justa causa para os delitos contra a ordem tributária.

independentemente da dita representação fiscal, se por outros meios obter conhecimento do lançamento definitivo.

Ainda a, ADI 1.571, ao qual concorda o ministro relator da ADI 4.980, Nunes Marques, que não há limitação à atuação do Ministério Público para a propositura da ação penal pública em crimes contra a ordem tributária.

Em voto de oposição na ADI 4.980, o ministro Alexandre de Moraes, entende que, nos crimes formais, aberto o procedimento na esfera administrativa, não tem que aguardar até a decisão final, da autoridade administrativa, para configurar a natureza jurídica do delito, para atuação do Ministério Público, sendo uma inviabilização injustificada da persecução penal em prejuízo da função institucional do Ministério Público.

Dessa forma, por mais que se questione o sistema jurídico aplicado, à ação penal é vista como não condicionada a decisão final da autoridade fazendária, sendo que o Ministério Público, pode propor ação penal, se obter por outros meios indícios de irregularidades fiscais, como em persecução criminal de outro caso, apesar de ter que esperar a decisão da esfera administrativa para dar inícios às suas atividades, cabendo ressaltar, o uso da representação penal, nos casos em que o Ministério Público, encontre indícios de possíveis irregularidades fiscais no exercício de suas atividades, visto a competência das autoridades fiscais para constituir o crédito tributário.

4.2.2. Esgotamento da via administrativa

Um dos aspectos mais debatidos com relação a crimes tributários, e amplamente discutido na ADI 4.980, é a questão do exaurimento da via administrativa para apresentação da representação fiscal para fins penais, para dar início à persecução penal.

A competência para constituir o crédito tributário, advém da autoridade administrativa, que verifica a ocorrência do fato gerador, apura o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e em caso, propõe a aplicação da penalidade cabível,⁷⁶ como traz o art. 142 do CTN. Leandro Paulsen⁷⁷, menciona que o referido, é impróprio, pois a constituição do crédito tributário surge junto com a obrigação tributária, diante do fato gerador, e tal dispositivo de

⁷⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. **Processo administrativo-fiscal**. In: PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 128-128. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 21 out. 2023.

lei, manifesta a intenção do legislador de que não se pode constituir um crédito tributário a um contribuinte, sem a devida documentação, comprovando a liquidez do tributo.

Diante da análise desta norma regulamentadora dos crimes contra a ordem tributária, podemos observar que o curso processual dos delitos fiscais percorre um caminho mais documental, em que pese, as dificuldades de análise de informações contábeis e os possíveis erros que incidem a constatação de um delito tributário, exigem mais cautela na constituição de um crédito tributário.

Conforme a ADI 4.980 a exigência do exaurimento do processo administrativo para encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público, não afronta os princípios da ordem constitucional, pelo contrário, os privilegia, pois se alinha com o propósito de o direito penal ser *ultima ratio*, como traz em sua ementa.⁷⁸

Conforme menciona o ministro relator, Nunes Marques, em seu voto, entende que nos crimes ditos formais, que não exige um resultado, é desnecessário o esgotamento da via administrativa, no entanto, em determinadas circunstâncias, a discussão administrativa merece cautela na conflagração da persecução penal, ante as particularidades do caso concreto, e às controvérsias quanto à existência de um débito tributário, somente se pode configurar um ilícito penal com o fim do exame pela autoridade fazendária.

Ainda, o ministro André Mendonça, em seu voto, entende que, a discussão sobre o caráter formal ou material dos crimes contra a ordem tributária, seria uma (*contradictio in terminis*) contradição em termos, impor um critério da dogmática penal na esfera administrativa (*i.e.* taxonomia derivada da teoria do crime) na disciplina das atividades burocráticas da administração tributária.

