

## A DENÚNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Joaquim Rodrigues Magalhães Neto<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente artigo trata dos requisitos da denúncia nos crimes contra a ordem tributária no âmbito do processo penal brasileiro. A denúncia é a peça inaugural da ação penal pública, devendo conter toda a exposição dos fatos e circunstâncias segundo os requisitos previstos no artigo 41 do Código de Processo Penal brasileiro. No entanto, faz-se necessária uma pesquisa aprofundada sobre as questões jurídico-penais de caráter mais específico acerca dos crimes contra a ordem tributária, especialmente aqueles previstos na lei nº 8.137/1990, fazendo uma incursão no conceito de direito penal tributário, analisando o bem jurídico penalmente tutelado, os sujeitos do crime, critérios de imputação e como a denúncia deve ser construída para formular uma correta acusação. Utiliza-se o método dedutivo, a partir da construção doutrinária e jurisprudencial que envolve o tema.

**Palavras-chaves:** crimes contra a ordem tributária, denúncia, processo.

### Introdução

O processo penal brasileiro é multifacetado, sendo um norteador dos direitos, liberdades e limites do indivíduo perante outro, além de ser um caminho necessário para a (legítima) aplicação da pena, um instrumento a serviço da máxima eficácia do sistema de garantias constitucionais do indivíduo, ou seja, um instrumento para a proteção desses direitos constitucionais em contraponto à acusação. Teóricos políticos, como o pensador alemão Max Weber, classificam o Estado como uma instituição política soberana, com força e subordinação dos membros, neste sentido o sistema penal atua como última e mais dura instância de aplicação do poder institucional sobre o cidadão. O direito penal, em suma, é a última *ratio*, isto é, o último instrumento que deve ter incidência para sancionar o fato desviado.

---

<sup>1</sup> Advogado. Ex-Conselheiro da OAB/PI. Vice-presidente do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB no biênio 2007/2009. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará. Especialista em Direito Penal pela Universidade Gama Filho.

O código penal brasileiro instaura diversas situações onde a incidência de sanções mais duras deve ser aplicada, com destaque ao Direito Penal Econômico. Manoel Pedro Pimentel<sup>2</sup> explica que o Direito Penal Econômico é:

O conjunto de normas que tem por objeto sancionar, com as penas que lhe são próprias, as condutas que, no âmbito das relações econômicas, ofendam ou ponham em perigo bens ou interesses juridicamente relevantes. [...] O Direito penal econômico, portanto, é um sistema de normas que defende a política econômica do Estado, permitindo que esta encontre os meios para sua realização.

Nesse sentido, o Direito Penal Econômico fornece ao Estado um conjunto de normas que protege suas mais diversas relações financeiras. Os crimes contra a ordem tributária se encaixam nesta seara por se tratar do poder do Estado de tributar, ou seja, de criar e cobrar tributos dos contribuintes regulares e sua importância acentua-se em proteger o erário público em sua arrecadação.

No presente artigo o objetivo será analisar os fundamentos do direito tributário em função dos crimes penalmente puníveis recorrendo à letra da lei, analisando as características dos três principais tipos penais relativos aos crimes contra a Ordem Tributária ora em vigor no ordenamento jurídico brasileiro: os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90, sua origem, os pontos conflitantes com outros aspectos do sistema normativo brasileiro com destaque a formatação da denúncia nestes crimes.

Para isso, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e análise de casos concretos, para que fosse possível investigar, com embasamento, a denúncia nos crimes contra a ordem tributária e suas nuances. Esta como finalidade última deste trabalho.

