

ASPECTOS PROCESSUAIS DOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA
PROCEDURAL ASPECTS OF TAX EVASION CRIME

Antonio Carlos Lovato¹

Beatriz Ribeiro Lopes Barbon²

Luiz Alberto Pereira Ribeiro³

RESUMO

A pesquisa busca investigar aspectos gerais e específicos do processo administrativo fiscal no âmbito federal, visando proporcionar efetividade aos seus procedimentos diante da ocorrência de crime contra a ordem tributária, tipificado pela Lei 8.137/90. Enfatiza-se a observância das exigências legais nos procedimentos para constituição do crédito tributário, especialmente nos casos em que for constatada eventual prática de crime, visto que, conforme entendimento jurisprudencial e doutrinário pacificado, somente com o processo administrativo encerrado e com o crédito constituído é que se admite propositura de ação penal. Para cumprir com o objetivo proposto, será utilizado o método analítico-descritivo junto à pesquisa bibliográfica e documental, analisando-se a legislação pertinente, obras e artigos científicos sobre o tema. Primeiramente, de maneira introdutória, são apresentados elementos básicos dos crimes contra a ordem tributária, essenciais para a configuração do tipo penal. Então, adentra-se ao exame do processo administrativo fiscal, suas formalidades e exigências, regido pelo Decreto-lei 70.235/72 e por portarias específicas. Abrangem-se também alguns aspectos jurisprudenciais relevantes a serem observados acerca da prescrição do crime e da condição objetiva da punibilidade. Ressalta-se significativa alteração legislativa em relação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que impacta diretamente não apenas na efetividade do processo administrativo, mas também na repressão de crimes fiscais. Por fim, são tecidas considerações sobre o processo penal tributário. Dessa forma, os crimes contra a ordem tributária são abordados sinteticamente e objetivamente, com especial enfoque em questões de ordem processual, trazendo à tona a importância do devido procedimento para sua apuração. Nesse ínterim, conclui-se que a devida observância técnica e legal confere efetividade ao processo administrativo, o qual constituirá lastro probatório sólido e requisito indispensável para propositura de ação penal.

Palavras-chave: Sonegação fiscal. Direito Penal Tributário. Processo administrativo fiscal.

¹ Mestre em Direito Negocial – UEL – Professor de Direito Tributário e Financeiro – UEL. E-mail: lovatoadtributo@sercomtel.com.br

² Mestranda em Direito Negocial pela UEL. Pós-graduanda em Filosofia Política e Jurídica pela UEL. Advogada.

³ Doutor em Direito pela PUCPR. Mestre em Direito Negocial pela UEL. Professor Adjunto do Curso de Direito da UEL. Professor Titular do Curso de Direito da PUCPR. Professor do Mestrado em Direito Negocial da UEL. Advogado.

ABSTRACT

The research aims to investigate general and specific aspects of the tax administrative process at the federal level, seeking to provide effectiveness to its procedures, especially in cases of tax evasion crimes, as defined by Law 8.137/90. Emphasis is placed on compliance with legal requirements in the procedures for establishing tax liabilities, particularly in cases where the occurrence of a crime is detected, as it is widely understood in case law and doctrine that only after the completion of the administrative process and the establishment of the tax liability can a criminal action be initiated. To achieve the proposed objective, an analytical-descriptive method will be used, along with bibliographic and documentary research, analyzing relevant legislation, works, and scientific articles on the subject. Initially, basic elements of crimes against the tax order are presented in an introductory manner, which are essential for the configuration of the criminal offense. Then, an examination of the tax administrative process, its formalities, and requirements is conducted, governed by Decree-law 70.235/72 and specific regulations. Additionally, relevant jurisprudential aspects regarding the statute of limitations of the crime and the objective condition of punishment are addressed. Significantly, a legislative change related to the Administrative Council for Tax Appeals is highlighted, which directly impacts not only the effectiveness of the administrative process but also the repression of tax crimes. Finally, considerations are made regarding the tax criminal procedure. Therefore, crimes against the tax order are succinctly and objectively addressed, with a special focus on procedural issues, highlighting the importance of proper procedures for their investigation. It is concluded that the technical and legal compliance ensures effectiveness of the administrative process, which will provide solid evidentiary support and be an essential requirement for initiating a criminal action.

Keywords: Tax evasion. Tax Law. Criminal Law. Tax administrative proceeding.

INTRODUÇÃO

A sonegação fiscal é um problema recorrente no Brasil, que inviabiliza a arrecadação de bilhões em tributos todos os anos, prejudicando a capacidade do Estado de investir em áreas essenciais e políticas públicas. Por isso, a constatação desse crime pelas autoridades competentes é de suma importância para que sua repressão seja célere e efetiva.

O processo administrativo tributário desempenha um papel fundamental no combate à sonegação fiscal, pois é por meio deste que se confirma a constituição do crédito tributário, formalizando a obrigação e dando certeza e liquidez ao crédito tributário. Somente assim, com o encerramento do processo administrativo, é possível a propositura de ação penal pelo Ministério Público quando constatada a ocorrência de crime contra a ordem tributária.

Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é analisar os aspectos gerais e específicos do processo administrativo fiscal no âmbito federal, com foco na legalidade e na efetividade de seus

procedimentos em casos de crimes contra a ordem tributária, tipificados pela Lei 8.137/90. Será demonstrado que o procedimento adequado, com a estrita observância legal e principiológica, proporciona mais efetividade na apuração do delito.

