

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LARISSA REZENDE BIANCHI

**RESPONSABILIDADE CRIMINAL DOS SÓCIOS, ADMINISTRADORES E
DIRETORES DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS EM CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

SÃO PAULO

2020

LARISSA REZENDE BIANCHI

**RESPONSABILIDADE CRIMINAL DOS SÓCIOS, ADMINISTRADORES E
DIRETORES DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS EM CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Prof. Ms. Rogério Luis Adolfo Cury

São Paulo

2020

LARISSA REZENDE BIANCHI

**RESPONSABILIDADE CRIMINAL DOS SÓCIOS, ADMINISTRADORES E
DIRETORES DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS EM CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Rogério Luís Adolfo Cury
(Universidade Presbiteriana Mackenzie)

Prof. Ms. Dr. Edson Luz Knippel
(Universidade Presbiteriana Mackenzie)

Prof. Ms. Levy Emanuel Magno
(Centro Universitário Metropolitano de São Paulo)

AGRADECIMENTOS

Aos meus amados pais, Newton e Lucíola, que me dão um amor incondicional, sempre me apoiaram na busca dos meus sonhos e nunca mediram esforços para que eu recebesse a melhor educação possível. Tudo que sou hoje devo a vocês.

Ao meu querido irmão, Giulio, que me incentiva a ser uma pessoa melhor todos os dias, e a quem amo com todo meu coração.

À minha avó Maria Rita, que sempre esteve na torcida dos meus sonhos e me apoia em todas as empreitadas.

Aos meus avós Aurora, Claudionor, Gilberto e a minha bisavó Ruth que dedicaram um amor e ternura infinitos e que, ainda hoje, sou capaz de senti-los apesar de não tê-los mais presentes.

Ao meu orientador, Rogério Luís Adolfo Cury, que tive o prazer de ser aluna. Sem seus ensinamentos esse trabalho não seria o mesmo.

De igual, agradeço a todos os professores, advogados, colegas e amigos que estiveram ao meu lado durante minha formação e auxiliaram na construção da profissional que me tornei.

Por fim, gostaria de agradecer, também, a todos os profissionais da saúde e de outros serviços essenciais pela dedicação e sacrifício que dispendem no combate ao Coronavírus, alguns deles dando a própria vida em prol da população. O Brasil é um país melhor com o esforço de cada um de vocês. Muito obrigada.

“Em nome de interesses pessoais, muitos abdicam do pensamento crítico, engolem abusos e sorriem para quem desprezam. Abdicar de pensar também é crime”.

Hannah Arendt

RESUMO

O trabalho de conclusão de curso tem como objetivo analisar a problemática existente da responsabilização criminal dos sócios e administradores, no que pese ao cometimento de crimes contra a ordem tributária. Com a crescente utilização das estruturas das sociedades empresariais para a prática dos crimes dispostos na Lei 8.137/1990, passou a existir grandes dificuldades relacionadas à identificação e atribuição das respectivas modalidades de contribuição para a ocorrência do fato delituoso. A legislação brasileira, possui aparato no que concerne à delimitação da porcentagem de contribuição no cometimento de crimes contra a ordem tributária e a respectiva modalidade de coautoria e participação. Sendo assim, entende-se, porém, que a legislação forneça algumas diretrizes, que, no entanto, são insuficientes para uma análise exata, ao passo que são necessários os critérios fornecidos pela doutrina para uma interpretação aprofundada. Contudo, a partir de uma apuração baseada em método hipotético-dedutivo, torna-se plausível a conclusão de que os critérios doutrinários convencionais são insuficientes para a compreensão da responsabilização criminal entre os estes empresariais, sendo, assim, necessário a apresentação de novos critérios, que auxiliam na concretização do Direito Penal.

Palavras-chave: Responsabilidade criminal; sócios; administradores; diretores; crimes contra a ordem tributária; teoria do domínio do fato.

ABSTRACT

This work aims to analyze the controversial criminal liability of business partners when it comes to tax matter crimes. With the increasing use of business structures for crime practicing within the Law 8.137/1990 context, there has been dramatic difficulties in identifying and attributing the proper crime modalities. Brazilian law has a structure which limits eventual Partner's liability when committing Tax crimes, defining a respective classification and percentage of co-authorship and participation on it. However, it is clear that the legislation lacks instructions for an accurate analysis, while the criteria provided by the doctrin is essential for a more clear interpretation. Nonetheless, based on an hypothetical-deductive investigation method, it is plausible to conclude that conventional doctrinal criteria are insufficient for the understanding of criminal liability among these companies, enhancing the urgent necessity of presenting new criteria which assist, properly, in the Criminal Law application.

Keywords: Criminal liability; partners; administrators; managers; tax crimes, theory of the fact domain.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. A RESPONSABILIDADE PENAL E SUAS CARACTERÍSTICAS	11
1.1. <i>Responsabilidade Penal Objetiva e o Direito Penal Brasileiro</i>	11
1.2. <i>Responsabilidade Penal Subjetiva e sua aplicabilidade no Direito Penal Brasileiro</i>	14
2. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E SUA APLICABILIDADE	18
2.1. <i>Considerações Gerais sobre o Direito Penal Tributário</i>	19
2.2. <i>As Premissas que Abrangem a Prática dos Crimes Contra a Ordem Tributária</i>	22
2.3. <i>Análise do Bem Jurídico Tutelado e Dos Sujeitos que praticam os Crimes Contra a Ordem Tributária</i>	23
2.3.1. <i>Os Elementos Normativos Relacionados ao Bem Jurídico Tutelado e o Cometimento de Crime Fiscais</i>	25
2.3.2. <i>Os Sujeitos dos Crimes Contra a Ordem Tributária</i>	26
3. A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DIRETORES EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	31
3.1. <i>Responsabilização Criminal nos Crimes Econômicos, o Direito Penal Brasileiro e a Teoria do Domínio do Fato</i>	34
3.1.1. <i>As Oposições entre a Teoria do Domínio Final do Fato e a Teoria do Domínio do Fato</i>	36
3.1.2. <i>A Autoria Mediata pelo Domínio da Vontade em Virtude de Aparatos Organizados de Poder</i>	38
3.1.3. <i>A Teoria do Domínio do Fato Relacional sob o Ponto de Vista Prático</i>	40
3.2. <i>O Autor do Crime Contra a Ordem Tributária e a Responsabilização dos Sócios e do corpo diretivo a partir da Teoria do Domínio do Fato</i>	42
3.2.1. <i>O Gestor de Fato da Sociedade Empresária e Prática de Sua Conduta</i>	42
3.2.2. <i>Os Sócios e Gestores de Fato e a Conduta Praticada Mediante Divisão de Papéis</i>	44
3.2.3. <i>A Sociedade Empresária sendo um Intermédio para a Realização da Conduta de Gestores de Fato</i>	46
3.2.4. <i>A Análise Apresentada pela Jurisprudência Brasileira Acerca da Responsabilização Penal dos Sócios e Diretores em Crimes Contra a Ordem Tributária</i>	48
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

INTRODUÇÃO

É de notório conhecimento que a arrecadação tributária é a grande responsável pelo enriquecimento estatal e das ações sociais impostas pela Constituição Federal aos civis e ao Estado como um todo. Sob esta ótica, com a finalidade de minimizar atos contrários aos dispostos normativos, surgem imposições em textos de lei para a prática de crimes contra a ordem tributária.

Como forma de penalizar os autores dos crimes fiscais, a responsabilização penal e tributária de um indivíduo que beneficiou diretamente da prática delituosa sem ter sido o agente desta, ou seja, os sócios, administradores e diretores de empresas.

Tal responsabilização vem de contramão ao princípio da individualização da pena, o qual aduz que o crime somente deve ser imputado ao agente que praticou a conduta criminosa, seja esta realizada por dolo ou culpa. No entanto, no caso em questão a sanção penal recai aos sócios, administradores e diretores de empresa com base aos atos praticados por terceiros.

Neste interim, é necessário destacar que a responsabilidade penal do corpo diretivo da empresa poderá ser feita de forma individualizada, uma vez que estes são os grandes responsáveis pela supervisão do correto preenchimento dos livros fiscais, por exemplo, verificando se estão em dia e com as devidas anotações solicitadas pelo fisco.

Caso isso não ocorra, poderá ser imputado à todos os sócios, administradores e ao corpo diretivo algumas das sanções dispostas nos artigos primeiro e segundo da Lei 8137/90, podendo estes ser condenados a cumprir pena de reclusão mínima de dois anos e máxima de cinco anos, cominado com a imposição de multa a ser paga.

Diante disso, surge o questionamento de quem será denunciado na inocorrência dos crimes contra a ordem tributária. Os sócios, administradores e diretores de empresa, poderão ser denunciados pela prática de crimes contra a ordem tributária, já que estes são os responsáveis por tomar as decisões e realizam a inspeção das atividades relacionadas ao funcionamento da empresa, e que em casos de exercício de alguma conduta delituosa, serão estes beneficiados diretamente ou indiretamente, gerando, assim, maior lucro para a sociedade empresarial. Ou serão os funcionários que a mando de um único superior, o verdadeiro autor da conduta tipificada em lei especial, já que estes indivíduos podem ter agido com dolo ou culpa no exercício da prática criminosa, como autores, coautores ou partícipes.

A presente monografia trará o questionamento relacionado a conduta de praticar atos dispostos nos artigos um e dois da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária e a designação da responsabilidade do delito, aos sócios, administradores ou ao corpo diretivo da empresa,

mesmo que haja o conhecimento da autoria do crime e a intenção de obter vantagem indevida na prática do crime contra a ordem tributária.

Sendo assim, tomando por base as condutas que podem ser praticadas pelo alto escalão da sociedade empresarial ou, até mesmo, por funcionários, a responsabilidade penal do crime tributário praticado por um terceiro poderá ser imputada, também, ao indivíduo que não obtinha conhecimento da prática delituosa. Utilizando a premissa de que este ente da sociedade empresarial não agiu em concurso na prática do crime, no entanto, acabou se beneficiando financeiramente do crime praticado devido a sua posição hierárquica.

Por fim, será feita uma análise bibliográfica referente ao tema, sendo que ao primeiro capítulo trará as diferenças entre a responsabilidade penal objetiva e subjetiva. No segundo capítulo, será estudado a aplicabilidade do Direito Penal Tributário, analisando os elementos normativos relacionados ao bem jurídico tutelado e o cometimento de crimes fiscais, bem como quem são os sujeitos que praticam os crimes contra a ordem tributária.

No último capítulo, o estudo se curvará totalmente ao tema da presente monografia, será analisado a fundo a responsabilidade penal dos sócios, administradores e diretores em Crimes contra a Ordem Tributária, sob a ótica da Teoria do Domínio de Fato propostas pelos juristas alemães Welzel e Roxin. Verificando, por fim, quais são os métodos de defesa do corpo diretivo ao se observar que o autor do ato delituoso é um terceiro, podendo este ser outro membro da sociedade, do corpo diretivo ou um funcionário da empresa.

1. RESPONSABILIDADE PENAL E SUAS CARACTERÍSTICAS

Pode-se caracterizar um indivíduo responsável criminalmente, aquele que utiliza a sua existência para praticar atos caracterizados como ilegais, neste compasso, o responsável pela autoria do delito deverá responder por sua conduta perante o poder judiciário. Havendo algum tipo de violação da norma penal, o Estado passará a exercer a "pretensão punitiva" a ele designado.