## **1 Panorama histórico e recepção no Brasil**

As primeiras noções dos Crimes Contra a Ordem Tributária foram observadas nos comentários do criminólogo norte-americano Edwin Sutherland na American Sociological Association, onde Sutherland associou a prática criminal ao “White collar crime”<sup>3</sup>, no Brasil “crime do colarinho branco”, relacionando tal ação a empresários que detinham bom padrão financeiro e social, além de capacidade física e intelectual para distinguir que tal movimento seria ilegal, características ainda observadas na atualidades apesar de não serem totais. Sutherland destacou certas condições que apareciam com frequência nestes crimes, com a

---

<sup>2</sup> PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. 1ª Ed. RT. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

<sup>3</sup> SUTHERLAND, Edwin. **White-collar crime**: The uncut version. Ed. Yale University Press. 1985.

complexidade de conhecimento para prática, a opacidade em realizar a ação fora do acesso comum e a dificuldade estatal em caracterizar todas as peças necessárias para montar uma denúncia, como será melhor abordado mais à frente.

O caráter penal frente aos crimes fiscais se dá no entender que a infração não recai somente sobre um agente, como nos crimes mais comuns e conhecidos popularmente, mas que sua atuação atinge o Estado, portanto, toda a coletividade, o que acaba por fomentar um desconhecimento social acerca do fato, pois prescinde de violência ou grave ameaça individualizada, apesar de sua séria lesão jurídica.

O crime contra a ordem tributária é o poder do Estado, através do judiciário, de punir condutas que lesam o Fisco, a arrecadação estatal e o bem-estar social que tal arrecadação viria a fornecer. Zelmo Denari assim define o Direito Penal Tributário como: “o conjunto de normas que regulam as infrações tributárias e respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo pena/pretende tão somente segregar do universo tributário as normas tributárias repressivas de condutas ilícitas”<sup>4</sup>.

As primeiras tipificações sobre esta faculdade jurídica surgiram no Brasil ainda no período de Ditadura Militar, tendo como primeiro diploma o crime de sonegação fiscal na Lei 4.729/65. A lei delimitava a classificação do crime, tendo como pena detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo, porém, quando se tratava de réu primário a pena seria reduzida somente à multa de 10 (dez) vezes o valor sonegado. Entretanto, a lei obteve diversas críticas por ser considerada de péssima técnica legislativa, como a definição de que os crimes cometidos antes da vigência da lei não seriam punidos e que apenas os atos definidos na lei poderiam constituir crime, apresentando total redundância com princípios constitucionalmente consagrados como a impossibilidade de aplicação retroativa da norma penal mais gravosa e o princípio da legalidade.

No ano de 1990 como a criação da Lei 8.137, houve a revogação da Lei 4.729/65, conduzindo a um endurecimento das penas cominadas, aliada a Lei dos Crimes Hediondos (Lei 8.072/90), da mesma época, fomentando um contexto que favoreceu o endurecimento e uma

---

<sup>4</sup> DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 16.

melhor delimitação da exposição de motivos e uma clareza para justificar o recrudescimento das normas incriminadoras e das penas no sentido a desestimular a sonegação fiscal.

## **2 A Lei 8.137/90 - Crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.**

Sancionada pelo então Presidente Fernando Collor, em 27 de dezembro de 1990, a Lei 8.137 estabeleceu um novo marco para fiscalização, caracterização e penalização dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Passou a regular integralmente a matéria dos crimes contra a ordem tributária, fixando tipos penais, multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, tendo como texto inicial a definição da matéria e as condutas que a seguem:

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

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

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

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

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

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

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

Os sujeitos ativos nos crimes contra a ordem tributária encontram-se em quem comete o fato punível descrito na norma penal, normalmente o Estado figura como sujeito passivo da infração penal tributária, ou seja, o crime é vago, cujo sujeito passivo não é determinado. É válido ressaltar que não é admitida a incriminação da pessoa jurídica por meio da qual o tributo foi sonegado, pois a única hipótese de responsabilidade penal da pessoa jurídica prevista em nosso ordenamento é a de prática de crime contra o Meio Ambiente, nos termos do artigo 225, § 3º da Constituição, regulamentado pelo artigo 3º da Lei 9.605/98.

