

ROTEIRO DE ATUAÇÃO NOS CRIMES FISCAIS

I – INTRODUÇÃO

O presente texto é o resultado da consolidação de um apanhado de sugestões para atuação nos crimes afetos à ação investigatória da Receita Federal¹, que não pretende elencar todas as possibilidades e modos de agir. É claro que as especificidades dos mais diversos contextos podem e devem justificar a escolha por formas de atuação únicas e condizentes com a realidade enfrentada pelo respectivo colega.

O roteiro de sugestões, então, deve ser compreendido como um instrumental consolidador de boas práticas levadas a efeito nas mais diversas Procuradorias da República espalhadas pelo Brasil, tudo visando auxiliar em nossa atuação na busca da concretização de maiores níveis de eficiência² na persecução penal.

Há tempos que o tema da necessidade de aprofundamento investigatório via inquérito policial para a apuração dos crimes afetos à atuação da Receita Federal é objeto de debates³ no Ministério Público Federal. A questão ganha ainda maior relevo quando consideramos que a busca de maiores níveis de eficiência na persecução penal figura entre as prioridades de atuação da 2ª CCR. A posição do Ministério Público Federal como protagonista na persecução penal, portanto, impõe a necessidade de traçarmos estratégias que viabilizem a concretização desta diretriz.

A constatação de que em boa medida os elementos de prova que compõem

1 O presente roteiro prioriza questões mais afetas aos chamados crimes fiscais, especialmente previstos no art. 1º e 2º da Lei 8.137/91; e art. 168.A e 337.A, ambos do CP.

2 Entendemos por eficiência a apuração do (s) fato (s) delituoso (s) e do (s) respectivo (s) responsável (is), no menor espaço de tempo possível.

3 O ponto fundamental dos debates versa sobre a presença ou não dos indícios suficientes de autoria e de prova da materialidade delitiva no corpo da representação oriunda da Receita Federal para a propositura direta da ação penal, ou seja, sem a prévia requisição de inquérito policial para complementação probatória. A complexidade do tema é ainda maior em se tratando dos chamados crimes societários, onde a fiscalização da Receita Federal tradicionalmente limita-se a indicar como responsáveis pelo crime, em tese, as pessoas constantes do respectivo contrato ou estatuto social, sem maiores detalhes sobre a efetiva participação concreta de cada um dos sócios e demais autores/partícipes que eventualmente não constem do contrato ou estatuto social.

as respectivas representações⁴ enviadas pela Receita Federal são precários, precipuamente no que pertine à autoria delitiva nos chamados crimes societários, acabou contribuindo para a formação de uma prática cultural de “sobreposição investigativa⁵”, pois as representações encaminhadas ao MPF, em regra, deságuam em requisições de inquérito policial para a complementação probatória, tudo em detrimento da duração da investigação em tempo razoável, ou seja, da eficiência na investigação.

A 2ª CCR vem capitaneando uma série de encontros em diversas regiões do país entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal com vistas a promover o aprimoramento das representações que são diuturnamente elaboradas e enviadas ao MPF pelos auditores fiscais, de modo a permitir maior celeridade à persecução penal, relegando a necessidade de inquérito policial para os casos de maior complexidade que exijam procedimentos especiais de investigação (ex. busca e apreensão, interceptação telefônica, infiltração de agentes etc).

É de se destacar que o dever da Receita Federal de representar ao Ministério Público Federal se encontra regulamentado pela Portaria RFB nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010 (alterada pela Portaria nº 3.182 de 29/07/2011), a qual estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária; contra a Previdência Social; contra a Administração Pública Federal; contra Administração Pública Estrangeira; bem como crimes de contrabando ou descaminho, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores.

O art. 3º da Portaria RFB nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010 (alterada pela Portaria nº 3.182 de 29/07/2011), por sua vez, dispõe sobre os elementos que devem

4 A Receita Federal do Brasil, por meio da Portaria RFB nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010, prevê duas espécies de representações que podem ser enviadas ao MPF, quais sejam: a representação fiscal para fins penais (nos casos de crime contra a ordem tributária, de sonegação ou apropriação indébita previdenciária); e a representação para fins penais (utilizada para os casos em que o auditor fiscal constata, em tese, a prática de crimes de outra natureza, tais como a ocultação ou “lavagem” de valores, contrabando ou descaminho, falsidade etc). Para os fins do presente roteiro ao utilizarmos a expressão “representação” estaremos fazendo menção às duas espécies, indistintamente, ou seja, ao gênero.

