



A AUTORIA COMO REQUISITO PARA O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 109/2013 | p. 89 - 126 | Mar - Abr /
2013
DTR\2013\2647

Gustavo Nascimento Fiuza Vecchietti

Especialista em Direito Tributário pelo Ibet-SC. Especialista em Direito do Trabalho e Processual do Trabalho pela Ucam-RJ. Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Furb-SC. Especialista em Direito Constitucional pela Uniderp-MS. Mestrando em Desenvolvimento Regional pela Furb-SC. Coordenador da Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário na Kroton/Uniasselvi. Professor de Direito Penal e Processual Penal Tributário na Pós-graduação Kroton/Uniasselvi. Professor de Criminologia, Direito Penal Geral, Direito Penal Econômico e Direito Societário na Faculdade Metropolitana de Blumenau. Advogado.

Área do Direito: Penal; Processual; Tributário

Resumo: O estudo tem por objetivo demonstrar que o recebimento da denúncia está condicionado à demonstração de indícios de autoria, nos termos do art. 41 do CPP. Por conseguinte, não se admitem relatos genéricos ou gerais, sendo indispensável que a peça inicial acusatória faça a descrição pormenorizada e individual dos fatos que tendem a vincular a conduta delitiva ao resultado. O tema é discutido há longa data, mas ainda suscita dúvidas, especialmente quando se parte do pressuposto de que a jurisprudência permite a flexibilização dos requisitos processuais para recebimento da denúncia nos crimes societários.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária - Autoria delitiva - Denúncia - Requisito de admissibilidade.

Abstract: The study aims to demonstrate that the receipt of the complaint is subject to the demonstration of evidence of authorship, under article 41 of the Criminal Procedure Code. Therefore, do not admit generic or general reports, being essential for the initial part accusatory to make a detailed description of individual facts that tend to bind the criminal offense to the result. The topic is discussed a long time, but still raises questions, especially when it assumes that the law allows the relaxation of the procedural requirements to the receipt of the complaint to the corporate crimes.

Keywords: Crimes Against Tax Order - Authorship Criminal Offense - Complaint - Admissibility Requirement.

Sumário:

1.INTRODUÇÃO - 2.REQUISITOS DO CRIME - 3.REQUISITOS ESPECÍFICOS QUE CONFEREM IDONEIDADE À DENÚNCIA - 4.POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA - 5.ALCANCE DA FLEXIBILIZAÇÃO CONCEDIDA PELO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL - 6.O SÓCIO-QUOTISTA E A PROBLEMÁTICA DA AUTORIA - 7.CONCLUSÕES - 8.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

O Estado tem o poder-dever de punir, que inicia com a estruturação da norma penal e finaliza com a aplicação da sanção prevista abstratamente.¹ O postulado ora apresentado tem validade para todos os crimes, especialmente os apreciados neste ensaio.

Os crimes contra a ordem tributária, notadamente aqueles previstos na Lei 8.137/1990 e nos arts. 168-A e 337-A do CP (LGL\1940\2), sempre foram objeto de diversas críticas, já que geram especial repulsa por parte da sociedade. Como decorrência, a aplicação



das sanções penais acarreta preocupações perante a comunidade acadêmica.

Uma das principais discussões se refere à forma com a qual a denúncia imputa autoria nos crimes contra a ordem tributária, especialmente quando procede a relatos genéricos ou gerais das condutas. O objeto do estudo ora apresentado está limitado à definição da autoria como requisito de admissibilidade da denúncia. Há o entendimento de que os Tribunais têm flexibilizado requisito indispensável à propositura da ação penal, permitindo à acusação que narre a situação fática de forma genérica ou geral. A doutrina tem demonstrado de modo perseverante, com cientificidade, que as determinações norteadoras do direito penal e do direito processual penal devem ser aplicadas de conformidade com os direitos e garantias fundamentais, qualquer que seja o delito praticado. A acusação não tem liberdade para amesquinhar os requisitos processuais e iniciar a persecução penal, pois o Estado também deve se submeter ao direito.²

Por mais que seja notório, se faz importante mencionar que os crimes são norteados pelas regras e princípios do direito penal. Os crimes tributários, por serem estudados em disciplina dotada de autonomia didática (direito penal tributário), também são crimes e, por consequência, continuam a se submeter às regras e aos princípios do direito penal. É nesse sentido que se manifesta Hugo de Brito Machado, ponderando que os direitos e garantias penais são aplicáveis, igualmente, aos crimes contra a ordem tributária. No entanto, o autor é enfático ao determinar que há posicionamento de autoridades (...) no sentido de darem aos acusados da prática desses crimes um tratamento diferenciado, tratamento muito mais severo, o que é inteiramente insustentável do ponto de vista jurídico.³ Anderson Furlan também faz apontamentos sobre o assunto, corroborando o posicionamento até o momento defendido.⁴

“(...) ainda que um crime tenha sido cometido por um sócio, diretor ou gerente de uma sociedade comercial, de uma pessoa jurídica, o tratamento penal e processual penal deverá ser o mesmo atribuído a qualquer outro autor de qualquer outro delito” (grifos não estão no original).

Há julgados, contudo, que apresentam elementos contrários aos postulados acima mencionados, especialmente quanto à definição da autoria pela denúncia, permitindo relatos genéricos ou gerais em relação às condutas dos agentes. A peça inicial acusatória tem, no art. 41 do CPP (LGL\1941\8), a relação de exigências que lhe conferem idoneidade, sendo norma processual aplicável a todos os crimes. Um dos requisitos é o de que a acusação deve proceder à exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias. Ocorre, contudo, que para a maior parte dos crimes, as exigências são cumpridas com o rigor determinado. Já nos crimes ditos societários,⁵ a acusação utiliza alguns julgados para defender que nem todo o rigor da regra processual é aplicável nos crimes societários. Desse modo, narram genericamente os fatos, ou imputam acusações gerais, não individualizando as condutas, em verdadeira violação às regras e princípios. Essa prática acarreta problemas notórios, tais como a inclusão na relação processual de pessoas que nenhum vínculo possui com o resultado delituoso.

As benesses processuais que alguns defendem sejam concedidas à denúncia, acarretam o encorajamento para que a acusação viole ainda mais os postulados constitucionais que limitam o jus puniendi. É o que ocorre quando o sócio--quotista é denunciado apenas pelo fato de ser sócio, sem qualquer indício de autoria. Esse encorajamento, em parte, é fruto de inadequada interpretação das decisões do STJ e do STF, cujos julgados não extinguem as exigências formais da denúncia nos crimes societários, continuando a exigir indícios de autoria para conferir validade à peça inicial acusatória.

Para flexibilizar as exigências processuais, a acusação fundamenta seu pretense direito no fato de que em crimes cometidos por intermédio de pessoas jurídicas, há dificuldades em demonstrar qual dos sócios praticou a conduta delituosa. Por essa razão, relatos genéricos e dos fatos e acusações gerais são efetuadas, acometendo diversas pessoas a iniciar procedimentos de defesa. Na visão da Constituição Federal de 1988, o relato específico e pormenorizado dos fatos é condição indispensável para a deflagração da



ação penal, já que é um limitador do jus puniendi. Se a acusação não tem condições de saber quem, supostamente, cometeu o ilícito, não poderá atribuir a diversas pessoas o ônus de provar que não o cometeram e sequer tem autorização legal para iniciar a relação processual. Deve iniciar procedimentos investigatórios, mediante o cumprimento de diligências que estão a seu alcance. Somente quando tiver indícios de autoria e materialidade, poderá dar início ao devido processo legal.

Nos crimes societários, de um lado há o argumento da acusação que entende ser difícil caracterizar individualmente as condutas de cada um dos acusados já na denúncia e, de outro, o cidadão, que em inúmeras situações deverá proceder à defesa, mesmo diante de relatos genéricos ou acusações gerais. Nesse caso, o cidadão deverá provar sua inocência. É a verdadeira inversão do ônus da prova no processo penal. Tendo esse pensamento como pressuposto, a acusação pretende esvaziar o conteúdo da norma constitucional limitadora do poder-dever de punir (princípios da presunção de inocência, devido processo legal, contraditório, ampla defesa e dignidade da pessoa humana), além de não respeitar as determinações do Código de Processo Penal (LGL\1941\8).

Neste caso, a persecução penal representa uma violação aos direitos e garantias individuais. É necessária, mas não pode ser absoluta. Há requisitos que tendem a evitar males desnecessários pelo mau uso do Poder Estatal. Ter contra si uma ação penal, independente do cometimento do crime, representa situação que causa problemas de graves proporções. A afronta aos direitos e garantias fundamentais é ainda mais grave quando a acusação não faz individualização das condutas e arrola uma série de pessoas somente porque possuem vínculo societário com o contribuinte (pessoa jurídica). Na estrutura de uma sociedade empresária, nem todos os sócios possuem poderes de gestão e, dentre os que possuem, nem todos têm os mesmos poderes para dispor sobre as questões envolvendo o adimplemento das obrigações tributárias. Dispensar a denúncia da narrativa individual e pormenorizada dos fatos, com todas as suas circunstâncias, representa afronta ao princípio do devido processo legal, especialmente diante da negativa de vigência ao art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

Para que o poder-dever de punir seja aplicado adequadamente, é necessário que se mantenham os limites previstos na própria Constituição Federal de 1988, bem como na legislação que a regulamenta. A flexibilização de regras processuais em favor do Estado viola o próprio Texto Constitucional. E a justificativa para adotar essa benesse processual é falaciosa, pois na maioria das ações penais que têm por objeto crimes societários, não há investigação sobre materialidade e autoria. As denúncias se baseiam apenas na Notificação Fiscal ou no Auto de Infração, apresentados mediante Representação Fiscal para Fins Penais. Esses documentos jamais apuraram a autoria e a materialidade de qualquer crime. Apenas verificam a existência de um ilícito tributário (que nem sempre é ilícito penal). Se a acusação for apática e não tiver interesse em produzir provas mediante prévia investigação, não pode alegar a sua própria torpeza, para violar regras constitucionais e amesquinhar exigências processuais.

O presente estudo tende a analisar a necessidade de manutenção dos requisitos de admissibilidade da denúncia nos crimes contra a ordem tributária, especialmente quanto à necessidade de se apresentar indícios de autoria como condição de procedibilidade da ação penal.

2. REQUISITOS DO CRIME

2.1 Conceito

O conceito e elementos do crime permitem esclarecer os motivos pelos quais a denúncia tem a obrigação de pormenorizar e individualizar as condutas dos acusados, lhe sendo vedada a narrativa genérica ou o uso de acusações gerais.

O crime pode ser conceituado como sendo o fato típico, antijurídico e culpável. A culpabilidade é defendida como requisito do crime por alguns e como pressuposto da



pena por outros. Hugo de Brito Machado⁶ indica Damásio E. de Jesus⁷ como defensor de que a culpabilidade é pressuposto da pena, enquanto Luiz Vicente Cernicchiaro⁸ entende a culpabilidade como requisito do crime. O que se pode concluir da divergência sobre a culpabilidade ser requisito do crime ou pressuposto de aplicação da pena, é que sem fato típico, antijurídico e culpável, não há como aplicar a sanção penal.⁹

Por essa razão, é preciso que a acusação apresente, já na denúncia, alguns elementos que sejam suficientes para permitir adequada defesa e, da mesma forma, demonstrar quais os indícios que possibilitam o início da relação processual.

