

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO

LUCIANO SANTOS LOPES

MATEUS EDUARDO SIQUEIRA NUNES BERTONCINI

NESTOR EDUARDO ARARUNA SANTIAGO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

P963

Processo penal e constituição [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Luciano Santos Lopes, Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertoncini, Nestor
Eduardo Araruna Santiago – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-127-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Processo penal. 3.
Constituição. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25.
: 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO

Apresentação

Neste CONPEDI de Belo Horizonte houve uma diferente estratégia de discussão, tomando-se como parâmetro os encontros passados. Houve uma cisão entre os Grupos de Trabalho (GTs) de Direito Penal e de Direito Processual Penal, em razão da grande quantidade de trabalhos apresentados.

Assim, o presente Grupo de Trabalho tratou de enfrentar apenas as questões atinentes ao Processo Penal, sempre à luz da referência constitucional.

Foram 25 artigos aprovados inicialmente. Contudo, apenas 21 deles foram efetivamente apresentados em 13 de novembro de 2015. São apenas estes que compõem, portanto, o presente livro.

Coordenaram os trabalhos o Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (Universidade de Fortaleza - UNIFOR); o Prof. Dr. Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertoni (Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA); e o Prof. Dr. Luciano Santos Lopes (Faculdade de Direito Milton Campos - FDMC).

A dinâmica operacional consistiu em agrupar temas afins, em uma sequência de apresentações que permitisse uma mais operante interlocução de ideias. E o resultado foi muito interessante, frise-se.

A sustentação oral dos trabalhos apresentados, então, seguiu a seguinte ordem: teoria geral do processo; sistemas processuais; princípios e regras no processo penal; aplicação de princípios constitucionais ao processo penal; a questão da justiça militar; investigação criminal e produção de provas no processo penal; questões ligadas à aplicação de pena e à execução penal; questões ligadas à ritualística do processo e de seus vários modelos procedimentais especiais.

A tônica das apresentações, e das discussões que dali surgiram, foi a da necessária constitucionalização do processo penal. E isto ocorreu sob os mais variados aspectos teóricos. Certo é que, entre convergências e divergências, esta constante preocupação existiu à unanimidade, pode-se afirmar.

Percebeu-se uma preocupação ímpar com a localização do argumento constitucional na legitimação do processo penal, sempre tomando como referência o Estado Democrático de Direito. E, pensa-se, não poderia ser diferente.

Uma primeira preocupação que surgiu nos debates foi a da definição da finalidade do processo penal. Discutiu-se muito acerca da adoção, ou afastamento, da teoria instrumentalista. Foi colocada ao debate, em contraponto à tradicional teoria antes anunciada, a concepção do processo como garantia. Por evidente, tal discussão não tinha como finalidade a adoção definitiva, para o Grupo de Trabalho, de uma destas teorias. O espaço de debate serviu apenas para a reflexão de que modelos contrapostos podem (e devem) ser apresentados ao operador do Direito. Isto, porque as definições de estratégias argumentativas serão inócuas enquanto não se entender, primeiramente, qual a finalidade do processo.

Discutiu-se muito, também, o papel dos atores processuais (Magistrado, Ministério Público, Advogados, Acusados, Vítimas, etc.). Trata-se de outra premissa relevante ao extremo, necessária para situar cada um destes operadores jurídicos no espaço processual. Tal questão também faz parte, portanto, da construção do argumento legitimador da intervenção punitiva.

Uma interessante constatação: a temática da principiologia foi recorrente em cada uma das abordagens realizadas. Isto revela, pensa-se, a preocupação que o Grupo de Trabalho teve com a perfeita colocação da Teoria Geral do Direito no debate, com um certo papel de protagonismo (junto com a Hermenêutica Constitucional).

A partir destas definições gerais, e fundamentais, pôde-se ingressar nas discussões sobre provas e sistemas de investigação. São temas de alta importância na construção do modelo constitucional de processo penal. Outra curiosa constatação foi a de que a Justiça Militar, normalmente muito esquecida nos debates acadêmicos, veio para o centro das discussões em algumas oportunidades neste GT.

Certo é que a premissa constitucional deve ser capaz de fundamentar o exercício do papel punitivo estatal, sem deixar de considerar o igual protagonismo da tutela das liberdades individuais. Este equilíbrio se faz necessário (pode-se afirmar, mais: é fundamental) e é fruto de um compromisso axiológico decorrente exatamente dos valores impressos no texto constitucional.

Deve, pois, haver um afastamento do operador do Direito, em relação a uma cultura ideológica (e midiática) preconcebida, devendo (o processo penal) funcionar como autêntica

garantia do exercício de cidadania. O processo penal, neste sentido, deve ser inclusivo e solicitar a participação de todas as partes envolvidas, para construir um provimento jurisdicional compartilhado e mais próximo da solução duradoura de conflitos.

Em resumo, estas foram as principais questões (e impressões) que do GT de Processo Penal e Constituição surgiram.

Belo Horizonte, novembro de 2015.

Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago (Universidade de Fortaleza - UNIFOR);

Prof. Dr. Mateus Eduardo Siqueira Nunes Bertocini (Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA);

Prof. Dr. Luciano Santos Lopes (Faculdade de Direito Milton Campos - FDMC).

O EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDADE PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

THE DEPLETION OF ADMINISTRATIVE PROCEEDINGS AS PREREQUISITE FOR STARTING THE CRIMINAL PROSECUTION BY COMMITMENT OF TAX CRIMES.

**Reginaldo Gonçalves Gomes
Geraldo Eustaquio Da Conceição**

Resumo

Este artigo tem o objetivo de analisar a vinculação da ação penal ao exaurimento do procedimento administrativo fiscal aberto para apurar responsabilidade de recolhimento de impostos por administradores de sociedade limitada. Para tanto, abordaremos a responsabilidade dos administradores/gerentes sob a ótica objetiva e subjetiva. Será demonstrado que a denúncia por alguns crimes tributários necessita do exaurimento daquele processo administrativo, o qual funciona como verdadeiro requisito de procedibilidade, sem o qual torna viciada a referida denúncia. Igualmente, a ação penal pode ser coarctada por outros meios disponíveis no sistema jurídico, tais como a ação anulatória de lançamento fiscal e ação declaratória de inexistência de débito fiscal, mandado de segurança e ação declaratória de inconstitucionalidade de tributo. Tratar-se-á de outro requisito de procedibilidade para ofertamento de denúncia, que é a decisão proferida pelo Juiz na Falência, recuperação judicial e extrajudicial de empresas.