Através do método analítico-descritivo, realiza-se uma análise abrangente e sistemática dos aspectos processuais da sonegação fiscal, incluindo os requisitos legais para a constituição do crédito tributário, o papel do processo administrativo fiscal e suas implicações para a persecução penal. Com isso, a pesquisa objetiva proporcionar uma compreensão geral de questões processuais do crime de sonegação fiscal, lançando luz sobre suas implicações práticas e contribuindo para o esclarecimento sobre peculiaridades do tema, mas sem esgotá-lo.

Através de revisão bibliográfica e documental, além da legislação pertinente à matéria, primeiramente são analisadas questões processuais gerais relacionadas ao crime de sonegação fiscal, com ênfase na importância do procedimento administrativo para que não restem dúvidas acerca da constituição do crédito tributário, com transparência, diligência e observância aos princípios legais. Em seguida, serão examinadas as etapas e os requisitos necessários para a propositura da ação penal pelo Ministério Público e para aplicação do princípio da insignificância no crime. Também serão apresentadas questões pertinentes pacificadas pela jurisprudência, permitindo que se transmitam os pontos mais importantes sobre o processo administrativo fiscal e sobre o processo penal de maneira contextualizada com o cenário jurídico brasileiro contemporâneo.

Por fim, será possível perceber que a adequada condução dos procedimentos nos processos administrativo tributário e no processo penal é fundamental para assegurar a justiça fiscal, combater a sonegação fiscal e promover a arrecadação tributária necessária ao desenvolvimento socioeconômico do país.

I. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A administração pública padece com a recorrente falta de recursos e os contribuintes são massivamente onerados pela carga tributária brasileira. Enquanto isso, o crime de sonegação fiscal causa significativo prejuízo aos cofres públicos. Estima-se que por volta de quatrocentos bilhões de reais em tributos sejam sonegados por ano no Brasil⁴. É um valor expressivo que impacta direta e negativamente tanto a administração pública quanto o contribuinte, mas que poucas providências tem sido tomadas na repressão desse crime.

⁴ BRANDÃO, Marcelo. Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos, diz estudo. Agência Brasil - Empresa Brasil de Comunicação (EBC), 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>>, acesso em 13 jun. 2023.

Antes de se analisar as peculiaridades do processo administrativo fiscal no caso de ocorrência de crime contra a ordem tributária, é relevante apresentar alguns conceitos e elementos básicos sobre o referido crime.

A Lei 8.137 de 1990 regula, em seus artigos 1º e 2º, o crime de sonegação fiscal, que se trata de espécie de crime fiscal. Além da sonegação, os crimes de descaminho (art. 334, do Código Penal) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, do Código Penal) também fazem parte do rol de crimes que lesam ao fisco. Esses delitos caracterizam-se pelo uso de meio ilícito – a fraude – para ocultar total ou parcialmente o fato gerador da obrigação tributária das autoridades fazendárias, a fim de que não seja constatado ou se constate parcialmente o nascimento da obrigação⁵. O conceito legal de fraude é definido pelo art. 72 da Lei 4.502/64.

Em se tratando da sonegação fiscal, crime em enfoque no presente artigo, o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, isto é, o correto funcionamento de todo aparato estatal para a arrecadação de tributos - e não a arrecadação em si (que, logicamente, é tutelada indiretamente pelo tipo penal)⁶. O elemento material do crime é o tributo efetivamente devido, que o agente, de maneira dolosa, o reduz ou suprime, mediante as condutas descritas nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, que não admitem tentativa. Entretanto, Andreas Eisele⁷ destaca que as condutas do art. 2º podem ser tentativas da prática de alguma das condutas do art. 1º, positivadas pelo legislador a fim de tutelá-las.

Feitas estas considerações iniciais, prossegue-se à análise do processo administrativo tributário, destacando as peculiaridades deste quando da ocorrência de crime contra a ordem tributária.

O processo administrativo fiscal é o instrumento pelo qual a administração pública oportuniza ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos da Constituição Federal e da legislação pertinente. Neste, apuram-se os ilícitos tributários e penais tributários. Imperioso mencionar que procedimento e processo administrativo não são sinônimos. O procedimento administrativo é obrigatoriamente praticado pela autoridade fazendária a fim de se realizar o lançamento do tributo, enquanto o processo administrativo é contencioso e só se instaura com a manifestação do contribuinte, ao apresentar defesa questionando um lançamento tributário⁸.

Esclarecendo melhor, o procedimento é uma sequência de atos administrativos realizados pela autoridade de maneira ordenada, com a finalidade de se efetuar o lançamento. Essa fase é realizada de maneira unilateral e não contenciosa, em que o contribuinte deve tomar conhecimento sobre a obrigação tributária que nasce ali. Ciente, se o contribuinte não cumpre com a obrigação, a

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008, p. 327.

⁶ MACHADO, op. cit., p. 328.

⁷ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 169.

⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 800-801.

autoridade tem que lavrar um auto de infração. Diante disso, o contribuinte pode pagar a obrigação e ter seu crédito extinto ou impugnar o referido auto de infração, iniciando o processo administrativo, que possui caráter litigioso⁹.