5 A chamada “sobreposição investigativa” dá-se não apenas nos casos de representações oriundas da Receita Federal. A prática também prevalece nas mais variadas representações para fins penais enviadas ao MPF por outros órgãos públicos, tais como o INSS, BACEN, IBAMA, CGU, Polícia Florestal, entre outros. A cultura da complementação probatória via instauração de inquérito policial apenas poderá ser alterada com o aprimoramento substancial das respectivas representações, tendo como um dos elementos de alavancagem a realização de palestras/treinamentos capitaneadas pelo MPF em parcerias com outros órgãos públicos.

compor a representação, estabelecendo uma série de deveres instrutórios aos auditores fiscais, tais como a formalização de depoimentos ou declarações; apreensão de documentos; perícias; identificação das pessoas responsáveis pelo ilícito penal; indicação de testemunhas; e de gerentes ou administradores de instituição financeira que possam ter concorrido para abertura de conta ou movimentação de recursos sob nome falso, de pessoa física ou jurídica inexistente, ou de pessoa jurídica liquidada de fato ou sem representação regular.

Assim, a Receita Federal já normatizou o dever de os auditores fiscais instruírem a respectiva representação durante a ação fiscal com elementos de prova que extrapolam, e muito, a mera juntada de cópias dos contratos ou estatutos sociais com a indicação dos responsáveis pelo (s) fato (s) delituoso (s), em tese, limitada à leitura de uma simples cláusula contratual sem a necessária contextualização fática com bases em outros elementos de prova.

Ocorre que, a despeito da expressa previsão normativa estabelecida pela Receita Federal, a prática cultural de “sobreposição investigativa” vem prevalecendo por força da ausência de uma instrução adequada da representação com elementos de prova que permitam uma formação de opinião delitiva mais ampla, segura, substancial, enfim para o oferecimento de denúncia sem a necessidade do aprofundamento da investigação via inquérito policial.

Por outro lado, tal precariedade na instrução da representação não nos parece fruto de qualquer espécie de resistência por parte da Receita Federal. Muito pelo contrário. O aprimoramento da representação, mediante a orientação direta do Ministério Público Federal, encontra-se entre as prioridades da Receita Federal, de modo que a prática de constantes palestras/treinamentos voltadas aos auditores é parte integrante da complexa tarefa de construção de um novo paradigma na investigação dos crimes afetos à atuação da Receita Federal.

A realização de palestras/treinamentos por membros do Ministério Público Federal direcionadas aos auditores da Receita Federal figura como medida de interesse comum de ambas as instituições. É oportunidade única de aperfeiçoamento da representação em busca de maiores níveis de eficiência na persecução penal, vez que

conspira em prol da limitação de casos dependentes de complementação probatória por meio de inquérito policial.

A orientação ministerial em sede de palestras/treinamentos pode abranger desde esclarecimentos a respeito de elementos de prova relevantes para a comprovação da autoria delitiva (ex., indicação dos gestores de fato da empresa; informação a respeito das pessoas que recebiam *pro labore*; que efetuavam pagamentos em nome da empresa; que detinham poder de comando sobre os funcionários; entrevistas com contadores, fornecedores e funcionários sobre a gestão da empresa, entre outros) até o esclarecimento de dúvidas jurídicas sobre os crimes fiscais, contra a fé pública, de contrabando ou descaminho, ocultação ou “lavagem” de valores⁶, entre outras questões.

Pois bem.

A pretensão do presente roteiro de sugestões de atuação é a de contribuir para a concretização de maiores níveis de eficiência na persecução dos crimes afetos à atuação da Receita Federal, a partir de uma busca constante do oferecimento de denúncias fundadas diretamente nas representações encaminhadas pela Receita Federal, seguindo parâmetros e diretrizes traçadas sob a orientação do Ministério Público Federal.

Para a consolidação das sugestões de atuação optamos pelo enfrentamento do tema em dois tópicos principais e anexos com modelos de Recomendações, Atos Normativos da Receita Federal e modelos de manifestações ministeriais.