Palavras-chave: Direito tributário, Direito penal, Procedimento administrativo, Denúncia, Inquérito

Abstract/Resumen/Résumé

This essay has the aim of analyzing the binding of criminal prosecution to the depletion of the tax administrative procedure to determine liability of gathering taxes imposed by limited liability company administrators. Therefore, we will discuss the liability of directors /managers in the objective and subjective perspective. It will be shown that the indictment by some tax crimes need the depletion of that administrative procedure, which functions as a prerequisite to start criminal prosecution, without which becomes null the indictment. Likewise, the criminal prosecution may be excluded by other means available in the legal system, such as an action for annulment of tax assessment and declaratory action of absence of tax debt, mandamus and direct action of unconstitutionality of a federal law which established the tax. It will be discussed about another prerequisite for the criminal prosecution, which is the ruling of the Judge in Bankruptcy, judicial and extrajudicial recovery companies.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Penal law, Administrative procedure, Indictment, Inquiry

Introdução

O tema deste artigo tem como objetivo abordar a vinculação da abertura da ação penal por crimes tributários ao procedimento administrativo fiscal e a responsabilidade penal tributária das pessoas físicas na qualidade de administrador de sociedades empresárias, mais precisamente a sociedade limitada.

A pesquisa para esse artigo ocorrerá dentro de uma vertente jurídico-dogmática, tendo como objeto de estudo sobre a responsabilidade penal tributária dos administradores de sociedades empresárias, considerando o sistema jurídico como um todo, não somente a teoria do direito penal e leis penais. A metodologia a ser utilizada será a investigação do tipo jurídico-dedutivo. Portanto, os dados levantados e analisados serão tanto os primários, com destaque à consulta à legislação pertinente ao tema, quanto os secundários, como doutrina, jurisprudência, artigos de periódicos e eletrônicos.

Por fim, ressalta-se que a linha de raciocínio defendida no presente estudo não representa, em absoluto, ameaça à segurança jurídica. Ao contrário, visa preservar o Estado Democrático de Direito bem como assegurar os direitos humanos fundamentais do cidadão os quais estão previstos na Constituição da República, de 05.10.1988.

Este artigo limitar-se-á à análise de procedimento administrativo fiscal (exaurimento), ação anulatória de lançamento fiscal, ação declaratória de inexistência de débito fiscal, mandado de segurança, ação declaratória de inconstitucionalidade – ADIN - e a “*disregard doctrine*” - desconsideração da pessoa jurídica – *disregard of legal entity; piercing the corporate veil* e *lifting the corporate veil* – em se tratando de sociedade limitada, como meio de obstaculizar o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público e também de ilidir a responsabilidade dos administradores na sociedade limitada.

2. Responsabilidade subjetiva

A responsabilização dos administradores/gerentes, e até sócios, quando houver descumprimento de obrigação tributária imposta à sociedade empresária, é fato corriqueiro em nosso País.

No Direito Empresarial Brasileiro existem sete espécies de sociedades comerciais, sendo quatro reguladas pelo Código Civil e Lei nº 6.404/76: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, sociedade limitada, sociedade anônima e as sociedades não personificadas: sociedade em conta de participação e sociedade em comum e a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI).

Desse modo, trataremos o tema proposto no âmbito da sociedade limitada, uma vez que a responsabilidade dos sócios nesse tipo societário se limita às cotas integralizadas¹, ressaltando que tal tipo é o predominante no mercado brasileiro.

Os administradores, gerentes de sociedade Limitada, em regra, respondem pelos atos irregulares praticados no exercício do cargo².

Segundo Fábio Ulhoa Coelho:

No tocante aos débitos da sociedade enquadráveis como dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária (Lei n. 6.830/80, art. 2º), os administradores, sócios ou não, respondem por inadimplemento da sociedade limitada. É o que dispõe o art. 135, III, do CTN. Sendo ato administrativo e, portanto, presumivelmente verdadeiro, a certidão de dívida ativa emitida contra a sociedade pode ser executada diretamente no patrimônio particular do administrador, a quem cabe demonstrar, por embargos do devedor, que o inadimplemento não teria importado descumprimento de lei ou contrato³.

Tem havido verdadeiro choque entre os vários institutos no nosso Sistema Jurídico – do Direito Penal, Administrativo e Tributário –, relativamente à responsabilidade objetiva e subjetiva. Todavia, como regra, no direito penal, administrativo e tributário vige o princípio da responsabilidade subjetiva.

Nilo Batista afirma que:

O princípio da culpabilidade deve ser entendido, em primeiro lugar, como repúdio a qualquer espécie de responsabilidade pelo resultado, ou responsabilidade objetiva. Mas deve igualmente ser entendido como exigência de que a pena ao seja infligida senão quando a conduta do sujeito, mesmo associada causalmente a um resultado, lhe seja reprovável⁴.

A exceção a essa regra está prevista na Constituição Federal – art. 37, §6º, que expressamente dispõe que a responsabilidade do Poder Público e das prestadoras de serviço público é objetiva quando se tratar de ato omissivo, conforme afirma Alexandre de Moraes⁵.

E, ainda, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello:

¹ GOMES. Reginaldo Gonçalves. *Direito administrativo disciplinar à luz da jurisprudência dos tribunais: comentários aos tipos de ilícitos administrativos previstos na Lei n. 8.112/90*. Belo Horizonte: Impressões de Minas, 2012, p. 412.

² GOMES. Reginaldo Gonçalves. *Direito administrativo disciplinar à luz da jurisprudência dos tribunais: comentários aos tipos de ilícitos administrativos previstos na Lei n. 8.112/90*. Belo Horizonte: Impressões de Minas, 2012, p. 410.

³ COELHO. Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial. 14 ed., rev. e atual., de acordo com o novo código civil e suas alterações da LSA, e ampl. Com estudo sobre o comércio eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 163.

⁴ BATISTA. Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 11ª edição, março de 2007, p. 102.

⁵ MORAES. Alexandre de. *Direito Constitucional*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2004, p. 352-353.

[...] dita responsabilidade objetiva, entretanto, só está consagrada constitucionalmente para atos comissivos do Estado, ou seja, para os comportamentos positivos dele. Isso porque o texto menciona “danos que seus agentes causarem”. A omissão, rigorosamente falando, não é causa de dano, conquanto seja certo que condiciona e irresistivelmente sua ocorrência nos casos em que, se houvesse a ação, o dano seria evitado. Assim, parece-nos – e também nisto acatamos reverentemente os ensinamentos doutrinários sempre luminosos de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello – que a regra em nosso Direito Constitucional é a da responsabilidade objetiva para os comportamentos comissivos do Estado e, salvo casos excepcionais, responsabilidade subjetiva (por culpa do serviço) para comportamentos omissivos: a saber, quando o Estado, devendo legalmente agir para evitar um dano e, podendo fazê-lo, não o fez ou não o fez tempestiva ou eficientemente; [...]⁶.