Para que ocorra uma responsabilização penal do indivíduo é necessário que haja, como condição fundamental, uma ação praticada pelo agente e que está seja realizada com base em atos delituosos. Lembrando que, este autor deve ser imputável, ou seja, tem que apresentar capacidade penal para que possa atribuir-lhe a responsabilidade pela infração.

Sob esta perspectiva, pode-se considerar um indivíduo capaz aquele que apresente grau de desenvolvimento cognitivo e intelectual. Ao passo que, este indivíduo necessita apresentar desenvolvimento intelectual completo, pois terá aptidão em analisar as condições e consequências ao pretender praticar determinada conduta, qualificando, assim, a ação como lícita ou ilícita.

Também, como condição fundamental para que o indivíduo seja responsabilizado criminalmente, o agente deve ter o livre arbítrio para praticar a conduta delituosa, isto é, a faculdade de escolher ou não em dar continuidade a determinado ato ilícito, sem outro motivo que o faça agir delituosamente se não sua a própria vontade.

Sendo assim, a responsabilidade penal decorre da capacidade de desenvolvimento cognitivo e intelectual, relacionado com o livre arbítrio do autor. No entanto, a responsabilidade penal pode subdividir-se em objetiva e subjetiva como também, existe a responsabilidade penal da pessoa jurídica que ocorre nas tratativas entre empresas, podendo haver sua desconsideração e as reponsabilidades serem imputadas aos sócios da sociedade empresarial que incorreu na prática de determina do delito.

1.1. Responsabilidade Penal Objetiva e o Direito Penal Brasileiro

Não tendo aplicabilidade no Direito Penal brasileiro, a responsabilidade penal objetiva aduz que o agente de determinado delito tipificado por lei responda pelo ato, mesmo que a consumação do resultado da situação criminosa tenha sido realizada sem o emprego de culpa ou dolo, destoando, deste modo, do preceito penal instituído na responsabilização penal a partir da culpabilidade do agente.

Tal situação pode recair também ao cometimento de crimes que utilizam como meio facilitador sociedades empresárias, condição aceita apenas em casos em que a infração for desempenhada por decisão de sócios, administradores ou diretores, que possuem o caráter de representante legal da sociedade e utilizam de seu cargo para empreendimentos criminosos. Também, vale ressaltar que a responsabilidade das pessoas jurídicas não substitui que pessoas físicas (autores, coautores ou partícipes) sejam responsabilizadas.¹

Sob este prisma, tendo como seu criador a alemão Hans Welzel, a teoria finalista dispõe sobre o comportamento dos indivíduos e sua finalidade, sendo estas condutas uma atividade final humana e não somente um comportamento simples e esporádico.

Nessa perspectiva, não há vontade do agente em praticar determinado delito e sim, sua prática tem uma finalidade, sendo esta conduzida a partir da manifestação da vontade com um fim específico. A vontade que o agente exerce é o elemento indispensável para a prática do crime².

Em crimes dolosos, a finalidade da conduta é a vontade que o agente tem de concretizar o delito. Já nos crimes culposos, a finalidade da conduta não se aplica na vontade de atingir um resultado, porém ao praticar determinada conduta o agente não a realiza com o cuidado necessário para evitar o resultado do evento que é considerado crime.

Analisando o autor do crime, a responsabilidade penal objetiva leva o agente a responder pelo resultado obtido, ainda que sua atuação tenha sido realizada com ausência de dolo ou culpa. Deste modo, tal perspectiva contraria a doutrina do Direito Penal fundada na responsabilidade pessoal e na culpabilidade.

Nesse interim, tomando por base o corpo diretivo (pessoas físicas) de uma sociedade empresária que comete algum tipo de crime através das estruturas de uma empresa (pessoa jurídica), pode-se ressaltar que, apenas os responsáveis concretos pelos atos ilícitos (gerentes ou diretores) poderão ser responsabilizados penalmente pelas condutas criminosas praticadas contra a pessoa jurídica, conforme o artigo 177 do Código Penal:

Art. 177 - Promover a fundação de sociedade por ações, fazendo, em prospecto ou em comunicação ao público ou à assembleia, afirmação falsa sobre a constituição da sociedade, ou ocultando fraudulentamente fato a ela relativo:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa, se o fato não constitui crime contra a economia popular.

¹ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. Vol. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. pp.798-804.

² WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie. Berlin: Walter de Gruyter, 1975. p. 161 e ss.

§ 1º - Incorrem na mesma pena, se o fato não constitui crime contra a economia popular: (Vide Lei nº 1.521, de 1951).

I - o diretor, o gerente ou o fiscal de sociedade por ações, que, em prospecto, relatório, parecer, balanço ou comunicação ao público ou à assembleia, faz afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade, ou oculta fraudulentamente, no todo ou em parte, fato a elas relativo;

II - o diretor, o gerente ou o fiscal que promove, por qualquer artifício, falsa cotação das ações ou de outros títulos da sociedade;

III - o diretor ou o gerente que toma empréstimo à sociedade ou usa, em proveito próprio ou de terceiro, dos bens ou haveres sociais, sem prévia autorização da assembleia geral;

IV - o diretor ou o gerente que compra ou vende, por conta da sociedade, ações por ela emitidas, salvo quando a lei o permite;

V - o diretor ou o gerente que, como garantia de crédito social, aceita em penhor ou em caução ações da própria sociedade;

VI - o diretor ou o gerente que, na falta de balanço, em desacordo com este, ou mediante balanço falso, distribui lucros ou dividendos fictícios;

VII - o diretor, o gerente ou o fiscal que, por interposta pessoa, ou conluiado com acionista, consegue a aprovação de conta ou parecer;

VIII - o liquidante, nos casos dos ns. I, II, III, IV, V e VII;

IX - o representante da sociedade anônima estrangeira, autorizada a funcionar no País, que pratica os atos mencionados nos ns. I e II, ou dá falsa informação ao Governo.

§ 2º - Incorre na pena de detenção, de seis meses a dois anos, e multa, o acionista que, a fim de obter vantagem para si ou para outrem, negocia o voto nas deliberações de assembleia geral.³

Sob a mesma ótica, expõe o autor Gianpaolo Poggio Smanio:

A realidade dos crimes econômicos e ambientais em nossa sociedade, com a participação cada vez maior das empresas para sua efetivação, bem como o crescimento econômico e a globalização, acarretando uma verdadeira desnacionalização e principalmente, a despersonalização dos fenômenos relativos às pessoas jurídicas, trouxeram a discussão mundial sobre a necessidade de sua responsabilização penal.⁴

Com a crescente demanda de crimes envolvendo empresas, o Direito Penal passou a utilizar da responsabilização criminal da pessoa jurídica como sujeito ativo do crime. Em razão disso, a Constituição Federal passa a aceitar esta modalidade, dando previsão legal a responsabilização da pessoa jurídica, passando assim, a existir punições aos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular, conforme dispõe o artigo 173, § 5º, da Constituição Federal:

³ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/Del2848compilado.htm>

⁴ SMANIO, Gianpaolo Poggio. A Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica. Caderno Jurídico da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo: Novas Formas de Criminalidade. [ESMP]. São Paulo: Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo e Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, Ano 1, n.º 3: 163-174, outubro de 2001, p. 163

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.⁵

Deste modo, a Constituição Federal dispõe sobre as penas compatíveis com a natureza da pessoa jurídica, a perda de bens, a multa e a suspensão ou interdição de direitos. No entanto, tais sanções não são autoaplicáveis e necessitam de que haja lei que defina os crimes e estabeleça às sanções penais a que ficarão sujeitas as pessoas jurídicas.

1.2. Responsabilidade Penal Subjetiva e sua aplicabilidade no Direito Penal Brasileiro

Admitido no Direito Penal brasileiro, o princípio da responsabilidade penal subjetiva propõe que, para que haja a tipificação de determinada conduta, a ação deve ser realizada pelo agente com a intenção de produção de resultado, ou por uma conduta de inobservância do dever legal, que gerou o resultado por meio de uma imperícia do autor do fato. Desta forma, a responsabilização do agente poderá ser feita por meio de feitos subjetivamente próprios, não podendo ocorrer a responsabilização de terceiros por meio de fatos imprevisíveis.⁶

Tendo em vista a responsabilização penal nos crimes comissivos ou comissivos por omissão, pode-se destacar como responsável o autor de uma conduta ilícita será responsabilizado. Ou seja, antes que seja oferecida a denúncia pelo Ministério Público é necessário que haja a comprovação de que o crime foi praticado por dolo ou culpa do agente.

Sendo assim, para que a exista a responsabilidade subjetiva do agente é preciso que se comprove a existência de dolo ou culpa por parte da autoria do delito, sendo esta intenção justamente a subjetividade da conduta. Nessa mesma perspectiva, Bittencourt dispõe acerca da intenção do agente em praticar determinado ato delituoso:

É comportamento humano voluntário consciente dirigido a um fim. É comportamento exterior, vontade dirigida a um fim, com antecipação mental do resultado pretendido e da escolha dos meios.⁷

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

⁶ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. Vol. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 688.

⁷ Idem.

Já para Nucci, para que a autoria seja responsabilizada subjetivamente é necessário que haja a identificação do comportamento voluntário voltado a um determinado objetivo que produza um resultado lícito ou ilícito. Analisando o conceito finalista de dolo defendido pelo autor, este ressalta ser:

A vontade consciente de realizar a conduta típica. Estamos convencidos de que todas as questões referentes à consciência ou à noção da ilicitude devem ficar circunscritas à esfera da culpabilidade. Quando o agente atua, basta que objetive o preenchimento do tipo penal incriminador, pouco importando se ele sabe ou não que realiza algo proibido⁸.

Deste modo, para o autor a conduta dolosa é a regra; a culposa, exceção. Isto pois para que exista punição em crimes culposos, faz-se necessário que a culpa do agente esteja delimitada no tipo penal incriminador.

A doutrina tradicional, destacando o Professor Damásio de Jesus⁹, diferencia o dolo genérico, que seria a vontade de praticar a conduta típica, sem qualquer finalidade especial, e o dolo específico, que seria a mesma vontade, embora adicionada de uma especial finalidade. Dessa forma, nos crimes contra a honra, por exemplo, não bastaria ao agente divulgar fato ofensivo à reputação de alguém para se configurar a difamação, sendo indispensável que o autor agisse com dolo específico, ou seja, a especial intenção de difamar, de conspurcar a reputação da vítima.

No entanto, a fim de se enquadrar com a atualidade, passou a utilizar apenas o termo dolo para retratar o dolo genérico e elemento subjetivo do tipo específico para definir o dolo específico. Sendo assim, a denominação elemento subjetivo do injusto ou elemento subjetivo do ilícito para compor o universo das específicas finalidades que possui o agente para atuar. Entende-se ser desnecessária, deste modo, as duas últimas denominações, bastando considerar a existência do dolo e de suas finalidades específicas, que constituem o elemento subjetivo específico, podendo ser explícito ou implícito¹⁰.