Em um primeiro tópico, apresentamos um panorama crítico do que chamamos de “Modelo de Atuação Predominante”. Em um segundo tópico, denominado “Modelo de Atuação Aprimorada”, elencamos as medidas consideradas como aptas a permitir que, em regra, a formação da opinião delitiva não dependa de “sobreposição

⁶ Como se sabe, desde o advento da Lei nº 12.683, de 09 de julho de 2012, não mais convivemos com o modelo de crimes antecedentes específicos para a eventual tipificação do crime de “lavagem”, razão pela qual entendemos que a necessidade de o Ministério Público Federal promover palestras/treinamentos com os auditores da Receita Federal tornou-se ainda mais premente, pois uma série de noções orientativas a respeito do crime de “lavagem” de dinheiro são necessárias para que as representações sejam adequadamente elaboradas e instruídas.

investigativa” por meio da requisição de um novo procedimento investigatório, tal como o inquérito policial.

II – MODELO DE ATUAÇÃO PREDOMINANTE

A despeito de possuímos uma legislação penal tributária em larga medida limitadora da persecução penal nos chamados crimes fiscais, e de outros fatores⁷ que também atuam como entraves para o aprimoramento de nossa atuação, parece-nos que a morosidade na apuração da materialidade delitiva e dos respectivos responsáveis figura como fator determinante na busca de maiores níveis de eficiência na persecução penal.

É claro, reiteramos, que não seria possível descrever a forma de atuação de cada um dos colegas nos crimes fiscais, contudo, algumas questões corriqueiras podem ser identificadas como entraves comuns à atuação de todos nós.

Vejamos.

O primeiro contato mantido com os fatos nos chamados crimes fiscais, quase que invariavelmente, dá-se por meio da Receita Federal, a qual, após a conclusão definitiva do procedimento administrativo fiscal encaminha ao MPF a representação fiscal para fins penais.

Ocorre que, quando da análise do conteúdo da respectiva representação não é incomum a conclusão no sentido de que a autoria e/ou a materialidade delitiva estão indicadas de modo precário, especialmente nos chamados crimes societários, por se limitar a indicar os sócios constantes do contrato ou estatuto social da pessoa jurídica, como sendo os “responsáveis legais” pela prática delitiva, de modo a provocar a requisição de inquérito policial para o esclarecimento da autoria e/ou materialidade delitiva⁸.

7 Tais como, a predominância da comunicação interinstitucional via ofício/correios e a existência de precedentes restritivos das cortes superiores quanto a exigência da conclusão definitiva na seara administrativa da ação fiscal para o cabimento de busca e apreensão nos crimes fiscais.

8 A esse respeito, merece destaque alguns precedentes jurisprudenciais, apontando para a insuficiência da exclusividade da prova da autoria consistente em mera composição do contrato ou estatuto social, até mesmo para o recebimento da denúncia. Ver, STF, HC 73.590/SP, Celso de Mello, 1ª Turma, DJ 13/12/1996; e STJ, HC 13.597/PA, Jorge Scartezini, 5ª Turma, 13/11/2000.

É de se ressaltar que a situação ainda é pior ao se constatar que comumente a representação fiscal para fins penais somente chega ao MPF após algum lapso temporal relevante – ou seja, após o término do procedimento administrativo fiscal – o que torna a apuração via inquérito policial ainda mais demorada e pouco eficiente.

Nessa linha, podemos representar graficamente a situação predominante da persecução penal nos crimes fiscais, em linhas gerais, da seguinte forma:



A predominância da prática de instauração do inquérito policial, após recebimento da representação fiscal para fins penais oriunda da Receita Federal, é exatamente o que denominamos de “sobreposição investigativa”, pois, a nosso ver, é um dever da fiscalização a instrução da representação com os elementos necessários para a formação direta da opinião delitiva ministerial, tudo na linha das Portarias RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010 e nº 182, de 29 de julho de 2011, as quais estabelecem uma série de deveres instrutórios aos auditores da Receita Federal para a elaboração da representação para fins penais com amplos e substanciais elementos de prova,

especialmente pelo disposto no art. 3º da Portaria nº 2.439/2010.

A morosidade na apuração do fato (s) delituoso (s) e do (s) respectivo (s) responsável (is) que se visa combater em prol de maiores níveis de eficiência na persecução penal, passa por uma mudança de paradigma na estratégia de condução das investigações criminais, a partir da construção de um marco de atuação interinstitucional entre a fiscalização e o Ministério Público Federal.