O fato típico é o elemento do crime que precisa ser delineado pela denúncia, com a maior riqueza de detalhes, pois sem a apresentação da conduta, tipicidade, nexos causal e resultado, não há como admitir o poder-dever de punição por parte do Estado mediante o uso do processo penal.

2.2 Fato típico

2.2.1 Conceito e elementos

Fato típico é o comportamento humano, previsto em lei como infração e provocador de um resultado.¹⁰ Possui quatro elementos que o caracterizam e definem sua natureza jurídica: conduta, tipicidade, nexos causal e resultado (exceto para os crimes de mera conduta). Ausente quaisquer desses elementos, não há fato típico. E sem fato típico, não há crime.

Sempre que o Estado tenha interesse em aplicar a sanção penal a determinado cidadão, terá que demonstrar, com certeza plena, os requisitos ínsitos ao conceito do crime. Essa certeza deverá constar na sentença, precedida de uma fase probatória e da mais ampla e permitida defesa. No entanto, também existem requisitos para que se proceda ao início de todo esse procedimento, sendo necessário apresentar alguns elementos de convicção que deverão determinar, na sentença, certeza da materialidade e da autoria. Esses requisitos que devem nortear a peça inicial acusatória são os elementos do fato típico.

A doutrina corrobora o entendimento ora defendido, como se pode observar pela posição firmada por Damásio E. de Jesus:¹¹

“O devido processo legal pressupõe acusação e defesa, de acordo com os ditames constitucionais. A acusação também não pode ser presumida, pois o indivíduo só deve ser atingido, pelo processo, em sua liberdade e intimidade, quando demonstrada a intenção do Estado em puni-lo pela prática de um fato típico determinado. Assim, é imperioso que a denúncia descreva detalhadamente um fato típico doloso ou culposos, imputando-o ao agente, evitando-se qualquer tipo de presunção. Somente a partir desta narrativa é que se poderá falar em viabilidade do exercício do direito de defesa e, consequentemente, em devido processo legal” (os grifos não estão no original).

A demonstração do fato típico na denúncia representa o verdadeiro significado do art. 41 do CPP (LGL\1941\8). Cada um dos elementos seus elementos deverá ser parte integrante da peça inicial acusatória, mediante especificidades que serão ora demonstradas.

2.2.2 Conduta

A conduta, primeiro elemento do fato típico, é considerada um comportamento humano, voluntário e consciente (doloso ou culposos), dirigido a uma finalidade. Fernando Capez¹² a conceitua como sendo toda (...) ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dolosa ou culposa, voltada a uma finalidade, típica ou não, mas que produz ou tenta produzir um resultado previsto na lei penal como crime.

Diante das suas variáveis, a conduta pode ser exteriorizada de duas formas:



a) ação: comportamento positivo. É o fazer algo;

b) omissão: comportamento negativo, caracterizado pelo “não fazer”. A omissão origina duas espécies de crimes:

b.1) omissivos próprios ou puros: tem existência quando a norma assim o descrever expressamente. O art. 2.º, IV, da Lei 8.137/1990, é um exemplo, pois determina ser crime contra a ordem tributária a conduta de deixar de aplicar incentivo fiscal ou parcela de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

b.2) omissos impróprios ou comissivos por omissão: encontram fundamento de validade no art. 13, § 2.º, do CP (LGL\1940\2) e são caracterizados por dispositivos legais em que se impõe inicialmente o dever de agir. Ocorre o crime se o agente não atua conforme a previsão legal. O agente não comete o crime pela mera omissão, mas por não ter impedido o resultado. O estudo dessa espécie de crime poderá esclarecer se a legislação penal impõe alguma obrigação ao sócio, especialmente o que não tem poderes de gestão, para fiscalizar o regular adimplemento das obrigações tributárias. Diante do princípio da legalidade, essa exigência não é outorgada ao sócio, não havendo crime contra a ordem tributária que tenha como tipo penal exigir a fiscalização pelo sócio e, se este não proceder dessa forma, então estará sendo punido pela eventual supressão ou redução ilícita do tributo. O sócio só responde pela sua conduta (ação ou omissão diretas). Esse é um dos argumentos pelos quais a legislação processual exige, pela denúncia, a narrativa detalhada da conduta do agente, especialmente com detalhamento sobre o dolo praticado.

A vontade do agente é que determina a conduta. O direito penal tem aplicabilidade nos comportamentos humanos dotados de vontade e livre-arbítrio, pois têm relevância apenas as condutas que levam a resultados que poderiam ter sido evitados. Em conformidade com o entendimento ora defendido, há posicionamento doutrinário¹³ esclarecendo que não basta haver uma ação ou omissão. Ao direito penal interessam os comportamentos dotados de vontade humana, imbuídos de razão e livre-arbítrio. Essa vontade está estribada no princípio da evitabilidade, ou seja, a conduta que tem relevo para a ciência penal é aquela cujas consequências poderiam ter sido evitadas pelo próprio agente. Somente há relevância para o direito penal quando a conduta for voluntária e finalística (causar um resultado ou estiver dirigida para tanto).

A vontade humana dirigida a um resultado é condição indispensável para que se tenha a conduta (elemento do fato típico). Nos crimes contra a ordem tributária é indispensável que a sanção penal somente seja aplicada nos casos em que o acusado tiver praticado a conduta, com os requisitos até o momento apresentados. Por essa razão é tão importante que a denúncia narre os fatos e suas circunstâncias com a maior riqueza de detalhes, a fim de que seja possível verificar qual conduta está sendo imputada a cada um dos sócios. Relatos genéricos e acusações gerais, mesmo em crimes societários, não estão em consonância com o art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

As características inerentes à conduta foram desenvolvidas por Hans Welzel, defensor da teoria finalista da ação. O principal fundamento desta teoria é permitir a diferenciação entre o crime culposos e o doloso. Para tanto a teoria examina não somente o resultado, mas a forma mediante a qual este foi operado. A conduta deve ser analisada com profundidade, pois para o direito penal não há relevância apenas no desvalor do resultado; o desvalor da conduta é que permite caracterizar um crime como culposos ou doloso. E sem dolo ou culpa, não há crime. Eis a importância da teoria finalista da ação.

Como consequência à teoria ora relatada, é imperioso que a denúncia faça análise adequada entre o desvalor da conduta praticada por cada um dos acusados, que individualize as condutas, pois mesmo em crimes societários, é inegável que cada um dos sócios atua de forma diversa perante a gestão da sociedade. Essa questão é de extrema relevância porque a finalidade, o dolo e a culpa são características da conduta e não do resultado. Decorrencia dessa premissa é a questão de que o fato será ou não



típico somente após análise da vontade finalística, já que a finalidade é elemento inseparável da conduta.¹⁴

Toda ação humana é o exercício da atividade finalista. Nesse sentido se baseou o art. 18 do CP (LGL\1940\2), que prevê a existência de crimes culposos e dolosos. Se um agente atua sem dolo ou culpa, não comete crime, ainda que tenha praticado conduta e acarretado resultado.

A teoria finalista da ação tem especial relevância para definição da autoria nos crimes contra a ordem tributária. Tal assertiva pode ser verificada pelo fato de que as Notificações Fiscais e os Autos de Infração, documentos expedidos pelas autoridades administrativas tributárias, dificilmente trazem informações a respeito da participação de cada um dos sócios no lançamento tributário. Isso ocorre porque referidas autoridades apenas têm competência para verificar a existência de ilícitos tributários (que nem sempre são ilícitos penais). Estas autoridades não especificam a materialidade e a autoria (sequer de indícios), remetendo a Representação Fiscal para Fins Penais à autoridade competente para analisar os requisitos do crime contra a ordem tributária. É imprescindível destacar, contudo, que no ato de fiscalização, há documentos que podem servir de suporte ao Ministério Público, no sentido de apresentar indícios de autoria, tal como ocorre com o Termo de Início e de Encerramento da Ação Fiscal, intimação para apresentação de documentos e a própria Notificação Fiscal ou Auto de Infração. Todos esses documentos devem ser firmados pelo representante legal da sociedade, por expressa exigência das autoridades fiscalizadoras. O representante legal da pessoa jurídica é, em tese, quem tem competência para dispor sobre as questões tributárias. Mas não se deve entender que o representante legal sempre será aquele que tem poderes para tanto, externados no contrato social, já que a conduta não é de quem tem poderes (e não o exerceu), mas de quem exerceu o poder, mesmo sem tê-lo formalmente. Eis o indício de autoria.

As denúncias por crimes contra a ordem tributária tendem a conferir maior importância ao resultado do que à conduta. Essa prática causa preocupação e acarreta violações aos direitos e garantias fundamentais, além de afrontar a legislação processual penal. Ter um lançamento tributário definitivo não é, necessariamente, ter um ilícito penal. A título de exemplo, é possível entender que diante de uma atuação da autoridade administrativa podem ter ocorrido as seguintes situações:

- a) supressão ou redução ilícita de tributos (art. 1.º da Lei 8.137/1990);
- b) simples inadimplemento tributário (que não configura crime contra a ordem tributária).¹⁵ Neste caso, há apenas ilícito tributário, o qual faz parte integrante do direito tributário penal (ilícitos de ordem meramente tributária, os quais são previstos pela legislação extrapenal);¹⁶
- c) descon sideração de um planejamento tributário (atitude sem dolo), por aplicação da norma antielisão (art. 116, parágrafo único, do CTN (LGL\1966\26)), que pode ou não ser considerado ilícito penal.

Como visto, o lançamento de ofício pode ser motivado por uma série de fatos, nem todos caracterizados como ilícitos penais. Crime contra a ordem tributária só haverá com dolo, o qual é verificado na conduta do agente. Por essa razão é indispensável que a denúncia narre os fatos praticados pelo acusado, com precisão, vinculando-os ao resultado, com demonstração do dolo e demais requisitos do delito tributário. Essa exigência é regra processual positivada. As explanações de Damásio E. de Jesus auxili am no esclarecimento do tema:¹⁷

“O Código de Processo Penal (LGL\1941\8), em seu art. 43, I, [atual art. 395] prevê a rejeição da denúncia quando o fato narrado evidentemente não constituir crime. Esta regra exige que o acusador narre fato imputado de forma pormenorizada, a fim de que o juiz saiba se o mesmo é criminoso ou não. A narrativa genérica de um fato inviabiliza o



juízo prelibativo de verificar o seu enquadramento no tipo penal. Ocorrendo esta generalização, o juiz não poderá receber a denúncia sem violar expressa regra legal.”

Diante de todas essas ponderações é possível entender que sem o mínimo de esclarecimento firmado pela denúncia, não será possível verificar a diferença entre finalidade e voluntariedade dos atos, sendo impossível, assim, apontar a conduta como elemento do fato típico, pois não se verificará o dolo. Caso se entenda que à denúncia não seja atribuída a exigência de identificar a conduta, pormenorizada e individualmente, a consequência será a impossibilidade de realização de defesa adequada, com inegável violação aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Eis a importância da conduta para definição da autoria nos crimes contra a ordem tributária.

