

A PRECARIEDADE DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Diretor-Geral da Escola Superior de Advocacia (ESA) da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-MG). Advogado.

Arnaldo Soares Miranda de Paiva

Pós-Graduado em Gestão Empresarial com ênfase em Negócios, Fundação Dom Cabral. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de Ipatinga.

Pedro Henrique Silva Anselmo

Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Advogado.

1. INTRODUÇÃO

Os diferentes meios de cobrança à disposição das autoridades fazendárias em âmbito nacional evidenciam as dificuldades vivenciadas pelos fiscos das três esferas da Federação na obtenção do adimplemento de autuações lavradas a partir da constatação de descumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes. A esse respeito, podemos citar, de saída, os processos de execução fiscal, os protestos extrajudiciais, bem como as transações tributárias, aliados às medidas alternativas como a cautelar fiscal e os cadastrados desabonadores de crédito.



Entretanto, fato é que inexiste no ordenamento jurídico brasileiro mecanismo de notável eficiência no que diz respeito a cobrança de créditos tributários. Dados¹ divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça confirmam, inclusive, que os processos de execução fiscal representam aproximadamente 34% do estoque de ações judiciais em andamento em todo o País.

Tal quadro apenas contribui para a formação de sentimentos contrários aos contribuintes, que muitas vezes passam a ser considerados como devedores fraudulentos e que adotam estratégias com viés proposital de lesar o erário.

Inclusive, a esse respeito, de se registrar a existência de uma robusta doutrina sobre o tema do Planejamento Tributário, porém sem que se tenha efetivamente propostas claras de solução para as constantes disputas entre fisco e contribuintes. Há muito se discute quais seriam os limites do Planejamento Tributário, não somente em âmbito nacional, mas também mundial, porém sem que se tenha efetivamente estabelecido uma solução para a questão. De um lado, existem aqueles que defendem o direito à economia tributária como um direito constitucional, não podendo os Estados buscarem a tributação por analogias ou mesmo em situações em que se constata efetivas lacunas nas normas legais. De outro lado, tem-se os Estados na busca por uma ampla arrecadação tributária e que sustentam a impossibilidade de adoção de práticas elisivas ou mesmo com certo abuso de direito por parte os contribuintes. A discussão atinente ao Planejamento Tributário está bastante sedimentada entre os citados polos da disputa, tendo inclusive sido objeto de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI 2.446, oportunidade em que se confirmou que a norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTN se volta à evasão fiscal, não podendo ser tratada como norma antielisiva. Ou seja, confirmou-se a possibilidade de o contribuinte buscar “(...) *pelos vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada*”.

Entretanto, ainda assim, os contribuintes seguem convivendo com cenário de verdadeira pressão fiscal, no qual ainda que adotem con-

1 Relatório Justiça em Números 2023 (ano-base 2022)

dutas lícitas no sentido de obter economia tributária, ou mesmo interpretem determinada previsão legal de forma divergente ao fisco, acabam por se deparar com autuações lavradas com a pecha de condutas fraudulentas e dolosas, tão somente adotadas no intuito de lesar a fiscalização, sem mencionar o uso do Direito Penal como mecanismo de tornar a arrecadação mais eficiente.

É exatamente nesse contexto, em que partimos para a análise do atual procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais utilizado usualmente pelos fiscos federal, estaduais e municipais para fins do apontamento acerca da existência de práticas criminosas vinculadas aos crimes contra a ordem tributária. Na teoria, trata-se de instrumento destinado tão somente a permitir a comunicação entre as autoridades fazendárias e o Ministério Público. Entretanto, na prática, acaba sendo usado como meio de forçar os contribuintes a adimplirem com os lançamentos tributários a ele vinculados, como clara sanção política e que, a depender do ente envolvido, ultrapassa inclusive os limites do sigilo fiscal, sendo divulgada publicamente – o que confirma sua utilização para além da finalidade inicial a que foi proposta.