Nesse entendimento, o Direito Penal brasileiro não admite a imputação de determinada conduta penal pelo fato de o indivíduo ocupar determinado cargo, ou seja, sócios, administradores e diretores de empresas não podem ser responsabilizados de forma objetiva na

⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal: Parte Geral: Parte Especial. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p.160

⁹ JESUS, Damásio E. de. Direito Penal: Parte Geral. v.1. 20 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 231-234

¹⁰ NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal: Parte Geral: Parte Especial. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 163.

esfera penal, sendo tal entendimento desconsiderado pela norma brasileira. O Código Penal Brasileiro, dispõe da responsabilidade subjetiva em seu artigo 18:

Art. 18 - Diz-se o crime:

Crime doloso

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

Crime culposo

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.¹¹

Sendo assim, a responsabilidade penal pertence tão somente ao autor da conduta criminosa, sendo própria dele e subjetiva, ao passo que este autor praticou o delito porque tinha a vontade de atingir o resultado, ou seja, agiu com dolo. Ou porque, a sua conduta foi realizada de forma irresponsável ou com imperícia, agindo, assim, com culpa, pois poderia ter evitado o resultado. Por fim, como forma de agir culposamente o autor do delito tinha o dever legal de agir e assim não o fez, sendo omissivo em sua atuação.

Neste interim, vale ressaltar o princípio culpabilidade uma vez que este é o encarregado em responsabilizar criminalmente o indivíduo subjetivamente. Consequentemente, o princípio da culpabilidade é embasado por três diretrizes: a culpabilidade como elemento integrante do conceito analítico de crime, a culpabilidade como princípio medidor de pena e a culpabilidade como princípio impedidor da responsabilidade penal objetiva.

A culpabilidade como elemento integrante do conceito analítico de crime surgiu como o elemento integrante do conceito analítico de crime, ou seja, a partir do cometimento de uma conduta que é socialmente ilegal, se faz a análise do fato típico e sua ilicitude, para se chega à conclusão de que houve ou não o cometimento de um crime.

Já a culpabilidade como princípio medidor da pena se perfaz na conclusão de que foi praticado um ato que é típico, ilícito e culpável e que há disposição em lei acerca da infração penal. A partir da dosimetria da pena o agente está condenado e a execução da pena se inicia. A pena culminada será aplicada por um juiz togado e este deverá encontrar a pena correspondente ao crime praticado, sendo a culpabilidade do agente o critério regulador da dosimetria.

Por fim, nota-se a culpabilidade como princípio impedidor da responsabilidade penal objetiva, ou seja, para que haja crime, a conduta do agente deve ser dolosa ou culposa. Se não

¹¹ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/De12848compilado.htm>

houve dolo ou culpa, não houve prática de ato criminoso. Nessa perspectiva, o entendimento pacificado do STJ, aduz:

AGRAVO REGIMENTAL. HABEAS CORPUS. PENAL. EMBRIAGUEZ VOLUNTÁRIA. EXCLUSÃO DA IMPUTABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. AUTORIA E MATERIALIDADE. RECONHECIMENTO. REVOLVIMENTO DA MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A embriaguez, como causa de inimputabilidade, atrai a normatividade do artigo 28 do Código Penal.

2. A colocação em estado de inconsciência decorrente de caso fortuito ou de força maior resulta na atipicidade dos resultados lesivos produzidos pelo agente em tal condição, não havendo que se falar em responsabilização criminal, sob pena de violação ao princípio da culpabilidade.

3. No entanto, a chamada teoria da actio libera in causa é inaplicável aos casos de embriaguez acidental, voluntária ou culposa, sob pena da reprimenda tornar-se inócua para fins de prevenção e repressão (precedentes).

4. A materialidade e a autoria do crime previsto no artigo 147, caput, do Código Penal restaram cabalmente comprovadas no processo. Assim, a reversão do entendimento fixado pela instância recursal é incompatível com a finalidade da via especial, em virtude do óbice contido no enunciado sumular 7/STJ.

5. Agravo regimental desprovido.¹²

Por conseguinte, o ordenamento jurídico brasileiro condena qualquer colocação sobre a responsabilização penal criminal pelo resultado (responsabilidade penal objetiva). Desta forma, nenhum resultado pode ser atribuído a nenhum indivíduo que não tenha incorrido por dolo ou culpa.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Habeas Corpus 350.918/SC. Rel. Min. Antônio Saldanha Palheiro, 6ª Turma, DJe 03/05/2016. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340132363/agravo-interno-no-habeas-corpus-agint-no-hc-350918-sc-2016-0061486-3>

2. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E SUA APLICABILIDADE

Levando em consideração o disposto na Constituição Federal por meio dos artigos 145 a 169, a chamada Constituição Econômica traz o embasamento jurídico para o tratamento da ordem e do processo tributário fiscal, bem como apresenta-se o fundamento constitucional dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal Brasileiro.

Ao verificar a tutela penal da ordem tributária, esta é justificada pela natureza-supra individual do bem jurídico, tendo os tributos auferidos pela Receita Federal Brasileira e a utilização deste respaldo econômico ao atendimento das necessidades sociais. Tal a proteção constitucional à ordem econômica, está disposta no art. 170 da Constituição Pátria:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. ¹³

Nessa perspectiva, a ordem tributária e os seus princípios encontram-se estruturados entre os arts. 145 a 149-A¹⁴ da Carta Constitucional. Como também as limitações do poder de tributar, as normas relacionadas a competência tributária, divisão das receitas tributárias, e por fim, as vedações e critérios a serem utilizados pelo legislador ordinário, conforme disposto entre os art. 150 a 160¹⁵, no mesmo texto de lei.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

¹⁵ Idem.

2.1. *Considerações Gerais sobre o Direito Penal Tributário*

Todas estas regras e princípios exposto compõem a atividade tributária do Estado, a qual auxilia o mantimento dos recursos necessários para atender os gastos que não são supridos com a exploração do patrimônio estatal. Sendo assim, a arrecadação da receita tributária é feita a partir da cobrança de tributos, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, que têm finalidade de auxiliar a necessidade populacional, bem como atender aos encargos públicos do orçamento.

No entanto, com o passar do tempo a atividade tributária estatal foi substituída por uma política fiscal do Estado, sendo o estopim da formação da política econômica em caráter geral no Brasil. Sob esta análise, pode-se verificar uma melhor distribuição de renda nacional ao passo que há a progressividade da alíquota de certos tributos, como também favorecem o desenvolvimento de indústrias a partir dos incentivos fiscais proporcionado pelo Estado.

Já em relação a legitimidade constitucional para o amparo da ordem tributária, há uma ligação com a arrecadação de recursos e a destinação destes meios ao Estado democrático e social de direito, de forma que fornece melhor condição de vida aos entes da sociedade, garantindo assistência e solidariedade social com a arrecadação de receita.

Sob a mesma ótica, o Código Tributário Nacional dispõe sobre a ordem tributária e figura do tributo, em seus arts. 3º, 4º e 5º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.¹⁶

A partir da interpretação do CTN, o tributo é fruto do poder estatal e este está condicionado aos ditames constitucionais. Sendo assim, entende-se que a relação tributária é realizada a partir de uma relação jurídica, uma vez que a aplicação das normas são atribuídas tanto aos contribuintes quanto ao Estado, ao passo que a instituição de determinado tributo é realizada mediante a lei prévia e sua arrecadação e fiscalização são feitas a partir de uma atividade administrativa vinculada.

¹⁶ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>

Na história, verificou-se a crescente intenção do contribuinte em de eximir-se do pagamento de determinado tributo utilizando-se de meios fraudulentos e ilícito. A fim de minimizar a prática de possíveis delitos e auxiliar o fisco na arrecadação fiscal, o Código Criminal Imperial, em 1830, em seu art. 177 criminalizou a prática de crimes de contrabando, descaminho e de toda e qualquer conduta contra o tesouro público e a propriedade pública:

Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação. Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.¹⁷

Já o Código Penal Republicano de 1890, manteve disposto no Código Imperial, porém foi inserido ao texto de lei, os crimes contra a fazenda pública e o crimine de contrabando, conforme disposto em seu art. 265:

Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento: Pena - de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes.¹⁸

Com o advento do Código Penal de 1940, abordou-se apenas os crimes de contrabando e descaminho, seguindo a linha punitivista dos códigos penais revogados. O crime de evasão fiscal, por exemplo, não foi dissertado no texto de lei, uma vez que a tutela do patrimônio individual era abordada, diante da influência da doutrina iluminista no texto de lei pátria. Sendo assim, os art. 334 e 334-A do Código Penal Brasileiro, aprimoram o que já era criminalizado:

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)
§ 1º Incorre na mesma pena quem:
I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho;
III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

¹⁷ BRASIL. Decreto-Lei de 16 de dezembro de 1830. Código Penal do Império. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 08 janeiro de 1831. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LIM/LIM-16-12-1830.htm-lei/Del2848compilado.htm>

¹⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 847 de 11 de outubro de 1890. Código Penal Republicano. Sala das sessões do Governo Provisório, 11 de outubro de 1890, 2º da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D847.htm>

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.

Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida:

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

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

I - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando;

II - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente;

III - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação;

IV - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira;

V - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

3º A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.

Impedimento, perturbação ou fraude de concorrência¹⁹

Porém, com o tempo, o Estado social de Direito passou por transformações políticas que propiciaram a intervenção estatal nos setores que eram de tratativa exclusiva da iniciativa privada. Com seu novo perfil, o Estado buscou promover a dignidade, liberdade e igualdade de forma concreta a população, fornecendo a todos os seus entes os direitos fundamentais e o livre desenvolvimento social.

Com o desenvolvimento social, os cuidados relacionados a evasão fiscal crescem e com isso, a necessidade do desenvolvimento de uma tipificação específica para a matéria fica evidente, a fim de prevenir e reprimir possíveis autores que tem a intenção de prejudicar a arrecadação do fisco.

Para suprir a demanda, em 1965 foi criada a Lei nº 4.357, a fim de tipificar o crime de apropriação indébita pelo não recolhimento no prazo de 90 dias do imposto de renda retido na fonte, dos impostos indevidamente creditados nos livros fiscais e deduzidos de recolhimentos

¹⁹ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/De12848compilado.htm>

quinzenais, o valor de impostos do selo recebidos por terceiros e recebidos por meio de regimes de verba especial.

No mesmo ano, houve a edição da Lei n° 4.729, em que se criou o crime de sonegação fiscal e as condutas que caracterizam a prática do delito. No entanto, somente em 1990 houve a especificação, por meio da lei n° 4.729, dos crimes contra a ordem tributária em que se fixou as penas aplicáveis, revogando, assim, a Lei n° 4.797 de 1965.

2.2. *As Premissas que Abrangem a Prática dos Crimes Contra a Ordem Tributária*

O Estado Democrático de Direito com sua base constitucional, foi quem ditou as regras para a compreensão semântica da intervenção punitiva que tutelam os crimes contra a ordem tributária. Sendo assim, a interpretação e imposição das regras incriminadoras do direito positivado, são embasados por meio da soberania do povo em conjunto com o princípio da democracia.

Fernando Galvão também disserta sobre os crimes de ordem tributária e os princípios constitucionais que a cerceiam:

No contexto dos direitos fundamentais, vários princípios, constitucionais podem ser identificados como expressão das dimensões liberal, igualitária e solidária tanto do Direito Penal como do Direito Tributário.²⁰

Deste modo, analisando a intervenção punitiva e tributária do estado, o Direito Penal Tributário utilizou-se de premissas básicas que possibilitaram a imputação objetiva ao texto de lei que define a intenção da prática do crime tributário através de condutas fraudulentas e práticas tributárias ilícitas.