O processo implica em uma relação de contraditório entre as partes, em que há um vínculo jurídico entre elas e entre os atos praticados nessa relação. Como bem explica Odete Medauar, “o processo administrativo caracteriza-se pela atuação dos interessados, em contraditório, seja ante a própria Administração, seja ante outro sujeito, todos, neste caso, confrontando seus direitos ante a Administração.”¹⁰

Em conformidade com a Constituição Federal, o processo administrativo observa os princípios que regem os processos judiciais, em especial quanto à ampla defesa e ao contraditório. O Decreto-lei 70.235/72 estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da administração federal. Apesar de editado durante o regime militar, permanece vigente em razão de alterações legislativas importantes em seu conteúdo, através das Leis 8.748/93 e 11.941/09, que reproduziram em seu texto os princípios do devido processo legal, servindo inclusive como parâmetro para os processos de âmbito estadual e municipal.

Já o Decreto-lei nº 7.574/11 rege o processo administrativo dos tributos administrados pela Receita Federal, que são: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, COFINS, PIS/PASEP, IPMF, CPMF, CIDE, CSLL, os tributos abrangidos pelo sistema SIMPLES Nacional adotado por pequenas empresas, as contribuições previdenciárias e eventuais empréstimos compulsórios.

Sucintamente, o processo administrativo tributário federal tem as seguintes fases até seu deslinde: primeiramente, ocorre um ato de ofício escrito praticado pela autoridade competente, cientificando-se o sujeito passivo da obrigação ou seu preposto. A apreensão de mercadorias, documentos ou livros ou o despacho aduaneiro de mercadoria importada também podem iniciar tal processo, de acordo com o art. 7º, I, II e III do Decreto-lei 70.235/72. A partir disso, a retificação da declaração de rendimentos fica vedada salvo autorização expressa da autoridade administrativa.

Assim que os atos fiscalizatórios se encerram e são apuradas as irregularidades, é lavrado o Auto de Infração, que possui alguns requisitos essenciais para sua validade a serem preenchidos pelas autoridades, elencados no art. 10 do referido dispositivo. Os principais são a descrição do fato que constituiu a infração, o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação do sujeito passivo para impugnar ou cumprir o Auto de Infração no prazo de 30 dias.

⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 721.

¹⁰ MEDAUAR, Odete. *Processo Administrativo*. In: *... Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 193.

A segunda fase se inicia com a apresentação de impugnação do lançamento, o que torna o processo litigioso¹¹. Na impugnação, é facultado ao sujeito passivo ou seu preposto a vista dos autos para obtenção de informações úteis e, ainda, é possível requerer a produção de provas como perícias e a realização de diligências, nos termos do art. 16 do referido Decreto-lei. Caso o contribuinte, mesmo intimado, não apresente impugnação no prazo legal, ocorre revelia nesta fase. Mesmo assim, o processo permanece por mais 30 dias no órgão competente para que o contribuinte, querendo, cumpra com as exigências do auto de infração (art. 21). Caso ainda permaneça inerte, serão encaminhados os documentos necessários para que seja realizada inscrição em dívida ativa da União.

Apesar de alvo de discussões doutrinárias, é possível afirmar que o ônus da prova é do fisco quanto à constituição do fato gerador da obrigação tributária. Isso porque, segundo Paulo Barros de Carvalho, a lei institui a necessidade de que o ato administrativo seja fundamentado. Portanto, o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu em conformidade à previsão da hipótese normativa¹².

O julgamento em primeira instância é feito pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e é regulado pelos artigos 27 a 31 do Decreto-lei. Os processos administrativos com indícios de ocorrência de crime tributário possuem prioridade na tramitação¹³. Proferida a decisão, caberá recurso total ou parcial, com efeito suspensivo, à segunda instância.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) realiza o julgamento em segunda instância de forma colegiada, composta por oito conselheiros, sendo quatro representantes da Fazenda Nacional e quatro representantes dos Contribuintes, conforme disposto em seu regimento interno regulado pela Portaria MF 343/2015, art. 37.

Até o fim de 2022, prevaleceu a alteração legislativa trazida Lei 13.988/20 em que, no caso de empate sobre o recurso apreciado, a decisão deveria ser necessariamente a favor do contribuinte, conforme disposto no art. 28 da referida lei, que acrescentou o art. 19-E na Lei 10.522/02:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte (BRASIL, 2020).

O chamado "voto de qualidade" mencionado pelo diploma legal se refere ao voto de desempate realizado pelo presidente do órgão julgador, que é sempre um representante da Fazenda. Até janeiro de 2023, o voto de qualidade não se aplicava mais, porém, com a edição da Medida

¹¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 723.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, 1998, p. 107-108.

¹³ Conforme art. 125, § 8º, II da Lei nº 9.430, de 1996.

Provisória 1.160, retomou sua aplicação. Acontece que, finda a vigência da medida sem aprovação do Congresso, o referido instituto foi novamente prejudicado, causando grande insegurança jurídica e a propositura de inúmeras ações buscando suspender julgamentos durante a vigência da MP 1.160.