Diferentemente do Direito Penal que exige a reprovabilidade da conduta típica e antijurídica – ou seja, culpabilidade. Nas palavras de Julio Fabbrini Mirabete:

A culpabilidade é, assim, a reprovabilidade da conduta típica e antijurídica. Mas, do princípio da culpabilidade se depreende que, em primeiro lugar, toda pena supõe culpabilidade, de modo que não pode ser castigado aquele que atua sem culpabilidade (exclusão da responsabilidade pelo resultado) e, em segundo lugar, que a pena não pode superar a medida da culpabilidade (dosagem da pena no limite da culpabilidade). Por isso, tem-se entendido que em nenhum caso se pode admitir, nem por razões ressocializadoras, nem de proteção da sociedade diante do delinquente, ainda que perigosos, uma pena superior ao que permite a culpabilidade⁷.

3. Decisão do Juízo da Falência

Em se tratando da sociedade limitada, o *disregard doctrine* - desconsideração da pessoa jurídica – *disregard of legal entity*; *piercing the corporate veil* e *lifting the corporate veil* é meio de se chegar a responsabilizar civil e criminalmente o administrador de sociedade empresária, sendo afastada, inclusive, tal responsabilidade (penal), caso o processo de falência de uma sociedade limitada tenha sido encerrado, sem que seja desconsiderada a pessoa jurídica e constatado qualquer ilícito civil ou tributário, ou seja, abuso, infração a contrato.

Assim, a decisão judicial que desconsiderar a pessoa jurídica servirá como condição de procedibilidade para o ofertamento de denúncia, e o inverso é verdadeiro, ou seja, não tendo sido apurado nenhum ilícito na falência, não há que se falar em responsabilidade penal e tributária.

⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 15ª edição, refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002, p. 111.

⁷ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 19ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 196-197.

Portanto, para atingir o patrimônio do administrador é mister se socorrer do instituto do *disregard of legal entity*, cuja finalidade é investigar se houve abuso, infração a contrato cometido pelos administradores.

Nesse passo, o art. 135 do Código Tributário Nacional vai de encontro com o que preceitua o art. 50 do Código Civil que prevê a desconsideração da pessoa jurídica para o atingimento do patrimônio do administrador. Na verdade, não há um conflito entre ambos os dispositivos, uma vez que eles têm de ser lidos à luz da Constituição, bem ainda do que dispõem os arts. 109 e 110 do CTN.

Em se tratando de sociedade empresária, a falência⁸ de uma empresa pode ser decretada pelo Juízo da Falência, portanto, se o Juiz não vislumbrar indícios de crimes, reconhecidos na sentença que decreta a falência - art. 180, da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005⁹ -, bem ainda tenha sido feito pagamento dos credores em Juízo, inclusive do Fisco, obedecendo a ordem de preferência, não poderá o Ministério Público oferecer denúncia por eventual crime tributário, uma vez que faltará justa causa.

Eis a lição de Eugênio Pacelli de Oliveira:

A Lei n. 11.101/05, Lei de Falências (e de recuperação judicial e extrajudicial, das empresas), mantém antiga exigência de decretação da sentença (de falência e, agora, que concede a recuperação judicial e que homologa a recuperação extrajudicial) como condição de procedibilidade para o ajuizamento da ação. Embora o art.180 da Lei n. 11.101/05 afirme que referido ato judicial (declaratório da falência, concessivo da recuperação judicial ou homologatório da recuperação extrajudicial) constitui condição objetiva de punibilidade, não vemos o menor inconveniente em sustentar também a classificação de condição de procedibilidade, nos precisos e expressos termos do art. 187 da mencionada legislação¹⁰.

Sendo a sentença que decreta a falência requisito de procedibilidade para a denúncia, se não apurou crime algum, não há de se falar em justa causa para deflagração da ação penal.

O Fisco não pode instaurar procedimento administrativo para apurar débitos por

⁸ SANTANA, Jair Eduardo; PINTO, Vânia da Conceição. Falência, *concordata*, *insolvência civil*, *intervenção e liquidação extrajudicial: repercussões nas Licitações e nos Contratos Administrativos*. Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, abr. 2002. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=6733>>. Acesso em: 25 jan. 2015. “Entre os procedimentos que levam à dissolução judicial da pessoa jurídica encontra-se a falência. Consiste esta na declaração judicial do estado de insolvência do devedor, após a verificação da impontualidade deste. A insolvência significa a impossibilidade de realização do ativo para pagamento do passivo, revelando um estado de calamidade econômica. A insolvência em si não constitui um pressuposto para o pedido de falência, de acordo com o previsto em lei. O que interessa, sobremaneira, na análise dos pressupostos é a impontualidade¹⁸, isto é, o não pagamento de uma dívida líquida, certa e exigível sem razão justificável.”

⁹ BRASIL. Lei no 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, *que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária*. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.1.2015. In: “Art. 180. A sentença que decreta a falência, concede a recuperação judicial ou concede a recuperação extrajudicial de que trata o art. 163 desta Lei é condição objetiva de punibilidade das infrações penais descritas nesta Lei.”

ventura haja em seu favor, tendo em vista que a arrecadação dos bens da empresa não foi suficiente para pagamento de todos os credores. Isso é o risco de quem é proprietário de empresa e de quem tem alguma relação jurídica com ela, sendo de ser lembrado que o sócio não poderá responder por crimes ou mesmo terá de suportar uma devassa fiscal, se sua conduta fora considerada legal no Juízo da Falência.

No caso da sociedade limitada, a *disregard doctrine (disregard of legal entity)*¹¹, funciona como um rubicão para se chegar à punição dos sócios no âmbito civil tributário, antes de lhe imputar responsabilidade criminal, sendo certo que fica afastada tal responsabilidade (penal), caso o processo de falência de uma sociedade limitada esteja findo, sem que fosse desconsiderada a pessoa jurídica e constatado qualquer ilícito civil ou tributário, ou seja, abuso, infração a contrato.

Desse modo, a decisão judicial que desconsiderar a pessoa jurídica servirá como condição de procedibilidade para o ofertamento de denúncia o inverso é verdadeiro, ou seja, não tendo sido apurado nenhum ilícito na falência, não há que se falar em responsabilidade penal e tributária.

Ora, se o devido processo legal no sentido material já foi cumprido no Juízo da Falência, há óbice para que outro processo seja aberto para investigar os mesmos fatos. Essa lição extrai-se a partir da leitura do autor Nelson Nery Junior em “Princípios do Processo Civil na Constituição Federal”¹².”

4. Algumas considerações sobre a responsabilidade subjetiva do administrador da sociedade empresária

¹⁰ OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. *Curso de processo penal*. 13ª edição. 2ª tiragem. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2010, p. 124-125.