Não obstante, é possível ainda apontar a necessidade de aprimoramento do atual procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais existente, o qual não confere qualquer segurança jurídica para os contribuintes que se valem de seu direito de ação, levando discussões relativas a lançamentos tributários ao Judiciário – na medida em que não necessariamente o Ministério Público estará obrigado a aguardar o desfecho do processo judicial respectivo, ainda que o débito esteja devidamente garantido. Nesse contexto, é que se propõe uma reflexão sobre o tema.

2. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O CONCEITO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Os crimes contra a ordem tributária encontram-se previstos na Lei 8.137/90, havendo tanto crimes formais (de mera conduta) como crimes materiais (que dependem da ocorrência do resultado). Referida legislação prevê para esses crimes penas de reclusão, detenção e ainda aplicação de multas, a ver:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

mento dolo como característica básica – na medida em que (quase) todas as situações vedadas aqui pelo ordenamento descrevem atitudes nas quais o sujeito age com a intenção premeditada de, ao final do dia, obter determinada vantagem indevida em desproveito da Fazenda Pública.

Nesse contexto, com o intuito inicial de coibir a prática de crimes contra ordem tributária e possibilitar a devida apuração e aplicação de penalidades contra aqueles que incidem em tais condutas, foi que o legislador editou a Representação Fiscal para Fins Penais, tendo veiculado expressamente a previsão desse instrumento na Lei 9.430/1996.

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.

§ 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2o É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 4o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6o As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.



A Representação Fiscal para Fins Penais foi pensada inicialmente, portanto, como forma de permitir às autoridades fazendárias a devida comunicação ao Ministério Público acerca da existência de indícios da prática de crimes contra a ordem tributária pelo sujeito passivo.

No entanto, a despeito de em um primeiro momento ter sido o instrumento da Representação Fiscal pensado como forma objetiva de comunicação entre Fisco e Ministério Público, na prática, sua utilização não se demonstrou limitada às previsões constantes da Lei 9.430/1996, havendo problemas não somente na identificação de efetivos crimes a serem apurados, como também tendo se tornado meio de coerção para fins de adimplementos forçados de obrigações tributárias em desfavor dos contribuintes.

3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA LEGISLAÇÃO RELATIVA À RFFP

Anteriormente à edição da Lei 9.430/1996, o embrião da Representação Fiscal para Fins Penais já existia por meio do Decreto 982/1993, que previa exatamente a possibilidade de comunicação entre os, aquele tempo denominados de, Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional e o Ministério Público Federal. Referido decreto fazia menção não somente aos crimes contra a ordem tributária, mas também a uma série de condutas de possível constatação pelas autoridades fazendárias, como a prática de contrabando, descaminho, falsificação de documentos, dentro outras.

Não somente o fisco federal, mas também os fiscos estaduais e municipais também regulamentaram a questão individualmente, no âmbito de suas competências, podendo atualmente serem constatadas previsões relativas à Representação Fiscal para Fins Penais nas legislações dos mais variados entes da Federação. Citemos alguns exemplos:

Minas Gerais

RESOLUÇÃO Nº 4.213, DE 11 DE MAIO DE 2010

Art. 1º Esta Resolução disciplina os procedimentos a serem observados na emissão da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) e na formação, instrução e tramitação de Autos de Notícia-Crime (ANC).

Art. 2º A Representação Fiscal para Fins Penais será elaborada pelo servidor fiscal quando:

I - constatar fato que, em tese, configure crime contra a ordem tributária previsto na Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;
II - no transcurso da ação fiscal ou a qualquer momento, inclusive antes do lançamento do crédito tributário, constatar prática organizada de ilícito tributário ou verificar situações que, em tese, configurem ilícitos penais conexos com esta.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, a Representação Fiscal para Fins Penais será elaborada logo após a conclusão do Auto de Infração (AI).