O caminho de implementação desse marco de atuação interinstitucional, por sua vez, passa pela realização de palestras/treinamentos, definição de prioridades, estratégias de atuação focadas em casos concretos, até o envio de Recomendações, em uma relação constante e dinâmica entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal, sempre com vistas às particularidades dos contextos regionais que caracterizam a diversidade brasileira.

É preciso construir um paradigma investigativo que conspire para o aprofundamento da investigação, desde o princípio pela Receita Federal, de modo a potencializar toda a expertise intrínseca à atuação dos auditores fiscais, em tempo e modo adequados, tudo na linha do art. 41 do CPP c.c art. 3º da Portaria RFB nº 2.439/2010.

No tópico abaixo, passamos a descrever com maior detalhamento em que consiste a proposta de contribuirmos para a promoção de uma mudança de paradigma investigativo, a fim de viabilizar que a persecução penal nos crimes afetos à atuação da Receita Federal, em regra, seja fundada nos elementos de prova colhidos e corporificados pelo (s) auditor (es) fiscal (is) em suas representações para fins penais.

III – MODELO DE ATUAÇÃO APRIMORADA

A efetiva transformação paradigmática de um modelo investigativo dependente de complementação probatória via inquérito policial para um modelo que se funde, especialmente nos elementos de prova colhidos diretamente pela Receita Federal, em cumprimento aos deveres instrutórios já consolidados no plano normativo pela

Portaria RFB nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010 (alterada pela Portaria nº 3.182 de 29/07/2011), carece da implementação de uma relação interinstitucional, dinâmica, de caráter regional, entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal.

É de se ressaltar que o aprimoramento da investigação levada a efeito pela Receita Federal, por outro lado não significaria o afastamento absoluto da participação da Polícia Federal na apuração dos crimes afetos à atuação da Receita Federal. Como dito, a instrução da representação com elementos mais substanciais da materialidade e autoria delitivas, dependerá da participação da Polícia Federal nos casos em que sejam necessárias medidas investigativas especiais, tais como busca e apreensão e interceptação telefônica, tudo para a mais efetiva apuração de cadeias delitivas que não se limitam à supressão criminosa de tributos (exemplo: representação fiscal para fins penais onde também se vislumbra a prática de quadrilha, falsidade material ou ideológica, evasão de divisas, “lavagem” de dinheiro etc).

O modelo de atuação aprimorada que se busca implementar como regra na investigação criminal nos crimes afetos à atuação de Receita Federal poderia ser representado graficamente assim:



OBS: Atuação complementar da polícia federal:
medidas especiais de investigação

A experiência de uma atuação investigativa da Receita Federal orientada pelo Ministério Público Federal no sentido de aprimorar a qualidade probatória das representações demonstra que a necessidade do inquérito policial para complementação

probatória pode ser reduzida⁹, de modo a prevalecer o oferecimento de denúncias fundadas exclusivamente em elementos de convicção constantes das representações enviadas ao MPF pela Receita Federal¹⁰.

O caminho para a transformação paradigmática carece da realização de palestras/treinamentos¹¹, direcionadas aos auditores fiscais abordando os limites e possibilidades da função investigativa da Receita Federal, especialmente considerando as repercussões criminais que a atividade de fiscalização tributária pode alcançar¹².

Como dito, tais encontros de capacitação com a Receita Federal devem ser de caráter regional, contando com a presença dos colegas com atuação local e, caso necessário, com o suporte de capacitadores solicitados pelos colegas e indicados pela 2ª CCR. As palestras/treinamentos podem servir ainda como instrumento para viabilizar o aprimoramento de rotinas de atuação da Receita Federal e do Ministério Público Federal em questões relevantes, tais como a comunicação via e-mail, a discussão sobre critérios para a definição de fatos insignificantes para efeitos penais, dentre outros temas.

Outra questão que merece destaque diz respeito à compreensão da transformação paradigmática da investigação pela Receita Federal como processo

9 Apenas a título exemplificativo, em 2014, foram oferecidas pelo Ministério Público Federal um total de 629 denúncias no Estado de São Paulo envolvendo a prática dos tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90; arts. 168.A e 337.A do CP, sendo apenas 122 fundadas exclusivamente em Notícias de Fato ou PIC's. No primeiro semestre de 2015, de um total de 293 denúncias, somente 54 não eram dependentes de inquérito policial. Ou seja, o oferecimento de denúncias fundadas exclusivamente nos elementos de prova colhidos pela Receita Federal não ultrapassou, respectivamente, 19% e 18% das denúncias propostas pelo Ministério Público Federal no ano de 2014 e no primeiro semestre de 2015 (Fonte: GCONS, Grupo SP, relatório 11891).

