

RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DOS SÓCIOS NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS DOS ARTIGOS 1º E 2º DA LEI Nº. 8.137, DE 1990, E ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Felipe Santos Corrêa¹

Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

Izaias Corrêa Barboza Junior²

Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim

RESUMO

Os crimes tributários são complexos e podem dificultar a atribuição de responsabilidade penal aos envolvidos. Essa complexidade é acentuada pelo modo como esses crimes são praticados no Brasil, onde o uso de empresas para a prática delituosa é cada vez mais comum, sobretudo quando se refere à sonegação tributária. É evidente que as sociedades empresárias podem tornar a imputação de responsabilidade a pessoas concretas ainda mais difícil, devido à descentralização e distribuição de atribuições e responsabilidades. Mas é possível esclarecer alguns pontos, ainda que possa haver divergência doutrinária, quando se propõe estudar uma das partes processuais demandadas. Este artigo abordará o tema da responsabilidade penal dos sócios nos crimes tributários, pela utilização de doutrinas, jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça para responder se qualquer sócio deve ser responsabilizado pelos crimes tributários de uma empresa que deve tributo e, assim, enunciar possibilidades de teses que podem ser alegadas em defesa do réu contra o Estado. Deve-se observar a Lei nº 8.137 de 1990 para que se inicie a ação penal, em que seja obrigatório exaurir a via administrativa fiscal. Feito isto, referente ao ato ilícito supostamente cometido pelo contribuinte/responsável tributário, surgem as contestações, recursos e defesas criminais, até ser prolatada a decisão final - uma sentença ou acórdão. A partir desse feito, é que se ressaltam teses edificadas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal em favor do

¹ Graduando em Direito pela Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim – FDCI. Correio eletrônico: felipesantoscortea118@gmail.com

² Advogado. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim (1997). Professor da Faculdade de Direito de Cachoeiro de Itapemirim. Pós-graduado em Direito Civil e Processual Civil. Pós-graduado em Direito Processual Penal. Pós-graduado em Gestão Educacional. Pós-graduado em Ciências Criminais e Segurança Pública. Aluno do Curso Intensivo para Doutorado da Universidade de Buenos Aires. Correio eletrônico: izaiasadv@hotmail.com

réu, ora sócio com ou sem poder de gestão, que anulam a aplicação da pena em caso de crime de sonegação fiscal.

Palavras-Chave: Responsabilidade Penal; Crimes Tributários; Inexigibilidade de Conduta Diversa; Inépcia da Denúncia.

ABSTRACT

Tax crimes are complex and can make it difficult to attribute criminal liability to those involved. This complexity is heightened by the way these crimes are committed in Brazil, where the use of companies to commit crimes is increasingly common, especially when it comes to tax evasion. It is clear that business corporations can make it even more difficult to attribute liability to specific individuals, due to the decentralization and distribution of duties and responsibilities. However, it is possible to clarify some points, even if there may be doctrinal divergence, when one proposes to study one of the procedural parties sued. This article will address the issue of the criminal liability of partners in tax crimes, using doctrines and case law from the Federal Supreme Court and Superior Court of Justice to answer whether any partner should be held liable for the tax crimes of a company that owes taxes and, thus, state possible arguments that can be alleged in defense of the defendant against the State. Law No. 8,137 of 1990 must be observed in order to initiate criminal proceedings, in which it is mandatory to exhaust the administrative tax avenue. Once this is done, regarding the unlawful act allegedly committed by the taxpayer/tax payer, criminal objections, appeals and defenses arise, until the final decision is handed down - a sentence or ruling. Based on this fact, theses built by the Superior Court of Justice and the Supreme Federal Court in favor of the defendant, now a partner with or without management power, stand out, which nullify the application of the penalty in the case of a crime of tax evasion.

Keywords: Criminal Liability; Tax Crimes; Non-Requirement of Different Conduct; Ineptitude of the Complaint.

1. INTRODUÇÃO

O direito penal e processual penal brasileiro preveem a responsabilização penal de sócios e administradores de empresas em determinadas situações, sobretudo em consonância com a Lei nº 8.137 de 1990, principalmente nos artigos 1º e 2º desta lei. Contudo, para que essa responsabilização seja justa e efetiva, é fundamental compreender determinados conceitos penais básicos, assim como conceitos tributários, para entender a Lei nº 8.137 de 1990, e assim, interpretá-la de modo satisfatório para verificar os entendimentos jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça na perspectiva da defesa do réu.