§ 2º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, considera-se prática organizada de ilícito tributário a associação de pessoas com o propósito de lesar o Erário.

Paraíba

PORTARIA Nº 00108/2021/SEFAZ

Art. 1º A representação fiscal para fins penais será formalizada pelos integrantes das carreiras que compõem o Grupo Ocupacional de Servidores Fiscais Tributários Estaduais, na hipótese de cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

§ 1º Em tese, ficam tipificados como crimes contra a ordem tributária aqueles decorrentes das penalidades administrativas em que haja qualquer redução ou supressão de tributos, não abrangidas as multas por descumprimento de obrigação acessória.

§ 2º A representação fiscal para fins penais será gerada automaticamente por ocasião da homologação do auto de infração e será registrada em sistema informatizado.

§ 3º A representação fiscal para fins penais subsidiará processo próprio, devendo permanecer apenso ao processo administrativo tributário correspondente, aguardando o exaurimento da via administrativa.

Art. 2º O titular do Centro de Atendimento ao Cidadão (CAC) ou da Unidade de Atendimento ao Cidadão (UAC) da localidade em que ocorrer o início do processo administrativo tributário será o responsável pelo encaminhamento da representação fiscal para fins penais, após o exaurimento da via administrativa.

§ 1º Considera-se como exaurimento da via administrativa o momento em que não caiba mais recurso perante as instâncias administrativas.

dos crimes contra a ordem tributária, qual seja a impossibilidade de encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público antes de encerrado definitivamente o processo administrativo de constituição do crédito tributário. Vejamos novamente o que consta do art. 83 da Lei 9.430/1996:

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.**

A questão inclusive foi levada a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, tendo nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.980 sido decidido, a partir do Voto do Ministro Nunes Marques, que a Representação Fiscal para Fins Penais depende do exaurimento do processo administrativo fiscal correspondente. Vejamos:

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 9.430/1996, ART. 83. REDAÇÃO DA LEI N. 12.350/2010. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. NORMA DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 62, CAPUT E § 1º, I, “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VIOLÊNCIA AOS ARTS. 3º; 150, II; 194, CAPUT, V; 195; 62, CAPUT E § 1º, I, “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INOCORRÊNCIA. NÃO COMPROMETIMENTO DAS ATRIBUIÇÕES DO MINISTÉRIO PÚBLICO. TUTELA ADEQUADA DOS BENS JURÍDICOS. RAZOABILIDADE DA OPÇÃO DO LEGISLADOR. LINEARIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DIREITO PENAL ENQUANTO ULTIMA RATIO. 1. A conversão de medida provisória em lei, com absorção de conteúdo, torna prejudicado o debate sobre o atendimento dos pressupostos de sua admissibilidade. Precedente. 2. Eventual controle de urgência e relevância pelo Poder Judiciário só se faz possível em situações excepcionalíssimas, de evidente excesso ou abuso, sob risco de se romper com o princípio

da separação dos poderes. Precedentes. 3. A norma contida no art. 83 da Lei n. 9.430/1996 é voltada ao agente público responsável pela constituição do crédito tributário, não tratando de tema de direito penal ou processual penal. Ausência de violação ao art. 62, caput e § 1º, I, “b”, da Constituição Federal. ADI 1.571, ministro Gilmar Mendes. 4. Não há falar em ofensa ao princípio da isonomia tributária, tendo em vista que o dispositivo impugnado introduziu linearidade no procedimento administrativo, estendendo aos crimes de apropriação indébita e sonegação previdenciária a solução prevista para os demais delitos contra a ordem tributária. **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.** 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. 7. A validade da norma atacada independe da controvérsia relacionada à natureza dos delitos nela mencionados – se material ou formal –, notadamente o de apropriação indébita previdenciária. 8. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. (ADI 4980, Relator(a): NUNES MARQUES, Tribunal Pleno, julgado em 10-03-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 16-05-2022 PUBLIC 17-05-2022)

A busca pelo reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 83 da Lei 9.430/1996, na parte em que condiciona o encaminhamento da Representação Fiscal para o Ministério Público ao exaurimento do processo administrativo de constituição do crédito tributário, já aponta indícios de que o instrumento a favor das autoridades fazendárias não é utilizado na prática tão somente para fins de apuração dos delitos constantes da Lei 8.137/90.