À época, a extinção do voto de qualidade no Carf foi medida aprovada contrariando orientações dos Ministérios da Justiça e da Economia, tomada com a intenção de estimular a renegociação de dívidas tributárias com a União, em razão do cenário provocado pela pandemia do Covid-19. Foi uma importante alteração legislativa no que concerne ao julgamento de recursos, pois proporciona mais chances de vitória ao contribuinte, já que o Conselho não pode recorrer de decisões contrárias (afinal, o próprio órgão a proferiu). Com a mudança, sem o voto do representante da Fazenda, houve uma diminuição de vitórias da Receita Federal, o que impactou significativamente na arrecadação de tributos pela União.

Além dos pontos mencionados, o voto de qualidade impacta também na constatação de práticas de sonegação e corrupção, pois com a vitória do contribuinte no litigioso administrativo, o processo se encerrará e por conseguinte, uma eventual investigação por suspeita de prática de crime é prejudicada. Quando o artigo acerca da extinção do voto de qualidade foi sancionado, o Procurador-Geral da República apontou que poderia implicar em “décadas de retrocesso no combate à sonegação e à corrupção”¹⁴, pois ocasiona o encerramento da discussão sobre o crédito tributário mais cedo.

Por outro lado, sem o voto de qualidade, além da extinção de muitos processos administrativos, diminuiu a judicialização desses processos, além de dar mais margem às teses apresentadas pelos contribuintes.

Feitas essas considerações acerca das modificações legislativas, o Carf profere decisões as quais podem ser questionadas através de embargos de declaração (mesmo caso do processo civil, para decisões omissas ou que contenham obscuridades) ou recurso especial de divergência, para as Câmaras Superiores¹⁵. Não cabe pedido de reconsideração.

Para que o processo prossiga à Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme dispõe o art. 37, § 2º do Decreto-lei 70.235/72, é necessário que tenha sido proferida decisão com interpretação contrária a lei tributária vigente da que tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior, dentro do prazo de 15 dias.

¹⁴ BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. PGR defende veto a artigo de medida provisória que prevê o fim de voto qualitativo no Carf. Disponível em <<https://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-defende-veto-a-artigo-de-medida-provisoria-que-preve-o-fim-de-voto-qualitativo-no-carf>>, acesso em 18/04/2020.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 805-806.

O contribuinte, ao ser autuado e concordar com as obrigações devidas constatadas pela autoridade, seja em razão de determinação por meio de processo administrativo esgotado ou por vontade própria, pode requerer e negociar o parcelamento dívida. Tal prática é perfeitamente admissível pela legislação tributária (art. 10 e seguintes da Lei 10.522/02 e Portarias Conjunta PGFN/RFB 15/2009, Portaria MF 520/2009) e comum entre contribuinte e órgãos fazendários, pois facilita o pagamento e aumenta as chances do crédito ser recebido integralmente. Ao fazê-lo, resta suspenso o direito do Ministério Público oferecer denúncia ou, se houver ação penal em curso, é suspensa junto à prescrição até o adimplemento total da obrigação. Caso o contribuinte pare de pagar, o órgão ministerial pode mover ação penal ou, caso esta já esteja em curso, prosseguirá de onde parou.

Para impedir a propositura de ação penal o contribuinte pode, ainda, pagar integralmente a obrigação antes do recebimento da denúncia, ensejando a extinção de sua punibilidade, como prevê a Lei 9.249/95 (que dispõe sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e outras providências):

Art. 34 Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive assessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995).

Tal possibilidade visa estimular o pagamento da obrigação tributária e evitar o prosseguimento da ação penal. Trata-se de uma espécie de arrependimento posterior do agente, pois repara o dano sobre o bem jurídico atacado¹⁶. Com o pagamento integral da dívida, inclusive das multas e juros incidentes, o agente terá direito à extinção de sua punibilidade.

2. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Dentro do processo administrativo, além dos procedimentos realizados e dos documentos lavrados mencionados no tópico anterior, a autoridade fazendária, ao constatar a ocorrência de crime contra a ordem tributária, deve lavrar um documento específico, chamado representação fiscal para fins penais (RFFP).

Essa constatação pode se dar no momento da realização do lançamento tributário ou durante a verificação dos documentos contábeis pertinentes, em que foi possível verificar a redução ou supressão de tributo por meio de quaisquer das condutas tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90¹⁷. A RFFP é um documento essencial à propositura da ação penal, geralmente lavrado junto ao

¹⁶ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 106.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008, p. 362.

auto de infração. Assim como este último, dá possibilidade ao contribuinte de impugná-lo, juntamente com os demais documentos lavrados pela autoridade administrativa.

Na representação fiscal para fins penais, são discriminados os dados do contribuinte (se for empresa, com os dados dos sócios, administradores ou gerentes e quaisquer outros que possam ser autores, coautores ou partícipes do delito), possíveis testemunhas que podem contribuir para a investigação do fato e a descrição dos fatos que configuram o ilícito penal junto de seu enquadramento legal¹⁸. A autoridade pode, ainda, impor multa agravada em até 150% sobre o valor do crédito, conforme art. 44 da Lei 9.430/96.

As exigências para a lavratura da representação fiscal para fins penais são disciplinadas pela Portaria nº 1.750/18 da Receita Federal do Brasil. A mesma não abrange as Receitas dos Estados, porém estes podem e geralmente se baseiam nas diretrizes e procedimentos da Receita Federal.

Este dispositivo estabelece os procedimentos a serem tomados pelas autoridades ao lavrar a representação fiscal para fins penais sempre que identificarem indícios de prática de crime contra a ordem tributária. Entretanto, o problema dessa determinação - regulada por uma Portaria ao invés de lei - é que nem sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo, está evidentemente presente na conduta do contribuinte autuado. As informações coletadas nesse momento do processo administrativo podem ser insuficientes para comprovar a prática do delito.