Dentro do que se denomina o direito penal-tributário, é natural que se aborde a autoria e materialidade do fato, assim como o nexo-causal de cada parte processual integrante do ato cometido supostamente ilícito. Mas, existem outras temáticas dentro dessa matéria. Desta forma, será abordado o tema da responsabilidade penal dos sócios nos crimes tributários, pela utilização de doutrinas, jurisprudências atualizadas sobre alguns exemplos de sujeitos passivos tributários (contribuintes e responsáveis tributários) que podem ser penalizados, com a apresentação de teses em defesa dos réus no processo criminal.

A finalidade do presente artigo é analisar parte do arcabouço jurisprudencial sedimentado nos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça) voltado à defesa do réu em ação penal relacionado ao crime de sonegação fiscal, previsto na Lei nº 8.137 de 1990, nos artigos 1º e 2º, embora a pretensão do estudo não seja especificar todos os casos, mas sim, abordar algumas possibilidades na visão da defesa do réu.

Ademais, foram utilizados procedimentos bibliográficos e de pesquisa documental para demonstrar a compreensão mais ampla e detalhada do assunto tratado no presente trabalho com a conclusão de que é possível demonstrar a inexistência de responsabilidade penal objetiva; determinar que não existe crime culposos, apenas tratando de dolo na Lei nº 8.137 de 1990; é possível a exclusão da culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa e inépcia da denúncia, teses as quais extinguem a punibilidade de sonegação tributária de sócios de empresa.

2. BREVE HISTÓRICO LEGAL

A Lei nº 4.729/1965 foi primeiramente gerada com a intenção de defender o patrimônio público, em que se bastava apenas a configuração de uma das condutas mencionadas na lei. No entanto, essa lei foi revogada devido à criação da Lei nº 8.137/1990. De fato, durante a vigência desta lei, houve uma discussão acerca do momento adequado

para iniciar o processo penal devido à responsabilidade tributária existente em sede de processo administrativo fiscal. Essa celeuma foi desembaraçada pela Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, já sob a vigência da lei nova.

A Lei nº 8.137/90 revogou implicitamente a Lei nº 4.729/1965, sendo o objetivo proteger o erário público, a fim de cumprir o ideal de desenvolvimento nacional previsto no preâmbulo da Constituição Federal de 1988. Em vigência, a referida lei define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. A ordenação desta lei se dá por capítulos e seções, sendo a seção I referindo aos crimes praticados por particulares, temática atinente ao objetivo do artigo.

De forma específica, o artigo 1º desta Lei trata, segundo a doutrina, de crimes materiais, pois exigem resultado naturalístico. Já no artigo 2º trata de crimes com vistas a proteger o erário público. Determina Segarra (2014) que “são delitos formais, cujo aperfeiçoamento se dá com a prática da conduta típica, pouco importando a ocorrência de qualquer dano ao Erário Público para sua consumação”.

3. O SUJEITO PASSIVO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E ACEPTÃO COMUM DE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL PARA APLICAÇÃO DAS PENAS IMPOSTAS INDICADAS NA LEI Nº 8.137 DE 1990

Em relação ao contribuinte, o artigo 121, inc. I, do Código Tributário Nacional afirma que deverá este ser sujeito passivo da obrigação principal quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; já no inciso II do mesmo disposto artigo e lei afirma que o responsável será sujeito passivo da obrigação quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Observa-se, portanto, segundo Ramos (2020, p. 123):

(...) o contribuinte é a pessoa que tem relação direta com o fato gerador da obrigação, pois é quem realiza o fato jurídico tributário, que subsume ao antecedente da regra-matriz de incidência tributária. O responsável realiza

o fato jurídico da responsabilidade tributária, previsto no antecedente da norma jurídica de responsabilidade tributária *stricto sensu*, que se relaciona com a regra-matriz de incidência tributária. O fato jurídico da responsabilidade tributária pressupõe a ocorrência do fato jurídico e está com ele (indiretamente) relacionado.