Aliás, é preciso ressaltar ainda importante previsão legal que, em um primeiro momento, aparenta ter sido editada em benefício dos contribuintes, mas que, em uma análise sistemática de todo o cenário envolvendo os crimes contra a ordem tributária, acaba por denotar intenção

diversa e a favor dos cofres estatais. Trata-se da previsão constante do art. 34 da Lei 9.249/95, segundo a qual a punibilidade dos crimes previstos pela Lei 8.137/90 é extinta pelo pagamento do tributo ou contribuição, antes do recebimento da denúncia respectiva. Vejamos:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, 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 acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Veja-se, portanto, que em termos práticos, a Representação Fiscal para Fins Penais detém viés de pressionar os contribuintes a adimplirem com a obrigação tributária definitivamente constituída em âmbito administrativo, sob pena de se depararem com o envio das informações ao Ministério Público e ainda com uma possível apresentação de denúncia pelo *parquet*. Na oportunidade, cite-se relevante passagem do artigo publicado por LOURES (2022):

Com efeito, no âmbito do Direito Tributário a condução da função administrativa com base no domínio de mecanismos tecnológicos não passa despercebida. Isso porque se de um lado há o aprimoramento da coleta e gestão de informações de importância econômica-fiscal, resultando em ações de fiscalização com maior e mais preciso fluxo de dados, de outro a medida favorece o alargamento da tensão relacional, sobretudo na perspectiva da irrestrita manipulação e utilização de bases com viés impositivo-sancionador, cujo interesse precipuamente arrecadatário tem por base a coação de comportamento negativo frente ao ordenamento.

É diante desse contexto, portanto, que se eleva a discussão quanto à utilização de sanções políticas em matéria tributária, especialmente aquelas voltadas à extinção do crédito tributário. Com a finalidade de induzir comportamento positivo – o cumprimento de obrigação tributária –, a administração tributária brasileira tem adotado a exposição de informações de contribuintes mediante construção de listas, divulgadas em domínio próprio de acesso público. A justificativa para tanto reside no interesse público e no dever de publicidade contido no âmbito da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011).

Em aplicação análoga ao mecanismo “nomear e constranger” (“*naming and shaming*”), conhecido enquanto meio indutor do cumprimento de tratados voltados à proteção e garantia dos direitos humanos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) editou a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, prevendo a divulgação mensal de informações relativas às representações fiscais para fins penais, devidamente encaminhadas ao Ministério Público (art. 16). Dentre os elementos a serem publicitados se encontram dados que identificam os contribuintes envolvidos, apontam a tipificação atribuída pelo agente fiscal e elementos processuais atinentes.²

Antes de adentrarmos nos problemas práticos do atual procedimento de aplicação da Representação Fiscal para Fins Penais, necessário se faz pontuar a existência de diferença entre o contribuinte que deixa de recolher determinado tributo por causas alheias à sua vontade e aquele que não promove o pagamento por intenção deliberada de fraudar o fisco.