Em razão disso, a Portaria 1.750 também determina que a representação seja remetida ao Ministério Público Federal para que investigue os fatos por si ou requeira à autoridade policial. Quando houverem fundados indícios de materialidade e autoria do crime, o MPF oferecerá denúncia após findo o processo administrativo.

Diante da importância da RFFP, é discutido na doutrina o valor probatório da representação fiscal para fins penais. Teria força esse documento para comprovar a prática delitiva e a autoria do delito de sonegação fiscal por si só? Ou seria apenas suporte indispensável ao Ministério Público para iniciar investigações a respeito dos fatos, ficando encarregado de mover ou não ação penal contra as pessoas físicas envolvidas?

É certo que os documentos produzidos por autoridades da administração pública, assim como seus todos os seus atos, são eivados de presunção de legitimidade e veracidade. Entretanto, em casos mais complexos, se faz necessária investigação mais aprofundada sobre as pessoas físicas apontadas como responsáveis pelo crime e também sobre a situação que se encontra a pessoa jurídica a qual foram imputados os fatos. Caso contrário, baseada exclusivamente na representação fiscal para fins penais, a denúncia pode ficar genérica, sem a necessária especificação

¹⁸ Conforme art. 5º da Portaria RFB nº 1750, de 2018.

dos fatos imputados a cada autor¹⁹. Além disso, é necessário deixar clara a presença do dolo nas condutas dos agentes, o que nem sempre pode ser comprovado apenas pelo referido documento lavrado pela autoridade fazendária.

Porém, legalmente falando, não há óbice para o oferecimento de denúncia com base exclusivamente na representação para fins penais, desde que o processo administrativo tenha sido devidamente conduzido e encerrado, além de preenchidos os requisitos para que a denúncia seja considerada apta (art. 41 do Código de Processo Penal).

Assim, se faz crucial que o Ministério Público, antes do oferecimento de denúncia, considere a análise do processo administrativo, das condutas típicas, e da pessoa física ou jurídica que supostamente cometeu o crime, para que forme sua convicção e angarie provas robustas sobre os indícios de materialidade e autoria²⁰.

Desta forma, parece mais condizente com as garantias constitucionais e com o devido processo legal que, ao ser remetido ao Ministério Público os autos do processo administrativo, já concluídos, este requeira a instauração de inquérito policial para apuração dos fatos com mais rigor. Com isso, não se defende que a representação fiscal para fins penais não seja documento legítimo para a verificação do ilícito penal, porém, se faz imperiosa a cautela das autoridades ao lavrar tal documento, buscando averiguar a presença do dolo, ao menos genérico, na conduta do agente²¹. Tal medida é de relevante pois a RFFP acarreta não só a ciência do *Parquet*, mas também a aplicação de multas expressivas ao contribuinte, que é intimado para pagá-las junto com a obrigação.

Além disso, importante mencionar que a Portaria 1.750, em seu art. 16, permite que a autoridade, ao verificar a prática de quaisquer dos crimes fiscais previstos pela mesma (dentre eles crimes contra a ordem tributária), disponibilize no site da Receita Federal informações constantes nas representações fiscais para fins penais enviadas ao MPF:

Art. 16. A RFB divulgará, em seu sítio na Internet, as seguintes informações relativas às representações fiscais para fins penais, após o seu encaminhamento ao MPF:

I - número do processo referente à representação;

II - nome e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) dos responsáveis pelos fatos que configuram o ilícito objeto da representação fiscal para fins penais ;

III - nome e número de inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas relacionadas ao ato ou fato que ensejou a representação fiscal para fins penais;

IV - tipificação legal do ilícito penal objeto da representação fiscal para fins penais; e

¹⁹ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 237.

²⁰ EISELE, op. cit., p. 238.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008, p. 357.

V - data de envio ao MPF²².

O parágrafo segundo estabelece as formas que os dados podem ser removidos do site da Receita Federal:

§ 2º As informações relativas às representações fiscais para fins penais serão, no todo ou em parte, excluídas da lista a que se refere o § 1º nas seguintes hipóteses:

I - quando o crédito tributário a que se refere o processo de representação for extinto, inclusive mediante quitação de parcelamento;

II - quando, por decisão administrativa ou judicial, a pessoa deixar de ser considerada responsável ou corresponsável pelo fato que, em tese, configura o ilícito penal objeto da representação; ou

III - por determinação judicial.

§ 3º Quando ocorrer extinção integral do crédito tributário a que se refere o inciso I do § 2º ou extinção da punibilidade relativa ao ilícito penal objeto da representação, cabe à pessoa contra a qual a representação fiscal para fins penais foi formalizada solicitar a exclusão das informações²³.

No inciso II fica claro que os dados expostos não são devidamente comprovados e seus possíveis autores ainda não tiveram condenação por crime transitada em julgado. Mas, mesmo assim, divulga-se a informação de que determinado contribuinte sonegou tributos. Tal prática é no mínimo contestável, pois pode ser considerada um afronte ao princípio constitucional da presunção de inocência, dado que o contribuinte é exposto publicamente como “sonegador” sem que haja condenação em definitivo.