Ademais, Nunes Marques, fala que acionar a indevida persecução criminal com o envio da representação fiscal antes do exaurimento da esfera administrativa, em casos que o crédito tributário venha a ser indevido no final do processo administrativo com a exclusão do fato típico, é um risco à máquina estatal, não se sustentando a ideia de que esperar a decisão final do processo administrativo, representaria risco à proteção do bem jurídico tutelado, pois o art. 83, § 3º da Lei nº 9.430/1996⁷⁹, menciona que não corre prescrição criminal durante a suspensão da pretensão punitiva, em que se submete durante análise do processo administrativo.

⁷⁸ EMENTA ADI 4.980. 5. A exigência do exaurimento do processo administrativo para efeito de encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público é disciplina que, em vez de afrontar, privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do direito penal enquanto *ultima ratio*.

⁷⁹ Art. 83, § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Ainda, Nunes Marques, se posiciona, que o ajuizamento prematuro de ação penal, movimenta de forma indevida o aparato jurisdicional, podendo instituir um meio coercitivo para a cobrança indireta de dívidas fiscais, transformando a esfera penal em um mecanismo para compelir o contribuinte a arcar com as dívidas fiscais que considera indevida, não assumindo o direito penal, o papel de *ultima ratio*.

No mesmo sentido, a ministra Rosa Weber, entende que a ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, ensejando o trancamento da ação penal por falta de justa causa. Entendendo conforme menciona, Hugo de Brito Machado⁸⁰, que admitir a ação penal antes do exaurimento da esfera administrativa, é admitir a ação penal como um instrumento de coação para compelir o contribuinte ao pagamento de tributo indevido.

Da mesma forma, entende o ministro Ricardo Lewandowski, que trouxe a menção de Hugo de Brito Machado, em seu texto “Julgamento Administrativo e Ação Penal nos Crimes contra a Ordem Tributária”⁸¹, em que admitir a denúncia criminal antes do exaurimento da esfera administrativa é suprimir o direito de defesa do contribuinte de demonstrar ao Fisco a não existência do tributo, sendo esta a própria sanção penal ao contribuinte.

O voto divergente quanto ao esgotamento da via administrativa para encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público, quanto aos crimes de natureza formal, é do ministro Alexandre de Moraes, pois entende que, a legislação, é favorável ao mau pagador, pois diante da extensão da possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo até a decisão final da administração, e como já mencionado por Hugo de Brito Machado, que expressa, a possibilidade até depois de sentença condenatória, mesmo com o trânsito em julgado.

Aduz que, o bom pagador é desmoralizado com tantas chances dadas para quem não paga o tributo devido, pois o mau pagador, pode enrolar para pagar e somente quando perceber que não tem mais a mínima possibilidade de vitória que ele vai pagar, tornando-se um incentivo à sonegação.

Como expressa, a posição majoritária, Oswaldo Othon Neto⁸² defende que os crimes formais prescindem da prévia constituição definitiva do crédito tributário na via administrativa. Sendo, em seu entendimento, possível a representação fiscal ser enviada ao

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária**, 2003, p. 2-3.

⁸¹ Ibid., p. 4-5.

⁸² NETO, Oswaldo Othon, “Aspectos controversos do crime de apropriação indébita do ICMS”. Revista Fórum de Direito Tributário, 2019.

MP antes do exaurimento da esfera administrativa, nos crimes formais, pois ao contrário, inviabiliza injustificadamente a persecução penal a cargo do MP.

Dessa forma, podemos observar que a ADI, concluiu por dar constitucionalidade ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, confirmando o entendimento legislativo de que a espera pela conclusão do processo administrativo é matéria necessária aos crimes contra a ordem tributária.

4.3. IMPORTÂNCIA DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

A apuração das irregularidades fiscais percorrem um denso caminho em âmbito administrativo para que ao final os indícios sobre os possíveis crimes tributários, possam ser enviados por meio de uma comunicação das autoridades fiscais para as autoridades judiciais para que se possa dar início às investigações em âmbito criminal sobre os créditos tributários constituídos e não pagos.