A diferenciação se faz necessária na medida em que a legislação aplicável, em especial a própria Lei 8.137/90, conta, desde sua edição, com previsão no sentido de que constitui crime contra a ordem tributária *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*. Trata-se especificamente das previsões constantes do art. 2º, inciso II. Vejamos:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

(...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A partir de tais previsões, é que as autoridades fiscais sempre buscaram a utilização da seara criminal como meio de pressionar os contribuintes a promover o adimplemento das obrigações tributárias. No

2 LOURES, Nádia Rubia Biscaia da Rocha. *A representação fiscal para fins penais e a publicidade das informações: a proteção do direito fundamental à privacidade na sociedade da informação*. Revista de Direito FAE, 2022. P. 31 a 66;

entanto, historicamente o não recolhimento de tributos sem o elemento dolo de fraude ao fisco sempre foi considerado pelos Tribunais, em regra, como conduta atípica, ou seja, não caracterizadora de crime por parte do contribuinte envolvido. Vejamos decisões nesse sentido:

REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA. ICMS DECLARADO PELA PRÓPRIA EMPRESA. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. RECURSO IMPROVIDO.

1. Aquele que declara o ICMS devido pela própria empresa, porém deixa de recolher os valores aos cofres públicos, e cujo inadimplemento foi descoberto quando da análise dos lançamentos realizados nos livros fiscais, não incide na figura típica do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, porquanto o tipo penal exige o desconto ou a cobrança do imposto.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp n. 1.138.189/GO, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 12/12/2017, DJe de 19/12/2017.)

Por outro lado, inobstante a existência de reiteradas manifestações por parte do Judiciário no sentido de que o simples inadimplemento tributário não configuraria crime, fato é que mais recentemente não é esse o cenário que vem se consolidando em território nacional.

Nota-se, um ambiente de criminalização que vem se instaurando em decorrência da falta de pagamento de tributos, aliado à existência cada vez maior de instrumentos de coação para adimplemento forçado de obrigações tributárias, sendo possível observar que a própria jurisprudência dos Tribunais Superiores vem caminhando no sentido de criminalizar o inadimplemento tributário, independentemente da constatação do elemento dolo por parte do contribuinte. É o que pode ser verificado a partir da análise de recentes decisões tanto do Superior Tribunal de Justiça, como do Supremo Tribunal Federal, na confirmação do denominado “crime de apropriação indébita tributária”. Vejamos:

Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º,

II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considere criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

(RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DI-VULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO

DELITO. TERMOS “DESCONTADO E COBRADO”. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão “descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

(HC n. 399.109/SC, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22/8/2018, DJe de 31/8/2018.)

O presente estudo não visa analisar o mérito do entendimento que vem se consolidando nos Tribunais Superiores, mas sim ressaltar o ambiente de insegurança jurídica com o qual os contribuintes cada vez mais convivem na República Federativa do Brasil. A propósito, independentemente da diferença técnica entre a chamada “apropriação indébita tributária” e o simples inadimplemento tributário, fato é que a *ratio* aplicada para acusação de determinado contribuinte no fato típico previsto pelo art. 2º, inciso II, Lei 8137/90, passa a se tornar importe meio de pressão a favor das autoridades fiscais, nas hipóteses em que constatada alguma inadimplência tributária – independente do motivo.

Nesse cenário, veja-se que a Representação Fiscal para Fins Penais ganha mais força, podendo ser utilizada pelas autoridades fiscais, inclusive, em situações nas quais o contribuinte deixa de recolher determinada parcela tributária por questões alheias a eventual intuito fraudulento – o que, registra-se, representa verdadeiro perigo para a atividade empresarial e tão somente passa a representar mais uma barreira ao empreendedorismo no País.

4. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS COMO ATUAL MEIO DE COBRANÇA. TREDESTINAÇÃO DO MECANISMO

Demonstrada a evolução de entendimentos a respeito da Representação Fiscal para Fins Penais, passemos a tecer considerações sobre os efeitos práticos de sua utilização pelas diversas autoridades fazendárias.

Inicialmente, necessário se faz pontuar que a Representação Fiscal para Fins Penais é usualmente lavrada pela fiscalização em conjunto com o auto de infração necessário a formalizar a acusação fiscal entendida como correta pelas autoridades competentes. No entanto, em conformidade com as previsões do art. 83, da Lei 9.430/96, e atualmente seguindo o que decidiu o STF no julgamento da ADI 4.980, o encaminhamento das informações ao Ministério Público é realizado apenas após o encerramento da fase administrativa, quando definitivamente constituído o crédito tributário.