Existem inúmeras hipóteses de responsabilidade tributária determinadas no Código Tributário Nacional de 1966, podendo ser: responsabilidade dos sucessores, por substituição, por infrações e de terceiros. Dito isto, é evidente que no direito tributário brasileiro não existe responsabilidade indiscriminada dos sócios, pelo simples fato de ser sócio. Sendo assim, é evidente que existe uma espécie de individualização da responsabilidade, o que nos recorda paralelamente o princípio da individualização em matéria penal.

Sustenta Ramos (2020) que deve haver, no mínimo, conduta culposa ilícita do sócio em matéria tributária, não se tratando de responsabilidade objetiva. Salaria também Ramos (2020) que, na prática, embora não seja comum, o Fisco tem ampliado hipóteses legais sempre que não se encontra o patrimônio da sociedade visando a satisfação do crédito tributário, havendo, inclusive, excesso de responsabilidade tributária em execuções fiscais.

Em síntese, afirma Ramos (2020) que a responsabilidade dos sócios, podendo ser contribuinte ou responsável solidariamente, com previsão nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional de 1966, é de natureza subjetiva e exige, no mínimo, conduta culposa ilícita do sócio, não devendo tratar de responsabilidade objetiva, sendo imprescindível a prova de conduta ilícita.

4. PODE O SÓCIO SEM PODERES DE GESTÃO SER RESPONSABILIZADO PENALMENTE POR “ATOS COM EXCESSO DE PODERES”?

O Código Tributário Nacional de 1966, em seu artigo 134 e 135, estabelece que:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este

nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (Brasil, 1966).

No Direito Tributário, a responsabilidade tributária pode ser atribuída por alguns tipos de indivíduos, seguindo expressamente a previsão dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional de 1966. Explica Ferragut (2013) *apud* Ramos (2020):

O inciso VII do artigo 134 refere-se expressamente apenas à responsabilidade dos sócios, não mencionando os administradores. [...] As consequências jurídicas advindas da responsabilidade fundada no artigo 134 do CTN aplicam-se exclusivamente aos sócios, porque o tipo tributário é fechado e porque o artigo 137 do CTN menciona essas categorias de indivíduos de forma separada. [...]"

Sendo assim, no direito tributário existem os sócios considerados contribuintes que têm o dever primário de satisfazer o crédito tributário devido pelo Fisco, mas havendo impossibilidade de pagamento de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas

omissões de que forem responsáveis, sendo isto determinado pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional de 1966.

No entanto, a título de exemplo sedimentado no Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, os sócios minoritários sem poderes de gestão e decisão não podem ser responsabilizados tributariamente, com hipótese de fato atípico legalmente qualificado. No que concerne ao Direito Penal, nem todos os sócios podem ser responsabilizados penalmente pela sonegação fiscal, pois, em princípio, antes que haja a denúncia do Ministério Público sobre um crime descrito na Lei nº. 8.137/1990, conforme Miranda (2023), se faz necessária decisão definitiva da instância administrativa para dar início ao processo criminal, pois vislumbra-se a certeza da existência, exigibilidade e do montante devido do crédito tributário.

Inclusive é entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, na Súmula Vinculante 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. Por sua vez, o sócio que participa da sociedade, mas não tem nenhum poder de gerência, mando ou comando, de forma individual ou partilhada, isto é, não tem qualquer poder de decisão nos procedimentos gerenciais da empresa, principalmente financeiro e administrativo, não pode ser penalizado na esfera administrativa, haja vista que os elementos constitutivos do tipo penal não estão presentes, o que impede, como requisito subjetivo, a existência de justa causa e legitimidade passiva.

5. POSSIBILIDADES DE TESES DE DEFESA DO RÉU NA AÇÃO PENAL CONFORME A LEI Nº 8.137 DE 1990

Além da necessidade de que haja a denúncia do Ministério Público seguindo o procedimento da Súmula Vinculante nº. 24 do Supremo Tribunal Federal, nos crimes contra a ordem tributária não basta a condição de sócio para a responsabilidade penal, devendo

ser demonstrado que a pessoa participava da gestão e praticou a conduta descrita no tipo penal, ou contribuiu para ela.