10 Por outro lado, uma experiência piloto de realização de palestras/treinamentos entre o MPF e a Receita Federal, demonstrou que a porcentagem de denúncias pela prática de crimes fiscais sem a necessidade de complementação probatória via inquérito policial foi de cerca de 75% do total de denúncias oferecidas.

11 A exposição elaborada em *power point* pode ser encaminhada a todos os interessados pelo e-mail: uendelugatti@mpf.mp.br

12 Dentre outros apontamentos, a exposição aos auditores fiscais é indispensável para o esclarecimento do que pode servir como elemento de prova de autoria e/ou materialidade nos crimes afetos à atuação da Receita Federal. Durante o treinamento, até em razão da formação superior diversificada dos auditores, é claramente perceptível o desconhecimento e a insegurança que possuem quando da indicação do (s) verdadeiro (s) responsável (is) pelo (s) crime (s) em apuração (s). O treinamento, portanto, é uma oportunidade indispensável para a transformação paradigmática da indicação dos "responsáveis legais" a partir da mera análise do contrato ou estatuto social, para uma cultura de elaboração da representação fiscal para fins penais consignando todos os elementos de prova substanciais com os quais o auditor fiscal toma contato quando da fiscalização da empresa, tais como: a indicação e identificação das pessoas que manteve contato pessoal e o que elas disseram sobre a dinâmica administrativa da empresa; quem recebe pagamentos pela administração de fato da empresa; quem efetua pagamentos e contrata empregados e prestadores de serviço pela empresa; termos de depoimentos; a juntada de procurações; depósitos bancários; pesquisas no CNIS; entre outros.

dinâmico. Os encontros de capacitação entre a Receita Federal e o Ministério Público Federal, por si só, não possuem o condão de promoverem de imediato uma transformação paradigmática na prática de todos os auditores fiscais quando da instrução das representações. Apesar de ser perceptível que os treinamentos aumentam o número de representações enviadas ao MPF com melhores níveis de qualidade probatória, a elaboração de representações com a necessidade de aprofundamento investigativo ainda tende a perdurar.

Acontece que nem todos os auditores fiscais, de fato, levam a efeito as recomendações¹³ ministeriais apresentadas nos encontros de capacitação referentes ao detalhamento da autoria e materialidade delitiva, em decorrência da força exercida pelo arraigamento cultural ao modelo tradicional de elaboração da representação fiscal para fins penais limitada à indicação dos responsáveis pelo (s) delito (s), de acordo com os sócios constantes do contrato ou estatuto social.

Frente a esse quadro, diante do recebimento de uma representação oriunda da Receita Federal sem a necessária qualidade probatória para o oferecimento direto de denúncia, mesmo após a realização de treinamento (s), o que fazer?

A sugestão para esses casos é a de instauração de Procedimento Investigatório Criminal (PIC), determinando como medida instrutória a oitiva do auditor (es) fiscal (is) responsável (is) pela investigação que resultou na representação para fins penais enviada ao MPF para que se busque com o seu depoimento o aprofundamento probatório necessário para o oferecimento direto da denúncia.

A experiência vem demonstrando que há uma série de informações relevantes para a persecução penal, as quais, muitas vezes, não são mencionadas na representação, mas são de conhecimento do respectivo (s) auditor (es) fiscal (is)¹⁴.

A oitiva do (s) auditor (es) que participou da elaboração da representação

13 Modelo de Recomendação direcionada à Receita Federal em Anexo.

14 Os auditores fiscais da Receita Federal possuem as mais diversas formações de nível superior. Não são profissionais do direito em sua maioria e tampouco com expertise em direito penal, de modo que no ato da tomada de depoimento uma série de questões relevantes para a instrução da representação podem ser obtidas diretamente pelo membro do MPF, tudo para viabilizar com maiores níveis de eficiência o oferecimento da ação penal.

contribui para estimular a transformação paradigmática da investigação pela Receita Federal, pois deixa claro ao (s) auditor (es) que, caso a representação não se encontre substancialmente instruída, o Ministério Público Federal logo que venha a recebê-la solicitará esclarecimentos formais diretamente ao (s) auditor (es) no bojo de Procedimento Investigatório Criminal, por meio da tomada de depoimento sobre as conclusões da investigação fiscal em decorrência de suas repercussões criminais.