2.2.3 Tipicidade

O segundo elemento do fato típico é a tipicidade, entendida como a subsunção do fato à norma. Há tipicidade quando o agente pratica fatos que estão descritos como crime, abstratamente, pelo texto do direito positivo.

Nos crimes contra a ordem tributária, serão punidos todos aqueles que praticaram condutas cujas descrições abstratas estão previstas no texto de lei como crime. Ao direito penal não importa se esse agente é ou não o contribuinte, pois essa característica não define a autoria do delito. Também não é relevante, para fins de definição da tipicidade, se o agente tem ou não vínculo formal com o contribuinte, já que tais situações não são requisitos da conduta. Como consequência, há notável relevância em exigir da acusação a manifestação de que há, no mínimo, indícios de autoria por parte do acusado em ter praticado o crime contra a ordem tributária. Tal atitude deve ser externada na denúncia e não apenas após a fase de instrução processual.

Os indícios de materialidade e autoria, que devem nortear a narrativa da acusação, não podem ser imputados genericamente (ou de forma geral e coletiva), tal como ocorre quando se arrolam todos os sócios (administradores e quotistas) como acusados. Denúncia que tende a ser estruturada de modo a permitir que, somente durante a fase de instrução, se defina a autoria, é inepta, nos termos dos arts. 41 e 395 do CPP (LGL\1941\8), eis que não demonstra a tipicidade (elemento do fato típico).

2.2.4 Nexo causal

O terceiro elemento indispensável para determinação do fato típico é o nexo causal, entendido como o vínculo entre a conduta e o resultado. Na apuração do nexo causal o julgador não avalia a ilicitude ou a culpabilidade. Apenas verifica se o resultado foi produzido por determinada conduta do agente.

No ordenamento pátrio, o nexo causal tem características definidas mediante a teoria da *conditio sine qua non*, também conhecida como teoria da equivalência dos antecedentes causais. Está positivada no art. 13, caput, parte final, do CP (LGL\1940\2), que considera causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido. A teoria não tem condições de delimitar adequadamente o nexo causal, razão pela qual, desde a década de 1950 o ordenamento pátrio adota a teoria da imputação objetiva para complementá-la.

Claus Roxin desenvolveu a teoria da imputação objetiva que, para poder dar contorno de complementariedade, restringe a teoria da equivalência dos antecedentes causais. Significa que somente sob o aspecto valorativo, ou seja, somente mediante o aspecto normativo, há nexo causal. O requisito indispensável para caracterização desse elemento não é ação ou omissão com resultado; somente é verificado quando o agente, por ação ou omissão, cria situação típica e antijurídica causando, assim, um resultado. Pela teoria da imputação objetiva o nexo causal somente existe quando a ação ou omissão estiver



revestida de dolo ou culpa.

A problemática nos crimes contra a ordem tributária reside no fato de se conferir maior importância ao resultado do que à conduta, o que motiva a denúncia a não se preocupar tanto com a autoria. Nos crimes societários, a atuação da acusação tem se limitado a determinar que um crime fora cometido (diante do resultado), narrando esse fato na denúncia. A autoria do delito, contudo, fica postergada para a fase de instrução e geralmente é apresentada com adequação, pela acusação, nas alegações finais. Agindo a acusação desse modo, há notável violação ao art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

Como decorrência desse entendimento, Damásio E. de Jesus se manifesta esclarecendo que nos crimes societários, somente haverá indícios de materialidade e autoria se houver conduta com dolo, o qual deverá ser expreso na denúncia. Sem que tal exigência seja cumprida, não se saberá qual a conduta revestida da característica de ser elemento do lançamento de ofício. Da mesma forma, não se saberá se a conduta está imbuída de dolo. Esse entendimento, conforme Damásio E. de Jesus, restabelece a exegese dos arts. 41 e 395 do CPP (LGL\1941\8), exigindo adequada narrativa das condutas pela denúncia (pormenorizada e individualizada). A passagem corrobora o posicionamento até o momento defendido:¹⁸

“No direito penal moderno, a pedra angular da responsabilidade penal não é mais o resultado, mas sim a conduta (ação ou omissão). O evento funciona como marco delimitador da qualidade e da quantidade da pena, amoldando--se o fato à norma incriminadora pelo processo de adequação típica, segundo a vontade reitora do agente. De modo que, para se saber se o fato é típico ou atípico, é necessário examinar a conduta e o dolo do sujeito. Somente após essa verificação é que se pode enquadrar o fato num ou noutro dispositivo penal.”

O nexa causal é mais um dos elementos que exige da acusação a descrição pormenorizada das condutas praticadas por cada um dos acusados pela prática de crime contra a ordem tributária. Há que se verificar, com o mínimo de prudência, a existência do dolo, sem o qual inexistirá delito em comento.

2.2.5 Resultado

Além da conduta, tipicidade e nexa causal, o resultado (em determinados crimes) é necessário para caracterização do fato típico. É entendido como toda modificação acarretada ao mundo dos fatos, tendo como origem o comportamento voluntário, humano e delituoso.¹⁹ O problema é acentuado quando o resultado é inerente aos crimes contra a ordem tributária. Ao direito penal não interessa, como resultado, um mero crédito tributário, mesmo que lançado definitivamente. É preciso demonstrar que o lançamento de ofício é decorrência de um crédito cujos fatos geradores foram ocasionados por comportamento voluntário, humano e delituoso (além de terem sido praticados com dolo).

Não há como assegurar o mínimo de segurança jurídica à denúncia que narra de modo genérico ou geral fatos imputados a uma série de acusados, sem lhes atribuir a conduta nos termos já apreciados linhas acima. O que se tem verificado é que nas lides penais tributárias se confere maior importância ao resultado do que à conduta propriamente dita. Os montantes financeiros envolvidos acarretam repulsa e intenção de condenações com maior rigor, não se despendendo relevância à conduta (elemento mais importante do que o resultado).

Os que defendem a possibilidade de denúncia genérica, relato dos fatos de modo genérico ou acusação geral, alegam que essa atitude é decorrência de dificuldades intransponíveis em se demonstrar que o resultado aferido com o lançamento tributário definitivo é decorrente de ação humana, voluntária e delituosa; os sócios adotam posturas internamente nas sociedades, o que inviabiliza a demonstração de suas reais atribuições. Esse entendimento tem como consequência a prática de violações aos



direitos do cidadão, eis que a presunção de autoria (decorrente da situação de sócio) não corresponde a indício de autoria.

Mesmo na fase de instrução, quem tem o ônus de provar que os acusados são autores do fato é a acusação. Mas essa atribuição pouco tem se operacionalizado. A alegação de que há dificuldades em demonstrar a autoria do delito caminha junto com a apatia da acusação em utilizar os mecanismos que estão a seu dispor para produção desta prova. O inquérito policial é o mais utilizado, mas não exclusivo.²⁰

Como se pode perceber, a acusação sequer utiliza os métodos probatórios necessários à demonstração da materialidade e autoria na fase de instrução. Se não o faz quando é compelida a tanto, evidente que não o fará se for dispensada a prévia investigação para ajuizamento da ação penal. No entanto, é crucial entender que se não forem esgotadas as vias investigativas prévias, não há como ter indícios de materialidade e nem de autoria nos crimes societários. A dificuldade na individualização de condutas não pode ser fundamento para flexibilização dos requisitos da denúncia e nem para violações aos direitos e garantias fundamentais. Partindo do pressuposto de que o dolo é elemento subjetivo do tipo penal nos crimes contra a ordem tributária, o mínimo que se espera de uma denúncia é que narre com precisão a forma mediante a qual se exteriorizou a conduta dolosa. A pensar de modo contrário, estar-se-á a imprimir validade à odiosa responsabilidade penal objetiva,²¹ vedada no ordenamento pátrio.

3. REQUISITOS ESPECÍFICOS QUE CONFEREM IDONEIDADE À DENÚNCIA

O Código de Processo Penal (LGL\1941\8), no art. 41, determina quais são os requisitos necessários para que a denúncia seja recebida:

- a) exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias;
- b) qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais o mesmo possa ser identificado;
- c) classificação do crime;
- d) sendo necessário, o rol de testemunhas.

Apesar de determinar quatro requisitos, exige o cumprimento dos três primeiros. A norma em referência é uma garantia do cidadão contra o arbítrio estatal. Uma das mais relevantes garantias é externada pelo princípio da legalidade. Se o dispositivo exige pelo menos os três primeiros requisitos para tornar idônea a denúncia, a exigência tem por objetivo resguardar outras garantias constitucionais concedidas ao cidadão.²²

Em nenhum momento a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, permite que a acusação narre genericamente ou faça acusação geral. A exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias requer a individualização e a pormenorização da conduta delitiva. A exigência tem razão de existir porque toda acusação, especialmente a que tende a deflagrar a persecução penal, deve ser efetuada com respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. É por essa razão que a denúncia deverá relatar os fatos da maneira mais adequada possível, a fim de evitar prejuízos à defesa do acusado. Relevante passagem corrobora o posicionamento firmado:²³

“Eis a razão pela qual o sistema jurídico vigente no Brasil, tendo presente a natureza dialógica do processo penal acusatório, impõe ao Ministério Público a obrigação de expor, de maneira precisa, objetiva e individualizada, a participação das pessoas acusadas da suposta prática da infração penal, a fim de que o Poder Judiciário, ao resolver a controvérsia penal, possa, em culto à diretriz da culpabilidade e à garantia constitucional do devido processo of law, ter em consideração, sem transgredir esses vetores condicionantes da atividade da persecução estatal, a conduta individual do réu, a ser analisada, em sua expressão concreta, em face dos elementos abstratos contidos no



preceito primário de incriminação.

Eis o papel decisivo encampado pela denúncia na estrutura dialógica do processo penal. (...)” (os grifos estão no original).

A obrigatoriedade de exposição do fato criminoso e suas circunstâncias deve ser efetuada mediante a possibilidade do acusado proceder à ampla defesa. Deve estar fundamentada em documentação idônea que proporcione o mínimo de indícios de autoria. As acusações gerais²⁴ também não encontram amparo no art. 41 acima mencionado.

Não é possível entender, e nem aceitar que, na atualidade, com a grande parte das informações disponíveis em meio eletrônico, venha a acusação alegar dificuldades para verificar indícios de materialidade e, especialmente, de autoria nos crimes societários. Mesmo sem haver tais dificuldades, a maior parte das acusações têm recebido as Representações Fiscais para Fins Penais e, sem qualquer diligência, estrutura a denúncia com narrativa padronizada, genérica ou geral. A acusação pode obter informações através dos órgãos fiscalizadores, que possuem cadastros específicos onde figuram as pessoas físicas que representam a gestão da sociedade. Também pode solicitar informações às instituições financeiras, para que esclareçam quem tem poderes para movimentar as contas correntes. Ainda é possível solicitar informações a outros órgãos, que possuem cadastros indicativos dos representantes legais das sociedades. Conforme dito linhas acima, é possível verificar os indícios de autoria com o Termo de Início e Término de Ação Fiscal ou pela própria Notificação Fiscal ou Auto de Infração. Enfim, há diversos documentos de fácil acesso que permitem o mínimo de certeza na eleição dos acusados. Não se pode permitir que a legislação processual seja violada por mero desinteresse da acusação em apreciar os documentos ora mencionados ou de produzir diligências.