Tendo como apoio o Direito Penal liberal, a intervenção punitiva está associada ao sistema de garantias e proteção das liberdades individuais embasada nos princípios constitucionais da reserva legal, da intervenção mínima e da proteção ao bem jurídico. Analisando o papel do Estado na intervenção punitiva, este tem a obrigação de criminalizar as condutas que interferem e ofendem os interesses da sociedade, utilizando-se de premissas constitucionais para garantir a execução do Direito Penal.

Neste interim, a ação tributária ilícita se consolida a partir da intervenção estatal constitucional em relação as liberdades individuais da sociedade, tendo o Estado se baseado no interesse protetivo dos princípios fundamentais ao operacionalizar o Direito Penal. Sendo

²⁰ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário: Imputação Objetiva do Crime Contra a Ordem Tributária. Belo Horizonte: Editora D'Placido, 2015. p. 61.

assim, ao se tratar dos tipos penais dispostos na Lei n° 8.137/90, a aplicação correta do texto depende da primazia dos princípios constitucionais que respaldam a tipificação em questão, não podendo haver um cumprimento desigual do que o texto de lei exige.

Em relação a imposição tributária e suas premissas, pode-se destacar a obrigação tributária coligada ao princípio democrático, uma vez que os entes da sociedade são os únicos que têm a responsabilidade de cobrar e contribuir ao fisco, sendo o Estado apenas um gestor da atividade tributária, não podendo este gerar uma oposição ao contribuinte, uma vez que este tem a função de garantir os direitos fundamentais do contribuinte por meio de um sistema contributivo.

A Constituição Federal ampara e traz limitações para a imposição tributária, de modo que haja o direito do Estado de tributar e o da sociedade em contribuir sem prejuízos em seu patrimônio. Também, os textos de leis que estabelecem os tributos e a obrigação tributária que são regras jurídicas inerentes ao Direito Tributário constitucional.

Por fim, em relação aos crimes tributários e suas premissas, devem estar interligadas com os princípios e regras estabelecidas pelo Direito Penal e Direito Tributário. Nesse contexto, a intervenção punitiva e a imposição tributária devem estar amparadas aos direitos fundamentais que constituem o Estado Democrático de Direito. Sob esta perspectiva, Fernando Galvão discorre:

A compreensão das regras jurídicas que são expressas pelos tipos que estabelecem os crimes contra a ordem tributária, por sua vez, se fundamenta nas premissas de que: 1) a intervenção punitiva regulada pelo Direito Penal somente pode realizar-se nos termos da autorização e conforme o sistema de garantias estabelecido pela Constituição; 2) todo cidadão tem o dever de contribuir, conforme suas possibilidades pessoais para o financiamento das despesas estatais (dever de solidariedade geral) e que 3) a ordem tributária, nos exatos termos da conformação constitucional, possui dignidade penal e as ofensas e ela autorizam a intervenção punitiva.²¹

2.3. Análise do Bem Jurídico Tutelado e Dos Sujeitos que praticam os Crimes Contra a Ordem Tributária

Analisando o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária existem entendimentos divergentes quanto ao conteúdo protegido pela Lei n° 8.137. Um relacionado a imprecisão do conteúdo material protegido pela norma incriminadora, e o outro entendimento

²¹ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário: Imputação Objetiva do Crime Contra a Ordem Tributária. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015. p. 63.

vislumbra os art. 1 e 2 da referida lei, que dispõem sobre as ofensas do conjunto de valores que integram a ordem tributária em si.

Tal divergência de entendimentos ressalta a vulnerabilidade dos limites da intervenção punitiva estatal. Para viabilizar a análise do bem jurídico, a doutrina passa a realizar diversas interpretações por meio da perspectiva patrimonialista, funcionalista, eclética e procedimental.

A perspectiva funcionalista assegura a prática de crimes tributários sendo estes os que ofendem diretamente o erário Público, uma vez que há a intenção de prejudicar a arrecadação tributária. O doutrinador Luiz Regis Prado, sustenta que o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária é o patrimônio da Fazenda Pública, porém o bem jurídico não pode ter apenas o caráter patrimonialista individual, e sim um perfil supraindividual, de cunho institucional. Tal entendimento tem como proteção a política socioeconômica do Estado para a realização de da administração pública²².

A perspectiva funcionalista, também, traz como o bem jurídico nos crimes tributários nas funções tributárias estatais e funções de arrecadação tributária para realização de atividades para desenvolvimento da sociedade, tal posicionamento rejeita a tese de ofensa ao patrimônio estatal como tipo penal fundamental para o cometimento do crime contra a ordem tributária. Sob tal pensamento defendido, a Administração Pública e os crimes tributários possuem mesma natureza jurídica do crime de descaminho disposto no art. 334 do Código Penal Brasileiro. A atitude comparativa não permite que seja estabelecido um parâmetro concreto para verificar o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária²³.

A perspectiva eclética, concilia os aspectos defendidos pela perspectiva patrimonialista e funcionalista, tal entendimento propõe reconhecer nos crimes contra a ordem tributária o patrimônio público como limite da intervenção punitiva e as funções sociais do tributo. A concepção de bem jurídico nesta modalidade legitima a intervenção estatal punitiva²⁴.

Por fim, a perspectiva procedimental dispõe que a identificação do bem jurídico tutelado nos crimes tributários não tem correspondência semântica com os dispostos nas perspectivas patrimonialista, funcionalista e eclética. A legislação brasileira identifica o bem jurídico dos crimes tributários como tipos incriminadores dispostos na Lei 8.137/1990 e seu cometimento contra a sistematização de elementos de natureza tributária²⁵.

²² PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2018. pp. 407 - 408.

²³ *Ibidem*. pp. 407-408.

²⁴ *Ibidem*. pp. 407-408.

²⁵ *Ibidem*. pp. 407-408.

2.3.1. Os Elementos Normativos Relacionados ao Bem Jurídico Tutelado e o Cometimento de Crimes Fiscais

Os tipos incriminadores dispostos nos arts. 1 e 2 da Lei 8.137/1990 dificultam a percepção da conduta ilícita por meio de três elementos normativos:

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

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.²⁶

Porém, para que haja a prática do crime tributário em questão, é necessário a verificação do sujeito ativo que pratica o delito, vem como que este autor tenha plena compreensão dos elementos normativos do tipo previsto no art. 20 do Código Penal brasileiro. No entanto, pode-se verificar um erro quanto a natureza tributária de uma obrigação acessória

²⁶ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

da contribuição fiscal. Posto isto, verifica-se uma inadequação em razão do erro de tipo a qual exclui o fato penalmente irrelevante do crime tributário.

2.3.2. Os Sujeitos Dos Crimes Contra a Ordem Tributária

Tendo em vista os crimes contra a ordem tributária é necessário identificar quem são os sujeitos que praticam o delito fiscal.

O sujeito ativo do crime contra a ordem tributária é necessariamente o sujeito passivo da obrigação tributária, pois é uma obrigação principal ou acessória, sendo a obrigação tributária essencial para a cometimento do crime contra a ordem tributária, no entanto, a existência de um sujeito passivo na contribuição fiscal não é necessária para a identificação do sujeito ativo do crime tributário.

Realizando análise específica das espécies verifica-se que para efeitos fiscais, é necessário que haja a diferenciação entre a condição de contribuinte e a condição de responsável em sentido estrito. Nesse sentido, é imprescindível destacar que pode ou não ocorrer a coincidência entre o sujeito que tem a obrigação fiscal ou de penalidade pecuniária e o agente do crime apresentado no art. 1º da Lei 8.137/1990, ou seja, e a possibilidade da ocorrência de um crime próprio ou de mão própria necessita ser avaliada. Sob tal perspectiva, a atribuição da responsabilidade penal para que seja imputada requer uma avaliação das características individuais do autor bem como a verificação de se tal imputação ultrapassa os limites da responsabilidade objetiva. Deste modo, Cezar Roberto Bittencourt dispõe:

Como consequência do princípio de culpabilidade, não é possível atribuir responsabilidade penal sem dolo ou culpa, e especificamente no âmbito dos crimes contra a ordem tributária somente há crime se o agente agir dolosamente. Com isso estamos destacando que a mera identificação formal do sujeito passivo da obrigação tributária não é suficiente para formar um juízo de adequação típica na seara penal. Muitas vezes o sujeito formalmente obrigado perante o fisco (seja ele contribuinte ou responsável nos termos da lei) delega, por meio de acordo ou convenção particular, a terceira pessoa a responsabilidade de fato pelo recolhimento e/ou pagamento de tributos. Se esse terceiro é quem realiza, por sua própria conta e risco, a conduta fraudulenta, ultrapassando os limites de suas atribuições, ele será o autor do crime.²⁷

Avaliando o título de imputação do terceiro que não apresenta condição de contribuinte nem a de responsável em sentido estrito perante o fisco e que pratica o delito contra a ordem

²⁷ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Econômico. Vol. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 724.

tributária, este pode ser realizado, por exemplo, em situações em que o contribuinte é pessoa jurídica, no entanto, o crime é praticado por pessoa física e tal agente não faz parte do polo passivo da relação jurídico tributária. Desta forma, somente a pessoa física que teve a intenção de praticar o delito deverá responder como o autor do crime apresentado no art. 1º da Lei 8.137/1990.

Em casos em que houver uma pessoa jurídica como sujeito passivo da obrigação tributária, o sujeito ativo será a pessoa física que atua em nome desta pessoa jurídica, uma vez que sociedades empresariais, por exemplo, não podem realizar as condutas descritas no tipo incriminador. Sendo assim, foi convencionado que a pessoa física concorre nos crimes contra a ordem tributária e penas incidentes tendo como base a análise da culpabilidade do agente por meio do art. 11 da Lei 8.137/1990:

Art. 11. 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.

Parágrafo único. Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor.²⁸

Verificando o elemento normativo relacionado ao sujeito ativo do crime contra a ordem tributária, estes crimes por serem próprios necessitam que o sujeito ativo seja o indivíduo o qual a obrigação tributária é dirigida. Conforme já mencionado, o sujeito ativo do crime tributário tem o perfil de sujeito passivo na relação jurídico tributária e, por esta razão, constituiu-se um elemento normativo implícito aos crimes contra a ordem tributária. Deste modo, se faz necessário a identificação da obrigação tributária, conforme disposto nos art. 121 e 122 do Código tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.²⁹

²⁸ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

²⁹ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>

Ao exemplificar o sujeito passivo da obrigação tributária principal, é o indivíduo que realiza o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária, sendo este o contribuinte ou o responsável, ocorrendo assim, uma subdivisão sujeição passiva indireta ao se tratar de contribuinte, ou sujeição passiva indireta ao se tratar de responsável³⁰.

Sob tal afirmativa, pode-se verificar os autores dos crimes tributários como: 1) contribuinte; 2) contribuinte individual; 3) segurado especial; 4) empregado; 5) empresário; trabalhador avulso; 6) trabalhador autônomo; 7) trabalhador equiparado a autônomo; 8) responsável³¹.

Em relação a obrigação tributária solidaria, esta não é uma espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, e sim enquadra-se como uma garantia fidejussória³², uma vez que o indivíduo garantidor do crédito tributário, pode-se enquadrar como sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária. Tal modalidade está ilustrada no art. 124 do Código Tributário Brasileiro:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.³³

Sob tal perspectiva, a pessoa solidariamente está obrigada à retribuição do crédito tributário diante do interesse em comum em constituir o fato gerador da obrigação principal. Ou seja, muitas vezes de maneira errônea, o indivíduo que possui responsabilidade solidária responde criminalmente por um crime tributário em que não houve, em momento algum, a intenção de auxiliar ou receber os advenços do cometimento da prática ilícita.