Muitas discussões ao longo dos anos têm sido voltadas para análise do momento em que deve ser enviada a representação fiscal para fins penais, visto que a legislação tem se posicionado de forma favorável ao denso caminho administrativo, pela condição de ser crimes de ordem diversa, que exige uma averiguação mais profunda da ordem administrativa para que se possa constatar uma irregularidade fiscal.

Com o passar das discussões em sede do Supremo Tribunal Federal tem-se amadurecido a convicção de que nos casos de crimes tributários é necessário o exaurimento da via administrativa, com uma decisão final para que se tenha a representação fiscal para fins penais, conforme a súmula vinculante 24, e a mais recente ADI 4.980/DF.

Um dos pontos de grande discussão sobre o momento exato do envio da representação fiscal, é a facilidade em que o contribuinte devedor de tributos possui para extinguir o crédito tributário, com o pagamento integral, a qualquer momento processual, inclusive até após o trânsito em julgado. O que tem conduzido críticas com fundada argumentação sobre o envio da representação fiscal antes do esgotamento da via administrativa, nos casos de grande relevância, diante de uma maior proteção ao erário público.

Cabe destacar uma questão bastante interessante e crítica com relação ao fim da esfera administrativa fiscal, qual seja, o questionamento do contribuinte na via judicial, que enseja a renúncia ao processo administrativo, conforme se pronuncia o Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, por meio de sua súmula nº1⁸³. Ainda, conforme o disposto no parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, a propositura de ação judicial pelo contribuinte, ainda que tenha recurso interposto, significa uma renúncia à esfera administrativa⁸⁴.

Assim, como aborda Hugo de Brito Machado Segundo⁸⁵, a propositura de ação judicial, seja mandado de segurança ou ação anulatória, sobre a mesma questão a ser discutida na via judicial, enseja a renúncia do contribuinte a recorrer em esfera administrativa, mesmo que se proponha ação judicial antes do lançamento, o contribuinte não poderá impugnar na esfera administrativa. Ademais, como expõe Machado Segundo, não é um cerceamento de defesa, sendo apenas uma opção do contribuinte de recorrer à proteção judicial, visto que não é obrigado a ingressar no poder judiciário.

A renúncia ao questionamento administrativo por ingresso no judiciário, diz respeito apenas à matéria questionada na ação judicial, a exemplo, podemos citar, que tenha sido lavrado um auto de infração exigindo ICMS e multa, e tenha sido ilegalmente apreendidas diversas mercadorias por conta do lavramento do auto de infração. Nada impede que o contribuinte ingresse no judiciário para pleitear a liberação da mercadoria e impugne administrativamente a exigência do ICMS e da multa aplicada.

Pensar sobre o esgotamento da esfera administrativa para o encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao MP, diante das diversas críticas as vias que o processo administrativo possibilita para o contribuinte extinguir a punibilidade diante do crédito tributário e até mesmo da renúncia à esfera administrativa, se perdendo todo o trabalho produzido até o momento que o contribuinte ingresse com ação judicial, traz à tona a questão da relevância da representação fiscal, já que a ação penal se pode dar de outras formas, a não ser pelo seu encaminhamento.

Diante da possibilidade de início da persecução penal pelo Ministério Público, antes da decisão final da autoridade administrativa, temos que as autoridades fiscais, são vedadas de

⁸³ Súmula CARF nº1. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

⁸⁴ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. São Paulo - SP: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. p.113-113. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 22 out. 2023.

divulgar informações em razão de sua função institucional, podendo entretanto, divulgar informações relativas a representações fiscais para fins penais, conforme literalidade do art. 198, §3º, I, do CTN. Contudo, conforme previsão do art. 199, do CTN, as autoridades administrativas fiscais prestarão assistência a fiscalização dos tributos e permuta de informações, na forma da lei ou convênio.

O Ministério Público da União, que é composto, entre outros órgãos, pelo Ministério Público Federal, é autorizado pela Nota Técnica nº 179/DENOR/CGU/AGU, de 21 de dezembro de 2007, aprovada pelo Consultor-Geral da União, por meio do Despacho CGU nº 428/2007, e pelo Advogado-Geral da União, e pelo artigo 8º, §§ 1º e 2º, e o artigo 24 da Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, a requisitar informações protegidas por sigilo fiscal.