Ao invés de efetuar labor no intuito de dar cumprimento à legislação processual, a acusação apenas verifica, pelo contrato social, quem são os sócios da pessoa jurídica e os inclui, todos, como agentes que praticaram o fato típico (conduta, tipicidade, nexo causal e resultado). A gravidade do problema está situada exatamente no fato de que agindo desse modo, a acusação está denunciando sem precisão, sem indícios e sem elementos que possam identificar a autoria do crime. A consequência é grave tanto para os acusados quanto para a sociedade, pois o autor de crime societário nem sempre é sócio. Em algumas situações pode ser um terceiro que sequer tenha documentos lhe concedendo autorização para agir em nome da sociedade. Nesse caso, se os acusados não trouxerem elementos que demonstrem a verdadeira autoria (atribuição destinada à acusação) e se demonstrarem que não tinham poderes de gestão, a absolvição será medida necessária e o autor dos fatos não será sequer incluído na relação processual.

4. POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Os Tribunais Superiores se manifestam no sentido de exigir que a denúncia traga elementos de autoria e materialidade. A partir do momento em que cumpras essas exigências, entendem o STJ e o STF, que a acusação pode efetuar relatos genéricos ou acusações gerais. A interpretação dessas decisões levou a acusação a entender que pode efetuar relatos genéricos ou gerais dos fatos, não pormenorizando as condutas e nem as individualizando. Como se poderá perceber, os Tribunais Superiores jamais se firmaram no sentido de abolir a regra do art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

O entendimento do STF está consolidado no sentido de permitir que o relato genérico dos fatos seja efetuado, sem pormenorização ou individualização das condutas, desde que estejam presentes indícios de autoria e materialidade. Não admite, contudo, que o sócio seja denunciado apenas por figurar no contrato social. O Tribunal também exara entendimento de que é indispensável a individualização da conduta de cada um dos sócios, quando o contribuinte for pessoa jurídica, conforme ementa abaixo transcrita:²⁵

“Habeas corpus. Penal. Processo penal tributário. Denúncia genérica. Responsabilidade



penal objetiva. Inépcia.

Nos crimes contra a ordem tributária a ação penal é pública.

Quando se trata de crime societário a denúncia não pode ser genérica.

Ela deve estabelecer o vínculo entre o administrador ao ato ilícito que lhe está sendo imputado.

É necessário que descreva, de forma direta e objetiva, a ação ou omissão da paciente.

Do contrário, ofende os requisitos do Código de Processo Penal (LGL\1941\8), art. 41, os Tratados Internacionais sobre o tema.

Igualmente, os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Denúncia que imputa corresponsabilidade e não descreve a responsabilidade de cada gerente, é inepta.

O princípio da responsabilidade penal adotado pelo sistema jurídico brasileiro é o pessoal (subjetivo).

Autorização pretoriana de denúncia genérica para os crimes de autoria coletiva não pode servir de escudo retórico para a não descrição mínima da participação de cada agente na conduta delitiva.

Uma coisa é a desnecessidade de pormenorizar.

Outra é a ausência absoluta de vínculo do fato descritivo com a pessoa denunciada.

Habeas deferido.”

O julgado demonstra que o posicionamento do Pretório Excelso, em 2001, exigia que a acusação indicasse a conduta de cada um dos sócios, demonstrando que deveriam ter poderes de gestão para assumir a responsabilidade penal. O posicionamento que o STF adota, em determinados momentos, colima no sentido de que há diferenciação entre a individualização plena dos fatos e a generalização. É nesse sentido que se manifestou o Min. Maurício Corrêa, no voto proferido no julgado acima transcrito:

“Sr. Presidente, tenho votado, na Turma, entendendo que em crimes dessa espécie, coletivos, que envolvem sócios de uma empresa, realmente, a denúncia é dispensada da individualização plena dos fatos. Mas creio que essa afirmação deve ser entendida, como gostam os gaúchos, com grano salis.

(...)

Faço minhas as palavras do Ministro relator, com relação à preocupação com que o Tribunal deve agir ao enfrentar tema dessa natureza. Mas, aqui, há uma total impossibilidade do exercício da defesa, à luz do art. 41 do CPP (LGL\1941\8). Deve haver pelo menos uma coisa, nessa generalidade, em que se possa basear a paciente para poder defender-se. No caso, afinal, irá se defender de quê? Do impossível, porque ninguém sabe. É aleatório. É imponderável o que é lançado contra ela.

Assim sendo, nos termos do voto do eminente Ministro relator, concedo a ordem.”

No século passado o STF estruturava seu entendimento no sentido de exigir a identificação das condutas de cada um dos acusados, quando se referem a crimes coletivos. A decisão abaixo ementada esclarece que o ordenamento pátrio não permite proposição acusatória em bloco. Mesmo nos crimes cometidos por vários agentes, há que se individualizar a conduta de cada um. Colhe-se do aresto:²⁶

“Queixa-crime. Inépcia. Distribuição de impressos difamatórios. Crime de autoria



coletiva. Individualização.

1) Queixa-crime inepta à instauração da relação processual à falta de requisitos essenciais postos no art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

2) Proposição acusatória que se refere em bloco aos querelados, sem individualizar a participação de cada um, de modo a poderem exercer a sua defesa.

Habeas corpus concedido.”

A atual posição da Corte é no sentido de permitir que os fatos sejam relatados genericamente, sendo desnecessária a narrativa individualizada por parte de cada um dos sócios e suas respectivas condutas, vedando a denúncia genérica e exigindo o cumprimento da regra prevista no art. 41 do CPP (LGL\1941\8). Colhe-se da ementa²⁷:

“Direito processual penal. Habeas corpus. Inépcia da denúncia. Crime contra a ordem tributária. Falta de individualização de conduta. Crime societário. Art. 41, CPP (LGL\1941\8). Denegação.

1. Duas são as teses apresentadas na inicial do habeas corpus: a) inépcia da denúncia por falta de individualização da conduta do paciente; b) falta de justa causa. Registro, no entanto, que a argumentação desenvolvida pelos impetrantes culmina por cuidar das duas questões de modo englobado.

2. Há justa causa para a deflagração e prosseguimento da ação penal contra o paciente, não se tratando de denúncia inepta, seja formal ou materialmente.

3. A denúncia apresenta um conjunto de fatos conhecidos e provados que, tendo relação com a efetiva supressão do valor do crédito tributário, autoriza, por indução, concluir-se pela existência de relação de causalidade material entre tal redução e a conduta dos denunciados, entre eles o paciente.

4. Não há violação ao devido processo legal ou à ampla defesa, porquanto é clara a narrativa quanto à existência de supressão do tributo no período assinalado através do *modus operandi* consistente na falta de escrituração das operações econômicas representadas pelas notas fiscais no Livro de Registro de Saídas. Tal imputação – relacionada à efetiva supressão de tributo pela sociedade empresária, sob responsabilidade dos denunciados – deve ser objeto de reação pela defesa do paciente, logicamente representada pelos fatos efetivamente descritos na denúncia.

5. A jurisprudência desta Corte tem considerado que, em sede de crime societário, não se exige a individualização pormenorizada de condutas, mesmo porque normalmente a comunhão de desígnios e vontades quanto à divisão de tarefas e atos executórios para a prática do crime somente é conhecida pelos próprios sócios, e não por terceiros, como exatamente ocorre no caso em tela.

6. A conduta do paciente foi suficientemente individualizada, ao menos para o fim de se concluir no sentido do juízo positivo de admissibilidade da imputação feita na denúncia.

7. Habeas corpus denegado” (os grifos não estão no original).

Em outro julgado,²⁸ o STF esclarece que não há necessidade de pormenorizar as condutas inerentes aos crimes societários desde que haja elementos indicativos de autoria e materialidade que possam permitir a deflagração da ação penal. A menção a esta decisão demonstra que a mera condição de sócio não é suficiente para ser considerada indício de autoria. Há que se ter outros elementos mais robustos, aptos a partir do conhecido (é provável que o agente tenha praticado o crime) para o desconhecido (na fase de instrução, onde se comprova a autoria). Desse entendimento emergem as lições de Damásio Evangelista de Jesus²⁹ para quem:

“(…) a plenitude da democracia depende da obediência aos preceitos legais, dentre os



quais se projeta a responsabilidade pessoal: o cidadão só responde pelo que fez ou, devendo fazê-lo, omitiu-se voluntariamente.”

Todo posicionamento firmado pelo STF tem por objetivo banir do ordenamento pátrio a responsabilidade penal objetiva. Luiz Vicente Cernicchiaro discorre que a responsabilidade penal é legitimada apenas pela ação e nunca pelo ato alheio cometido por um terceiro. São de grandes proporções os prejuízos causados àquele sócio ou àquele acusado que não praticou a conduta e está sendo acionado para responder pela ação penal. É preciso que, antes da propositura de medida judicial penal, haja o mínimo de suspeitas (fundamentadas adequadamente) para que se exija do acusado uma defesa formal. O direito penal não permite que ninguém seja responsabilizado por ato que não praticou. Essa é a menção doutrinária:³⁰

“O direito penal moderno realça, cada vez mais, a importância da responsabilidade subjetiva, banindo categoricamente a responsabilidade objetiva. Os códigos mais modernos conferem roteiro seguro para ilustrar a afirmação: República da Alemanha, Áustria, Portugal e Espanha. Na Itália, o Código Rocco de 1930 subscrevera a responsabilidade objetiva, nos termos do art. 42. Ao lado da responsabilidade por dolo ou culpa, ressaltava os casos de delitos preterintencionais e a redação quanto às contravenções gerou séria divergência. A doutrina, não obstante antiga decisão da Corte Constitucional, de 1956, no sentido de a responsabilidade objetiva não ser contrastante com o art. 27 da Constituição, tem adotado postura contrária. Bettiol escreveu: o princípio da personalidade da responsabilidade penal importa também que o fato delituoso possa ser imputado a uma pessoa *ratione personae*, vale dizer, não sob a constatação de um nexo material e objetivo entre a ação e o evento lesivo (critério mecanicístico), mas com base em uma imputação humana, que deve poder resolver-se em juízo de reprovação. Tal juízo é excluído quando o feito é debitado apenas material e objetivamente ao sujeito. A responsabilidade objetiva deve pois considerar-se em contraste com a letra e o espírito da Constituição, ainda que a Corte Constitucional não o haja declarado expressamente.

Entre nós, a conjugação dos princípios da reserva legal e da responsabilidade pessoal fornece subsídio para demonstrar que a Constituição repele a responsabilidade pelo fato de outrem e a responsabilidade objetiva.”

Admitir que a mera condição de sócio seja entendida como indício de autoria é utilizar a responsabilidade penal como sendo objetiva, atitude que viola o princípio da culpabilidade. Este princípio remonta à dimensão do que se deva entender pela responsabilidade penal, que no Brasil é subjetiva (não há ilícito penal sem que esteja presente a culpabilidade).³¹ A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio em referência como substrato de diversos outros, dentre os quais podem ser citados a dignidade da pessoa humana: art. 1.º, III; prevalência dos direitos humanos: art. 4.º, II; inviolabilidade do direito à liberdade: art. 5.º, caput; individualização da pena: art. 5.º, XLVI; igualdade: art. 5.º, caput.