No Brasil, conforme Miranda (2023), a teoria desenvolvida por Claus Roxin denominada Teoria do Domínio do Fato, em que é autor da infração penal quem tem o poder de decisão sobre a realização do fato efetivamente, tem sido distorcida na prática jurídica, pois é recorrente em jurisprudências a denúncia indiscriminada e genérica de todos os sócios da pessoa jurídica no que tange a sonegação fiscal realizada pelo Ministério Público.

Consoante Miranda (2023), logo na denúncia, o Ministério Público não descreve a conduta efetiva realizada pelo acusado, qual seu poder de decisão e contribuição para o delito, restando apenas a mera inferência dos tributos sonegados. Nesse diapasão, de acordo com o Artigo 5º, XLV da Constituição Federal de 1988, "Nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido" (Brasil, 1988)

Este artigo desempenha um papel crucial na proteção dos direitos fundamentais e na garantia da justiça no sistema penal. Ele estabelece a premissa de que nenhuma pena pode ultrapassar a pessoa do condenado, reforçando a proibição de penas cruéis, degradantes ou desumanas. Além disso, ao mencionar a possibilidade de reparação de danos e do perdimento de bens, esse artigo destaca a importância da responsabilização financeira dos infratores, contribuindo para a busca da justiça e da restituição às vítimas. Trata, deste modo, da proteção da sociedade, frisando que, nesse contexto, está também incluído o acusado, ora sócio empresarial.

Paralelamente, o artigo 13 do Código Penal de 1940 determina que o dever de agir incumbe a quem tenha por lei a obrigação de cuidado.

Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.
Superveniência de causa independente

§ 1º - A superveniência de causa relativamente independente exclui a imputação quando, por si só, produziu o resultado; os fatos anteriores, entretanto, imputam-se a quem os praticou.

Relevância da omissão

§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado (Brasil, 1940).

Outrossim, o artigo 29, Código Penal de 1940, menciona o seguinte: "Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade" (Brasil, 1940). De forma semelhante, mas mencionando a pessoa jurídica, determina o artigo 11 da Lei nº 8.137 de 1990: "Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade" (Brasil, 1990).

Em acordo com Miranda (2023), estes artigos tratam da coautoria e participação em crimes, estabelecendo que qualquer pessoa, seja física ou jurídica que contribua, de qualquer forma, para a prática de um crime será responsabilizada na medida de sua culpabilidade. Isso significa que, mesmo aqueles que não executam diretamente a ação criminosa, pode ser responsabilizado de acordo com a extensão de sua participação no delito. Essa disposição legal é essencial para a justiça penal, garantindo que todos os envolvidos em um crime sejam responsabilizados de acordo com sua contribuição específica para o evento delituoso.

Sendo assim, consoante Miranda (2023), é vedada a responsabilidade objetiva no Direito Penal Brasileiro, sintetizada pelo brocardo *nullum crimen sine culpa*, razão pela qual a Teoria do Domínio do Fato, de Claus Roxin, contribui perfeitamente para a distinção entre autores e partícipes de um crime, quando se demonstra quem efetivamente concorreu para sua realização, e permitindo que se demonstre quem detém a posição de comando e determina a prática da ação ou omissão.

As condutas tanto do contribuinte quanto do responsável tributário necessitam, portanto, de um elemento subjetivo de querer a assunção do risco de suprimir o tributo, o que, no conceito penal significa dizer a existência, respectivamente, de dolo direto ou; de querer reduzir o tributo, em dolo eventual, portanto, implica em uma impossibilidade de previsão de crime culposo, pelo entendimento de Miranda (2023).

Nesse aspecto, sócios que não exercem funções atinentes ao cargo gerencial, com poder de decisão, como é o caso de sócio meramente cotista, não podem ser responsabilizados penalmente pela sonegação fiscal. Na prática, a isto a doutrina denomina inépcia da denúncia, o que gera a atipicidade da conduta, pois não contém os elementos necessários previstos em lei – a exemplo do artigo 41 do Código de Processo Penal de 1941 - para descrever um suposto crime doloso direto ou eventual:

Art. 41. 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 das testemunhas (Brasil, 1941).

A título de explicação, o próprio Código de Processo Penal determina quais são as hipóteses de rejeição da denúncia, admitindo como uma delas a inépcia:

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 (Brasil, 1941).