Quanto a este ponto, de se registrar que a condição suspensiva estabelecida pela Lei 9.430/96 possui total harmonia com o Código Tri-

butário Nacional, que em seu art. 151 elenca as hipóteses nas quais a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa. A esse respeito, vejamos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

De se observar, portanto, que na pendência de julgamento definitivo na seara administrativa acerca da constituição do crédito tributário, seja em decorrência da apresentação defesa ou mesmo de recursos pelo contribuinte, não somente a cobrança por parte da Fazenda Pública está obstada, como também o compartilhamento das informações relativas à autuação para fins de apuração de eventuais condutas criminosas.

Contudo, é exatamente neste ponto em que se encontra o problema prático que evidencia a precariedade do atual procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais existente no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque, uma vez encerrado o processo administrativo de constituição do crédito tributário, possível se faz o encaminhamento da Representação Fiscal pela fiscalização ao Ministério Público independentemente da constatação a respeito de alguma outra causa suspensiva da exigibilidade prevista pelo mencionado art. 151, do CTN. Em outras palavras, não interessa à repartição fazendária se eventualmente após o encerramento do processo administrativo o contribuinte logrou êxito em obter alguma outra das hipóteses de suspensão previstas pelo CTN, seja por depósito judicial, seja via medida liminar, por exemplo. Uma vez encerrada a fase administrativa sem que o crédito tributário tenha sido extinto, possível será o envio da Representação Fiscal ao Ministério Público para eventual penalização criminal do contribuinte.

Neste ponto, é que se constata a total ausência de segurança jurídica, na medida em que ficará a cargo do Ministério Público dar seguimento ou não à apuração da suposta conduta delituosa, sendo possível o oferecimento de denúncia criminal ainda que o crédito tributário tenha tido sua exigibilidade novamente suspensa.

É bem verdade que em situações como essas o Ministério Público tem a tendência de sobrestar os procedimentos de investigação que são instaurados, mas repise-se, trata-se de uma faculdade do órgão ministerial e não uma obrigatoriedade, o que significa dizer que a depender das situações fáticas envolvidas, ainda assim possível será que o procedimento de investigação e posterior oferecimento de denúncia ocorra.

Não obstante, é preciso ainda demonstrar outra situação em que a existência da Representação Fiscal para Fins Penais também evidencia verdadeira insegurança jurídica para os contribuintes, qual seja os casos em que não há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas paralelamente é reconhecida a regularidade fiscal do contribuinte a partir do oferecimento de garantias em favor da Fazenda Pública.

Tratamos aqui, especificamente, dos casos em que o contribuinte se vale do oferecimento de garantias ao crédito tributário para fins de obtenção da sua certidão de regularidade fiscal, na modalidade de positiva com efeitos de negativa, consoante as previsões do art. 206 do CTN. Vejamos:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

O oferecimento de garantias pelos contribuintes em favor dos débitos constituídos pela Fazenda Pública, a fim de que seja reconhecida a regularidade fiscal enquanto perdurar a discussão judicial acerca da cobrança, é amplamente admitido pela jurisprudência, tendo sido confirmado, inclusive, em sede de julgamentos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. **1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.** (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007. **2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: “tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.” A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.** **3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.** **4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.** **5. Mutatis mutandis o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas**

pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas. **6. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.** (...)10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, REsp 1123669/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIM. SEÇÃO, DJe 01/02/2010)