As lições doutrinárias incluem no princípio da culpabilidade o entendimento externado através do princípio da responsabilidade subjetiva, eis que faz parte de seu conteúdo. Luiz Flávio Gomes³² faz alusão ao princípio da responsabilidade subjetiva, determinando que somente é possível permitir o *jus puniendi* quando a conduta do agente (ação ou omissão) for intencional ou previsível, ou seja, somente há possibilidade de aplicação da sanção penal quando estiver presente ou o dolo ou a culpa. Esse entendimento está previsto nos julgados transcritos acima.

A responsabilidade subjetiva é compreendida pela razão de somente ao autor de uma conduta legalmente prevista como crime poder ser imputada responsabilidade. Luiz Regis Prado,³³ comentando o tema, explica que somente poderá responder por atos delituosos o agente que deu causa ao resultado com dolo ou culpa, na medida do desvalor de sua conduta.



Em contraposição à responsabilidade subjetiva, existe a responsabilidade objetiva. Esta última não é admitida no Brasil, pois permite a punição do agente pelo resultado causado, independente da existência de dolo ou culpa. Luiz Flávio Gomes explica as razões pelas quais essa modalidade de responsabilidade foi banida do Brasil:³⁴

“O princípio da responsabilidade subjetiva não só afasta a responsabilidade penal quando se produz um resultado fortuito como consequência do exercício de uma atividade lícita, senão também nas situações em que o resultado lesivo acontece em razão de outra atividade ilícita pela qual sim deve responder o autor.

(...) está vedada no atual direito penal a velha fórmula do versari in re illicita... (segundo a qual quem realiza um ato ilícito deve responder pelas consequências que dele derivam, incluídas as fortuitas), que é radicalmente incompatível com as exigências do princípio da responsabilidade subjetiva. Tampouco se admite a responsabilidade objetiva nos delitos ‘qualificados pelo resultado’, que sempre agravam a pena. Sem a presença de culpa em relação a esse resultado agravador, não há que se falar em responsabilidade penal (‘pelo resultado que agrava especialmente a pena, só responde o agente que o houver causado ao menos culposamente’ – CP (LGL\1940\2), art. 19)’ (os grifos em itálico fazem parte do original).

Nesse mesmo sentido é o posicionamento do STF, que veda a aplicação da responsabilidade penal objetiva no ordenamento jurídico brasileiro. A decisão abaixo ementada sintetiza o posicionamento da Corte:³⁵

“Inquérito. Lei 8.137/1990, Arts. 1.º e 2.º. Denúncia. Requisitos. CPP (LGL\1941\8), art. 41. Crime societário.

1. O entendimento jurisprudencial, segundo o qual a peça acusatória, nos crimes societários, pode ser oferecida sem que haja descrição pormenorizada da conduta de cada sócio, não autoriza o oferecimento de denúncia genérica.
2. Denúncia que, ao narrar os fatos, deixa de demonstrar qualquer liame entre o acusado e a conduta a ele imputada, torna impossível o exercício do direito à ampla defesa. Imprescindível a descrição da ação ou omissão delituosa praticada pelo acusado, sobretudo por não ocupar qualquer cargo administrativo na associação e ostentar posição de um, dentre muitos, de seus integrantes.
3. O sistema jurídico penal brasileiro não admite imputação por responsabilidade penal objetiva.
4. Denúncia rejeitada em relação ao denunciado que detém foro por prerrogativa de função.
5. Remessa dos autos ao juízo de origem para, em relação aos demais denunciados, decidir pelo recebimento ou rejeição da denúncia, como entender de direito.”

Além do princípio da culpabilidade, há autores que utilizam o princípio da inocência para afastar a aplicação da responsabilidade penal objetiva aos crimes contra a ordem tributária. Interessante o posicionamento de Damásio Evangelista de Jesus,³⁶ para quem o princípio da inocência, com previsão no art. 5.º, LVII, da CF/1988 (LGL\1988\3), veda a responsabilidade penal objetiva no ordenamento pátrio.

No STJ, há longa data, o posicionamento é de que não se exige um minucioso relato individual dos acusados, mas é vedada a denúncia totalmente genérica. É o que se observa no julgado abaixo ementado:³⁷

“(…)

2. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações



individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, caracterizado pela condição de sócios ou administradores ou gerentes da empresa, estabelecendo a plausibilidade da imputação, considerando-se preenchidos os requisitos do art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

(...)”

O tema, assim, está pacificado nos Tribunais Superiores como a vedação de denúncia completamente genérica, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, permitindo o relato genérico dos fatos quando houver elementos suficientes a indicar autoria e materialidade do crime.

5. ALCANCE DA FLEXIBILIZAÇÃO CONCEDIDA PELO POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

Estando o tema definido tanto no STJ quanto no STF, é preciso que se façam alguns apontamentos sobre o exato alcance dos julgados que norteiam o assunto. Em nenhum momento há entendimento jurisprudencial que permita à denúncia efetuar acusação genérica e nem denunciar o sócio apenas pelo fato de ter esse vínculo com a sociedade. No entanto, as denúncias que tendem a suscitar tutela jurisdicional tendo como conteúdo crimes contra a ordem tributária estão formuladas de modo a violar o referido posicionamento jurisprudencial, da mesma forma que afrontam literalmente o art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

Tal desiderato é verificado quando, para dar um contorno de narrativa adequada dos fatos, há menção de acusação geral, ou seja, de que nos crimes societários, os sócios sempre agem em igualdade de condições, todos têm poderes de gestão e todos atuam com dolo no intuito de fraudar a legislação tributária. Ao tecer essa linha de raciocínio, a acusação ainda se utiliza apenas do contrato social e da Representação Fiscal para Fins Penais como meios que demonstram os indícios de materialidade e autoria.

As autoridades fiscalizadoras jamais desempenham atribuição de aferir qual o sócio que tem poderes de gestão. O lançamento tributário em nada contribuiu para definir a autoria do delito tributário. Com relação aos demais métodos investigativos dos quais a acusação pode se valer, o inquérito policial seria a via mais adequada para auxiliar nas determinações exigidas como condição da ação penal. No entanto, o reiterado posicionamento jurisprudencial está consolidado no sentido de ser dispensada a utilização prévia deste instrumento em caso de crime contra a ordem tributária.³⁸

A flexibilização concedida pelos Tribunais à acusação não é tão ampla quanto a prática vivenciada, pois a jurisprudência confirma o sentido da norma processual enquanto as denúncias tendem a violá-la. Não há necessidade de se ter uma certeza absoluta e plena da autoria, para fins de ajuizamento da ação penal, pois no despacho que recebe a denúncia impera o princípio *in dubio pro societate* e não o *in dubio pro reo*.³⁹

A norma prevista no art. 41 do Código de Processo Penal (LGL\1941\8) exige uma denúncia que demonstre os indícios do fato típico (conduta, tipicidade, nexos causal e resultado). É preciso que a narrativa da acusação seja efetuada de modo a demonstrar que há suspeitas de que determinado agente tenha praticado crime contra a ordem tributária. Essa narrativa, contudo, deve ser individual e pormenorizada. É o que Damásio E. de Jesus chama de demonstração do *fumus boni juris*, o qual não pode ser amesquinçado pelo princípio *in dubio pro societate*.⁴⁰ Narrar o fato genericamente e imputar autoria a todos os sócios não é atitude permitida, não encontrando amparo legal. Presunções de dolo ou culpa invalidam a denúncia.

A doutrina se manifesta de modo fervoroso, vedando que se aplique entendimento de culpa presumida aos dirigentes de pessoas jurídicas. O posicionamento que se tem por mais correto é apresentado por Hugo de Brito Machado, cujas palavras assim se estruturam:⁴¹



“Há quem admita a aplicação de penas privativas de liberdade aos responsáveis legais ou estatutários das pessoas jurídicas. Tal assertiva, porém, há de ser entendida em termos. Somente em se tratando de crimes na modalidade culposa será possível a aplicação a eles de sanção penal, seja de que natureza for. Ocorre que os crimes contra a ordem tributária são, todos eles, dolosos. Assim, não se pode admitir a responsabilidade penal dos dirigentes de pessoas jurídicas fundada em culpa presumida.”

É preciso que se tenham indícios para conferir admissibilidade à denúncia. Os indícios representam verdadeira prova indireta. Nas pontuais lições de Nicola Framarino Dei Malatesta,⁴² (...) o indício é aquele argumento probatório indireto que deduz o desconhecido do conhecido por meio da relação de causalidade. A lição doutrinária permite compreender que o indício é elemento que irradia seus efeitos probatórios advindos de alguma situação conhecida para, então, ser levado à elucidação do desconhecido através de uma relação de causalidade.

Indícios são instrumentos (documentos públicos, documentos privados, depoimentos, declarações etc.) que partam de uma situação conhecida (há possibilidade do agente ter praticado o crime) para se chegar ao desconhecido na fase de instrução (o agente praticou o crime). Esse indício de autoria deve ser resguardado por um vínculo lógico. A mera situação de que o acusado deva integrar a ação penal porque é sócio, não guarda relação com o art. 41 do CPP (LGL\1941\8). Há que se ter algo mais plausível para permitir a deflagração da ação penal.

Os indícios de autoria não poderão ser verificados somente na fase de instrução porque aceitar essa máxima é o mesmo que esvaziar o conteúdo da norma prevista no art. 41 acima mencionado. É nesse sentido que se estruturam as lições de Hugo de Brito Machado:⁴³

“Se a responsabilidade pelos crimes contra a ordem tributária é do indivíduo, pessoa física, ou natural, na medida da culpabilidade de cada um, é indubitável que ninguém é responsável por qualquer daqueles crimes apenas pelo fato de ser dirigente de uma pessoa jurídica em cujo âmbito, ou por cujo intermédio, foi o ilícito praticado.”

Portanto, o posicionamento jurisprudencial que se firmou sobre a matéria, não permite denúncia genérica, mas há julgados que admitem a acusação geral, desde que tal atitude seja adotada sempre que houver indícios de autoria e materialidade.

6. O SÓCIO-QUOTISTA E A PROBLEMÁTICA DA AUTORIA

Após a análise de todas as assertivas acima delineadas, cumpre apresentar um grave problema acometido aos sócios quotistas em relação aos crimes contra a ordem tributária. É comum que estes sejam incluídos na denúncia e equiparados aos sócios administradores sem qualquer indício de prova ou investigação ou, ainda, sem qualquer elemento de convicção apresentado pela acusação. São incluídos como responsáveis pela prática do resultado apenas porque figuram no contrato social como sócios.