Assim sendo, o art. 198 do CTN, não é exaustivo ao dispor sobre a comunicação de informações a serem disponibilizadas pelas autoridades fiscais, tendo outras exceções à regra do sigilo fiscal, como a requisição do MPF, sendo adequada pela Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993.

No entanto, as informações protegidas por sigilo fiscal a serem disponibilizadas pela Receita Federal do Brasil, não podem envolver acesso amplo, irrestrito ou indiscriminado a banco de dados ou sistemas informatizados, conforme a Nota RFB/Asesp nº 10, de 6 de maio de 2010.

Nesse contexto, podemos analisar que a comunicação que ocorre a requisição do MPF com as autoridades fiscais, sobre ilícitos fiscais, podem ocorrer por meio de relatórios informatizados e não da dita representação fiscal para fins penais, que em âmbito federal é regulada pela Portaria 1.750 de 2018 da RFB, que deve ser enviada após a decisão final da autoridade fiscal ao fim de um processo administrativo fiscal.

O intuito da representação fiscal é de grande valia para o início da persecução penal, visto que, por mais que o MPF nos atributos de suas atividades, averigue indícios de possíveis ilícitos tributários, e realize uma investigação e requisite informações às autoridades fiscais, deve ao fim de sua constatação, em caso de propor um crimes tributário, enviar uma **representação penal para fins fiscais**, para que a autoridade fiscal realize o processo administrativo fiscal, e ao fim caso se constate o crédito tributário e não seja pago pelo contribuinte, envie a representação fiscal para fins penais, para dar início a persecução penal.

Assim, como o início da persecução penal somente pode ocorrer com a constatação de um ilícito tributário que enseja apuração de crime tributário pela autoridade fiscal com a constituição de um crédito tributário, e essa constatação somente pode se dá com a decisão

final do processo administrativo tributário, é imprescindível que dentro de um processo que averigua crimes tributários tenha a presença da representação fiscal para fins penais, visto a sua ocorrência se dá ao esgotamento da via administrativa assegurando assim, o devido processo legal a apuração de crimes tributários, a proteção ao contraditório e a ampla defesa, princípios estes, de grande importância no processo administrativo tributário.

No entanto, não desprezando a relevância no uso da representação fiscal para fins penais nos processos de apuração de crimes tributários, vemos a necessidade de propor ajustes legislativos para que possa averiguar os crimes de maior gravidade ao erário público, por uma via mais eficiente, justa e rápida, sem talvez ser necessário esperar a constatar o crédito tributário na via administrativa para que se possa buscar meios de pagamento ao contribuinte e posteriormente em caso de inadimplência seja, apurado o crime tributário em instância penal.

No mais, devemos levar em consideração de que as alterações legislativas devem acompanhar as mudanças sociais, visto que, o aumento da possibilidade de crimes tributários, diante das diversas formas de se extinguir o crédito tributário sem sequer responder em âmbito penal, possibilita um aumento significativo nos crimes tributários, visto que a apreciação das autoridades fiscais pelo processo administrativo tributário, demora anos, fazendo com que aquele que sonegue tributos, possa utilizar o dinheiro público para arrecadar benefícios para si próprio, até que se constate a ocorrência da ilicitude, e posteriormente depois de lucrar com o dinheiro que é para ser investido em benefícios para a sociedade, pague o tributo devido, extinguindo assim o crédito tributário.

Dessa forma, vemos a relevância da representação fiscal para fins penais, diante da garantia dos direitos do contribuinte, e da proteção ao uso descabido do aparato do direito penal, e ativação desnecessária da máquina judiciária, para aqueles ilícitos que percorrem a via administrativa, com o intuito de provar uma inexistência de um fato gerador, ou um erro contábil fiscal, não devendo ser a exigência da representação fiscal em todo e qualquer caso de apuração de crimes tributários, buscando assim uma aplicação da legislação mais eficiente e o uso da equidade, sem dar tratamento igual às situações a serem averiguadas.