Em relação a atuação do partícipe nos crimes contra a ordem tributária, pode-se destacar que não há uma regra no ordenamento jurídico brasileiro, ao passo que todos os agentes que concorrem ao crime tributário necessitam ser responsabilizados de forma indiferente da autoria do delito. Nesse sentido, as diversas posições ocupadas dentro de uma empresa como como administradores, sócios, gerentes, técnicos em contabilidade ou auditores, situação que implicaria a responsabilidade penal objetiva, inadmissível no direito penal pátrio. Sob esta

³⁰ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro, Direito Penal e tipo*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 119.

³¹ *Ibidem*, p. 119.

³² *Ibidem*, p. 126.

³³ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>

ótica, qualquer indivíduo capaz pode ter participação nos delitos contra a ordem tributária, desde que seu concurso tenha sido efetivo e esteja estipulado nas disposições legais da lei 8.137/90.³⁴

Analisando as questões atinentes à responsabilidade penal dos agentes dos crimes fiscais, faz-se necessário a análise das possibilidades que englobam as possíveis ações do agente:

- a) conduta praticada pelo único administrador, na condição de gestor da sociedade empresária;
- b) conduta praticada pelos sócios-administradores, na condição de gestores que realizam a divisão de responsabilidades da sociedade empresária; c) conduta praticada por intermédio da sociedade empresária, que a mando de seu(s) administrador(es) solicitaram a prática do delito;
- c) conduta ilícita praticada por executor fungível, que atua a mando de gerente de setor, sem que haja ordem por parte do sócio que exerce o poder de gestão da sociedade empresarial.³⁵

Assim, o ordenamento jurídico brasileiro diferencia as atuações, tendo por base as punições e seus graus de reprovação estabelecidos no 11 da Lei nº 8.137/90, aprimorando deste modo, o disposto no art. 29 do Código Penal brasileiro em relação ao concurso de pessoas:

Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.

§ 1º - Se a participação for de menor importância, a pena pode ser diminuída de um sexto a um terço.

§ 2º - Se algum dos concorrentes quis participar de crime menos grave, ser-lhe-á aplicada a pena deste; essa pena será aumentada até metade, na hipótese de ter sido previsível o resultado mais grave.³⁶

Deste modo, as hipóteses abordadas estão inseridas na prática do crime fiscal e o concurso de indivíduos abrangendo a figura do autor e partícipe. No entanto, para analisar a conduta da autoria e participação é necessário identificar os crimes se os crimes praticados se enquadram como comissivos e omissivos próprios. Verificando a responsabilidade penal dos sócios e administradores, a doutrina e a jurisprudência brasileira têm como base a teoria do

³⁴ Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 157

³⁵ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário: Imputação Objetiva do Crime Contra a Ordem Tributária. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015. pp. 195-202.

³⁶ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/Del2848compilado.htm>

domínio do fato para delimitar as condutas, seu emprego é feito de forma retórica, ao passo que não há critérios que delimitam as condutas delituosas.

Por fim, no que diz respeito ao sujeito passivo dos crimes contra a ordem tributária pode-se destacar os entes federativos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possuem a capacidade de impor a obrigação tributária principal ou acessória aos contribuintes. Porém, ao se tratar de contribuições sociais, como FGTS, SEC, SENAC, SESI, SENAI, o sujeito passivo da obrigação tributária em questão será a pessoa jurídica ou entidade que recebe os valores pagos. Esta pessoa jurídica ou entidade também pode ser sujeito passivo já que, durante a conduta criminosa produzida, é prejudicada diretamente pela insatisfação do crédito tributário³⁷.

³⁷ GALVÃO, Fernando. Direito Penal Tributário: Imputação Objetiva do Crime Contra a Ordem Tributária. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015. p. 195.

3. A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DIRETORES EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Analisando o Direito Penal Brasileiro e a doutrina tradicional, é possível perceber que se estruturam através do princípio *societas delinquere non potest*, ou seja, as pessoas jurídicas não têm propriedade para cometimento de crimes. Por esta ótica, a responsabilidade penal tem a necessidade de ser individualizada e personificada e sua atribuição depende da atuação do agente e a culpa vinculada a sua ação. No entanto, caso ocorra o cometimento de um delito em virtude ou em benefício de uma pessoa jurídica, deverá haver a responsabilização de pessoas físicas diante da autoria criminosa individualizada.³⁸

Atualmente, o entendimento relacionado a responsabilidade penal sustentado pela doutrina brasileira é o da verificação da autoria do crime sob a premissa da ideia de conduta punível e o princípio da *nulla poena sine culpa*. De acordo com a visão atual o autor Hugo de Brito Machado:

A responsabilidade penal é sempre pessoal e subjetiva, enquanto a responsabilidade civil pode ser transmitida por sucessão, nos limites do patrimônio transmitido ao sucessor, pode decorrer de atos de outrem e pode ser objetiva.³⁹

O Código Penal brasileiro, estabelece que as condutas de ação e a omissão fazem parte do comportamento humano e são constituídas a partir de uma ação positiva ou negativa de caráter ilícito disposto na norma penal. Deste modo, verificando a ação ou omissão do agente, esta conduta não seria suficiente para determinar a intenção de conduta personalíssima e como fato impeditivo para ocorrer a responsabilização criminal da pessoa jurídica. Posto isto, a teoria finalista da ação⁴⁰, originada na Alemanha, corroborou no detalhamento da matéria e tal descrição deu-se ao novo sistema relacionado ao erro como excludente do dolo. Neste interim, o legislador brasileiro no parágrafo 17 da Exposição de Motivos nº 211 ressalta que:

No tratamento do erro que o princípio *nullum crimen sine culpa* vai aflorar com todo o vigor no direito legislado brasileiro” e que, nessa esteira, acolheu o Projeto de Código à época “as duas formas básicas de erro construídas pela dogmática alemã: erro sobre elementos do tipo (*Tatbestandsirrtum*) e erro sobre a ilicitude do fato (*Verbotsirrtum*).⁴¹

³⁸ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno. Comentários ao Código Penal. p. 628

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. p. 77

⁴⁰ LUIZI, Luiz. O Tipo Penal, a Teoria Finalista e a Nova Legislação Penal. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1987. p. 110.

⁴¹ BRASIL. Exposição de Motivos Nº 211, de 9 de maio de 1983. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decllei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-exposicaodemotivos-148972-pe.html>.

A análise do erro sobre os elementos do tipo e do erro sobre a ilicitude do fato subentende a adesão brasileira à teoria finalista da ação de Welzel. Na visão do jurista alemão, a finalidade da conduta, “baseia-se em que o homem, com amparo em sua consciência causal, pode prever as consequências possíveis de seu agir em determinadas circunstâncias, e, por isso, pode traçar diferentes fins e orientar o seu agir pelo fim escolhido”⁴². Desta forma, a ideia de ação proposta por Welzel, é inerente ao ser humano e, assim, não está compatível designá-la a capacidade de ação à figura da pessoa jurídica.

Relacionando especificamente aos crimes contra a ordem tributária é possível observar que nas condutas dispostas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, existe a necessidade de serem praticadas por pessoa física, podendo estar ou não na condição de empresário ou fazer parte do corpo diretivo da empresa.

Já em relação a responsabilidade penal propriamente dita, esta consiste, no “dever jurídico de responder pela ação delituosa que recai sobre o agente imputável”, como destaca o jurista Heleno Fragoso⁴³. À vista disso, ponderando a culpabilidade, não é possível resultar em uma reprovação da conduta típica e antijurídica do agente. Em sua obra, Welzel reconhece que à determinada conduta violar algum tipo penal, somente poderá ser configurado crime caso o comportamento do autor possa ser reprovado. Nesta perspectiva, o jurista alemão destaca que “tipicidade, ilicitude e culpabilidade são os três elementos do crime, que tornam uma conduta em delito”⁴⁴.

Em consonância com a culpabilidade do agente defendida por Welzel, a jurista brasileira Esther de Figueiredo Ferraz, assevera que o ser humano em sua liberdade tem a capacidade de autodeterminação moral, o que lhe possibilita decidir de acordo com a norma jurídica vigente, ao passo que a culpabilidade do agente depende da capacidade de compreensão da antijuridicidade da conduta praticada⁴⁵.

Avaliando os crimes contra a ordem tributária, estes configuram-se a partir da adoção da responsabilidade pessoal do agente, que, por sua vez, o autor do delito para que haja a consolidação de sua conduta delituosa poderá utilizar diferenciação dos agentes relativamente à responsabilidade penal individual.

⁴² WELZEL, Hans. *Das neue Bild des Strafrechts systems*. 4. ed. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1961. p. 1.

⁴³ FRAGOSO, Heleno. *Lições de Direito Penal*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 242.

⁴⁴ WELZEL, Hans. *Das neue Bild des Strafrechts systems*. 4. ed. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1961. p. 48.

⁴⁵ FERRAZ, Esther de Figueiredo. *A Co-Delinquência no Direito Penal Brasileiro*. São Paulo: J. Bushatsky Editor, 1976. p. 96

O artigo 11 da Lei nº 8.137/1990 elucida que “quem de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorra para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”⁴⁶. Em consequência, a responsabilidade penal individual é constatada a partir de duas premissas essenciais. O legislador ao expor no texto de lei “inclusive por meio de pessoa jurídica”, admite que a punição, em qualquer hipótese delituosa, recairá sobre a pessoa natural, mesmo que uma pessoa jurídica fosse utilizada para a prática do ato criminoso.⁴⁷ Outrossim, a punição deverá ser estabelecida de acordo com a culpabilidade do agente, ou seja, a contribuição de cada indivíduo que concorreu para atingir o resultado desejado.

O Código Tribunal Nacional, por sua vez, trata no art. 137 que:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.⁴⁸

Verificando o texto de lei em destaque, Andrade Filho elucida que a responsabilidade será feita de forma personificada em situações em que a conduta praticada for tipificada como crime ou contravenção⁴⁹. Inclusive, o autor adverte que a exclusão da responsabilidade pessoal do agente, prevista no texto normativo, somente poderá ser interpretada em crimes cometidos com culpa do agente, conforme exemplificado no inciso I. Já em relação aos crimes praticados com dolo do agente, a regra está disposta no inciso II. Posto isto, ao examinar o texto legal da Lei nº 8.137/1990, verifica-se que os delitos são tipificados apenas na modalidade dolosa, não existindo previsão legal para a modalidade culposa.

⁴⁶ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

⁴⁷ MÉLEGA, Luiz. O sujeito ativo do Crime e as Pessoas Jurídicas. p. 108.

⁴⁸ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário. p. 94.

Deste modo, é incontestável que em casos que haja o envolvimento de pessoa jurídica como meio facilitador para produção do resultado criminoso os indivíduos que atuam na empreitada delituosa, agem com dolo. Nesse sentido, é necessário avaliar o grau de contribuição dos indivíduos que concorreram para a prática do delito, verificando, de fato, como cada indivíduo cooperou para que seja aplicada a devida punição disposta no art. 11 da Lei nº 8.137/1990.