Os prejuízos são inarredáveis, pois nesses casos é de grande dificuldade obter um provimento judicial de absolvição sumária pela inépcia da denúncia. O Magistrado deve ter cautela ao apreciar questões como a que ora se analisa, para evitar punir quem geralmente é vítima e não autor do crime.⁴⁴ Relevante passagem doutrinária contribui para o esclarecimento da matéria ora analisada:⁴⁵

“De mais a mais, um ponto relevante figura como uma decisiva questão prejudicial à admissibilidade da deflagração de denúncias genéricas, voltadas à responsabilização penal por delitos de índole tributária: no âmbito de uma sociedade empresária, muitas condutas desautorizadas ou irregulares são praticadas por seus funcionários sem o conhecimento e/ou prévio consentimento dos sócios, ou mesmo com a conivência de algum, ou alguns destes (v.g., venda sem nota fiscal, subfaturamento, aproveitamento



indevido de créditos fiscais etc.), em franco prejuízo da própria sociedade, o que faria com que a denúncia genérica, perniciosamente, alcançasse à vítima (sócio) e não ao criminoso!”

A partir do momento em que o posicionamento jurisprudencial permite a flexibilização dos requisitos da denúncia nos crimes societários, admitindo que a acusação narre genericamente os fatos, há tendência de se ampliar indistintamente os seus respectivos poderes. É o que ocorre quando a acusação, sem qualquer indício, prova ou certeza, equipara o sócio-quotista ao sócio--administrador, deduzindo que também possui poderes de gerência, por estar no contrato social e diante da existência de um resultado delituoso.

Há posicionamento doutrinário que demonstra os problemas causados pela minoração dos requisitos para deflagração da ação penal, apresentando o exemplo de se efetuar denúncia contra sócio-quotista como um dos males verificados. Colhe-se da passagem:⁴⁶

“Infelizmente, muitas vezes, esse abrandamento permitiu excessos por parte do Ministério Público, que em determinadas situações tem oferecido denúncias contra pessoas sem nenhum poder decisório dentro da empresa, como o mero sócio-cotista.

No caso de concurso de agentes, deve o Ministério Público atentar para a individualização das condutas praticadas por cada denunciado, explicitando o modo como cada um deles concorreu para o evento, a não ser nos casos em que as condutas tenham sido praticadas de modo uniforme por todos.”

Conforme entendimento que se obtém dos julgados proferidos pelo STF, a exegese do art. 41 do CPP (LGL\1941\8), no momento de imputar os fatos delituosos aos sócios, possui duas regras claras: uma a ser observada perante os sócios administradores e outra que se aplica aos sócios quotistas.

Quando a sociedade é composta apenas por sócios-administradores, então os Tribunais permitem à acusação que, mediante a demonstração de indícios de autoria e materialidade, narre de modo geral os fatos, não imputando individualmente a conduta de cada um. Em relação aos sócios quotistas, o posicionamento jurisprudencial é diverso. É condição da ação penal que os fatos tenham relação de vínculo com o resultado, sendo necessário que se apresentem de modo individualizado. Quando a acusação imputar responsabilidade penal, por crime societário, a quem não tenha poder de administração, então deverá explicar os motivos que permitem a persecução penal e não apenas narrar os fatos genericamente (ou mediante acusação geral).

Toda argumentação ora apresentada foi extraída do posicionamento firmado pelo STF, que exige a individualização e a pormenorização dos fatos delituosos imputados a sócio-quotista, sob pena de inépcia da denúncia. Eis a ementa:⁴⁷

“Habeas corpus – Delito societário – Crime contra a ordem tributária – Lei 8.137/1990 – Responsabilidade penal dos sócios quotistas – Denúncia que não atribui, aos sócios, comportamento específico que os vincule, com apoio em dados probatórios mínimos, ao evento delituoso – Inépcia da denúncia – Quotista minoritário – Inexistência de poder gerencial e decisório – Impossibilidade de incriminação de quotista minoritário sem que lhe seja atribuída conduta específica – Pedido deferido. Processo penal acusatório – Obrigação de o Ministério Público formular denúncia juridicamente apta.

O sistema jurídico vigente no Brasil – tendo presente a natureza dialógica do processo penal acusatório, hoje impregnado, em sua estrutura formal, de caráter essencialmente democrático – impõe, ao Ministério Público, a obrigação de expor, de maneira precisa, objetiva e individualizada, a participação das pessoas acusadas da suposta prática da infração penal, a fim de que o Poder Judiciário, ao resolver a controvérsia penal, possa, em obséquio aos postulados essenciais do direito penal da culpa e do princípio constitucional do *due process of law*, ter em consideração, sem transgredir esses vetores



condicionantes da atividade de persecução estatal, a conduta individual do réu, a ser analisada, em sua expressão concreta, em face dos elementos abstratos contidos no preceito primário de incriminação. O ordenamento positivo brasileiro repudia as acusações genéricas e repele as sentenças indeterminadas.

‘A pessoa sob investigação penal tem o direito de não ser acusada com base em denúncia inepta.

A denúncia – enquanto instrumento formalmente consubstanciador da acusação penal – constitui peça processual de indiscutível relevo jurídico. Ela, antes de mais nada, ao delimitar o âmbito temático da imputação penal, define a própria *res in judicio deducta*. A peça acusatória, por isso mesmo, deve conter a exposição do fato delituoso, em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias. Essa narração, ainda que sucinta, impõe-se ao acusador como exigência derivada do postulado constitucional que assegura, ao réu, o exercício, em plenitude, do direito de defesa. Denúncia que não descreve, adequadamente, o fato criminoso e que também deixa de estabelecer a necessária vinculação da conduta individual de cada agente ao evento delituoso qualifica-se como denúncia inepta. Precedentes.’

‘Persecução penal dos delitos societários – Peça acusatória que não descreve, quanto a cada sócio, qualquer conduta específica que o vincule ao evento delituoso – Inépcia da denúncia.

- A mera invocação da condição de sócio-quotista, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que o vincule ao resultado criminoso, não constitui fator suficiente apto a legitimar a formulação da acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório. A circunstância objetiva de alguém meramente ser sócio de uma empresa não se revela suficiente, só por si, para autorizar qualquer presunção de culpa (inexistente em nosso sistema jurídico-penal) e, menos ainda, para justificar, como efeito derivado dessa particular qualificação formal, a correspondente persecução criminal em juízo.’

‘Sócia quotista minoritária que não exerce funções gerenciais – Necessidade de descrição de determinado comportamento típico que vincule o sócio ao resultado criminoso.

- O simples ingresso formal de alguém em determinada sociedade simples ou empresária – que nesta não exerça função gerencial nem tenha participação efetiva na regência das atividades sociais – não basta, só por si, especialmente quando ostentar a condição de quotista minoritário, para fundamentar qualquer juízo de culpabilidade penal. A mera invocação da condição de quotista, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que vincule o sócio ao resultado criminoso, não constitui, nos delitos societários, fator suficiente apto a legitimar a formulação da acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório.”

O STF esclarece que, em se tratando de crimes societários, a denúncia pode narrar genericamente os fatos praticados pelos sócios administradores, mas tem a obrigação de narrar com precisão e individualmente os fatos que entende delituosos praticados pelos sócios quotistas.

O entendimento tem fundamento no princípio da não culpabilidade e do devido processo legal. O STF não permite que haja inversão do ônus da culpabilidade no processo penal. A alegação de dificuldades para definir quais as atribuições de cada um dos sócios não encontra amparo quando a discussão tem por objetivo a persecução penal contra sócio sem poder de gestão.

No TRF da 3.^a Região, relevante julgado apreciou a questão ora discutida. Conforme consta da ementa abaixo transcrita, o Tribunal julgou que quando o sócio-quotista, ou qualquer pessoa sem poderes de gestão, efetivamente atua na gestão da sociedade, tal situação deve ser apontada na denúncia, de modo individual. Quando não há qualquer



menção de participação do sócio-quotista na gestão, não é possível incluí-lo como autor do delito, sem pormenorizar a sua conduta. Colhe-se do julgado:⁴⁸

“(…)

IV – Para que o sócio-quotista possa ser responsabilizado criminalmente é imprescindível a demonstração de que ele exerça função gerencial e tenha concorrido para quaisquer dos fatos delituosos, o que efetivamente ocorreu nos autos.

V – A mera alusão à condição de quotista, sem a descrição da conduta que vincule o sócio ao resultado criminoso, não basta, nos delitos societários, para legitimar a formulação de denúncia ou para autorizar a prolação de decreto condenatório, não sendo esta a hipótese dos autos.

(…)

VII – A denúncia descreve expressamente em que medida o paciente concorreu para a prática delitiva, ao afirmar que ele também participava da administração da empresa mencionada, da qual era sócio e representante legal, incidindo na conduta de sonegação fiscal, ao deixar de recolher aos cofres públicos o IRPJ, o PIS, a Cofins e a CSSL, referentes aos ano-calendários de 1996 e 1997, mediante omissão de informações às autoridades fazendárias.

(…).”

Pedro Roberto Decomain,⁴⁹ ao analisar a questão, pondera que somente poderão ser responsabilizados pela sonegação fiscal aquelas pessoas físicas que tiveram participação efetiva no evento e que são os detentores de gestão de fato da pessoa jurídica. Roque Antonio Carrazza, conclui no mesmo sentido, mas contribui com novos argumentos, especialmente determinando que é preciso ter acuidade para não prejudicar pessoas físicas que notoriamente não possuam poderes de gestão. Suas palavras, além de esclarecedoras, merecem transcrição:⁵⁰

“Observamos, ainda, que no Brasil as pessoas jurídicas não respondem criminalmente por seus desmandos. Quem responde por eventuais delitos são os seus sócios, diretores, proprietários, representantes etc. Assim, nos chamados crimes contra a ordem tributária é preciso redobrar as cautelas para que não se enxovalhe o nome de uma pessoa física que nem participa da gestão da empresa. Isto, aliás, esvaziaria uma das razões de ser da sociedade comercial, qual seja, a de separar a vida do sócio da vida da empresa. Nesta linha de raciocínio, não tem o menor sentido, por exemplo, processar, numa sociedade por quotas de responsabilidade limitada, quem, sem praticar atos de gestão, apenas integralizou suas quotas.”

Incluir pessoas sem poder de gestão, narrando genericamente os fatos e as equiparando aos sócios-administradores é atitude vedada pelos Tribunais, pela doutrina e pela legislação. É nesse sentido o posicionamento que impera no TJRS:⁵¹

“Crime contra a ordem tributária – Sócia quotista, sem poder de mando na empresa – É de absolver-se sócia quotista, esposa do corréu, de crime contra a ordem tributária, quando a prova indica que a mesma não tem nenhum poder de mando na empresa. Mantida a condenação do corréu, em face da extensa prova documental indicar que várias partidas de erva-mate adquiridas, não figuravam nos livros de entrada e saída, nem no livro de registro de apuração de ICMS. Apelação parcialmente provida, unânime.”

No TJSP o entendimento não é diverso, o que pode ser observado pela decisão abaixo ementada:⁵²

“Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Imputação de inserção de elementos inexatos ou omissão de operação de qualquer natureza creditando indevidamente o



ICMS. Trancamento da ação penal por ausência de justa causa. Admissibilidade. Paciente denunciada tão somente porque figurava como sócia quotista da empresa. Existência de outras demandas em que o corréu, isoladamente, responde por delitos da mesma espécie, durante o mesmo lapso. Inexistência de descrição da conduta e do vínculo subjetivo com o outro denunciado. Constrangimento ilegal configurado. Ordem concedida para trancar a ação penal.”