E caso, mesmo após a oitiva do auditor (es) fiscal (is), o colega entenda que a investigação ainda carece de aprofundamento investigativo via inquérito policial, por certo a requisição para a instauração de inquérito policial será melhor direcionada no que pertine à definição das diligências necessárias frente a maior amplitude dos elementos de convicção decorrentes dos esclarecimentos prestados pelo (s) responsável (is) pela investigação fiscal, o que também conspirará para a concretização de melhores níveis de eficiência na persecução penal¹⁵.

III – DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO STF

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do HC 81.611¹⁶, fixou precedente que deu origem à malfadada Súmula Vinculante 24 do STF, no sentido de que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Não bastasse o conteúdo da Súmula Vinculante 24 do STF, temos ainda que o art. 83, *caput*, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010, dispõe que “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

15 Merece destaque a orientação 15/2014 da 2ª CCR no sentido da conveniência da oitiva dos sócios gerentes para a apuração dos chamados crimes societários com o seguinte teor: “membros do Ministério Público Federal que oficiam na área criminal, respeitada a independência funcional, nos termos do art. 62, I, da Lei Complementar nº 75/93, a adotarem medidas voltadas à realização de oitiva, nos casos de crime tributários, dos proprietários da pessoa jurídicas, com observância ao disposto na Resolução nº 77 de 2004 do Conselho Superior do MPF”.

16 Relator Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgamento em 10/12/2003, DJ de 13/05/2005.

tributário correspondente”.

A combinação do conteúdo do enunciado da Súmula Vinculante 24 do STF reforçada e ampliada¹⁷ pelo disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96 estabeleceu a regra de que as representações fiscais para fins penais envolvendo a prática dos crimes definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e arts. 168.A e 337¹⁸.A do CP apenas poderiam ser enviadas pela Receita Federal ao Ministério Público Federal, depois da conclusão definitiva do procedimento administrativo fiscal¹⁹.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal²⁰ e o Superior Tribunal de Justiça²¹ vêm flexibilizando a exigência de decisão final na esfera administrativa para o início da persecução penal nos chamados crimes fiscais, quando à luz do caso concreto a instauração de procedimento investigativo criminal seja indispensável para a apuração de outros delitos que extrapolem os de natureza fiscal, tais como a formação de quadrilha, ocultação ou lavagem de dinheiro, crimes financeiros entre outros.

A flexibilização do alcance da Súmula Vinculante 24 pelo STF e STJ impõe uma reflexão a respeito de nosso papel orientativo perante a Receita Federal sobre quando e como enviar representações fiscais para fins penais ao Ministério Público Federal, antes mesmo do início e/ou término do procedimento administrativo fiscal.

A sugestão de atuação para esses casos decorre das pontes que pretendemos construir com os encontros regionais de capacitação entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal.

17 A rigor, a Súmula Vinculante 24 do STF não faz referência à exigência do término do procedimento administrativo fiscal para o início da persecução penal nos crimes fiscais. É o art. 83, *caput*, da Lei 9.430/96 que impõe a exigência de decisão definitiva na seara administrativa para o envio da respectiva representação fiscal pela Receita Federal.

18 Embora a Súmula Vinculante 24 do STF não faça referência ao tipo penal do art. 337.A do CP, o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento de Recurso em Sentido Estrito envolvendo o oferecimento de denúncia com base no inquérito 3.102 de Minas Gerais, Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em julgamento do pleno (25/04/2013), decidiu que, por força da natureza tributária das contribuições previdenciárias, a exigência do término do procedimento administrativo fiscal para o início da persecução penal também se estende ao art. 337.A do CP.

19 É de se destacar que a PGR já propôs ADI para a declaração de inconstitucionalidade do art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/90. A ADI foi autuado sob o nº 4980, Relatoria do Ministro Celso de Mello.

20 Precedentes HC 95443, Relatora Ellen Gracie, Segunda Turma, julgamento em 02/02/2010, dje de 19/02/2010. HC nº 96.324/SP, 1ª Turma, Rel. Marco Aurélio, julgamento 14/06/2011; HC 108037, Rel. Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 29/11/2011. Ver ainda o Informativo nº 631 do STF.