Sendo assim, conforme disposto, a responsabilidade penal objetiva fica excluída do Direito Penal brasileiro, devido a condição funcional, posição hierárquica ou situação estática em matéria de crimes contra a ordem tributária⁵⁰, excluindo, assim a teoria do injusto segundo a qual, o indivíduo que comete um injusto culpável também deve ser imputado os resultados acidentais ocorridos, sem dolo ou culpa. Sob a mesma ótica, o Supremo Tribunal Federal em decisão afirmou que “a circunstância objetiva de alguém meramente ser sócio de uma empresa não se revela suficiente, só por si, para autorizar qualquer presunção de culpa (inexistente em nosso sistema jurídico-penal) e, menos ainda, para justificar, como efeito derivado dessa particular qualificação formal, a correspondente persecução criminal em juízo”⁵¹. Em continuidade, destacou que:

O simples ingresso formal de alguém em determinada sociedade simples ou empresária - que nesta não exerça função gerencial nem tenha participação efetiva na regência das atividades sociais - não basta, só por si, especialmente quando ostentar a condição de quotista minoritário, para fundamentar qualquer juízo de culpabilidade penal. A mera invocação da condição de quotista, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que vincule o sócio ao resultado criminoso, não constitui, nos delitos societários, fator suficiente apto a legitimar a formulação da acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório.⁵²

3.1. Responsabilização Criminal nos Crimes Econômicos, o Direito Penal Brasileiro e a Teoria do Domínio do Fato

A responsabilidade penal nos casos de crimes econômicos, o jurista Tiedemann esclarece que os crimes econômicos, em regra, não são cometidos por apenas um indivíduo, mas sim por muitos, uma vez que trata-se de uma característica do fenômeno sociológico da

⁵⁰ OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. A Responsabilidade nos Crimes Tributários e Financeiros. p. 28 e 29

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 89427/BA. Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 28/03/2008. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2941130/habeas-corpus-hc-89427-ba/inteiro-teor-101188427?ref=juris-tabs>>

⁵² Idem.

coletivização da vida social, particularmente no âmbito econômico⁵³. Deste modo, analisando a participação dos indivíduos nos crimes econômicos, verifica-se a necessidade de um plano horizontal, ao passo que a ação de muitos indivíduos pode ser feita de maneira mais ou menos independente, bem como a existência de um plano vertical, o que verifica a colaboração de indivíduos organizados dentro de uma hierarquia de funções dentro de uma sociedade empresarial⁵⁴.

À vista disso, a jurisprudência alemã sugeriu uma normatização do conceito de autoria por intermédio da constatação de um controle no campo da responsabilidade criminal, podendo esta ser atribuída mediante a ação ou omissão do agente⁵⁵. Deste modo, os juristas alemães utilizaram-se das expressões “domínio do fato” e “domínio sobre o fato”, sendo empregadas primeiro no Direito Penal alemão, pelo jurista alemão Hegler, em 1915, e, após, por Frank e Goldschmidt (1931), Bruns (1932), Lobe (1933), Berges (1934), von Weber (1935) e Eb. Schmidt (1936).

Tais expressões foram operadas por Welzel (1939)⁵⁶ e Roxin (1963)⁵⁷ tempos depois, no entanto, a análise de ambos foi feita a partir da consideração da teoria do domínio de fato e um estudo próprio, que delimitava os efeitos da autoria e participação em crimes econômicos. Deste modo, duas teorias do domínio do fato com propostas diferentes foram criadas, à medida que os pontos de partida destas conjecturas são feitos com premissas diversas e traçam critérios fundamentalmente distintos.

Já a jurisprudência brasileira, utilizou-se da teoria do domínio do fato como preceito para delimitação entre o autor e o partícipe, em especial, aos delitos cometidos contra a ordem tributária, em que a execução delituosa ocorre dentro de uma sociedade empresária. Neste interim, a interpretação brasileira da teoria do domínio do fato é feita com certa imprecisão, ao passo que a compreensão do conceito em face dos crimes fiscais é feita por meio de um impasse entre as vertentes estudadas no Brasil, sendo assim, não há uma fidedigna adesão a uma ou outra tendência, ao passo que a fusão de interpretações e critérios se faz inadmissível.

Conforme defendido, por exemplo, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “O responsável pela empresa responde pelos crimes contra a ordem tributária da pessoa jurídica, quando demonstrado que detinha o domínio dos fatos e o poder de decisão sobre a

⁵³ TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 2. ed. Köln: Carl Heymanns, 2007. p. 130.

⁵⁴ *Idem*.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 131.

⁵⁶ WELZEL, Hans. *Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie*. Berlin: Walter de Gruyter, 1975. p. 161 e ss.

⁵⁷ ROXIN, Claus. *O domínio por organização como forma independente de autoria mediata*. p. 69 e ss.

administração da empresa”⁵⁸. Em outro julgado, o Egrégio Tribunal defende que “é autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não”⁵⁹. Sendo assim, a responsabilidade criminal dos sócios e administradores sob a ótica da teoria do domínio do fato tem suas divergências, sendo imprescindível a verificação das diferenças existentes entre referidas concepções.

3.1.1. As Oposições entre a Teoria do Domínio Final do Fato e a Teoria do Domínio do Fato

As principais oposições entre a teoria do domínio final do fato, de Welzel, e a teoria do domínio do fato, de Roxin, podem ser exemplificadas a partir das seguintes premissas; em sua abordagem, Welzel reconhece a existência de três modalidades de autoria, sendo estas: a autoria direta, a autoria mediata e a coautoria.⁶⁰ No entanto, o jurista em sua exposição salienta que o conceito de domínio do fato é um pressuposto fático da autoria, deste modo, não há diferenças entre espécies ou formas de domínio do fato. Por outro lado, o jurista Roxin, desenvolve o domínio do fato tripartido, ou seja, em sua tese há a distinção entre as formas de domínio da ação, domínio funcional e domínio da vontade⁶¹. Tais distinções correspondem as modalidades de autoria, propostas por Welzel.

a) Autoria direta

Welzel em suas obras, expõe que autoria direta tem dois pressupostos para a sua conjuntura: 1) os pressupostos pessoais, resultantes da estrutura do tipo, a qual se subdivide em pressupostos pessoais objetivos, exemplificado, a posição do autor que possui dever especial, conforme disposto no art. 3º da Lei nº 8.137/1990; e pressupostos pessoais subjetivos, ou seja, o autor possui elementos subjetivos do injusto para exemplificar suas ações. 2) pressuposto fático, em que aduz o domínio final do fato ser caracterizado pelo controle sobre as decisões em que haja a execução da vontade final do agente. Deste modo, para o jurista alemão, o

⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região: ACR 5012255-56.2015.4.04.7201, Rel. Des. Federal Márcio Antonio Rocha. Sétima Turma. Julgado em 19 set. 2017. Disponível em <<https://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/824980903/apelacao-criminal-acr-50122555620154047201-sc-5012255-5620154047201/inteiro-teor-824980959?ref=juris-tabs>>

⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região: ACR 5005043-74.2012.4.04.7205, Rel. Des. Federal João Pedro Gebran Neto. Oitava Turma. Julgado em 01 fev. 2017. Disponível em <<https://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/429108839/apelacao-criminal-acr-50050437420124047205-sc-5005043-7420124047205/inteiro-teor-429108887?ref=serp>> Acesso em: 10 de maio de 2020.

⁶⁰ WELZEL, Hans. Studien zum System des Strafrechts. In: WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie, Berlin: Walter de Gruyter, 1975, p. 164

⁶¹ ROXIN, Claus. Täterschaft und Tatherrschaft. 9. ed., Berlin: De Gruyter, 2015, p. 527

“domínio final do fato” não é o critério principal para determinar a autoria, sendo essencial a verificação do pressuposto material da ação.⁶²

O penalista alemão, Roxin, por outro lado, defende a teoria do domínio do fato sob a alegação de que “o autor direto é a figura central, a figura chave do acontecimento mediado pela conduta”⁶³, deste modo a autoria será “a figura central da conduta executória”⁶⁴ e, por fim a “figura central do processo delitivo é quem domina o acontecimento dirigido à realização do delito”.⁶⁵ Sob tal pensamento, o jurista refere ser o autor direto do delito aquele “que domina o fato, isto é, que desempenha o papel decisivo na realização do tipo”, portanto, “tem o domínio do fato e é autor, quem aparece como a figura central, a figura chave na realização do delito, por meio de sua influência decisiva para o acontecimento”.⁶⁶ Para Roxin, conseqüentemente, o domínio do fato é o principal critério para determinar a autoria.

b) Coautoria

Para Welzel, a função destinada a coautoria “é a da divisão de papéis em um plano elaborado conjuntamente”⁶⁷, ou até mesmo, uma divisão de trabalho, podendo esta decisão ser realizada de forma conjunta, ou tratar de uma execução realizada a partir de um conjunto de fatos de requisitos imprescindíveis⁶⁸. Todavia, cumpre elucidar que a figura do coautor não manifesta o poder de decisão sobre a fato integral a ser executado, somente apresenta a sua parcela de contribuição na conduta tipificada.

Apesar de aparentemente corresponder com as ideias de Welzel, Roxin em sua exposição aduz que a coautoria decorre da realização do tipo por meio da execução pela divisão de trabalhos, deste modo, o jurista alemão estabeleceu três pressupostos para a coautoria: 1) a existência de um planejamento conjunto do fato; 2) a execução conjunta do fato; 3) a prática de uma contribuição essencial à etapa da execução.⁶⁹

c) Autoria mediata

Em relação a autoria mediata, Welzel discorre que a ideia do domínio final do fato por parte do indivíduo que se encontra por trás do instrumento, sendo que este indivíduo não pode de maneira alguma possuir o domínio pleno do fato, pois apresenta mero caráter indutor ou

⁶² WELZEL, Hans. Das Deutsche Strafrecht. In: WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie, Berlin: Walter de Gruyter, 1975, pp. 82 - 84.

⁶³ ROXIN, Claus. Täterschaft und Tatherrschaft. p. 25.

⁶⁴ Ibidem, p. 108.

⁶⁵ Ibidem, p. 527.

⁶⁶ ROXIN, Claus. Strafrecht. v. II. München: Beck, 2003, pp. 11 e 14.

⁶⁷ WELZEL, Hans. Studien zum System des Strafrechts. In: WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie, Berlin: Walter de Gruyter, 1975, p. 171.

⁶⁸ WELZEL, Hans. Das Deutsche Strafrecht. 11. ed. Berlin: De Gruyter, 1969, p. 107.

