

Matheus e Murilo Volpi: Representação penal para fins fiscais

No desempenho regular de suas funções, é comum que delegados de Polícia e membros do Ministério Público se deparem com elementos informativos evidenciando, inequivocamente, a prática de crimes



Na lógica tradicional, por dever funcional, o delegado de

polícia deveria instaurar, de ofício, inquérito policial para apurar o crime [1]. O membro do Ministério Público, por sua vez, não havendo elementos para o imediato oferecimento de denúncia, deveria requisitar a instauração de inquérito policial ao delegado de polícia [2] ou instaurar, no âmbito interno, o Procedimento Investigatório Criminal para apurar o delito [3].

Contudo, quando se trata de crime material tributário, a lógica é totalmente diversa. Na maioria das vezes, a persecução penal relativa a crimes tributários assume feição completamente diferente se comparada aos demais crimes. Em se tratando de crime tributário material, é vedado, em regra, ao delegado e ao membro do Ministério Público iniciarem, sem prévia constituição definitiva do tributo, a investigação criminal.

Após um longo caminhar histórico da jurisprudência sobre o tema, hoje está pacificado o entendimento de que só há crime material contra a ordem tributária quando há tributo devido, exigindo-se, para tanto, o lançamento e a constituição definitiva do tributo, com o esgotamento da discussão na seara administrativa [4]. A partir da decisão prolatada pelo STF no HC 81.611, seja por se entender que o tributo devido é uma condição objetiva de punibilidade, seja por se compreender ele como elemento normativo do tipo, pacificou-se o entendimento acerca da necessidade de constituição definitiva do tributo. A constituição definitiva é, ademais, o momento da consumação do crime e o marco inicial da prescrição [5]. Nos termos da Súmula Vinculante nº 24 do STF, "*não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*".

Dessa forma, em regra, até mesmo a instauração de inquérito policial é vedada antes da constituição definitiva do tributo. O STF, no RHC nº 83717, decidiu que *"ante os contornos do processo administrativo fiscal e a natureza do crime perpetrado — sonegação de tributo -, há de aguardar-se o desfecho respectivo, mostrando-se imprópria a precipitação mediante provocação de instauração de inquérito policial. O processo administrativo visa a elucidar a configuração, ou não, em tal campo, da infração tributária"* [6].

Da mesma forma, o STJ, no HC nº 89023, decidiu ser incabível até mesmo interceptação telefônica sem a constituição definitiva do tributo. Decidiu o STJ que, *"ausente comprovação a respeito do lançamento do crédito tributário, não é possível a propositura da ação penal, ou mesmo o deferimento de qualquer procedimento prévio investigatório. Conforme jurisprudência desta Turma, não é possível a realização de interceptação telefônica, para apurar crime contra a ordem tributária, quando ainda não houve o indispensável lançamento definitivo do crédito tributário"* [7].

Destaque-se, contudo, que a regra geral de exigência de constituição definitiva do tributo para início da persecução penal é, em vários momentos, flexibilizada. Inicialmente, não se exige a constituição definitiva do tributo quando se tratar de crime formal contra a ordem tributária, a exemplo do delito do artigo 1º, V, da Lei nº 8.137/90 [8].

Da mesma forma, já decidiu o STF que, mesmo se tratando de crime material contra a ordem tributária, é possível instaurar inquérito se a medida for imprescindível para a própria apuração do tributo devido. No HC nº 95443, o STF decidiu que *"a orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (...) Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário"* [9].

Igualmente, prevalece o entendimento de que não se exige a prévia constituição do tributo para apurar crimes autônomos relacionados à sonegação, como os delitos de associação criminosa (artigo 288 do Código Penal), organização criminosa (Lei nº 12.850/13), bem como crimes de falso não absorvidos pelo crime tributário [10].

De qualquer forma, excetuadas as ressalvas listadas acima, a regra geral é a de que, ao se depararem com a prática de possível crime material tributário, os delegados de polícia e os membros do Ministério Público deverão elaborar a chamada Representação Penal para Fins Fiscais.

Representação Penal para Fins Fiscais é o ato pelo qual o delegado de polícia ou o membro do Ministério Público leva ao conhecimento da Autoridade Fiscal a prática de possíveis infrações, a fim de que sejam tomadas as providências cabíveis, notadamente a realização do lançamento tributário.

O nome "Representação Penal para Fins Fiscais" foi sugerido, dentre outros, por LEANDRO PAULSEN [\[11\]](#). Trata-se de uma "representação penal", pois é proveniente de Autoridades com atribuição criminal, no âmbito da persecução penal. É, por outro lado, "para fins fiscais", pois o objetivo é dar ciência à Autoridade Fiscal da ocorrência de uma infração, para que seja realizado o lançamento tributário.

A Representação Penal para Fins Fiscais não se confunde com a amplamente conhecida Representação Fiscal para Fins Penais. Esta, como o próprio nome indica, é, ao contrário, elaborada pela Autoridade Fiscal quando, no exercício de suas funções, identificar fatos que configuram, em tese, crimes, sendo dirigida à Autoridade com atribuição para persecução penal.

Inclusive, a regra é que, após receber a Representação Penal para Fins Fiscais, realizar o lançamento e ocorrer a constituição definitiva do tributo, a Autoridade Fiscal faça a Representação Fiscal para Fins Penais. Nesse sentido, o artigo 11 da Portaria RFB nº 1750, de 12 de novembro de 2018, esclarece que *"a representação fiscal para fins penais deve ser formalizada inclusive quando o procedimento fiscal tenha sido instaurado com base em informações oriundas do MPF, sem prejuízo de também informá-lo via ofício acerca do procedimento efetuado"*.

Quanto ao seu conteúdo, não há ainda atos infralegais disciplinando a forma, momento e requisitos da Representação Penal para Fins Fiscais, a exemplo da Representação Fiscal para Fins Penais. Contudo, embora persista a omissão, entendemos ser possível identificar alguns elementos fundamentais que devem fazer parte da Representação Penal para Fins Fiscais.

Inicialmente, a Representação Penal para Fins Fiscais deve ser elaborada, no âmbito da Polícia Civil, apenas por delegados de polícia e, no âmbito do Ministério Público, apenas por membros (Promotores de Justiça ou Procuradores da República).

Quanto ao conteúdo, a Representação Penal para Fins Fiscais deve conter a identificação das pessoas responsáveis pela infração e daquelas que concorreram para o ato, descrição dos fatos caracterizadores da infração e identificação de possíveis testemunhas.

Sempre que possível, a Representação Penal para Fins Fiscais deve ser instruída com cópia dos documentos que evidenciem a infração, bem como indicação da origem dos documentos obtidos.

[\[1\]](#) Vide artigo 5º, I, do Código de Processo Penal e artigo 2º, §1º, da Lei nº 12.830/2013.

[\[2\]](#) Vide artigo 5º, II, do Código de Processo Penal.

[\[3\]](#) Vide e artigo 1º da Resolução nº 181/2017 do CNMP.

[4] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 390.

[5] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 390.

[6] STF, RHC 83717, relator ministro MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 16/03/2004.

[7] HC nº 89.023/MS, relatora ministra Jane Silva (desembargadora Convocada do Tj/mg), Sexta Turma, julgado em 7/10/2008, DJe de 17/11/2008.

[8] STJ, RO no HC nº 232.877, ministro Francisco Falcão, DJe de 06/11/2014.

[9] STF, HC 95443, relatora ministra ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/02/2010.

[10] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 390.

[11] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. Pág. 266.

Date Created

17/11/2022