### 3 A denúncia nos crimes contra a ordem tributária

A denúncia, como peça processual que deflagra a ação penal, deve reunir todos os requisitos do art. 41 do Código de Processo Penal, mas além disso, ela deve ser clara e objetiva o suficiente, a fim de que o acusado possa compreender os termos da acusação e diante do pedido formulado, exercer o direito de defesa, consagrado expressamente no art. 5º, LV, da Constituição da República. Nesse sentido, Hidejalma Muccio<sup>5</sup> aponta que:

A denúncia constitui o ato processual escrito ou oral do órgão do Ministério Público que, em nome do Estado-Administração, nos crimes de ação penal pública, seja incondicionada, ou condicionada à requisição do Ministro da Justiça, ou à representação do ofendido ou de quem legalmente o represente, desde que presente a condição (representação ou requisição), invoca perante o Estado-Juiz a prestação da tutela jurisdicional, deduzindo-lhe com observância dos requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal e demais outros decorrentes do próprio ordenamento jurídico processual penal, a pretensão punitiva, dando início à ação (ao processo) contra o autor da infração penal, objetivando sua responsabilização e a aplicação do Direito Penal objetivo.

A denúncia é a peça inaugural da ação penal condenatória, devendo conter toda a exposição dos fatos e circunstâncias segundo o artigo 41 do Código de Processo Penal brasileiro. Serve como petição inicial no processo penal, em analogia ao processo civil brasileiro.

É importante destacar que a peça acusatória é sempre escrita, portanto devendo ser clara, simples e objetiva, além de gramaticalmente correta, combinando elementos narrativos, dissertativos e narrativos para acusar. Deve-se narrar a conduta supostamente típica, ilícita, culpável e punível, sempre respondendo perguntas como: quem? Quando? Onde? O quê? Como? Se possível, também é o caso de se explicar o que levou ao cometimento do ilícito penal.

Dispõe o art. 41, do Código de Processo Penal, que a denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol de testemunhas.

---

<sup>5</sup> MUCCIO, Hidejalma. **Da denúncia: teoria e prática**. 1. ed. Bauru: Edipro, 2001, p. 17.

Por exposição do fato criminoso deve se compreender toda a descrição, dada pelo órgão acusador, no caso o Ministério Público, da conduta do denunciado para promoção do exercício da ampla defesa e do contraditório. Deve compreender a narração do comportamento do autor, o objetivo é explicitar a conduta do agente de modo que fique inquestionável o dolo.

Havendo coautores ou partícipes a descrição de seu papel e contribuição prestada é essencial, além da individualização dos seus dados pessoais como: precisar seu nome, endereço, estado civil, filiação, domicílio e número de inscrição no Registro Geral constante da Secretaria de Segurança Pública (RG).

Os crimes de caráter tributário são conhecidos por apresentar uma maior complexidade na composição da denúncia. Sendo necessárias algumas técnicas para uma melhor apresentação do tema, como a utilização da estruturação do texto em tópicos, com uma narrativa definida da atuação de cada agente.

#### **4 Causas geradoras de nulidade da Denúncia**

O Ministério Público é o órgão responsável pelo ajuizamento das ações, vide art. 15 da Lei 8.137/90, porém qualquer pessoa poderá provocar o órgão acusador contanto que forneça as informações necessárias para o embasamento da denúncia. Na grande maioria dos casos as comunicações são feitas pelos órgãos de controle e fiscalização tributária, como a Receita Federal. Conforme a Lei 8.137/90:

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Entretanto, observa-se a existência de diversas complicações quanto a apresentação da denúncia nos crimes tributários, ligadas a falta de dados concretos ou até mesmo a qualificação errônea da posição do agente dentro da organização gerando, assim, nulidades, como observa o Min. Gilmar Mendes do Supremo Tribunal Federal (STF), ao declarar a necessidade de uma individualização clara da conduta do indiciado na denúncia para prosseguimento do feito:

**EMENTA:** 1. *Habeas corpus*. Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137, de 1990). Crime societário. 2. Alegação de denúncia genérica e que estaria respaldada exclusivamente em processo administrativo. Ausência de justa causa para ação penal. Pedido de trancamento. 3. Dispensabilidade do inquérito

policial para instauração de ação penal (art. 46, § 1º, CPP). 4. Mudança de orientação jurisprudencial, que, no caso de crimes societários, entendia ser apta a denúncia que não individualizasse as condutas de cada indiciado, bastando a indicação de que os acusados fossem de algum modo responsáveis pela condução da sociedade comercial sob a qual foram supostamente praticados os delitos. Precedentes: HC nº 86.294-SP, 2ª Turma, por maioria, de minha relatoria, DJ de 03.02.2006; HC nº 85.579-MA, 2ª Turma, unânime, de minha relatoria, DJ de 24.05.2005; HC nº 80.812-PA, 2ª Turma, por maioria, de minha relatoria p/ o acórdão, DJ de 05.03.2004; HC nº 73.903-CE, 2ª Turma, unânime, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ de 25.04.1997; e HC nº 74.791-RJ, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 09.05.1997. **5. Necessidade de individualização das respectivas condutas dos indiciados. 6. Observância dos princípios do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), da ampla defesa, contraditório (CF, art. 5º, LV) e da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III).** Precedentes: HC nº 73.590-SP, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 13.12.1996; e HC nº 70.763-DF, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 23.09.1994. **7. No caso concreto, a denúncia é inepta porque não pormenorizou, de modo adequado e suficiente, a conduta dos pacientes.** 8. *Habeas corpus deferido*”. (STF – 2ª T. – HC nº 85.327-7-SP – Rel. Min. Gilmar Mendes – j. 15.08.06 – m.v. – DJU 20.10.06, pág. 88). Grifo nosso.

O art. 395 do Código de Processo Penal impõe ao magistrado, quando analisar a denúncia recém vinda do ministério público, verificar todos estes itens:

Art. 395. A denúncia ou queixa será rejeitada quando:  
I - for manifestamente inepta;  
II - faltar pressuposto processual ou condição para o exercício da ação penal; ou  
III - faltar justa causa para o exercício da ação penal.

A denúncia inepta, assim considerada quando se apresenta de forma genérica, lacônica, não contendo uma exposição clara e narrativa da posição do agente dentro do fato considerado violação penal tributária. Tal exposição é considerada de grande importância para que o acusado possa exercer seu direito à ampla defesa podendo acarretar nulidade do processo judicial por ferir expressamente o fundamento positivado no artigo 5º, LV, da Constituição da República: “LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Em que pese o entendimento consolidado de que a denúncia nos crimes societário não precisa descrever minuciosamente<sup>6</sup>, as condutas individualmente consideradas, é necessário ressaltar que, em razão da responsabilidade penal ser subjetiva, que prevalece a premissa da individualização da pena em nosso texto constitucional e que cada acusado tem o direito de

---

<sup>6</sup> “não [é] inepta a denúncia que contém descrição mínima dos fatos imputados aos acusados, principalmente considerando tratar-se de crime imputado a administradores de sociedade, não exigindo a doutrina ou a jurisprudência descrição pormenorizada da conduta de proprietário e administrador da empresa, devendo a responsabilidade individual de cada um deles ser apurada no curso da instrução criminal” (HC nº 101.286/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Carmem Lucia, DJe de 25/8/11).

saber quais os fatos lhe são imputados, pois a defesa recais justamente sobre os fatos, não parece razoável manter o entendimento em sentido contrário.

Entretanto, o STF tem entendido que a inexigibilidade de individualização, na denúncia, das condutas dos dirigentes da pessoa jurídica pressupõe a indiferenciação das responsabilidades, no estatuto, dos membros do conselho de administração ou dos diretores da companhia, ou, se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, de seus sócios ou gerentes. Ou seja, quando for viável a diferenciação de responsabilidades, a denúncia não poderá lastrear a imputação genericamente na condição de dirigente ou sócio da empresa.