¹¹GRINOVER. Ada Pellegrini. *Da desconsideração da pessoa jurídica*. (Aspectos de direito material e processual). Revista de direito empresarial – RDEMP. Belo Horizonte, ano 11, n. 2, maio/ago. 2014. biblioteca digital fórum de direito público. In: “Disso tudo se extrai que a desconsideração da personalidade jurídica "visa a desvendar os sócios, através da pessoa jurídica, e a considerá-los como dominantes da sociedade, uma entidade ostensiva por eles constituída". Nesta medida, e na feliz expressão de Clóvis Ramallete, ela "dá transparência ao que parece opaco", opinião que também se encontra em João Casillo, para quem "quando se fala, por outro lado, em desconsideração da pessoa jurídica, é porque a própria entidade é que foi desviada da rota traçada pela lei e pelo contrato. A sociedade é utilizada em seu todo para mascarar uma situação, ela serve como véu, para encobrir uma realidade". Assim, a *disregard doctrine* constitui relevante "técnica casuística (e, portanto, de construção pretoriana) de solução de desvios de função da pessoa jurídica, quando o juiz se vê diante de situações em que prestigiar a autonomia e a limitação da responsabilidade da pessoa jurídica implica sacrificar um interesse que ele reputa legítimo".

¹² NERY JÚNIOR. Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 7ª edição, revista e atualizada com as leis 10.352/2001 e 10.358/2001. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 37-38.

Como se verifica, o Direito é um Sistema de normas interligadas, sendo que uma norma jurídica não está isolada no tempo e espaço, mas sim fazendo parte de um todo harmônico (embora muitos não percebam essa harmonia), sendo certo que muitas das vezes os excelsos pretórios não julgam levando em conta esse sistema de normas, o que é estarrecedor em um Estado Democrático de Direito.

Segundo Anselmo Henrique Cordeiro Lopes a norma tributária possibilita distintas interpretações acerca da responsabilidade do administrador. Veja-se:

O texto legal possibilitou leituras distintas no que tange à responsabilidade que teria sido imposta ao administrador. Podemos constatar que dois problemas surgiram na aferição da natureza da responsabilidade tributária aí estipulada. As dúvidas dizem respeito à (a) natureza do ato que gera a responsabilidade e à (b) natureza da responsabilidade aí surgida.

Quanto à natureza do ato que gera a responsabilidade, podemos identificar três teses:

- I) Responsabilidade subjetiva simples do administrador;
- II) Responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador;
- III) Responsabilidade objetiva do administrador.

A discussão quanto à natureza do ato que gera responsabilidade é menos doutrinária do que jurisprudencial. Deveras, foi nos tribunais que tal discussão encontrou foro e dominou praticamente toda a discussão travada em torno do art. 135, III, do CTN. Pela tese da responsabilidade subjetiva, a responsabilidade derivada do art. 135, III, do CTN resultaria de ato ilícito do administrador, não sendo este responsável pelo inadimplemento de obrigações da empresa. A mera decisão de não pagar tributos, outrossim, não poderia ser considerada ilicitude do administrador para efeito de responsabilizá-lo tributariamente.

Já de acordo com a tese da responsabilidade subjetiva com culpa presumida do administrador, a mera existência de poderes de gerência conduziria à presunção simples admitindo prova em contrário de que o tributo não foi pago em decorrência de ato ilícito seu. Assim, a existência de (a) inadimplemento tributário e a detenção de (b) poderes de gerência fariam presumir a presença duma das hipóteses previstas no caput do art. 135, chamando a responsabilidade do sócio-gerente, o qual poderia provar em juízo a inexistência de infração de sua parte à lei.

Distintamente, segundo a tese da responsabilidade objetiva, é dever primeiro do administrador pagar os tributos devidos pela empresa. Desse modo, se estes não foram pagos, há ilicitude por parte do administrador, respondendo este para com o Fisco independentemente de ter praticado qualquer ato ilícito que não o mero não pagamento de tributos. A rigor, os defensores dessa tese pregavam que a própria ausência de pagamentos de tributos já seria a "infração de lei". Logo, tecnicamente, não se poderia falar em "responsabilidade objetiva", porquanto esta dispensa qualquer ilação de ilicitude. Na prática, porém, como essa tese conduziria à responsabilidade dos administradores em qualquer caso em que a empresa não adimplisse, no prazo, o crédito tributário, acabar-se-ia por impor a responsabilidade tributária independentemente de qualquer aferição de culpa ou dolo do administrador¹³.

Vale ressaltar a posição de Tatiana Fidelis de Lima Santos:

¹³ LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. *A responsabilidade tributária dos administradores: a incidência do art. 135, III, do CTN*. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 155191, nov./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=55988>>. Acesso em: 25 jan. 2015. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, ano 6, n. 36, nov./dez. 2008 Biblioteca.

Diversamente do que ocorre na responsabilidade civil (que, de regra, surge de ato ilícito do qual decorra dano a terceiro, gerando obrigação de indenizar), a responsabilidade tributária apenas em alguns casos requer a prática de ato ilícito (como nas hipóteses dos arts. 134, 135 e 137 do CTN), mas geralmente existe independentemente deles (como nos arts. 129 a 133 do CTN), e decorre sempre de lei. A relação jurídica entre o Estado credor e o responsável é autorizada pela ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito, não tipificado como fato jurídico tributário; mas essa relação pressupõe sempre a existência do fato jurídico tributário (FERRAGUT, 2005)¹⁴.

A responsabilidade objetiva e subjetiva no âmbito administrativo e tributário (art. 135, 136, CTN) mostra a necessidade de não só vincular o procedimento fiscal à denúncia como, após tal procedimento, viabilizar instauração de inquérito presidido pelo Ministério Público ou autoridade policial para aprofundar nas investigações.

Outra questão que se exsurge é a constatação de óbice para ofertamento de denúncia quando houver impugnação do processo administrativo fiscal perante a Justiça através de ação de declaração de existência de vínculo jurídico entre o fisco e o agente, ação anulatória de lançamento fiscal, ação ordinária ou mandado de segurança para anular o procedimento administrativo por vício formal ou material insanável, v.g. ausência de contraditório, ampla defesa, etc, inclusive, a concessão de tutela antecipada ou tutela de urgência constituiria óbice para ofertamento de denúncia, bem ainda a ação declaratória de inconstitucionalidade – ADIN -, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, muitas das vezes, a responsabilidade de administradores de pessoas jurídicas por ilícitos tributários no âmbito das empresas tem sido ampliada de forma a afrontar o princípio da responsabilidade subjetiva, bem ainda indo de encontro ao que dispõe o art. 11, da Lei nº 8.137/1990: *“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.”*

Muito embora haja previsão legal, art. 1º, da Lei nº 9.605, de 12/02/1998, por omissão, o *“diretor, o administrador, o membro de conselho e de órgão técnico, o auditor, o gerente, o preposto ou mandatário de pessoa jurídica, que, sabendo da conduta criminosa de outrem, deixar de impedir a sua prática, quando podia agir para evitá-la.”*, o fato é que no âmbito penal sempre haverá de se nortear pelo princípio da culpabilidade.