5. CONCLUSÕES

Ao longo desta pesquisa, foram explorados diversos aspectos onde foi possível observar que a normatização que rege os crimes no âmbito do direito tributário se diferencia dos procedimentos dos crimes em geral, sendo um processo específico para os crimes contra a ordem tributária.

Nessa perspectiva, têm surgido os pontos de vista, de parte da doutrina que critica o modo como são aplicados os procedimentos de apuração de ilícitos tributários, em que pesem não concordem com a regulamentação, visto que, diante das diversas formas de extinção do crédito tributário, proporciona a ideia de uma insegurança generalizada, em que o crime compensa, diante da impunidade.

A ideia de que o poder judiciário é o único ente competente para apreciar as ameaças ou lesões ao direito, é ultrapassada, visto que o processo de apuração de crimes tributários é específico, possui regulamentação própria, em que a competência para constituir o crédito tributário, ou seja a materialidade do crime apurado, é das autoridades fiscais.

O objetivo almejado pelo Estado, como mencionado pela doutrina, é a criação de norma que exija o pagamento de tributos, se importando com a efetiva arrecadação fiscal, e não como se deve proceder a condenação do contribuinte que não realiza a correta contribuição, seja pela supressão ou redução do tributo devido, e os objetivos alcançados, são diferentes, qual seja, o incentivo de sonegação fiscal e a desproteção dos bens jurídicos fundamentais a atividade do Estado.

O fato de a presença da representação fiscal ser um requisito inafastável para o regular processo de apuração de crimes tributários, diante da competência de dar materialidade ao ilícito tributário ser da autoridade fiscal, nos proporciona a ideia de que a atuação do Ministério Público em instaurar a persecução penal é condicionada às atividades e conclusões tomadas em decisão final do processo administrativo tributário, pois até se obtiver por outros meios indícios de irregularidades fiscais, deve fazer a **representação penal para fins fiscais**, para obter a constatação do crédito tributário.

Foi possível constatar que a complexidade da exigência da representação fiscal para que se possa iniciar a persecução penal, é fundada na proteção do direitos do contribuinte, evitando a ativação desnecessária do judiciário em casos de menor gravidade, exercendo a representação fiscal um papel fundamental para uma minuciosa apuração de crimes tributários, através do devido processo legal.

No entanto, as implicações que a legislação exige, muitas das vezes é desproporcional à gravidade do caso, promovendo uma dupla ativação de buscas por irregularidades fiscais de

grande proporção, em que diante do objetivo do Estado em arrecadar recursos financeiros, permite que ocorra em maior frequência os crimes tributários, visto que as suas correções e o processamento de fiscalização, é tardio e possui diversas ferramentas capazes de extinguir a punibilidade dos crimes tributários.

Nesse contexto, ao analisarmos a legislação, e até mesmo a busca pela necessidade de esgotar a via administrativa através de diversos questionamentos em sede do STF, como a mais recente ADI 4.980, fica evidente a necessidade da proposição de aprimoramentos legislativos, para que se possa flexibilizar as condições de proposição da persecução penal, sem invalidar a relevância da representação fiscal, mas uma análise crítica com a proposição de soluções mais viáveis com critérios bem definidos, levando em conta a gravidade de cada situação que infrinja a legislação tributária, para obtermos um sistema tributário mais eficiente.

Dessa forma, o presente trabalho, contribui para o enriquecimento do debate acadêmico e jurídico sobre a relevância da representação fiscal para fins penais diante da exigência do exaurimento da decisão final da esfera administrativa para o início da persecução penal e consequentemente como condição de procedibilidade da ação penal para apuração de crimes tributários, necessitando de averiguar as diferenças que os crimes de grande magnitude provocam no orçamento do Estado, prejudicando a realização de ações em benefício da sociedade.