A esse respeito vale colacionar o seguinte aresto proferido pelo STF:

Habeas corpus. Direito penal. Processo penal. 2. Crime contra a ordem tributária. Imputação de responsabilidade penal. Terceiro estranho ao quadro social da pessoa jurídica. Possibilidade. Art. 11 da Lei 8.137/90. 3. **Inépcia da denúncia. Ausência de descrição do conjunto que levou a enquadrar o denunciado como administrador de fato da pessoa jurídica. Denúncia inepta.** 4. Lavagem de dinheiro. Ocultação do pagamento de vantagem indevida a funcionário público. Precedente pela atipicidade –Décimos Sextos Embargos Infringentes na Ação Penal 470 – Tribunal Pleno, julgados em 13.3.2014. Semelhança apenas parcial entre os casos. Inexistência de jurisprudência consolidada. Excepcionalidade do trancamento da ação penal por atipicidade da conduta. Descabimento do reconhecimento imediato da atipicidade. 5. Quebra de sigilo bancário. Prova ilícita. Distribuição ao juízo especializado em crimes contra a ordem tributária. Alegação de direcionamento da distribuição e de incompetência do juízo. Fatos com forte ligação com ilícitos contra a ordem tributária. Enquadramento dos fatos na legislação específica que não seria absurdo. Aplicação da teoria do juízo aparente. Ilícitude da prova afastada. 6. Nulidade do interrogatório. Falta de intimação do corréu. Inocorrência. Defesa intimada para o interrogatório realizado ao início da instrução e para novo interrogatório ao final. 7. Ordem concedida em parte, para extinguir a ação penal em quanto à imputação da prática do crime do art. 1º, V, da Lei 8.137/90, em relação ao paciente e a corréu em idêntica situação. (STF, HC 121.719/RN, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJE 11.05.2016)

Portanto, a denúncia, ao atribuir fatos específicos ao diretor presidente das empresas e a seus subordinados, deve individualizar condutas, razão por que não poderia se limitar a imputar o concurso do seu diretor presidente para o crime contra a ordem tributária em razão tão somente de seu suposto poder de mando e decisão, sem indicar qual teria sido sua contribuição concreta para tanto.

Segundo Grinover, Scarance Fernandes e Gomes Filho<sup>7</sup> "A narração deficiente ou omissa, que impeça ou dificulte o exercício da defesa, é causa de nulidade absoluta, não

---

<sup>7</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini; SCARANCE, Antonio Fernandes; GOMES FILHOS, Antonio Magalhães. **As nulidades no processo penal**. 9. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 109.



podendo ser sanada porque infringe os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa". No HC 84580, relatado pelo Min. Celso de Mello, do STF, o direito a não acusação mediante denúncia inepta fica claro:

A PESSOA SOB INVESTIGAÇÃO PENAL TEM O DIREITO DE NÃO SER ACUSADA COM BASE EM DENÚNCIA INEPTA. - A denúncia deve conter a exposição do fato delituoso, descrito em toda a sua essência e narrado com todas as suas circunstâncias fundamentais. 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 deixa de estabelecer a necessária vinculação da conduta individual de cada agente aos eventos delituosos qualifica-se como denúncia inepta. (HC 84580, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 25/08/2009, DJe-176 DIVULG 17-09-2009 PUBLIC 18-09-2009 EMENT VOL-02374-02 PP-00222 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 500-513).

A denúncia inepta evidencia uma tendência a denúncias, que por conflitar com grandes grupos societários, imputam a todos os gestores empresariais o bojo dos fatos criminais investigados, sem uma individualização de suas condutas. Nestas situações o STF demonstra tendência a exigir uma descrição detalhada da função de cada agente, como demonstrado no julgado mencionado anteriormente.