No âmbito tributário, a questão é mais delicada na medida em que às vezes o não pagamento do tributo deve-se a falta de recursos em decorrência da situação econômica da

¹⁴ SANTOS, Tatiana Fidelis de Lima. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores por dívidas da pessoa jurídica. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 50, p. 39127, mar./abr. 2011. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 9, n. 50, mar. / abr. 2011. Biblioteca.

empresa em um dado momento, como é o caso de redução brusca de consumo de certo produto que acaba por ocasionar problemas de caixa na empresa, lembrando sempre que os créditos trabalhistas preferem aos créditos tributários (no processo de falência).

Muito grave, também, é a denúncia genérica a qual tem sido a regra no nosso Direito, tendo inclusive apoio na doutrina, bem ainda a jurisprudência tem caminhado nesse sentido. É certo que a denúncia genérica afronta a responsabilidade subjetiva que vige no Direito Penal e reafirmando a responsabilidade penal objetiva, ou ainda, o que é pior, adotam a responsabilidade penal por fato de outrem.

Por fim, o recebimento de denúncia pelo Juiz que não descreva de forma individualizada a conduta típica impingida a administradores de empresas não poderia resistir em nosso ordenamento, mas não isso que acontece na realidade. Na verdade, o recebimento de denúncia genérica afronta a lei processual penal e as garantias constitucionais do cidadão já consagradas. Nesse passo, citamos o art. 41 do art. 41, do Código de Processo Penal, que dispõe 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.

Naturalmente, a coautoria, participação há de ser descrita também na denúncia com finalidade de individualização da participação de cada um.

Não se pode deixar de analisar a prescrição dos crimes tributários, pois ela segue a sistemática do art. 109 do Código Penal, por isso, não se deve esperar infinitamente pelo término do processo administrativo fiscal, sendo que, nesse caso, o melhor seria que o legislador editasse lei dispondo que a prescrição nos crimes tributários interrompe com a instauração do procedimento administrativo.

Por fim, a responsabilidade penal tributária das sociedades empresárias há de ser enfrentada em consonância com o princípio da culpabilidade do qual decorrem vários institutos penais inaplicáveis à pessoa jurídica. Por tudo, afirmamos que a responsabilidade penal tributária dos administradores de uma sociedade empresária há de ser analisada em contexto com outros institutos do direito e não isoladamente, sob pena de conspurcar todo o sistema jurídico, e mais, relegar o Estado Democrático de Direito.

5. Vinculação da abertura da ação penal por eventuais crimes tributários ao procedimento administrativo fiscal

Não se pode perder de vista que qualquer procedimento administrativo pode ser questionado na Justiça - art. 5º, inciso XXXV, Constituição Federal: “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”.

Todavia, nessa questão, há divergência na jurisprudência. Há vários julgados, inclusive do STF, que defende a tese de que deve haver o exaurimento da instância administrativa, primeiramente, antes de ajuizar qualquer ação judicial, como se verifica do julgamento do Habeas Corpus nº 84.262-3/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 29.04.2005 – STF¹⁵.

Questão similar foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal diz respeito ao ajuizamento de ação judicial contra o INSS antes de prévio requerimento administrativo. O STF, nesse caso também, entendeu que o cidadão não pode ajuizar ação judicial antes de prévio exaurimento da instância administrativa, sendo que essa limitação não ofende o princípio da inafastabilidade da jurisdição¹⁶.

Embora haja controvérsia acerca da necessidade ou não do procedimento administrativo fiscal para embasar a denúncia por crimes tributários (arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/1993), o fato é que, no direito penal, já existe tal vinculação em se tratando de certos crimes, desse modo, há a norma penal em branco que depende de outra norma para que se preencha o tipo penal, *e.g.*, o crime de tráfico ilícito de entorpecentes, para que exista tal crime, é necessário que o Ministério da Saúde inclua em portaria essa ou aquela substância como ilícita, assim, a portaria daquele Ministério é que definirá se a substância (droga) é ou não ilícita, constituindo crime ou não, sendo certo que se o Ministério da Saúde não definir

¹⁵ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Habeas Corpus nº 84.262-3/DF*, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 29.04.2005. [Http://www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 25.01.2015. “In: “Habeas corpus” - Delito contra a ordem tributária - Sonegação fiscal - Procedimento administrativo-tributário ainda em curso - Ajuizamento prematuro, pelo Ministério Público, da ação penal - Impossibilidade _ Ausência de justa causa para a válida instauração da “persecutio criminis” - Invalidação do processo penal de conhecimento, desde o oferecimento da denúncia, inclusive - Pedido deferido. Ementário de Jurisprudência. 1378 - “Habeas corpus” - Delito contra a ordem tributária - Sonegação fiscal _ Procedimento administrativo-tributário ainda em curso - Ajuizamento prematuro, pelo Ministério Público, da ação penal - Impossibilidade _ Ausência de justa causa para a válida instauração da “persecutio criminis” - Invalidação do processo penal de conhecimento, desde o oferecimento da denúncia, inclusive - Pedido deferido. - Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”), além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”), sob pena de, em inocorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. - Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (STF, Habeas Corpus nº 84.262-3/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 29.04.2005).

como prejudicial à saúde a *canabis satiba*, cocaína, etc., não haverá crime.

No Direito Tributário, a autoridade administrativa é que decidirá se o contribuinte deve ou não ao Fisco, somente ela pode impingir responsabilidade tributária. Essa atribuição do Fisco é exercida através de processo administrativo fiscal, no qual se estabelecerá a fase contenciosa. Nessa fase, o contribuinte poderá provar que não deve o Fisco.

De acordo com Hugo de Brito Machado é nessa fase que inicia instrução probatória:

A segunda fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário começa com a impugnação do lançamento, vale dizer, com a impugnação da exigência formulada no auto de infração. Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, e o julgamento em primeira instância¹⁷.

É certo que o Ministério Público e a Polícia Judiciária não podem definir se o tributo é devido ou não, essa não é a atribuição da Receita Federal do Brasil.

Portanto, se o procedimento administrativo fiscal é base para oferecimento de denúncia por crimes tributários, isso quer dizer que qualquer ação judicial que anule esse procedimento poderá coarctar, definitivamente ou mesmo por um lapso temporal, o oferecimento de denúncia por eventual crime.

In casu, a ação anulatória de lançamento fiscal e ação declaratória de inexistência de débito fiscal, e até o mandado de segurança, *a priori*, seriam, quando as petições iniciais são recebidas pelo Juiz, óbices jurídicos ao oferecimento da denúncia.