Para tanto, sugere-se, que os próximos estudos nesta área, explorem estratégias que possibilitem melhor a preservação dos recursos públicos, analisando países bem sucedidos que utilizam a representação fiscal para fins penais e busquem averiguar diferenças que podem ser propostas para que o sistema tributário consiga diferenciar os crimes tributários e usar da aplicação das sanções penais, não só para arrecadar os tributos devidos, quando o contribuinte quiser ou conseguir pagar, mas para reprimir outras situações que prejudicam a arrecadação de recursos financeiros do Estado para realizar suas atividades sociais, lesando a sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e o instrumento de política criminal fiscal**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica;) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.bdttd.uerj.br/handle/1/9541>. Acesso em: 30 out. 2023.
- ALVES, Willians Calixto. **Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei nº8.137, de 27 de dezembro de 1990): representação fiscal e exaurimento da instância administrativa**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/33039>. Acesso em: 30 out. 2023.
- AZULAY NETO, Josef. **A necessidade do exaurimento da esfera administrativa para representação fiscal para fins penais**. 2010. Monografia (Bacharelado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.
- BARBON, Beatriz Ribeiro Lopes; LOVATO, Antonio Carlos; RIBEIRO, Luiz Alberto Pereira. **Aspectos processuais dos crimes contra a ordem tributária**. Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina. 2023. Disponível em: <https://www.aprolon.com.br/pkp/ojs/index.php/rdp-pgmlondrina>. Acesso em: 30 out. 2023.
- BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo - SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 24 jul. 2023.
- BONFIM, Neucir Salazar. **Presunções no Direito Tributário e a Representação Fiscal para Fins Penais**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1884/30832>. Acesso em: 30 out. 2023.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Brasília, DF, 6 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941. **Lei das Contravenções Penais**. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3688.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal**. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993**. Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp75.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.** Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18112cons.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Brasília, DF, 10 abr. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Brasília, DF, 30 maio 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.** Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm#art43. Acesso em: 03 nov. 2023.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. **O Processo Administrativo Fiscal Federal: análise do modelo jurídico em vigor e da experiência estrangeira.** Textos para discussão. 2018. ESAF. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5179>. Acesso em: 30 out. 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Direito Tributário.** Rio de Janeiro - RJ: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559646203. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646203/>. Acesso em: 30 out. 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Processo Tributário: Administrativo e Judicial.** Rio de Janeiro - RJ: Editora Forense, Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559645916. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 22 out. 2023.

MOREIRA, Ricardo de Souza. **A Representação Fiscal para Fins Penais como Instrumento na Promoção da Justiça Fiscal e Social dos Tributos.** Secretaria da Receita Federal – 2º Prêmio Schöntag - 2003. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4525>. Acesso em: 30 out. 2023.

NUCCI, Guilherme de S. **Direito Penal: Partes Geral e Especial. (Esquemas & Sistemas).** Rio de Janeiro - RJ: Editora Método, Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559645190. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645190/>. Acesso em: 03 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** São Paulo - SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 22 out. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo - SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624955. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624955/>. Acesso em: 24 jul. 2023.

RODRIGUES, Rafael Gaspar. **Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal: uma análise crítica a partir de estudo empírico realizado no processo administrativo tributário da União e do Município do Rio de Janeiro**. 2023. 95 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <http://www.bdt.d.uerj.br/handle/1/19652>. Acesso em: 30 out. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo - SP: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 22 out. 2023.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Processo Tributário**. São Paulo - SP: Editora Atlas, Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774357. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774357/>. Acesso em: 22 out. 2023.

SOUZA, Bruno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Airto. **O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários**. Revista Eletrônica de Iniciação Científica. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 150-166, 4º Trimestre de 2013. Disponível em: <https://www.univali.br/graduacao/direito-itajai/publicacoes/revista-de-iniciacao-cientifica-ricc/edicoes/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 30 out. 2023.

STF, Tribunal Pleno, ADI 1.571, 2003.

STF, Tribunal Pleno, ADI 4.980, 2022.

STF, Tribunal Pleno, HC 81.611, 2003.

STJ, Quinta Turma, HC 362.478/SP 2017