Alguns recorrem à teoria do domínio do fato<sup>8</sup>, que poderia validamente lastrear a imputação contra o denunciado, desde que a denúncia aponte indícios convergentes no sentido de que ele não somente teve conhecimento da prática do crime contra a ordem tributária como também dirigiu finalisticamente a atividade dos seus subordinados, tais como o diretor financeiro, além de outros que operacionalizam diariamente a atividade empresarial.

Vicente Greco Filho<sup>9</sup> menciona a dificuldade em exercer a ampla defesa em denúncias ineptas, porém, revela um aspecto que também pode favorecer a defesa, caso a denúncia não

---

<sup>8</sup> Essa teoria surgiu em 1939 com o finalismo de Welzel e sua tese de que nos crimes dolosos é autor quem tem o controle final do fato. Mas foi através da obra de Roxin, *Täterschaft und Tatherrschaft* inicialmente publicada em 1963, que a teoria do domínio do fato foi desenvolvida, adquirindo uma importante projeção internacional, tanto na Europa como na América Latina. Depois de muitos anos Claus Roxin reconheceu que o que lhe preocupava eram os crimes cometidos pelo nacionalsocialismo. Na ótica, do então jovem professor alemão, “quem ocupasse uma posição dentro de um chamado aparato organizado de poder e dá o comando para que se execute um crime, tem de responder como autor e não só como partícipe, ao contrário do que entendia a doutrina dominante na época. A teoria do domínio do fato, partindo do conceito restritivo de autor, tem a pretensão de sintetizar os aspectos objetivos e subjetivos, impondo-se como uma teoria objetivo-subjetiva. Embora o domínio do fato suponha um controle final, “aspecto subjetivo”, não requer somente a finalidade, mas também uma posição objetiva que determine o efetivo domínio do fato. Autor, segundo essa teoria, é quem tem o poder de decisão sobre a realização do fato. Mas é indispensável que resulte demonstrado que quem detém posição de comando determinou a prática da ação, sendo irrelevante, portanto, a simples “posição hierárquica superior”, sob pena de caracterizar autêntica responsabilidade objetiva. (BITENCOURT, Cezar Roberto. **A teoria do domínio do fato e a autoria colateral**. Revista Consultor Jurídico, 2012).

<sup>9</sup> GRECO FILHO, Vicente. **Manual de processo penal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 114-115.

seja por completa impossibilidade de reconhecimento do agente acusado, podendo conduzir a argumentação a apresentar teses a negativa de autoria:

A falta de descrição de uma elementar provoca a inépcia da denúncia, porque a defesa não pode se defender de fato que não foi imputado. Denúncia inepta deve ser rejeitada. (...). As circunstâncias identificadoras são as demais circunstâncias de fato que individualizam a infração com relação a outras infrações da mesma natureza. São as circunstâncias de tempo e lugar. O defeito, ou a dúvida, quanto a circunstâncias individualizadoras, se não for de molde a tornar impossível a identificação da infração, não conduz à inépcia da denúncia, mas, ao contrário, facilita a defesa, porque pode dar azo à negativa da autoria mediante, por exemplo, a alegação de um álibi. A deficiência nas circunstâncias individualizadoras não pode, contudo, ser tão grande a ponto de impedir totalmente a identificação da infração.

Caso paradigmático foi apreciado pelo STJ ainda no ano 1997, no qual aquele tribunal reconheceu a inépcia da denúncia em crime de sonegação fiscal em sede de Habeas Corpus de nossa impetração, com a seguinte ementa:

EMENTA: Processual Penal - Habeas corpus - Crime de sonegação fiscal - Ação penal - Trancamento - Denúncia inepta. - A denúncia deve conter a narração do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias (CPP, art. 41), com precisa indicação da conduta imputada ao réu, de modo a propiciar-lhe o pleno exercício do direito de defesa. - É inepta a denúncia que formula acusação genérica ou que não aponta de modo circunstanciado qual o fato punível cuja autoria é imputada ao réu. - A mera qualidade de sócio ou diretor de urna empresa, na qual se constatou a prática de sonegação fiscal, não autoriza que contra o mesmo diretor seja formulada urna acusação penal em juízo. - Em sede de habeas corpus substitutivo de recurso ordinário, não se conhece de pleitos que não foram objeto de deliberação no writ original, sob pena de ocorrer supressão de instância. - Habeas corpus parcialmente conhecido e nesta extensão concedido. (STJ, HC 5.368/PI, rel. Min. Vicente Leal, 6ª Turma, DJ 05.05.1997)

Assim, restou assentado na 6ª Turma do STJ que a denúncia deve sim descrever de modo circunstanciado o fato punível, cuja autoria é imputada ao réu. No caso em análise, os pacientes respondiam pelos crimes previstos nos arts. 1º, II e 2º, I e II, da lei nº 8.137/1990. O objeto da impetração versava sobre o trancamento da inicial sob triplo fundamento: inépcia da denúncia, ausência de tipicidade e impropriedade de ação penal para cobrar dívida fiscal.

O Ministro relator, em substancioso voto, justificou sua decisão com as seguintes expressões:

É certo e incontroverso que a denúncia deve conter a narração do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, com precisa indicação da conduta imputada ao réu, de modo a propiciar-lhe o pleno exercício do direito de defesa. É o que preceitua o art. 41 do nosso projecto Código de Processo Penal. Tal preceito adquire hoje maior dimensão em face das garantias constitucionais inscritas na Carta Magna de 1988, quais sejam, o amplo direito de defesa, o contraditório e o devido processo legal. Além desses princípios, tem vigor no Brasil dois importantes tratados internacionais que colocam este tema em elevado grau de dignidade: o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, de 1966, incorporado ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto

n. 592/1992, e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, de 1969, também integrado ao nosso direito positivo pelo Decreto n. 678/1992. (LEAL, Vicente. 2000)

O Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, determina em seu art. 14, n. 3, a: "Toda pessoa acusada de um delito terá direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: a) a ser informada, sem demora, em uma língua que compreenda e de forma minuciosa, da natureza e dos motivos da acusação contra ela formulada.". No mesmo sentido a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica) preconiza, em seu art. 8º , n. 2, b, *verbis*: "Toda pessoa acusada de um delito tem direito (...). b) de comunicação prévia e pormenorizada da acusação formulada."

À luz do controle de convencionalidade, não é permitido formular acusações criminais genéricas, que não apontam de modo circunstanciado o fato punível. No caso vertente, pelo simples fato da pessoa ostentar a qualidade de sócio de uma empresa. Prevalece em doutrina que é dever do Estado analisar o Direito Penal do fato, com todas as suas circunstâncias, a fim de que seja possível extrair um juízo de culpabilidade.

A denúncia deve descrever os atos concretamente imputáveis ao denunciado, constitutivos da plataforma indiciária mínima reveladora de sua contribuição dolosa para o crime. A deficiência na narrativa da denúncia, no que tange a conduta delitiva do denunciado, inviabiliza a compreensão da acusação e, conseqüentemente, o eskorreito exercício da ampla defesa.

Vale lembrar que os crimes contra a ordem tributária possuem, como pressuposto de procedibilidade, a constituição definitiva do crédito tributário. Ademais, falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não houver decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. (STF, HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.)

Por essa razão, o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte verbete: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Portanto, enquanto o crédito tributário não for definido, não poderá o Ministério Público oferecer denúncia. Entretanto, deve individualizar a conduta do sujeito ativo (penal) para evidenciar a hipótese de subsunção previstas nos dispositivos da lei 8.137/1990. Nesse sentido vale destacar o venerando acórdão do STF:

(...) os crimes tributários são de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. E não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos. 6. Nesse contexto, a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial, já que os elementos indiciários de autoria e prova da materialidade devem lastrear a admissão da acusação. Em outras palavras, a condição objetiva de punibilidade não pode ser preenchida depois de iniciado o processo penal. (STF, Rcl 31.194 MC, rel. min. Roberto Barroso, dec. monocrática, j. 29-11-2018, DJE 257 de 3-12-2018.)