⁶⁹ ROXIN, Claus. Strafrecht. v. II. München: Beck, 2003, p. 77.

instigador. Deste modo, o jurista alemão alude: “Para a autoria mediata, de modo algum é exigível que o autor se sirva de um instrumento mecânico realmente eficaz”⁷⁰, visto que “ele pode adaptar em certa extensão a conduta final de outrem à sua atividade final, desde que conserve – ao contrário do outro – o pleno domínio do fato sobre o fato integral”.⁷¹

Desta forma, a autoria mediata pode resultar na situação de o instrumento ser um indivíduo que atua de forma inconsciente ou consciente para a produção do resultado final, no entanto, a autoria necessita prover do domínio mediato e integral da ação executada. Sendo assim, a autoria mediata é determinada quando o chamado “homem de trás” dispõe de:

- 1) um instrumento que atua sem dolo;
- 2) um instrumento que não é livre (devido à coação, à ausência de vontade pela incapacidade do menor ou do portador de doença psíquica ou, ainda, à emissão de ordem ilícita direta do superior militar);
- 3) um indivíduo que não possui a qualificação exigida pelo tipo penal, no caso de crimes especiais, sendo que ele (o homem de trás) a possui.⁷²

Sobre o mesmo tema, Roxin estima que a incidência da autoria mediata advém de um indivíduo que se utiliza de um intermediador para cumprir a execução da sua vontade, nessa conformidade, o sujeito é um instrumento do autor (homem de trás) para que o ato criminoso ocorra de forma mediata.⁷³ Ressalta, também, que na autoria mediata inexistente uma execução do chamado homem de trás, sendo assim, o domínio do fato está baseado apenas no poder de conduzir à vontade, deste modo um indivíduo é utilizado e não há uma atuação livre dele. Nessa sequência, para o jurista alemão, o domínio do homem de trás ocorre em virtude de coação, de erro ou de aparatos organizados de poder.⁷⁴

3.1.2. A Autoria Mediata pelo Domínio da Vontade em Virtude de Aparatos Organizados de Poder

Avaliando de maneira mais profunda, Roxin estabeleceu por meio de estudos a “teoria do domínio do fato pelo domínio da vontade em virtude de aparatos organizados de poder”⁷⁵,

⁷⁰ Ibidem, p. 78.

⁷¹ WELZEL, Hans. Studien zum System des Strafrechts. In: WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie, Berlin: Walter de Gruyter, 1975, pp. 164 e 165

⁷² ALFLEN, Pablo Rodrigo. Responsabilidade penal dos sócios e administradores por crimes contra a ordem tributária. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, Santa Maria, RS, v. 14, n. 1, e30442, jan./abr. 2019. ISSN 1981-3694. DOI: <http://dx.doi.org/10.5902/1981369430442>. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/30442> Acesso em: 15 de maio de 2020.

⁷³ ROXIN, Claus. Strafrecht. v. II. München: Beck, 2003, p. 22.

⁷⁴ ROXIN, Claus. Täterschaft und Tatherrschaft. 9. ed., Berlin: De Gruyter, 2015, p. 148.

⁷⁵ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 136 e ss

originada à luz do caso Eichmann.⁷⁶ Tal teoria encontra-se embasada em uma organização delitiva em que os chamados homens de trás tem pleno poder de comando e assim são os mandantes de ações tipificadas. Tais indivíduos podem ser responsabilizados como autores imediatos, caso os executores diretos forem considerados como autores plenamente responsáveis. Os homens de trás, são chamados de “autores de escritório”, por Roxin em suas exposições.⁷⁷

Neste disparate, o homem de trás consegue executar suas ordens a partir de uma organização que possibilita que o “instrumento” atue. No que concerne aos instrumentos executores do delito, estão inseridos em estruturas previamente estabelecidas, que atuam de maneira conjunta nas funções condicionadas para que haja o funcionamento da organização em que o homem de trás aguarda resultados e lucros. Nessa lógica, o executor e o homem de trás apresentam maneiras diferentes acerca do domínio do fato; o primeiro possui o domínio da ação, enquanto o segundo possui o domínio por organização.⁷⁸

Roxin, cria um sistema dogmático, com quatro pressupostos fundamentais, para exemplificar suas constatações acerca da autoria mediata com base no domínio por organização: a) o poder de comando; b) a desvinculação do direito pelo aparato de poder; c) a fungibilidade do executor direto; d) a disposição essencialmente elevada dos executores ao fato⁷⁹.

Sendo assim, a atuação do homem de trás, dentro de uma organização hierarquicamente estruturada, implica no conhecimento das condições básicas deste, para que haja um aproveitamento das estruturas da organização para o cometimento de delitos. Em relação ao segundo pressuposto, este respalda-se na desvinculação do direito pelo aparato de poder, ou seja, tal instrumento de poder não possui atuação dentro do ordenamento jurídico.⁸⁰ Porém, tal afirmativa não diz respeito ao aparato de poder não estar vinculado as normas do direito, “mas tão somente no marco dos tipos penais realizados por meio dele”.⁸¹

Para Roxin, o cumprimento das ordens dadas pelo homem de trás estão respaldadas pelos potenciais dos executores que estão à sua disposição. Por conseguinte, a fungibilidade do executor direto torna-se elemento essencial da autoria mediata por instrumentos organizados hierarquicamente. Assim, estabelece-se certa viabilidade para ocorrer a substituição do executor, a fim de garantir o funcionamento “automático” do aparato, em que o executor tem o

⁷⁶ ROXIN, Claus. O domínio por organização como forma independente de autoria mediata, 2009, p.193.

⁷⁷ Ibidem, p. 69.

⁷⁸ Ibidem, pp. 79-80.

⁷⁹ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 140

⁸⁰ Idem.

⁸¹ ROXIN, Claus. O domínio por organização como forma independente de autoria mediata, 2009, p. 81.

papel de “uma figura anônima, intercambiável”, “uma engrenagem substituível no mecanismo do aparato de poder.”⁸²

Já em relação a disposição dos executores na autoria mediata por instrumentos organizados hierarquicamente, esta situação aumenta probabilidade do resultado segundo o domínio do fato do homem de trás. Todavia, Roxin salienta as diversas circunstâncias que podem exercer o papel integrante na organização, situação que propicia certa tendência de adaptação dos executores.

Tal situação, porém, não se refere à condutas que não poderiam ser realizadas por simples indivíduos e sim por um fenômeno típico da organização, podendo ser um “obsequioso zelo excessivo” de seus executores, seja por questões profissionais ou por desejos criminosos, “os quais um membro de uma tal organização acredita poder fornecer impunemente”.⁸³

Por fim, o jurista alemão destaca que estes diversos fatores inseridos que “conduzem a uma disposição condicionada dos membros da organização ao fato”⁸⁴, ao passo que realizando uma análise meticulosa, entende-se por “um elemento essencial de segurança”⁸⁵, em que o homem de trás tem a certeza que os instrumentos cumpriram suas funções.

3.1.3. A Teoria do Domínio do Fato Relacional sob o Ponto de Vista Prático

As percepções aprofundadas por Welzel e Roxin, em relação a Teoria do Domínio do Fato Relacional, não são satisfatórias analisando o ponto de vista prático. Uma vez que há a necessidade de avaliar o critério ontológico-relacional ao realizar o emprego do domínio do fato pragmaticamente útil.⁸⁶ Sendo assim, as posições jurídicas são apresentadas em uma relação tripartida de um lado, e, do outro, dois sujeitos de direito são apresentados um como uma autoridade de exclusão e o outro se apresenta na qualidade de sujeito de direito que age em um círculo de direitos para a realização de sua vontade, deste modo tal teoria está prejudicada em relação a conduta e dano no campo de visão da dogmática.⁸⁷

Consequentemente, o domínio do fato necessita ter a interpretação como “a possibilidade de controlar, em razão do poder de condução, a realização típica — com todas as suas circunstâncias, no momento e na forma mais apropriada — e o respectivo resultado

⁸² ROXIN, Claus. Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate. *Goltdammer's Archiv für Strafrecht*, Heidelberg, v. 2, 1963, p. 201.

⁸³ ROXIN, Claus. O domínio por organização como forma independente de autoria mediata. p. 86.

⁸⁴ Idem.

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 186 e ss.

⁸⁷ Ibidem, p. 188.

delitivo”.⁸⁸ Desta forma, pode-se realizar a interpretação de que o domínio do fato é domínio do resultado. Posto isto, o critério material realiza a avaliação da autoria do fato, que corrobora, assim, com a tripartição entre autoria direta (domínio do resultado), coautoria (domínio operacional) e autoria mediata (domínio social).⁸⁹

Analisando o autor direto, tendo por base a teoria do domínio do fato relacional, entende-se que o poder de condução é realizado pelo próprio indivíduo que tem o controle direto dos atos que interferem na produção do resultado criminoso, ou seja, o ato delitivo que gera ofensas ao bem jurídico tutelado.⁹⁰ Conseqüentemente, tendo por base a visão de Roxin, tal modalidade assemelha-se ao indivíduo central do delito, ao passo que o domínio do fato aqui elucidado tem como razão o gerenciamento dos meios que efetivam o resultado lesivo ao bem jurídico.

Avaliando a figura do coautor sob a concepção ontológico-relacional, esta materializa-se sob o domínio operacional. À vista disso, as noções abordadas por Welzel e Roxin se concretizam a partir dos pressupostos⁹¹:

- Acordo objetivo de condutas: retrata o desmembramento fático da realização típica objetivamente entre todos os participantes, à proporção que indica a realização das contribuições dentro de um contexto social que exterioriza em uma obra coletiva. Situação na qual, torna pragmaticamente desnecessária o aspecto da identificação de decisão conjunta, como também, de um acordo de vontades, aspectos estes processualmente difíceis de serem analisados por meio dos tradicionais meios de prova;⁹²
- Realização conjunta do fato ofensivo ao bem jurídico: denota uma contribuição física ou psíquica, que pode ocorrer durante a preparação ou até mesmo a execução do ato, podendo a ação ser típica ou atípica, desde que o coautor tenha o poder de condução e sua contribuição ao fato seja decisiva para a preparação e o planejamento da etapa de execução;⁹³
- Relevância causal das contribuições para a causação da ofensa ao bem jurídico: a contribuição de cada um dos coautores necessita ser suficiente para a ocorrência da ofensa ao bem jurídico, de modo que não ocorra sem aquela.⁹⁴

⁸⁸ Ibidem, p. 191.

⁸⁹ Ibidem, pp. 191-192.

⁹⁰ Ibidem, pp. 198-199.

⁹¹ Ibidem, pp. 198-199.

⁹² ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 202

⁹³ Ibidem, p. 205.

⁹⁴ Ibidem, p. 210.

Por fim, a autoria mediata se baseia no elemento determinação, de maneira que haja a verificação do mandante do ato delituoso e que o sujeito que põe em prática a ação tipificada, a realiza pela vontade expressa do mandante.⁹⁵ Contudo, a situação torna-se decisiva a partir do poder de controle do homem de trás para que se dê a ofensa ao bem jurídico-penal, tendo como meio em suas relações fático-sociais em um sistema punitivista. Sendo assim, a ação do indivíduo instrumento pode ser punível ou impunível, sendo basilar a determinação da autoria mediata que o homem de trás: a) seja um sujeito capaz; b) exerça o controle mediato da produção do resultado ofensivo ao bem jurídico; c) não pratique atos materiais direcionados ao resultado (atos executórios); d) sirva-se de outro indivíduo, enquanto instrumento para a prática da ofensa ao bem jurídico; e) tenha conhecimento da disposição condicionada do instrumento em realizar o fato.⁹⁶ Em contrapartida, verificando o indivíduo instrumento, este poderá ser tanto um sujeito impunível, por atuar de forma atípica, lícita ou inculpável, como também punível.⁹⁷

3.2. O Autor do Crime Contra a Ordem Tributária e a Responsabilização dos Sócios e do Corpo Diretivo a Partir da Teoria do Domínio do Fato

Possuindo critérios específicos para cada caso concreto, a teoria do domínio do fato tem caráter delimitador em se analisa a autoria dentro de suas respectivas modalidades. Deste modo, faz-se necessária a argumentação por base na suficiência que o indivíduo possui em dominar o fato para que a autoria seja atribuída a ele.