Outra tese jurisprudencial possível é a exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, muitas vezes recorrente na doutrina e em entendimentos jurisprudenciais relacionados à defesa do réu, contribuinte ou responsável tributário, em ação penal sobre crime de sonegação fiscal. Nas palavras de Capez (2019), “A exigibilidade de conduta diversa consiste na expectativa social de um comportamento diferente daquele que foi

adotado pelo agente. Somente haverá exigibilidade de conduta diversa quando a coletividade podia esperar do sujeito que tivesse atuado de outra forma”.

Existem duas causas de exclusão da exigibilidade de conduta diversa, segundo Capez (2019): a coação moral irresistível e a obediência hierárquica. A coação moral irresistível ocorre quando o sujeito coagido não tem condições de resistir ao coator; já a obediência hierárquica, de acordo com Capez (2019), “É a obediência a ordem não manifestamente ilegal de superior hierárquico, tornando viciada a vontade do subordinado e afastando a exigência de conduta diversa”.

A exclusão do contribuinte ou responsável tributário em crime de sonegação fiscal deverá ser observada no contexto da incidência do tipo penal previsto na Lei nº 8.137 de 1990. Sob esse aspecto, existe entendimento do Superior Tribunal de Justiça em defesa do sujeito passivo tributário através da possibilidade de comprovar a crise financeira da empresa.

6. JURISPRUDÊNCIAS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES (STJ E STF) SOBRE A INÉPCIA DA DENÚNCIA

Pelo devido exame da Lei nº 8.137/90, salienta Miranda (2023), a ausência de qualquer elemento subjetivo do tipo o querer ou a assunção do risco de suprimir (dolo direto) ou reduzir tributo (dolo eventual) leva a atipicidade da conduta. Entende o Supremo Tribunal Federal em decisão proferida no *Habeas Corpus* nº 73.590-8/SP:

Habeas corpus. Delito societário. Crime contra a ordem tributária, Lei 8.137 de 27.12.90 nº 8.137/90. Quotista minoritário (1% das quotas sociais). Inexistência de poder gerencial e decisório. Impossibilidade de incriminar quotista sem a efetiva comprovação de conduta específica que o vincule ao evento delituoso. Insubsistência da condenação penal decretada. Pedido deferido.

Também no mesmo sentido, esclarece o Superior Tribunal de Justiça:

habeas corpus. crimes contra a ordem tributária. writ substitutivo de recurso próprio. desvirtuamento. inépcia da denúncia. ausência de

individualização da conduta. manifesto constrangimento ilegal evidenciado. (...) 3. No caso, a imputação fática encontra-se insuficientemente delineada na denúncia, visto que não é possível identificar, nos termos do que dispõe o artigo 41 do Código de Processo Penal, qual a responsabilidade do paciente no fato, vale dizer, qual a conduta ilícita supostamente por ele praticada que teria contribuído para a consecução do resultado danoso. 4. O simples fato de o acusado ser sócio e administrador da empresa constante da denúncia não pode levar a crer, necessariamente, que ele tivesse participação nos fatos delituosos, a ponto de se ter dispensado ao menos uma sinalização de sua conduta, ainda que breve, sob pena de restar configurada a repudiada responsabilidade criminal objetiva. 5. Em nenhum momento, a denúncia apontou que o paciente seria detentor de poderes gerenciais, de mando ou de administração da referida empresa, ou mesmo possuidor de poderes especiais, fosse para a concretização de movimentações financeiras, fosse para representá-la junto à Receita Federal. Também não esclareceu, sequer minimamente, a atuação de cada sócio da empresa ou descreveu como teria ocorrido a lesão ao Fisco do Estado de Pernambuco. 6. Não se pode admitir que a narrativa criminosa seja resumida à simples condição de acionista, sócio, ou representante legal de uma pessoa jurídica ligada a eventual prática criminosa. Vale dizer, admitir a chamada denúncia genérica nos crimes societários e de autoria coletiva não implica aceitar que a acusação deixe de correlacionar, com o mínimo de concretude, os fatos considerados delituosos com a atividade do acusado. (...) 8. Ordem não conhecida. Habeas corpus concedido, de ofício, para reconhecer a inépcia formal da denúncia e anular, ab initio, o Processo n. 0003409-82.2010.8.17.0810, da 2ª Vara Criminal da Comarca de Jaboatão dos Guararapes/PE, sem prejuízo de que outra seja oferecida, com a observância dos parâmetros legais. De ofício, estendidos os efeitos dessa decisão à corré Christina Maria de Sousa. (HC n. 224.728/PE, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 10/6/2014, DJe de 27/6/2014.)