O STJ já se manifestou no sentido de exigir do órgão acusador a demonstração do vínculo, ainda que mínimo, entre a conduta e o resultado. O Tribunal determinou que o vínculo mínimo de autoria não pode ser evidenciado pela mera condição de sócio da empresa. É o que se verifica da ementa:⁵³

“Processo penal. Habeas corpus. Trancamento da ação penal. Crimes contra a ordem tributária. Materialidade e autoria. Tipicidade (formal, normativa e subjetiva). Teoria constitucionalista do tipo. Justa causa para a ação penal. Denúncia inepta. Responsabilidade penal objetiva. Inadmissibilidade. Recurso provido.

1. Nos crimes societários, embora não se exija a descrição minuciosa da conduta de cada acusado, é necessário que haja a narrativa dos fatos delituosos, de sua suposta autoria, do vínculo de causalidade e do nexo de imputação, de maneira a permitir o exercício da ampla defesa.

3. (sic.) Não há confundir narrativa genérica da conduta com imputação de responsabilidade penal objetiva.

4. (sic.) Cabe ao órgão acusador, em sua peça inicial, a demonstração do vínculo, ainda que mínimo, entre o risco causado ao objeto penalmente tutelado e a conduta efetiva do denunciado na condição de sócio da empresa para que se possa dar início a ação penal com o recebimento da denúncia.

5. (sic.) Recurso provido para, reconhecendo a inépcia da denúncia, anular a ação penal em relação ao paciente, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia em que haja a descrição mínima da sua efetiva participação.”

Como decorrência do entendimento acima transcrito, o STJ tem pacificado o entendimento de que o sócio-quotista minoritário e sem poderes de administração não pode ser arrolado pela denúncia diante da mera condição de sócio. É necessário que a acusação individualize sua conduta, a fim de permitir o recebimento da inicial. A ementa está assim estruturada:⁵⁴

“Criminal. HC. Crime contra a ordem tributária. Inépcia da denúncia. Crime societário. Imputação baseada na condição de sócio da empresa. Necessidade de descrição mínima da conduta do acusado. Ofensa ao princípio da ampla defesa. Cotista minoritário e sem poderes de administração. Responsabilidade objetiva não admitida. Anulação do feito determinada. Ausência de justa causa e de provas da participação do paciente na conduta delituosa. Argumentos prejudicados. Ordem concedida.

I. Nos crimes societários, a denúncia é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as condutas individuais dos acusados, demonstra um liame entre o agir dos pacientes e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa.

II. Hipótese em que a peça acusatória limitou-se a correlacionar os sócios da empresa e a eles imputar a suposta prática criminosa, sem que o Parquet tenha estabelecido qualquer vínculo entre os denunciados e a empreitada criminosa a eles imputada.

III. Paciente que é sócio minoritário da empresa e não ostenta poderes de gestão.

IV. A mera alusão ao fato de ser o paciente sócio da empresa não autoriza a instauração de processo criminal por crimes praticados no âmbito da sociedade, se não restar comprovado, ainda que com elementos a serem aprofundados no decorrer da ação



penal, a mínima relação de causa e efeito entre as imputações e a condição de cotista, sob pena de se reconhecer a responsabilidade penal objetiva.

V. Deve ser declarada a inépcia da denúncia e determinada a anulação da ação penal instaurada em relação ao paciente, restando prejudicados os argumentos relativos à ausência de provas de autoria do delito, bem como de carência de justa causa para persecução penal.

VI. Ordem concedida, nos termos do voto do relator.”

Diante das razões ora expostas, resta concluir que a inclusão do sócio-quotista como acusado da prática de crime contra a ordem tributária exige pormenorizada e individual apresentação da respectiva conduta, nos termos dos arts. 41 e 395 do CPP (LGL\1941\8).

7. CONCLUSÕES

O tema abordado no presente artigo é de grande relevância para o direito penal tributário. De acordo com as ponderações legais, doutrinárias e jurisprudenciais está claro que qualquer sócio de pessoa jurídica pode ser denunciado para responder por crimes contra a ordem tributária, mesmo sem ter participação no evento delituoso. Nesses casos, as violações aos direitos e garantias fundamentais são evidentes, pois as denúncias de crimes societários tendem a violar os princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa, culpabilidade, presunção de inocência, além do princípio da dignidade da pessoa humana.

Há que ser restabelecido o império das prerrogativas constitucionais para evitar o irrestrito abuso do Poder Estatal. Da mesma forma que é necessário conceder ao Estado o poder-dever de punir, igualmente relevante é a manutenção de sistemas de limitação desse poder, o que ocorre por intermédio do direito.

O tema abordado neste artigo teve por objeto o abuso ao direito estatal de aplicar a sanção penal nos crimes contra a ordem tributária pela flexibilização de requisito da denúncia. A partir do momento em que a peça inicial acusatória possa ser genérica ou ser constituída mediante acusação geral, haverá inegável violação aos direitos já delineados.

A partir da Constituição Federal de 1988, o ordenamento jurídico foi estruturado de modo a permitir a eficácia das normas constitucionais tendentes a limitar o poder estatal. Nesse sentido é que foi recepcionado pela atual Carta Magna (LGL\1988\3) o art. 41 do CPP (LGL\1941\8) que, a uma só vez, permite ao Estado exercer o seu poder-dever de punir, limitado à demonstração de certos requisitos no início da ação penal.

A jurisprudência passou a permitir que nos crimes societários, havendo indícios de autoria e materialidade, os fatos fossem narrados pelas denúncias de modo genérico, ou de forma geral. Em nenhum momento, contudo, a jurisprudência dos Tribunais Superiores permitiu que as denúncias fossem genéricas e jamais se manifestou no sentido de permitir o recebimento de peças iniciais acusatórias que não estivessem revestidas dos requisitos previstos no art. 41 do CPP (LGL\1941\8).

É preciso atentar para o fato de que, nos crimes societários, é requisito de validade da denúncia a narrativa pormenorizada e individualizada dos fatos delituosos que são imputados a cada um dos acusados. O conceito de crime e os elementos do fato típico demonstram, com clareza, que qualquer acusação genérica ou geral é inválida, por violar, a uma só vez, a Constituição Federal de 1988 e o Código de Processo Penal (LGL\1941\8).

Sendo o crime um fato típico, antijurídico e culpável, somente com a conjugação desses três requisitos é que se poderá aplicar a sanção penal ao acusado. A ilicitude e a



culpabilidade poderão ser demonstradas durante a fase de instrução processual. Quanto ao fato típico, é indispensável que venha pormenorizado na denúncia, pois esse é um dos requisitos para se ter a validade da peça inicial acusatória.

O fato típico é composto por quatro elementos: conduta, tipicidade, nexos causal e resultado. Segundo a teoria finalista da ação, o desvalor da conduta tem mais importância para o direito penal do que o resultado. Tal desiderato é verificado porque a conduta é caracterizada por ser um comportamento humano, voluntário e dirigido sempre a uma finalidade. E na conduta que se poderá verificar o dolo ou a culpa. Indispensável, por essa razão, que na denúncia se apresentem os fatos que possam determinar a voluntariedade e finalidade na conduta de cada um dos acusados. Ademais, há que se demonstrar o dolo praticado pelo agente, requisito indispensável aos crimes contra a ordem tributária. É fato que na prática dos crimes ora estudados, os sócios não tomam decisões de modo uniforme e sempre há diferenciação dos poderes de gestão. Se tal situação está presente no cotidiano, não se pode admitir acusação genérica ou sequer geral. É preciso pormenorizar e individualizar a conduta do acusado.

A necessidade de individualização da conduta na denúncia também é justificada quando se analisa o nexos causal. Para o direito penal, não basta que haja conduta e resultado. Há que se ter um elo de ligação entre os referidos elementos. O Código Penal (LGL\1940\2), em seu art. 13, caput, positiva a teoria da equivalência dos antecedentes, também denominada de *conditio sine qua non*, especificando que causa é toda ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido. Essa teoria, contudo, sofre restrições diante da teoria da imputação objetiva, desenvolvida por Claus Roxin. Segundo o renomado Professor alemão, não é toda causa que interessa ao direito penal, mas somente aquelas que estão imbuídas de dolo ou culpa. Nos crimes contra a ordem tributária, como já dito, somente a ação ou omissão dotadas de dolo é que poderão gerar um resultado que permita a aplicação da sanção penal.

A análise da conduta e do nexos causal demonstra que somente haverá autoria, e também seus respectivos indícios, quando estiver presente o dolo. Na sua ausência não se terá causa penalmente relevante. Assim, para que haja denúncia, a acusação deverá demonstrar, em juízo de cognição sumária, o *fumus boni juris*, externado nos indícios de dolo praticados por cada um dos acusados. Sem essa atribuição, não se estará a respeitar as disposições constitucionais e os requisitos para admissibilidade da peça inicial acusatória.

Os requisitos da denúncia existem não só para limitar o Poder Estatal, mas também para permitir que o acusado possa desenvolver uma defesa adequada. Nos crimes contra a ordem tributária, a maior parte das denúncias tende a descrever o resultado como um lançamento tributário definitivo, e atribuir esse resultado a condutas praticadas por todos os sócios que tenham poderes de gestão. Denúncias dessa natureza são ineptas, pois antes de violar os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, afrontam os próprios requisitos de validade da peça acusatória.

Uma das funções primordiais da denúncia é delimitar o campo de imputabilidade penal, definindo, no entendimento do Min. Celso de Mello, a própria *res in judicio deducta*. Durante a instrução processual penal não se poderá ampliar o campo de incidência do *jus puniendi*. Para que tal situação seja admitida, emergindo novos fatos, novos delitos e outros envolvidos, é indispensável que a acusação adite a denúncia, para integrar esses novos elementos à discussão processual. Essa é mais uma das razões mediante as quais não se pode admitir uma denúncia que faça acusações genéricas ou gerais, pois é com fundamento na peça inicial acusatória que os acusados desenvolverão as suas defesas e, a partir de então, haverá todo o desenvolvimento do processo penal.

A pensar de modo diverso, estar-se-á utilizando a responsabilidade penal como objetiva, ou seja, permitindo o exercício do *jus puniendi* mediante presunções. Todo posicionamento jurisprudencial que se firmou sobre o tema determina que a responsabilidade penal, no Brasil, é subjetiva, vedando que o acusado seja punido por



fato que não praticou. Os princípios da culpabilidade e da presunção de inocência vedam que se utilize a responsabilidade penal por presunção.

Com fundamento nessas premissas, o posicionamento jurisprudencial colima em único sentido, determinando que não é válida a denúncia que inclui como acusado sócio de pessoa jurídica, pelo único argumento de que ser sócio é indício de autoria de crime societário. É preciso mais do que isso, pois somente com verdadeiros indícios de autoria e materialidade, será possível iniciar a ação penal.