21 HC 50.933/RJ, 5ª Turma, Rel. Laurita Vaz, dje 17/08/2006; HC 88.590/SP, 5ª Turma, Rel. Laurita Vaz, dje 14/04/2008.

Os vetores fixados pelo STF e STJ quando dos julgamentos que flexibilizaram o alcance da Súmula Vinculante 24 não afastam, mas sim reforçam a necessidade de uma atuação interativa entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal com destaque para a definição em conjunto dos casos que possam se enquadrar nas excepcionais hipóteses de afastamento da exigência do término do procedimento administrativo fiscal para o início da persecução penal.

As palestras/treinamentos, em caráter regional, dirigidas aos auditores da Receita Federal também devem exercer o papel de aproximação da atuação interinstitucional, de modo difundir a orientação de que nos casos de maior complexidade envolvendo indícios de prática delitiva, antes mesmo da elaboração e envio da representação fiscal para fins penais, a Receita Federal deve procurar o Ministério Público Federal com atribuições na respectiva região para a definição conjunta da estratégia de investigação mais adequada sob a perspectiva das especificidades do caso concreto, inclusive a respeito do momento em que deve ser elaborada e enviada a respectiva representação para fins penais.

A dinâmica de realização de reuniões entre o Ministério Público Federal e a Receita Federal para a definição do planejamento estratégico de atuação em casos específicos de maior complexidade envolvendo indícios de prática delitiva também deve ser definida pelas respectivas unidades do MPF²².

IV – A QUESTÃO DOS EFEITOS PENAIS DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Outra situação com a qual comumente nos defrontamos diz respeito à suspensão da pretensão delitiva²³ de fato (s) delituoso (s) já encaminhado (s), por meio de representação fiscal para fins penais pela Receita Federal ao Ministério Público

22 Nos casos das unidades do MPF com mais de um membro com atribuições criminais, sugerimos que o coordenador criminal ou coordenador da distribuição receba o (s) auditor (es) fiscal (is) para o primeiro contato. Na hipótese de o caso exigir orientação de maior complexidade, sugere-se que a Receita Federal seja informada da necessidade de elaboração de representação relatando o conjunto indiciário da (s) prática (s) delitiva (s) que possui, até então, para viabilizar a distribuição e posterior orientação pelo respectivo Procurador Natural.

23 Art. 83, § 2º, da Lei 9.430/96.

Federal, que ainda se encontre em fase de investigação (notícia de fato, procedimento investigatório criminal (PIC) ou inquérito policial).

Nestes casos, para evitarmos a expedição de constantes e periódicos ofícios requisitando da Receita Federal informações sobre a situação atualizada do parcelamento para verificarmos a eventual extinção da punibilidade ou a necessidade de prosseguimento do trâmite processual, a medida mais eficiente e menos burocrático é a de pedir o arquivamento²⁴ da respectiva investigação, na linha do Enunciado nº 19 da 2ª CCR:

Enunciado 19 da 2ª CCR: Suspensa a pretensão punitiva dos crimes tributários, por força do parcelamento do débito, os autos de investigação correspondentes poderão ser arquivados na origem, sendo desarquivados na hipótese do § 1º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Lei nº 12.382/11.

A nosso ver, a despeito de se tratar de dever de ofício da Receita Federal a comunicação ao Ministério Público Federal sobre o descumprimento do parcelamento, sugerimos para esses casos que a Receita Federal seja informada do arquivamento, bem como da necessidade de enviar comunicação formal ao Ministério Público Federal a respeito de eventual descumprimento do parcelamento.

IV – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como apontamos em linhas introdutórias, as presentes sugestões de atuação representam apenas uma consolidação de algumas práticas que podem auxiliar na atuação ministerial nos crimes afetos à atuação da Receita Federal, visando maior eficiência na persecução penal.

É claro que, a tempo e modo, novas contribuições devem ser agregadas a esse roteiro de sugestões de atuação para a sua dinâmica atualização. Em linhas finais, uma maior aproximação e treinamento dos auditores fiscais responsáveis pela elaboração das representações para fins penais é indispensável para a mudança do paradigma

²⁴ Em anexo minuta de arquivamento para os casos em que a pretensão punitiva estatal se encontre suspensa por força do parcelamento do débito tributário.

cultural hoje prevalecente de dependência do inquérito policial para complementação probatória.