O paciente, nesse caso, foi denunciado pela suposta prática dos crimes previstos no artigo 1º, I e II, da Lei nº. 8.137/1990.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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. [...]

Pena- reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa (Brasil, 1990).

O argumento do impetrante foi no sentido de que a denúncia oferecida pelo Ministério Público era inepta, pois não teria preenchido os requisitos previstos no artigo 41 do Código de Processo Penal de 1941, ("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 das testemunhas"), pelo fato de não ter descrito de forma individualizada a conduta delituosa praticada pelo paciente, limitando-se a apontar que ele era sócio e administrador da pessoa jurídica que suprimiu ICMS constatado em auto de infração e lavrado pela fiscalização fazendária, avocando-se a chamada denúncia genérica.

Por fim, o colendo Tribunal concedeu a ordem postulada pelo paciente, para reconhecer a inépcia formal da denúncia e determinar a anulação, *ab initio*. Também existe questão pacificada sobre a inépcia da denúncia combinada com pedido de liminar:

AgRg no RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 179233- ES (2023/0115650-0) DECISÃO. Trata-se de agravo regimental interposto por GELSON DIAS JUNIOR contra decisão de minha Relatoria que negou provimento ao recurso ordinário em habeas corpus (e-STJ fls. 494/499). Consta dos autos que o paciente foi denunciado pela prática de crimes contra a ordem tributária (art. 1º, II, c/c o art. 12, I, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do CP). Impetrado habeas corpus na Corte de origem, foi a ordem denegada (e-STJ fls. 449/458). No recurso ordinário, sustentou a defesa a inépcia da denúncia, tendo em vista que o paciente foi denunciado por ser tão-somente o administrador da empresa, inexistindo descrição mínima de sua conduta, o que impossibilitou o exercício da ampla defesa. (...) 1. Nos crimes contra a ordem tributária, a constituição definitiva do crédito tributário e conseqüente reconhecimento de sua exigibilidade configura condição necessária para o início da persecução criminal. Inteligência da Súmula Vinculante nº 24. 2. Havendo a discussão quanto à constituição definitiva do crédito tributário em Ação Declaratória c/c Anulatória de Débito Tributário com a concessão de pedido de antecipação de tutela, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, é prudente que se determine a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de

Processo Penal, até o julgamento definitivo na esfera cível. (...) Assim, embora não se possa falar em trancamento da ação penal, uma vez que o crédito tributário não foi desconstituído nem houve o efetivo pagamento do tributo, com a conseqüente extinção da punibilidade, tem-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mesmo em caráter liminar, autoriza a suspensão da ação penal correlata, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal. Ante o exposto, reconsidero em parte a decisão agravada e dou provimento ao recurso em habeas corpus, para determinar a suspensão do Ação Penal nº 0001197-80.2022.8.08.0014 (4ª Vara Criminal de Colatina/ES), até o julgamento da ação anulatória. (...) (AgRg no RHC n. 179.233, Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, DJe de 28/07/2023.)

Este acórdão de agravo regimental foi no sentido de obstar o processo penal devido à ação anulatória tributária ter sido combinada com pedido de liminar, sendo deferido provisoriamente pelo magistrado da primeira instância. Em seguida, foi indeferido, mas o autor da exordial, ora embargante, apresentou embargos de declaração e logrou êxito ao pedir o efeito suspensivo.

A liminar e o efeito suspensivo dos embargos, nesse caso, suspenderam a exigibilidade do crédito tributário, assim como a suspensão da pretensão punitiva do Estado e do andamento do inquérito até o trânsito em julgado da ação anulatória, com providência suficiente para evitar que a paciente seja alvo de indevido processo criminal.