Por fim, em relação ao arquivamento dos autos, este só pode ocorrer mediante o pagamento integral da obrigação ou por extinção por decisão administrativa, como determinado expressamente pelo art. 10, § 2º da referida Portaria da RFB:

§ 2º Na hipótese prevista no caput, se o crédito tributário correspondente ao ilícito penal for integralmente extinto por decisão administrativa ou pelo pagamento, os

²² BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria n. 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Diário Oficial da União: seção 1, página 57, Brasília, DF, 14 nov. 2018.

²³ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria n. 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Diário Oficial da União: seção 1, página 57, Brasília, DF, 14 nov. 2018.

autos da representação, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados²⁴.

Ao ser arquivado administrativamente, o Ministério Público deve ser comunicado imediatamente do feito para que também arquive as investigações, ou seja requerida a extinção da punibilidade do réu caso haja ação penal em curso. Isso porque, extinto ou não existente o crédito tributário, elemento material do crime, não há conduta típica²⁵.

3. AÇÃO PENAL E SUAS PARTICULARIDADES

Prosseguindo à ação penal, esta será pública incondicionada para todos os crimes da Lei 8.137/90. Isso quer dizer que o Ministério Público pode, de maneira independente, propor ação penal se houver indícios suficientes de autoria e prova de existência do fato criminoso, além do prévio esaurimento do processo administrativo.

A via administrativa é essencial para apuração do cometimento do delito, pois é através dela que o elemento essencial do tipo, isto é, o tributo, é devidamente constituído²⁶. Como já dito anteriormente, para a configuração do delito, é necessário que o tributo seja devido, tenha sido lançado e tenha sido efetivamente reduzido ou suprimido pelo agente dolosamente. Feito o lançamento, com a devida notificação do sujeito passivo, decorrido todos os prazos e esgotados todos os recursos cabíveis, com trânsito em julgado do processo administrativo, estará definitivamente constituído o crédito, se tornando exigível pela fazenda pública.

É totalmente válida a discussão em torno da obrigação tributária durante o processo administrativo, em que o contribuinte tem o direito de impugnar o auto de infração e as decisões proferidas até o esgotamento da via administrativa. Só então, com a certeza de que a obrigação é devida e que houve conduta tipificada pela lei 8.137/90, será admissível a propositura de ação penal ou carecerá o órgão ministerial de justa causa para o feito²⁷.

Assim, somente após encerrado o processo administrativo e constituída a obrigação tributária em que haja apuração de crime fiscal, é que poderá ser oferecida a denúncia pelo Ministério Público. É esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, já consolidado através da 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.”

²⁴ BRASIL, op. cit.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008, p. 362.

²⁶ MACHADO, op. cit., p. 365.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008, p. 373.

A referida súmula não deixa dúvidas em relação à necessidade do esgotamento da via administrativa, que tem como base as garantias constitucionais referentes ao devido processo legal. O seguinte trecho jurisprudencial da Suprema Corte explica bem a questão:

2. Só se verifica o implemento da condição objetiva de punibilidade em relação ao crime de natureza material (art. 1º da Lei 8.137/90) quando constituído definitivamente o crédito tributário – vale dizer, após preclusa a via administrativa na qual se discutem a efetiva supressão ou redução e o seu montante²⁸.

Conforme exposto, a constituição em definitivo do crédito tributário não se trata de mera disposição, mas uma condição objetiva de punibilidade do crime de sonegação fiscal.

No tocante à prescrição do crime, é válido ressaltar que só se inicia após o encerramento do processo administrativo. Durante o período de impugnação à obrigação, se ocorrido o crime, a prescrição da pretensão punitiva estatal permanece suspensa e só começa a contagem a partir da data do lançamento definitivo do tributo, consolidada ao fim do processo administrativo. Essa questão também é entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, exemplificado no trecho jurisprudencial abaixo, de agravo regimental no Recurso Extraordinário:

[...] 2. Ainda que assim não fosse, segundo o entendimento da Corte, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição. Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado Súmula Vinculante nº 24 da Corte. 3. É ilógico permitir que a prescrição seguisse seu curso normal no período de duração do processo administrativo necessário à consolidação do crédito tributário. Se assim fosse, o recurso administrativo, por iniciativa do contribuinte, serviria mais como uma estratégia de defesa para alcançar a prescrição com o decurso do tempo do que a sua real finalidade, que é, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, propiciar a qualquer cidadão questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório de determinado tributo²⁹.

No trecho citado, o ministro relator do referido agravo regimental, Dias Toffoli, explica bem a questão do início da prescrição. Não faria sentido que a prescrição corresse normalmente enquanto no processo administrativo não tenha havido decisão definitiva por parte da autoridade competente, pois o momento de consumação do crime é o lançamento definitivo do crédito tributário. Somente a partir disso a conduta é efetivamente punível.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Reclamação n. 31.194/RS. Relator: Ministro Roberto Barroso, 29 nov. 2019. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751633009>>, acesso em 10 jun. 2023.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.031.806. Relator: Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, 30 jul. 2017. Diário de Justiça Eletrônico n. 177 de 14 ago. 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>>, acesso em 10 jun. 2023.