Para Yoshiaki Ichihara: “havendo ação executiva proposta, o ingresso na ação anulatória com depósito integral poderão ocorrer as seguintes consequências: a) paralisa a execução; b) procede-se o apensamento dos autos da anulatória e da execução¹⁸.”

Ainda Eduardo Sabbag acentua que:

A ação anulatória de débito fiscal, também conhecida por ação de lançamento tributário (ou, ainda, da forma como é intitulada na Lei n. 6.830/80, por “ação anulatória do ato declarativo da dívida”), objetiva a anulação do lançamento tributário. Em outras palavras, o pressuposto dessa ação é que exista um precedente crédito tributário constituído pelo lançamento e passível de anulação¹⁹.

¹⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso extraordinário 631.240 - Minas Gerais. Relator Ministro Roberto Barroso. [Http://www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 25.01.2015.

¹⁷ MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 446.

¹⁸ ICHIHARA. Yoshiaki Ichihara. *Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas 1997, p. 288.

¹⁹ SABBAG. Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1029.

Com efeito, a ação declaratória de inexistência de débito coarctaria definitivamente a denúncia a ser oferecida pelo Ministério Público em desfavor do contribuinte, uma vez que tal ação fulmina o direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

No entanto, o mesmo não se pode dizer da ação anulatória de débito fiscal, ação ordinária para anular procedimento administrativo fiscal ou o mandado de segurança, vez que tais ações apenas impedem que a denúncia seja embasada no procedimento anulado. Naturalmente, o Fisco poderá, dentro do prazo legal, instaurar novo procedimento fiscal. Nesse ponto, não há posicionamento tanto na doutrina quanto da jurisprudência sobre essa questão a qual nos parece cristalina no sentido de lhe dar tal interpretação.

Aqui, abre-se um parêntese para trazer a lume o procedimento expropriatório. Na desapropriação de imóvel rural por interesse social para fins de reforma agrária, o processo administrativo com o conseqüente decreto expropriatório expedido pelo Presidente da República é condição de procedibilidade para o ajuizamento de ação de desapropriação, sendo que o decreto caduca em dois anos²⁰.

É certo que tanto o processo administrativo fiscal quanto o processo administrativo agrário são regidos pelo art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal e Lei nº 9.784/99, por isso não podem tramitar indefinidamente, sob pena de nulidade.

Nesse passo, os Tribunais têm entendido que a responsabilidade do art. 135 do CTN é subjetiva, entretanto, na prática, o Fisco na condução do processo administrativo fiscal não dá observância a essa responsabilidade, simplesmente apontam o contribuinte como devedor sem maiores indagações e cobram o débito. A questão é que esse procedimento administrativo servirá de base para o oferecimento de denúncia, por isso afirmamos que tal procedimento por si só não é suficiente para embasar denúncia por prática de crimes tributários, sem perder de vista que o Ministério Público sequer precisa de inquérito para ofertar denúncia, a exemplo do crime de abuso de autoridade, mas, naquele caso, a própria lei vinculou o ofertamento de denúncia ao exaurimento do processo administrativo.

Nessa esteira de pensamento, a ação declaratória de inconstitucionalidade de um tributo, julgada procedente pelo Supremo Tribunal Federal, terá o condão de obstaculizar a

²⁰ BRASIL. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da constituição federal. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.01.2015. “Art. 5º A desapropriação por interesse social, aplicável ao imóvel rural que não cumpra sua função social, importa prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária. § 1º As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro. § 2º O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor ação de desapropriação.”

ação penal ou mesmo constituir de justa causa para uma revisão criminal, caso já haja sentença transitada em julgado.

Existe a necessidade de estabelecer, após o exaurimento procedimento fiscal, a viabilidade de instauração de inquérito presidido pelo Ministério Público ou autoridade policial para aprofundar nas investigações relativamente aos crimes tributários, sendo esta última autoridade mais consentânea, pois possui a *potestas coercendi*.

Pode-se perguntar se os embargos à execução julgados procedentes, com trânsito em julgado, em se tratando de execução por título extrajudicial, não constituiria em justa causa para ajuizamento de revisão criminal em favor de quem fora condenado por crimes tributários? Sem dúvidas que tal pergunta merece uma sim como resposta, uma vez que, como já asseverado, o Sistema Jurídico é harmônico, sendo que não pode haver contradições entre os vários institutos de direito e leis o que, com certeza, se resolve pela aplicação dos princípios implícitos constitucionais, da proporcionalidade e razoabilidade.

Não se pode olvidar que a questão da inconstitucionalidade dos tipos penais tributários é candente na doutrina, tendo inclusive já merecido a atenção do Supremo Tribunal Federal o qual se posicionou pela constitucionalidade daqueles tipos penais. Nesse ponto, não basta afirmar que o crime é uma ofensa real ou potencial a um bem jurídico, sendo que há de acrescentar outras circunstâncias igualmente importantes para caracterizar o crime, tais como elementos subjetivos do tipo, antijuridicidade e culpabilidade, etc. (Francisco de Assis Toledo). Por outro lado, não se pode confundir dano com ofensa a bem jurídico, tanto mais porque um não prescinde do outro. Por isso, com relação aos crimes tributários, há de se perguntar qual é o bem jurídico protegido ou que dano efetivo esses crimes podem causar ao Estado ou sociedade.

A responsabilidade penal da sociedade empresária também é uma questão perene em nosso Ordenamento Jurídico. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 225, §3º, dispôs que "*as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.*"

Assim, considerando tal dispositivo, passaram alguns doutrinadores a afirmar a existência, em nosso direito positivo, da responsabilidade penal das pessoas jurídicas.

Por outro lado, a Lei nº 9.605, de 12.02.1998, em seu art. 3º, ordinário estabeleceu que as pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente, nos casos em que a infração seja cometida por ordem de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da entidade, sendo que as penas aplicáveis isolada,

cumulativa ou alternativamente às pessoas jurídicas são: multa, penas privativas de direitos e prestação de serviços à comunidade.

Assim, há de se verificar se as teorias do direito penal são aplicáveis à pessoa jurídica, mormente o princípio da culpabilidade.

Portanto, o que se pergunta é se a responsabilidade não é somente do gerente ou administrador da empresa, pois são essas pessoas que efetivamente agem, atuam em nome da empresa.

Essas várias questões, postas neste artigo, não têm sido objeto de análise mais acurada pela doutrina e jurisprudência dos Tribunais, o que nos leva a empreender um estudo mais sistemático sobre os diversos temas ora colocados, sendo certo que este estudo é interdisciplinar, pois analisamos os institutos do direito penal, tributário e civil, com vistas à constituição federal, sob à égide da responsabilidade penal tributária dos administradores da sociedade limitada.