Cumprе ressaltar, ainda, que o termo inicial da prescrição da ação dos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990 é a data da consumação do delito, que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário. (STF, RHC 122.339 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 4-8-2015, DJE 171 de 1º-9-2015.)

## **5 Considerações finais**

O Código de Processo Penal é claro ao proferir, em seu artigo 41, as circunstâncias e requisitos necessários para o recebimento de uma denúncia, por uma utilização de uma exposição clara e narrativa de todos os fatos e agentes envolvidos com suas respectivas qualificações e funções, porém, críticas surgem quando se identificam peças acusatórias que não respeitam tais premissas de caráter processual penal, culminando na violação de princípios constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório, especialmente em se tratando de crimes na área financeira e tributária, envolvendo questões complexas na cadeia de constituição do crédito tributário.

O debate deve estar atento ao conteúdo do Crimes Contra a Ordem Tributária, uma vez que sua ação lesa o Estado e por consequência a sociedade como um todo. Entretanto, as peças acusatórias iniciais devem buscar provas e argumentos suficientes a deflagrar uma ação penal

não temerária, no sentido de não permitir que nulidades processuais sejam declaradas ou que surjam dúvidas quanto ao dolo do agente, a fim de que prevaleça um processo penal democrático.

Não basta invocar tão somente que o denunciado, por se encontrar em posição hierarquicamente superior no âmbito de uma pessoa jurídica, para se presumir que tenha ele dominado toda a realização delituosa, com plenos poderes para decidir sobre a prática do crime contra a ordem tributária, sua interrupção e suas circunstâncias, máxime considerando-se que a estrutura das empresas da qual se realizam operações complexas, devem ser apontadas com segurança e objetividade. Se isso não for possível no momento do oferecimento da denúncia, que se retorne os autos da investigação à respectiva autoridade, a fim de que realize diligências complementares para a obtenção de tais informações, a fim de evitar a rejeição prematura da peça acusatória.

Válido lembrar que há nítida diferença entre o que se considera como ilícito tributário e ilícito penal tributário, pois não basta o descumprimento da obrigação tributária, para ensejar o oferecimento de uma peça acusatória na esfera criminal. O que não se pode admitir é utilizar a via transversa do Direito Penal para cobrar tributos e seus consectários, desvirtuando os limites da execução fiscal, disposta na lei nº 6.830/1980.

### **Referências:**

BITENCOURT, Cezar Roberto. **A teoria do domínio do fato e a autoria colateral**. Revista Consultor Jurídico, 2012. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2012-nov-18/cezar-bitencourt-teoria-dominio-fato-autoria-colateral#\\_ftnref1](https://www.conjur.com.br/2012-nov-18/cezar-bitencourt-teoria-dominio-fato-autoria-colateral#_ftnref1). Acesso em 01/07/2020.

DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000.

GRECO FILHO, Vicente. **Manual de processo penal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini; SCARANCA, Antonio Fernandes; GOMES FILHOS, Antonio Magalhães. **As nulidades no processo penal**. 9. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais.

MUCCIO, Hidejalma. **Da denúncia: teoria e prática**. 1. ed. Bauru: Edipro, 2001.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. 1ª Ed. RT. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

RSTJ, **HC 5.368/PI**, rel. Min. Vicente Leal, 6ª Turma, DJ 05.05.1997), Brasília, a. 12, (134): 517-565, outubro 2000.

SUTHERLAND, Edwin. **White-collar crime: The uncut version.** Ed. Yale University Press. 1985.