Além disso, se a prescrição corresse normalmente enquanto tramita o processo administrativo tributário, provavelmente parte dos contribuintes seriam incentivados a impugnar decisões visando apenas protelar o máximo possível a constituição definitiva da obrigação. E ainda, dependendo da complexidade dos lançamentos realizados, o processo administrativo pode ter longa duração naturalmente. Com isso, transcorreria parte significativa do lapso temporal prescritivo do crime e, até o fim da ação penal, sua punibilidade poderia ser fulminada pela prescrição.

No que tange à existência de ação cível sobre a mesma obrigação tributária em que o agente é denunciado por crime contra ordem tributária, esta não possui o condão de impedir o oferecimento de denúncia³⁰. Por mais que, numa ação cível o contribuinte possa demonstrar, mesmo após findo o processo administrativo, que a obrigação não é devida ou que os valores por ele apresentados estão corretos – isto é, que não houve redução de tributo – a ação penal pode se iniciar ou prosseguir normalmente. Somente nos casos de vitória do contribuinte na ação cível será possível o trancamento da ação penal e posterior extinção da punibilidade.

Encerrado o processo administrativo e constituída a obrigação tributária em que haja apuração de crime fiscal, será oferecida denúncia, que nesse tipo de crime possui algumas singularidades. A primeira delas é em relação à indicação da autoria do fato. Como exposto anteriormente, a autoridade, ao lavrar representação fiscal para fins penais, indica as possíveis pessoas físicas que podem ser autoras do delito, pois geralmente o contribuinte é pessoa jurídica. Então, faz a representação em nome dos sócios, administradores ou outros cargos que possam ser responsáveis pela autoria fato. A partir dessas pessoas físicas indicadas, o *Parquet*, seja com base nas informações levantadas por meio de inquérito policial ou exclusivamente por seu convencimento, pode denunciar aqueles que se têm indícios suficientes de autoria. Porém, como bem observa Eisele³¹, pode ser de extrema dificuldade identificar de maneira específica e detalhada cada conduta praticada por cada agente na empresa. Nesses casos, o autor defende que o órgão ministerial deve demonstrar, ao menos, que o denunciado possui o domínio do fato, atuação direta na execução de uma parte das condutas, ou a existência do acordo de vontades e colaboração recíproca entre os agentes para a prática delitiva.

Portanto, não há óbice para oferecimento de denúncia caso ainda não seja possível distinguir cada uma das condutas praticadas por cada agente ou a medida de sua culpabilidade, mas é imprescindível que a acusação permita aos denunciados saberem exatamente quais fatos lhe são imputados, para que exercitem seu direito de defesa³². A peça acusatória não pode denunciar genérica e impessoalmente os agentes, sem delimitar os fatos e as condutas imputadas, mas deve descrever a razão da inclusão de cada acusado como autor, coautor ou partícipe do crime.

³⁰ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 243.

³¹ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 237.

³² DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 675.

O recebimento da denúncia deve observar os requisitos de autoria mencionados e o processo administrativo, se devidamente encerrado. Após, serão os réus intimados para apresentarem resposta à acusação e, mantido o recebimento da denúncia, será agendada audiência de instrução e julgamento. Tais atos são previstos pelo CPP a todos os crimes submetidos ao procedimento comum ordinário, que é o rito processual aplicável aos crimes contra a ordem tributária.

A audiência de instrução e julgamento é momento oportuno para se esclarecer a função de cada indivíduo na empresa, caso o crime tenha sido cometido por pessoa jurídica. Com as informações colhidas nesse ato, através de depoimentos de testemunhas e interrogatório dos réus, a atuação de cada agente no crime pode ser esclarecida, demonstrando quem são os reais autores, coautores e partícipes - imprescindível para posterior individualização da pena de cada um em caso de condenação.

Aliás, em relação às penas previstas para os crimes dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, ambas preveem pena de multa cominada à privativa de liberdade. É devido mencionar que podem ser aplicadas tanto penalidades administrativas quanto a multa penal em conjunto, porque as condutas ofendem tanto normas tributárias quanto normas penais. Isso significa que o agente pode ser multado administrativa e penalmente. Ambas as sanções podem ser aplicadas sem incidirem em *bis in idem* porque tem finalidades e origens diferentes. Por esse mesmo motivo, não existe possibilidade de compensação entre as penas³³.

4. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O princípio da insignificância, em síntese, tem como base a irrelevância penal do fato típico, por atingir o bem jurídico tutelado de maneira ínfima. Tem como requisito as seguintes condições para ser aplicado: a mínima ofensividade da conduta, a inexistência de periculosidade social do ato, o reduzido grau de reprovabilidade do fato e a inexpressividade da lesão provocada³⁴.

Esse princípio é aplicável aos crimes tipificados na Lei 8.137/90, tomando como base o montante suprimido ou reduzido. O valor máximo de tributos sonegados que se pode considerar como lesão insignificante à ordem tributária é de vinte mil reais. Esse teto é autorizado pela Lei 10.522/02 em seu art. 20, que preceitua:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela

³³ EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 97.

³⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 124.

cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional³⁵.

A definição do referido valor foi estipulada pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao verificar a viabilidade de propositura de ação de execução contra seus devedores, levando em conta os custos do processo e o tempo levado para se conseguir o pagamento do crédito. Com base nisso, foi publicada a Portaria nº 75, de 2012, que define em seu art. 2º:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não ocorrida a citação pessoal do executado ou não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito³⁶.