Cumprе ressaltar que há várias ações à disposição do cidadão para anular o procedimento administrativo por vício insanável. Essas ações interferirão diretamente na atividade o Ministério Público, pois a denúncia não poderá ser recebida, caso haja decisão liminar deferida pelo Juiz ou mesmo com o simples ajuizamento da ação. São as seguintes ações: ação declaratória de inconstitucionalidade, ação de declaração de existência de vínculo jurídico entre o fisco e o agente, ação anulatória de débito fiscal, ação ordinária para se anular o procedimento administrativo por vício insanável e mandado de segurança.

Ademais, a sanção penal depende em muitos casos da apuração do ilícito no âmbito civil e/ou administrativo, tal assertiva vem ao encontro às afirmações de Francisco Assis Toledo²¹ que sustenta que o fato para merecer punição no âmbito penal tem de ofender bem jurídico, mas que não basta, devendo acrescentar à ofensa ao bem jurídico outras circunstâncias de igual importância, tais como os elementos subjetivos do tipo, a antijuridicidade e a culpabilidade, sendo que o ilícito há de atingir o epicentro do eixo penal concêntrico para merecer a sanção penal, o que não afasta a punição em outras esferas do direito, tais como no civil e tributário.

Voltando à questão, o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público em desfavor do administrador de uma sociedade empresária (sociedade limitada) no cometimento de ilícito

²¹ TOLEDO. Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11.7.1984 e com a Constituição Federal de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 165.

penal tributário (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) depende do exaurimento do procedimento administrativo fiscal.

Ocorre o inverso no direito penal, pelo menos em um caso, pois de acordo com o art. 66, do Código de Processo Penal, o reconhecimento da inexistência do fato, no Juízo penal, faz coisa julgada no cível, isto é, não se pode mais buscar nenhuma reparação civil.

Com efeito, a ação penal nos crimes tributários é similar à ação de desapropriação a qual tem como condição *sine qua*, para o ajuizamento de ação desapropriação pelo INCRA, o exaurimento de procedimento administrativo com a conseqüente expedição de decreto expropriatório declarando o imóvel rural de interesse social para fins de reforma agrária.

A Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, dispõe que o exaurimento do processo administrativo fiscal será enviado ao Ministério Público para fins penais, *in verbis*:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Contudo, isso não quer dizer que o Ministério Público não possa requisitar inquérito policial para aprofundamento nas investigações, inclusive considerando que a autoridade policial tem a *potestas coercendi*, sendo certo que o referido inquérito seria mais adequado para as referidas investigações de crimes tributários sem, porém, perder de vista que o *dominus litis* (Ministério Público) também pode instaurar e presidir inquérito, vez que tem atribuição para tal. Urge registrar-se que o Supremo Tribunal Federal ainda não apreciou em definitivo a questão acerca da atribuição do Ministério Público para proceder à instauração de inquéritos.

Insta seja registrado que a autoridade administrativa quando investiga ilícito civil tributário não apura a responsabilidade subjetiva do agente, mas sim a responsabilidade objetiva, muito embora os Tribunais tenham entendimento pacífico que a responsabilidade do agente é subjetiva, a exemplo do art. 135 do Código Tributário Nacional, por isso mesmo o procedimento administrativo fiscal não seria suficiente para fornecer subsídios para oferecimento de denúncia, tanto mais porque o Ministério Público, à luz da teoria finalista adotada pelo Código Penal Brasileiro, pode requerer o arquivamento de quaisquer peças informativas ou inquérito policial quando vislumbrar que não ficou comprovado o dolo do agente.

Assim, o procedimento administrativo fiscal, por não ter natureza investigativa propriamente dita, não poderia ser supedâneo de inquérito, bem ainda servir de maneira altaneira como sustentáculo de uma denúncia.

Importa assinalar que o procedimento administrativo fiscal pode ser questionado na Justiça através de ação declaratória de inexistência de relação jurídica e anulatória de lançamento fiscal, Mandado de Segurança ou ação ordinária para anular processo administrativo por vício formal e/ou material, o que pode constituir em óbice para o oferecimento da denúncia, pois se julgado procedente o pedido consubstanciado na exordial dessas ações, o contribuinte não deverá nada ao Fisco, portanto, não poderá sofrer nenhuma ação penal.

Impende ainda ressaltar que o tributo poderá ser discutido através de ação declaratória de inconstitucionalidade ajuizada pelos legitimados na Constituição Federal, sendo certo que essa ação judicial também poderá coarctar a ação penal momentânea ou definitivamente.

O procedimento administrativo não basta por si só, sendo que tal procedimento poderá ser utilizado pelo Ministério Público ou autoridade policial para iniciar aprofundamento nas investigações por crimes tributários, repisando que a autoridade policial tem a *potestas coercendi*, por isso, seria a mais adequada para a investigação de crimes tributários, após o exaurimento do processo administrativo.

A autoridade administrativa investiga ilícito administrativo tributário com vista a apurar a responsabilidade objetiva do agente, ao passo que a autoridade policial visa à apuração da responsabilidade subjetiva, pois é esta que vige no direito penal e não nos ilícitos civis tributários.

É certo que é temerário o Ministério Público oferecer denúncia, sustentado somente no procedimento administrativo (após exaurimento do procedimento), pois a autoridade administrativa apura apenas a responsabilidade objetiva do responsável pelo pagamento do tributo ao passo que a investigação do Ministério Público ou da polícia judiciária perquire a culpa do acusado.

Pode-se afirmar, sem dúvidas, que o procedimento administrativo é meio ineficaz para sustentar uma denúncia. É certo que o inquérito instaurado pela autoridade policial, ou o procedimento criminal instaurado pelo Ministério Público, é o meio mais eficaz para embasamento de denúncia, tendo em vista que, no inquérito, o campo de investigação de responsabilidade subjetiva é maior.

6. Conclusão

A teoria do eixo concêntrico formulada pelo penalista Francisco de Assis Toledo que sustenta que o fato para merecer punição no âmbito penal tem de ofender bem jurídico, mas que não basta, devendo acrescentar à ofensa ao bem jurídico outras circunstâncias de igual importância, tais como os elementos subjetivos do tipo, a antijuridicidade e a culpabilidade, sendo o epicentro do eixo penal concêntrico, de que fala Assis Toledo, óbice à ação do legislador, impedindo-o de criar tipos penais desproporcionais à gravidade do delito.

A teoria em questão fora abordada por Weliton dos Santos em sua tese de doutorado - “A interpretação do direito conformada para os Direitos Fundamentais” – Tese de Doutorado tendo área de concentração a filosofia do Direito, com o tema: “Direitos Fundamentais”, defendida em 07.05.2004²², perante Banca Examinadora da UFMG- onde defendeu que o esbulho possessório, crime previsto no art. 161, inciso II, do Código Penal, ou seja, a invasão em propriedade rural, não constitui crime se a propriedade não cumpre a função social (art. 185 e 186 da Constituição Federal), mas ocorre apenas uma ocupação a qual não merece a sanção penal.