Observa-se, por conseguinte, a utilização da Súmula Vinculante nº. 24, Supremo Tribunal Federal, nas decisões similares do próprio Superior Tribunal de Justiça, bem como do artigo 93 do Código Penal, posto que relativiza o reconhecimento da existência da infração penal quando depender de decisão em juízo cível:

Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente (Brasil, 1940).

7. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Como consabido, nos crimes do art. 2º, II, da Lei nº. 8.137/1990, é possível a exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa se ficar comprovada nos autos a crise financeira sobreposta à empresa. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça admite a incidência da causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, quando comprovada a crise financeira da empresa.
2. A Corte de origem, em decisão devidamente motivada, entendeu presente a causa excludente da culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa, em razão de dificuldades financeira da empresa, de modo que concluir de maneira diversa a fim de acolher a pretensão acusatória demandaria o revolvimento das provas produzidas nos autos, providência incabível em recurso especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.
3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp n. 2.012.199/MG, relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 25/10/2022, DJe de 7/11/2022.)

No presente caso, através de provas testemunhais e documentais, o contribuinte tentou parcelar por três vezes o crédito tributário, mas não logrou êxito pois a empresa estava com dificuldades financeiras.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 8.137/90 configura como um caminho para a promoção da justiça, objetivando a satisfação do Estado através da culpabilidade dos sujeitos passivos tributários, sendo eles o contribuinte e responsável, quando se trata de crimes relacionados à sonegação fiscal. De fato, a complexidade do crime de sonegação fiscal é acentuada pelo modo como

esses crimes previstos na citada são praticados no Brasil, em que se propõem, muitas vezes, a própria supressão de provas, dificultando a busca da verdade.

Não raro, em contrapartida, são observadas práticas ilegais logo no início do processo penal, dada a recorrência comprovada em doutrinas e em jurisprudências que o Ministério Público tem denunciado de forma indiscriminada e genérica qualquer sócio da pessoa jurídica que supostamente exerceu alguma atividade ilícita de sonegação fiscal, sobretudo no que refere os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137 de 1990.

Desta feita, percebe-se que os possíveis sujeitos passivos em matéria penal podem ser os contribuintes ou responsáveis tributários, desde que tenham poder gerencial e de comando na empresa inadimplente. A mera constatação do crime sem fundamentação, nesse sentido, leva à vedação da responsabilidade penal objetiva, pela evidência de artigos do Código de Processo Penal e da Lei de Sonegação Fiscal (Lei nº 8.137 de 1990), em que deve haver a descrição dos fatos com todas as circunstâncias, qualificação do acusado e esclarecimentos, por exemplo.

Outrossim, é importante apresentar que a Súmula Vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal, delimita o momento ao qual se deve iniciar o processo criminal: após o lançamento definitivo do tributo.

A partir dessas premissas surgem teses aplicadas, como a exclusão de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, em que o comportamento do réu não visa a intenção de praticar dolosamente e com uma finalidade específica, e a inépcia da denúncia, em que não foram apresentadas na denúncia do Ministério Público a descrição dos fatos e a individualização da conduta de cada suposto autor do crime, conforme dito anteriormente, nos moldes do Código de Processo Penal em combinação com a Lei nº 8.137 de 1990. Neste último caso, o sócio cotista, como observado no presente artigo, mesmo não possuindo poderes de gestão, ainda assim tem sido citado irregularmente em matéria tributária e, infelizmente, também em processo criminal.

Portanto, considerando todas as dificuldades que o contribuinte ou responsável tributário tem sofrido perante a indiscriminada e genérica denúncia do Ministério Público,

prejudicando a busca pela justiça, ainda assim existe a ampla defesa e contraditório que encontram subterfúgio através de premissas doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais em tribunais superiores em favor dos réus criminais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília-DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em 28 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em set. 2023.

BRASIL. **Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 27 set. 2023.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: parte geral. v. 1. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MIRANDA, Rafael. **Teses penais na visão de defesa**. 2 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2023.

RAMOS, José. **Responsabilidade tributário do sócio e do administrador**: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2020.

SEGARRA, Gabriela. Algumas peculiaridades da Lei 8.137/1990. *In: Instituto Brasileiro de Ciências Criminais [online]*, 2014. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/noticias/exibir/7383/>. Acesso em: 27 set. 2023.