Para burlar essas exigências, a maior parte das denúncias que têm por objeto crimes contra a ordem tributária, deixou de fazer alegações meramente genéricas para utilizar as acusações gerais. Desse modo, tentam conferir às suas narrativas a característica de que os acusados possuem condições de defesa, já que as atribuições efetuadas são gerais, mas não genéricas. Essa atitude continua violando os direitos e garantias constitucionalmente consagrados, além de não estar em sintonia nem com a Constituição Federal de 1988 muito menos com a legislação infraconstitucional. Isso ocorre porque é necessário especificar qual a participação de cada um dos sócios (conduta) no resultado delituoso. Não há como conferir validade à acusação que alega terem todos os sócios, mancomunados e em conluio, deliberado sobre as questões tributárias e objetivado a supressão ou redução ilícita de tributos. Essa não é uma acusação que permita defesa, especialmente se o sócio, mesmo que administrador, jamais tenha contato com as questões tributárias da sociedade.

Acusações gerais são aquelas que invertem o ônus da prova. São utilizadas quando a acusação não sabe e nem tem noção de quem praticou a conduta (muito menos a exata extensão do dolo). Por isso, arrola uma série de pessoas que nem suspeitos são, mas que têm a possibilidade de cometimento do crime. Essa prática não encontra amparo no direito positivo, pois o Código Penal (LGL\1940\2) no art. 29 e a Lei 8.137/1990 no art. 11, determinam que a sanção penal deverá ser aplicada a todos que tiverem participação no evento delituoso, na medida de sua culpabilidade. Quando não há qualquer noção de quem seja o autor do crime e, por isso, se impute a conduta, de forma geral, a todos os sócios, está se presumindo a autoria. Nesse caso há total inversão dos princípios constitucionais que limitam o jus puniendi, pois se exige que os acusados provem a sua inocência, enquanto é notório que a obrigação de provar a materialidade e autoria é da acusação.

Além de todos os males já especificados acima, a acusação genérica, ou geral, tem causado sérios problemas aos sócios quotistas. Nessas circunstâncias, mesmo com presunção de que tais espécies de sócios não têm poderes de gestão, a acusação os equipara aos administradores e exige que provem não serem autores dos crimes contra a ordem tributária.

Permitir à acusação que possa narrar de forma genérica, ou geral, a conduta, o dolo e o nexos causal, representa violação aos mais basilares direitos e garantias do cidadão. A pensar desse modo, conceder-se-á poderes ilimitados ao jus puniendi, permitindo que, sem justificativa plausível, toda e qualquer pessoa que tenha vínculo com a questão tributária seja acusada da prática do crime, devendo provar sua inocência. A prevalecer esse pensamento, notórios prejuízos serão acarretados aos contadores, administradores terceirizados, colaboradores dos setores contábil e financeiro, advogados e consultores.

Garantir a prevalência de um Estado Democrático de Direito é, antes de tudo, fazer com que os direitos e garantias fundamentais sejam integralmente cumpridos. Para que a ordem jurídica seja restabelecida, em todo e qualquer crime (especialmente nos crimes contra a ordem tributária), a denúncia deverá estar revestida de indícios de materialidade e autoria, o que se verifica com a descrição pormenorizada e individual do fato típico.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atual. Misabel de Abreu Machado
Página 23



Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. vol. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal na Constituição. São Paulo: Ed. RT, 1990.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

EISELE, Andreas. Apropriação indébita e ilícito penal tributário. São Paulo: Dialética, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética, 2005.

FAVORETTO, Affonso Celso. Princípios constitucionais penais. São Paulo: Ed. RT, 2012.

FURLAN, Anderson. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Luiz Flávio; GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; BIANCHINI, Alice. Direito penal – Introdução e princípios fundamentais. São Paulo: Ed. RT, 2007. vol. 1.

JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia nos crimes cometidos por meio de empresa. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 2. p. 19. São Paulo: Dialética, nov. 1995.

_____. Direito penal. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. vol. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. As garantias constitucionais do direito penal e os crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 153. p. 48. São Paulo: Dialética, jul. 2008.

_____. Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 10. p. 7. São Paulo: Dialética, jul. 1996.

MALATESTA, Nicola Framarino Dei. A lógica das provas em matéria criminal. Trad. Paolo Capitanio. 3. ed. Bookseller: Campinas, 2004.

PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010. vol. 1.

SILVA, Luiz Cláudio; SILVA, Franklyn Roger Alves. Manual de processo e prática penal. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

TAVARES, Alexandre Macedo. A inépcia formal da denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 179. p. 7. São Paulo: Dialética, ago. 2010.

1 MACHADO, Hugo de Brito. As garantias constitucionais do direito penal e os crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário 153/51.

2 Idem, p. 48.

3 Idem, p. 53.

4 ESTELLITA, Heloisa. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética, 2005. p. 356.



5 No presente estudo será mencionada a expressão “crimes societários” em diversos momentos, eis que o objetivo da apreciação posta sob análise tem como pressuposto os crimes cometidos por intermédio de pessoa jurídica (a sociedade empresária como contribuinte do tributo). Em interessante passagem, Heloisa Estellita demonstra que a expressão “crimes societários” representa um conceito meramente doutrinário e jurisprudencial, não gozando de definição legal específica – ESTELLITA, Heloisa. Op. cit., p. 356.

6 MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário 10/7.

7 JESUS, Damásio Evangelista de. Direito penal. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 197-198.

8 CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal na Constituição. São Paulo: Ed. RT, 1990. p. 81.

9 MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade... cit., p. 8.

10 JESUS, Damásio Evangelista de. Op. cit., p. 196.

11 JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia nos crimes cometidos por meio de empresa. Revista Dialética de Direito Tributário 2/19.

12 CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. vol. 1, p. 117.

13 Idem, p. 116.

14 Idem, p. 125.

15 TAVARES, Alexandre Macedo. A inépcia formal da denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário 179/7.

16 “O Código Tributário Nacional (LGL\1966\26) somente trata do ilícito tributário. É que um mesmo acontecimento pode, sob certo ângulo, configurar ilícito tributário e, sob ângulo diverso, ilícito penal. Enfim, por detrás de um mesmo acontecimento, há que se descobrir o específico da infração tributária e o específico da espécie delituosa. Deixar de pagar tributo, simples inadimplência, não é crime, mas configura ilícito tributário. Somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulentas, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública. O que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.” – BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizadora Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 759.

17 JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia... cit., p. 20.

18 Idem, p. 19.

19 JESUS, Damásio Evangelista de. Direito... cit., p. 283.

20 TAVARES, Alexandre Macedo. Op. cit., p. 7.

21 Idem, p. 12.

22 MACHADO, Hugo de Brito. As garantias... cit., p. 50.



23 TAVARES, Alexandre Macedo. Op. cit., p. 10.

24 Anderson Furlan defende que é perfeitamente idônea a denúncia que imputa a todos os sócios com poderes de gestão, fatos únicos, pois nesse caso os denunciados terão condições de proceder à adequada defesa. É a chamada acusação geral. São suas as palavras: "Situação completamente distinta, como refere Eugênio Pacelli de Oliveira, se dá quando o Ministério Público imputa a todos os sócios de uma sociedade, indistintamente, os mesmos fatos delituosos, ocorridos durante o exercício da administração e gerência pelos mesmos (como, por exemplo, o não recolhimento, no prazo legal, de contribuição ou outra importância destinada à previdência social, que tenha sido descontada do pagamento efetuado a seus segurados empregados – art. 168-A do CP (LGL\1940\2)). Nesse caso, encontram-se plenamente delimitados os fatos criminosos relativamente aos quais os denunciados irão se defender. Cuida-se da acusação geral, no tocante à qual inexistirá qualquer empecilho ao exercício da ampla defesa. Os fatos são corretamente descritos, bem como a participação dos denunciados no crime, ou seja, todos os sócios que tinham poder de decisão sobre a administração da empresa devem responder pelo crime fiscal. Evidenciando-se pelas provas que algum denunciado jamais exerceu de fato a administração ou gerência da sociedade, ou não tinha qualquer poder decisório, impõe-se a absolvição face à ausência de conduta criminosa do mesmo" – FURLAN, Anderson. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética, 2005. p. 54-55.

25 STF, HC 80.549/SP, 2.^a T., j. 20.03.2001, rel. Min. Nelson Jobim, DJU 24.08.2001, p. 44.

26 STF, HC 60.652, 1.^a T., j. 08.04.1983, rel. Min. Rafael Mayer, DJU 25.07.1983, p. 7533.

27 STF, HC 94.773/SP, 2.^a T., j. 02.09.2008, rel. Min. Ellen Gracie, DJe 23.10.2008.

28 STF, HC 84.663/SP, 2.^a T., j. 23.11.2004, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJU 18.02.2005, p. 45.

29 JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia... cit., p. 22.

30 CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Op. cit., p. 75-76. A passagem foi citada pelo Min. Hamilton Carvalhido nas razões de voto proferido em julgamento do STJ, REsp 238.670/RJ, 6.^a T., j. 03.04.2001, DJU 24.03.2003, p. 291.

31 FAVORETTO, Affonso Celso. Princípios constitucionais penais. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 151.

32 GOMES, Luiz Flávio; GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; BIANCHINI, Alice. Direito penal – Introdução e princípios fundamentais. São Paulo: Ed. RT, 2007. vol. 1, p. 531.

33 PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2010. vol. 1, p. 146.

34 GOMES, Luiz Flávio; GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antonio; BIANCHINI, Alice. Op. cit., p. 533.

35 STF, Inq 1.656/SP, Pleno, j. 18.12.2003, rel. Min. Ellen Gracie, DJU 27.02.2004, p. 21.

36 JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia... cit., p. 19.

37 STJ, AgRg no REsp 1.168.353/RS, 5.^a T., j. 04.09.2012, rel. Min. Jorge Mussi, DJe



14.09.2012.

38 STJ, HC 149.569/DF, 6.a T., j. 09.10.2012, rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe de 22.10.2012.

39 SILVA, Luiz Cláudio; SILVA, Franklyn Roger Alves. Manual de processo e prática penal. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 391.

40 JESUS, Damásio Evangelista de. A denúncia... cit., p. 21.

41 MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade... cit., p. 10.

42 MALATESTA, Nicola Framarino Dei. A lógica das provas em matéria criminal. Trad. Paolo Capitanio. 3. ed. Bookseller: Campinas, 2004. p. 202.

43 MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade... cit., p. 11.

44 Idem, ibidem.

45 TAVARES, Alexandre Macedo. Op. cit., p. 13.

46 FURLAN, Anderson. Op. cit., p. 53.

47 STF, HC 89.427/BA, 2.ª T., j. 12.09.2006, rel. Min. Celso de Mello, DJe 28.03.2008.

48 TRF-3.ª Reg., HC 00154501720074030000, 2.ª T., j. 30.03.2010, rel. Des. Federal Cecília Mello, DJe 15.04.2010.

49 DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 140.

50 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 441-442.

51 TJRS, ApCrim 70003724184, 4.ª Câ. Crim., j. 28.02.2002, rel. Des. Gaspar Marques Batista.

52 TJSP, HC 0030954-49.2011.8.26.0000, 16.ª Câ. Crim., j. 24.05.2011, rel. Des. Almeida Toledo.

53 STJ, RHC 19.219/RJ, 5.ª T., j. 01.04.2008, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 16.06.2008.

54 STJ, HC 143.508/MG, 5.ª T., j. 04.11.2010, rel. Min. Gilson Dipp, DJe 22.11.2010.