Desse modo, o fato (invasão de propriedade rural) estaria “fora do núcleo do eixo penal concêntrico dos ilícitos, a conseqüentizar que devam ser sancionados (obviamente, pelo direito), não pelo direito penal.”

O tema em questão não tem sido abordado de forma incisiva pela doutrina nem pela jurisprudência dos Tribunais. É certo que a responsabilidade penal tributária dos administradores e sócios de sociedade empresária tem de ser analisada no nosso ordenamento jurídico como um todo, pois as normas que disciplinam a matéria não são estanques, não atuam isoladamente.

A literatura jurídica e jurisprudência ao tratar da questão do processo administrativo fiscal como requisito para oferecimento de denúncia tendem a vinculá-lo à abertura da ação penal. Por outro lado, não há questionamento a respeito dos entraves legais que podem ser empecilho ao oferecimento de denúncia pelo MP, v.g., exaurimento do processo administrativo, bem ainda as ações judiciais – ação declaratória, anulatória, mandado de segurança e ADIN – que visam à desconstituição de lançamento fiscal, bem ainda a desconsideração da pessoa jurídica – *disregard of legal entity* – a qual pode culminar com atestado de idoneidade dado pela Justiça aos Administradores.

²² DOS SANTOS, Weliton. *A interpretação do direito conformada para os Direitos Fundamentais – Tese de Doutorado tendo área de concentração a filosofia do Direito, com o tema: “Direitos Fundamentais”*, defendida em 07.05.2004. Universidade Federal de Minas Gerais.

Igualmente, a abertura de procedimento administrativo/inquérito para apuração de crimes tributários previstos no arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 presidido pelo Ministério Público ou autoridade policial sequer fora abordada de modo acurado pela doutrina e jurisprudência de nossos Tribunais. Sem mencionar que a desconsideração da pessoa jurídica, em se tratando de sociedade limitada, não tem sido objeto de análise de modo a influenciar também no oferecimento de denúncia por crimes tributários.

O fato é que o crime tem estrutura complexa, e o crime tributário apresenta certas peculiaridades as quais devem ser analisadas. Ademais, como afirmou o penalista Francisco de Assis Toledo, o fato para merecer punição no âmbito penal tem de ofender bem jurídico, mas que não basta, devendo acrescentar à ofensa ao bem jurídico outras circunstâncias de igual importância, tais como os elementos subjetivos do tipo, a antijuridicidade e a culpabilidade.

Por fim, entendemos que é necessário empreender um estudo sistemático dos temas acima abordados no sentido de interpretá-los levando em conta todo o Sistema Jurídico que é harmônico.

Concluindo, podem-se esboçar algumas premissas:

- 1) O Ministério Público pode oferecer denúncia por crimes tributários cometidos, em tese, por administradores das sociedades limitadas somente após decisão da autoridade administrativa no procedimento administrativo fiscal;
- 2) A ação anulatória de lançamento fiscal, ação anulatória para anular procedimento administrativo por vício formal ou material e Mandado de Segurança visando à desconstituição do crédito tributário, cujas petições iniciais sejam recebidas pelo Juiz, são óbices para o oferecimento da denúncia;
- 3) A ação declaratória de inconstitucionalidade- ADIN - e ação declaratória de inexistência de relação jurídica impedem definitivamente a propositura da ação penal ou extinção do processo se já iniciado, ou mesmo servem de justa causa para uma revisão criminal, caso já haja sentença transitada em julgado;
- 4) O procedimento administrativo instaurado pela autoridade administrativa tributária para apurar a responsabilidade do agente, sob a ótica da responsabilidade objetiva, por si só não é suficiente para embasar denúncia por crimes tributários, servindo apenas para deflagrar a abertura de inquérito policial ou investigação pelo MP;
- 5) Há necessidade de investigação pelo Ministério Público ou polícia judiciária, com conseqüente abertura de inquérito, para aprofundar as investigações no sentido de apurar

existência de materialidade e indícios de autoria do crime tributário sob o prisma da responsabilidade subjetiva.

7. Referências bibliográficas

BANDEIRA DE MELLO. Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 15ª edição, refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002.

BATISTA. Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Revan, 11ª edição, março de 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.01.2015.

BRASIL. Lei no 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, *que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária*. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.1.2015.

BRASIL. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no capítulo III, título VII, da Constituição Federal. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.01.2015.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996. [Http://www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 25.1.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 84.262-3/DF*, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 29.04.2005. [Http://www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 25.01.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 631.240 - Minas Gerais. Relator Ministro Roberto Barroso. [Http://www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em 25.01.2015.

COELHO. Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial. 14 ed., rev. e atual., de acordo com o novo código civil e suas alterações da LSA, e ampl. Com estudo sobre o comércio eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DOS SANTOS. Weliton. *A interpretação do direito conformada para os Direitos Fundamentais – Tese de Doutorado tendo área de concentração a filosofia do Direito, com o tema: “Direitos Fundamentais”*, defendida em 07.05.2004. Universidade Federal de Minas Gerais.

GOMES. Reginaldo Gonçalves. *Direito administrativo disciplinar à luz da jurisprudência dos tribunais: comentários aos tipos de ilícitos administrativos previstos na Lei n. 8.112/90*. Belo Horizonte: Impressões de Minas, 2012.

GRINOVER. Ada Pellegrini. *Da desconsideração da pessoa jurídica*. (Aspectos de direito material e processual). Revista de direito empresarial – RDEMP. Belo Horizonte, ano 11, n. 2, maio/ago. 2014. Biblioteca digital fórum de direito público.

LENZA. Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. *A responsabilidade tributária dos administradores: a incidência do art. 135, III, do CTN*. Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, Belo Horizonte, ano 6, n. 36, p. 155191, nov./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=55988>>. Acesso em: 25 jan. 2015. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, ano 6, n. 36, nov./dez. 2008. Biblioteca digital.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 446.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 19ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES. Alexandre de. *Direito Constitucional*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.

NERY JÚNIOR. Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 7ª edição, revista e atualizada com as leis 10.352/2001 e 10.358/2001. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. *Curso de processo penal*. 13ª edição. 2ª tiragem. Editora Lúmen Juris: Rio de Janeiro, 2010.

SABBAG. Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTANA, Jair Eduardo; PINTO, Vânia da Conceição. *Falência, concordata, insolvência civil, intervenção e liquidação extrajudicial: repercussões nas Licitações e nos Contratos Administrativos*. Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, abr. 2002. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=6733>>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SANTOS, Tatiana Fidelis de Lima. *A responsabilidade tributária dos sócios e administradores por dívidas da pessoa jurídica*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 50, p. 39127, mar./abr. 2011. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 9, n. 50, mar. / abr. 2011. Biblioteca.

TOLEDO. Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11.7.1984 e com a Constituição Federal de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994.