Entretanto, inobstante a possibilidade de reconhecimento da regularidade fiscal de determinado contribuinte a partir do oferecimento de garantias em favor da Fazenda Pública (art. 206 do CTN), porém sem que se tenha a suspensão da exigibilidade do crédito tributário propriamente dita (vinculada às previsões do art. 151 do CTN), segurança alguma se tem quanto à suspensão de eventuais procedimentos de investigação decorrentes de Representações Fiscais para Fins Penais ainda que nesses casos. Ou seja, e este ponto é amplamente constatável na realidade do contencioso tributário, possível se faz que um contribuinte tenha sua regularidade fiscal reconhecida perante a repartição fazendária, porém, concomitantemente, se depare com procedimentos de investigação e até denúncias criminais por parte do Ministério Público, que, repisa-se, não possui qualquer obrigação legal de suspender seus atos ainda que em cenários tais quais o aqui destacado.

Nesse sentido, é se que constata a total precariedade do atual modelo de Representação Fiscal para Fins Penais existente no Sistema Tributária Nacional, sendo evidente a existência de insegurança jurídica com que convivem os contribuintes. Veja-se, em eventual situação na qual um contribuinte discorde de determinada obrigação tributária a ser atendida, ainda que por condições alheias a eventual intenção fraudulenta em desproveito do fisco, poderá ele ter contra si lavrado um auto de infração, juntamente de representação fiscal para fins penais, e, ainda que ofereça garantia suficiente ao crédito tributário para fins de manutenção de sua regularidade fiscal enquanto perdurar eventual discussão judicial acerca da cobrança, poderá se deparar com investigações e até mesmo o início de um processo criminal decorrente de denúncia ofertada pelo Ministério Público.

Trata-se, portanto, de situação que efetivamente demanda a intervenção do legislador para, no mínimo aprimorar o atual procedimento existente, principalmente para que os efeitos de suspensão da representação fiscal para fins penais sejam devidamente alinhados a todas as previsões do CTN, assim como ao entendimento pacificado da jurisprudência (este último que sequer é questionado pelas Fazendas Públicas atualmente, registre-se).

De mais a mais, cumpre ainda ressaltar outro ponto de precariedade do atual procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais. Isso porque, não raro, uma representação fiscal lavrada em conjunto com um auto de infração, ainda que diante de modificações ocorridas no lançamento quando do trâmite do processo administrativo, deixa de ser revisada pelas autoridades fiscais, sendo encaminhada ao Ministério Público na forma como originalmente constituída. Em tais situações, o contribuinte pode se deparar com procedimentos de investigação relativos a fatos até mesmo já superados na seara tributária, o que, independentemente dos elementos já excluídos do lançamento, demanda nova intervenção e custos por parte do contribuinte, a fim de que a questão não lhe gere maiores prejuízos na seara criminal.

A despeito do atual cenário de insegurança jurídica, algumas intervenções legislativas já realizadas podem ser destacadas como instrumento de modernização do procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais. A esse respeito, podemos citar a Lei 14.689/2023, responsável por estabelecer que a representação fiscal será cancelada nos casos de confirmação de lançamento tributário por meio do voto de qualidade no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 25.

(...)

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

Trata-se de um primeiro passo na superação da precariedade do atual procedimento de representação fiscal para fins penais existente, o qual, contudo, ainda demanda fortes reflexões e debates a fim de que seja adequado ao ordenamento jurídico.

5. CONCLUSÕES

Como exposto, o atual procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais possui sérias lacunas que afastam qualquer segurança jurídica para aqueles contribuintes que procuram exercer seu direito constitucional de ação, socorrendo-se do Poder Judiciário nos casos em que determinados lançamentos tributários são confirmados na esfera administrativa. Uma vez encerrado o processo administrativo, ainda que seja ofertada garantia idônea e suficiente em benefício da Fazenda Pública, poderá o contribuinte se deparar com o andamento de inquéritos criminais e até mesmo o oferecimento de denúncia por parte do Ministério Público.