Esse mesmo valor é também considerado para fins de aplicação do princípio da insignificância nos crimes fiscais (inclusive de descaminho), com fundamento em que, se nem a Fazenda deseja executar montante inferior a vinte mil reais, no âmbito penal não faria sentido considerar valor menor que o estipulado como danoso à coletividade, pois o Direito Penal é *ultima ratio*³⁷.

Esse entendimento veio se consolidar apenas em março de 2018, quando o STJ revisou o Tema 157 dos recursos repetitivos com os Recursos Especiais de nº 1.688.878 e 1.709.029, cuja tese foi assim firmada:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20 mil a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda³⁸.

³⁵ BRASIL. Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 jul. 2002.

³⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria n. 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Diário Oficial da União: seção 1, página 57, Brasília, DF, 14 nov. 2018.

³⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 124.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Revista Eletrônica da Jurisprudência - seção Precedentes Qualificados, 2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157>, acesso em 10 mai. 2023.

Em suma, o referido princípio é aplicável quando o montante sonegado, descontados juros e multa, por não fazerem parte da obrigação principal, não ultrapassa o valor taxativo de vinte mil reais. Porém, o princípio da insignificância não é aplicável nos casos de reiteração da conduta pelo agente, desde que haja condenações transitadas em julgado sobre o mesmo crime.

Destarte, mesmo quando se verificar montantes sonegados inferiores ao valor estipulado pela Fazenda, a representação fiscal para fins penais deverá ser lavrada pela autoridade competente. Porém, ao recebê-la, o Ministério Público pode requerer o arquivamento das investigações ou mesmo assim oferecer denúncia, porque não há óbice legal para tanto, visto que o entendimento é jurisprudencial e a lei que estabelece o limite é de matéria exclusivamente tributária. Nesse caso, caberá à defesa apresentar a tese, que pode suceder em absolvição sumária do agente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A constituição do crime de sonegação fiscal apresenta particularidades em relação a outros crimes, uma vez que está diretamente ligada ao Direito Tributário e seus institutos. No contexto brasileiro, a importância da observância da legalidade nos procedimentos adotados no processo administrativo tributário é fundamental para assegurar a celeridade, legitimidade e eficácia na constituição do crédito tributário.

Essa abordagem adequada no processo administrativo permite estabelecer um lastro probatório sólido para a propositura da ação penal, que exige o exaurimento da via administrativa como requisito para oferecimento de denúncia. Nesse ínterim, os processos administrativo e penal, com suas exigências legais, juntamente com entendimentos jurisprudenciais consolidados, garantem o exercício da ampla defesa e do contraditório ao contribuinte em todas as suas fases. Todos estes elementos são essenciais para o cumprimento dos preceitos constitucionais a respeito do devido processo legal e os princípios que o permeiam.

Ao garantir a celeridade e a legitimidade no processo administrativo tributário, assegura-se a constituição do crédito tributário, tendo oportunizado ao contribuinte o pleno exercício do contraditório em todas as fases do processo. Essa abordagem sólida e transparente na condução do processo administrativo proporciona uma base de provas robusta, resultando em maior celeridade e efetividade na repressão desse crime no país.

Nesse ínterim, conclui-se que o crime de sonegação fiscal no Brasil acarreta grandes prejuízos ao Estado. Devido às suas peculiaridades e às diversas exigências legais para que seja oferecida denúncia e ocorra a condenação, é essencial que as autoridades observem os requisitos

legais, respeitem princípios e atuem de forma transparente e eficaz ao conduzir o processo administrativo.

Portanto, é fundamental que as autoridades atuem de forma diligente, seguindo os requisitos legais e respeitando os princípios processuais. Dessa forma, será possível fortalecer a luta contra a sonegação fiscal, promover a justiça fiscal e contribuir para a construção de um ambiente socioeconômico mais equitativo e próspero para a sociedade brasileira como um todo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRANDÃO, Marcelo. Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos, diz estudo. Agência Brasil - Empresa Brasil de Comunicação (EBC), 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>>, acesso em 13 jun. 2023.

BRASIL. Decreto-lei 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 7 mar. 1972.

BRASIL. Lei 13.988, de 14 de abril 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 14 abr. 2020.

BRASIL. Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 22 jul. 2002.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 dez. 1990.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. PGR defende veto a artigo de medida provisória que prevê o fim de voto qualitativo no Carf. Disponível em <<https://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-defende-veto-a-artigo-de-medida-provisoria-que-preve-o-fim-de-voto-qualitativo-no-carf>>, acesso em 18/04/2020.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Portaria n. 1.750, de 12 de novembro de 2018. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. Diário Oficial da União: seção 1, página 57, Brasília, DF, 14 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Revista Eletrônica da Jurisprudência - seção Precedentes Qualificados, 2018. Disponível em:

⟨https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157⟩, acesso em 10 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.031.806. Relator: Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, 30 jul. 2017. Diário de Justiça Eletrônico n. 177 de 14 ago. 2017. Disponível em: ⟨<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>⟩, acesso em 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Reclamação n. 31.194/RS. Relator: Ministro Roberto Barroso, 29 nov. 2019. Disponível em: ⟨<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751633009>⟩, acesso em 10 jun. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 107-108.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes Contra a Ordem Tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDAUAR, Odete. Processo Administrativo. In: _____, Direito Administrativo

Moderno. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.