Nesse cenário, é urgente que a legislação relativa à Representação Fiscal para Fins Penais seja modificada, inclusive nos demais entes da Federação, a fim de que seja devidamente amoldada às previsões do Código Tributário Nacional, que, repisa-se, permite o reconhecimento da regularidade fiscal de determinado contribuinte ainda que durante o processo judicial, bem como em situações para além daquelas previstas especificamente como causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Por derradeiro, é preciso relembrar que a Representação Fiscal para Fins Penais jamais foi editada para servir como de ferramenta cobrança em benefício do fisco. Entretanto, na prática, é o que se verifica, na medida em que passou a ser utilizada muito mais para pressionar o adimplemento de determinadas autuações, do que como efetivo meio de apuração de verdadeiras condutas fraudulentas. Trata-se de crítica que se faz diante do cenário fático que permeia o contencioso tributário nacional, não sendo possível ignorar o que se verifica na série de autuações lavradas no território nacional.

Evidente, portanto, que a Representação Fiscal para Fins Penais e o próprio Direito Penal Brasileiro, registre-se, para os crimes de ordem tributária, serve de instrumento de arrecadação (representando verdadeira



política de arrecadação ou mesmo forma de tornar mais eficiente a arrecadação). Isso se confirma, inclusive, ao verificar que uma vez pago o tributo, a consequência imediata será o arquivamento do procedimento criminal. Assim sendo, tratando-se de premissa que a Representação Fiscal para Fins Penais representa efetiva política pública atrelada a arrecadação estatal, é que se sustenta que, uma vez garantido do crédito tributário, ainda que por meios alternativos como as cartas de fiança e as apólices de seguro, o que se tem é a garantia da certeza que a arrecadação ocorrerá. Nesse cenário, a bem do devido processo legal e da ampla defesa, ainda que nesses casos, necessária também se faz a suspensão do procedimento penal respectivo.

Assim sendo, é que se propõe as alterações no atual procedimento vigente, a fim de que os efeitos de suspensão das consequências da Representação Fiscal Para Fins Penais sejam estendidos para os casos em processo judicial, nos quais seja reconhecida a regularidade fiscal do contribuinte.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de Setembro de 2023. Presidência da República, Casa Civil, Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14689.htm >. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm >. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm >. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,l%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs%20de%20fisco,de%201995. >. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.



BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em 27 de fevereiro de 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Penal. Habeas Corpus nº 399.109. Requerente: Defensoria Pública do Estado do Santa Catarina. Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Brasília, 2018. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018>. Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189. Agravante: Ministério Público. Relator Ministro Jorge Mussi, Brasília, 2017. Disponível em: < chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1667455&tipo=0&nreg=201701753417&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20171219&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 1.123.669. Recorrente: Lev e Monte Indústria Comércio e Serviços Para Móveis Ltda. Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, 2009. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900279896&dt_publicacao=01/02/2010>. Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Penal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334. Requerente: Robson Schumacher. Relator Ministro Luis Roberto Barroso, Brasília, 2019. Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 27 fev. 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.980. Requerente: Procurador-Geral da República. Relator Ministro Nunes Marques, Brasília, 2022. Disponível em: < https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%204980%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 27 fev. 2024



Valter de Souza Lobato | Arnaldo Soares Miranda de Paiva |
Pedro Henrique Silva Anselmo

MINAS GERAIS. Resolução nº 4.213, de 11 de Maio de 2010. Secretaria de Estado de Fazenda. Disponível em: < [PARAÍBA. Portaria nº 108, de 06 de Agosto de 2021. Secretaria de Estado de Fazenda. Disponível em: <](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2010/rr4213_2010.html#:~:text=Disciplina%20procedimentos%20a%20serem%20adotados,de%20Autos%20de%20Not%C3%ADcia%2DCrime.> https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2010/rr4213_2010.html#:~:text=Disciplina%20procedimentos%20a%20serem%20adotados,de%20Autos%20de%20Not%C3%ADcia%2DCrime.> . Acesso em 27 de fevereiro de 2024.</p></div><div data-bbox=)