Por este ângulo, torna-se necessário aprofundar a análise no que concerne a figura dos sócios e diretores, no que diz respeito ao cometimento de crimes contra a ordem tributária e as diretrizes que asseveram a Teoria do Domínio do Fato.

3.2.1. O Gestor de Fato da Sociedade Empresária e Prática de Sua Conduta

Será utilizado como exemplo a figura do responsável legal, que se encontra na condição de administrador e que intencionalmente deixa de apresentar ao órgão competente as Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs). Conforme,

⁹⁵ *Ibidem*, p. 211 e ss.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 213 e s.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 225.

disposto no art. 337-A, III, do Código Penal Brasileiro, trata-se de crime de sonegação de contribuição previdenciária:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (VETADO)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.⁹⁸

Analisando o tipo penal disposto é possível verificar que o delito em discussão se consuma com a legítima evasão da contribuição social, no exemplo em questão, o delito é realizado por intermédio da supressão implementada resultante da do prazo vencido para o cumprimento da prestação da obrigação tributária. Sobre o tema, Andreas Eisele destaca, “a consumação opera-se no momento da realização do evento (resultado) proporcionado em decorrência da anterior prática de uma das condutas fraudulentas instrumentais descritas nos incisos”.⁹⁹

Sob o prisma da Teoria do Domínio do Fato apresentado por Roxin, a autoria deve ser determinada, observando a atuação do responsável legal e administrador e se ele possui o domínio sobre a conduta implementada de elidir a contribuição social previdenciária. No entanto, a teoria defendida pelo jurista alemão é insuficiente, ao passo que não se trata de um

⁹⁸ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/Del2848compilado.htm>

⁹⁹ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002. p. 221.

domínio sob o fato integral da conduta de suprimir a contribuição social. Por consequência, não se pode afirmar que o representante legal que tinha condição de administrador, no caso em questão, possuía o domínio sobre a efetiva evasão da contribuição social.

Em relação a Teoria do Domínio Final do Fato, de Welzel, é necessário que haja a ponderação do aspecto fático (material) relacionado ao domínio sobre a decisão e a execução da ação intencional relativa a supressão da contribuição social, assim, o representante legal com condição de administrador a sociedade empresária, pode ter atuado em favor próprio e executou efetivamente a supressão da referida contribuição. Todavia, este preceito pode não se apresentar de modo satisfatório, ao passo que o domínio sobre a execução pode gerar a interpretação de que o representante legal dominava de modo efetivo a evasão da contribuição.

No entanto, conforme já destacado na presente monografia, a autoria pode ser afirmada somente no caso de que o representante legal em condição de administrador possuir o poder de condução para a realização, interrupção, impedimento ou continuidade da efetiva ofensa ao bem jurídico tutelado e que ocorra um resultado lesivo previsto no texto legal. Dessa forma, o domínio do fato, do exemplo em questão, constitui critério material que depende da aferição do direto e efetivo controle sobre a ofensa à lesão ao bem jurídico.¹⁰⁰ Por conseguinte, a atribuição da autoria direta ao gestor de fato da sociedade empresária, necessita ser comprovado o poder de realização, interrupção ou de continuação efetiva evasão da contribuição social.

3.2.2. Os Sócios Gestores de Fato e a Conduta Praticada Mediante Divisão de Papéis

Será utilizado como exemplo a figura de dois sócios-administradores de uma sociedade empresarial que não atuavam em conjunto na prática de falsificações e emissões de notas fiscais de vendas de mercadorias. A prática do delito tinha como a finalidade de eximir a sociedade empresária do recolhimento do tributo de ICMS ao Estado em que se localizava.

Para a concretização do ato criminoso, um sócio tinha a responsabilidade de realizar a venda das mercadorias da empresa, e o outro tinha o dolo intencional de inserir falsos destinatários nas notas fiscais, para que houvesse a redução da alíquota ao simular operações de saída de mercadorias para Estados nos quais possuíam tributação à menor. Com esse objetivo, os sócios da sociedade empresária tinham a pretensão de reduzir o pagamento do tributo de ICMS ao Estado. Dessa maneira, conforme disposto no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990:

¹⁰⁰ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 199.

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;

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

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

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

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.¹⁰¹

Analisando o disposto no texto de lei, pode-se observar que o ato delituoso se configura através do meio que possibilita a fraude ao Fisco, ao passo que sendo que o crime consumado com a com a ocorrência do resultado danoso consistente na evasão tributária.¹⁰² Sendo assim, o exemplo aludido, emprega na participação dos sócios em situação de coautoria.

Conseqüentemente, para que haja a determinação da figura do coautor é preciso analisar a conduta sob a visão de Welzen na Teoria do Domínio Final do Fato, ao passo que o ato criminoso seja estruturado os sócios da sociedade empresarial necessitavam agir de maneira conjunta baseando-se na divisão de tarefas. Avaliando a visão de Roxin sobre o tema, este considera fundamental a evidência de planejamento conjunto dos agentes e que as atividades realizadas para a consumação do crime sejam realizadas por todos participantes.

Contudo, as teorias propostas pelos juristas alemães não são práticas. A primeira pode-se destacar o insucesso devido a avaliação da decisão de um dos agentes e que não tenha nenhum juízo de interferência, já a segunda teoria, necessita a apreensão de elemento objetivo dificilmente encontrado na prática, como um plano de estruturação de atividades entre os sócios.

Assim, faz-se necessário a comprovação de que ocorreu uma execução conjunta baseada na divisão de trabalhos entre os sócios da sociedade empresária e que o ato criminoso

¹⁰¹ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

¹⁰² EISELE, Andreas. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002. p. 146

se deu com um aporte essencial à etapa da execução tanto pelo sócio que realizava as vendas, quanto pelo sócio que falsificava as notas fiscais.

3.2.3. A Sociedade Empresária Sendo um Intermédio para a Realização da Conduta de Gestores de Fato

Será utilizado como exemplo, a figura de dois sócios de uma sociedade empresarial, que somente um destes exerce a posição de sócio administrador sendo, inclusive, o único responsável pela movimentação financeira e assinatura dos livros fiscais. Dentro dessa sociedade empresarial, havia um supervisor do Departamento contábil, que gerenciava três funcionários do que procediam à contabilidade da empresa com base nos livros e documentos fornecidos pela gerência. O gerente da contabilidade, no que lhe diz respeito, recebia os documentos do sócio administrador e repassava ao seu time de contadores.

Em fiscalização, a Receita Federal do Brasil comprovou que a sociedade empresarial em questão, não apresentou as escrituras fiscais apresentar os livros fiscais requisitadas desde do Termo de início de ação fiscal. Deste modo, com a falta de fornecimento dos dados de faturamento, a receita solicitou quebra de sigilo bancário a fim de obter toda a movimentação financeira da empresa nos anos 2004 a 2006. Com os dados obtidos, a Receita Federal verificou que a sociedade empresária teria suprimido tributos federais, ao passo eu a receita bruta auferida e apresentada na declaração anual de informações econômico-financeiras da pessoa jurídica (DIPJ), possuía todos os campos sem informações. Conforme já mencionado na presente monografia, o art. 1º, I da Lei nº 8.137/90 assevera que: “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas”, “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.¹⁰³

A imputação de autoria mediata pelo uso das estruturas da organização empresarial pode ser empregada. Indubitavelmente, a Teoria do Domínio Final do Fato, proposta por Welzel, poderia ser utilizada no caso em que o funcionário instrumento tivesse atuado sem o emprego de dolo, situação que abriria precedentes para que a conduta fosse imputada de maneira objetiva, ignorando a imputação na esfera do tipo subjetivo. De maneira contrária, Roxin, na Teoria do Domínio do Fato pelo Domínio da Vontade, avalia os critérios objetivos em que se delimita a autoria sob a ótica do tipo penal objetivo, podendo esta ser introduzida

¹⁰³ BRASIL. Lei 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. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>

pelo domínio da vontade em virtude de erro, ou pelo domínio da vontade em virtude de aparatos organizados de poder.

No caso em questão, tendo em vista que um dos sócios não possui papel administrativo dentro da sociedade empresarial, não apresenta nenhum ato a ser imputado pelo direito penal. Desta forma, torna-se inadmissível a imputação da responsabilidade penal objetiva, situação a qual já foi consolidada pela jurisprudência brasileira em um todo. Em relação a autoria do sócio administrador, gerente contábil e os contadores da empresa, constata-se que estes estão dentro dos pressupostos do domínio da organização.

O sócio administrador tem um conhecimento geral das estruturas da sociedade empresarial e desenvolve atividades de caráter reprovável sob a luz do direito penal, desta forma, exclui-se a teoria domínio por organização ao exemplo em questão.¹⁰⁴ Também, os contadores da empresa, tem caráter de potenciais executores que estão sob a disposição da sociedade empresarial, ao passo que a sua recusa ao trabalho ou ausência não impede a realização do tipo por outro funcionário do departamento de contabilidade, deste modo, os contadores escalados para trabalharem com os livros fiscais são fungíveis. No entanto, é necessário que haja a verificação da atuação dos executores e se estes agiam por “obsequioso zelo excessivo”, ou por ambição na carreira ou reflexão resignada. Ocorrendo esta análise, a autoria mediata da ação recairá somente ao sócio administrador.

No entanto, sob a ótica de Roxin deve-se haver a exigência para a atribuição da qualidade de homem de trás que este tenha conhecimento das estruturas da sociedade empresária, o que implica em uma análise errônea do caso em questão, ao passo que não basta o indivíduo estar na posição de gestor com a devida ciência das estruturas empresariais. Sendo assim, torna-se inegável que ocorreria uma injustiça dentro do exemplo aqui explanado.

Porém, caso ocorra participação do Gerente de contabilidade na conduta delituosa, tendo plena ciência dos atos praticados pelo sócio administrador, auxiliando com a disponibilização de documentos fiscais, este estaria na condição de coautor mediato ou autor mediato em coautoria.

Assim, o conceito de autoria mediata, segundo a concepção da Teoria do Domínio do Fato, adviria da demonstração que o sócio administrador teria estabelecido que o gerente da contabilidade praticasse de forma instrumental a conduta de omissão de informação fiscal. Outrossim, o sócio administrador na condição de homem de trás, consegue controlar a produção de resultados que ofendem ao bem jurídico penal, de forma independente do aparato

¹⁰⁴ ROXIN, Claus. O domínio por organização como forma independente de autoria mediata. 2009, p. 94

organizado, estando este como instrumentos puníveis, domináveis em suas relações fático-sociais. Contudo, o controle da produção dos resultados somente seria possível caso o sócio administrador tivesse conhecimento pleno da disposição condicionada do instrumento em realizar o fato.¹⁰⁵

3.2.4. A Análise Apresentada pela Jurisprudência Brasileira Acerca da Responsabilização Penal dos Sócios e Diretores em Crimes Contra a Ordem Tributária

Transferindo a análise teórica para a jurisprudencial, os tribunais brasileiros reconhecem que o simples fato de ser representante de pessoa jurídica não basta para instauração e manutenção da persecução penal, sendo indispensável que a denúncia aponte o nexo de causalidade entre a conduta do acusado e o suposto fato criminoso. Nessa perspectiva, vale mencionar, por amostragem, os seguintes precedentes. Posto isto, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Goiás em seu entendimento, aduz que:

HABEAS CORPUS. CRIME AMBIENTAL. IRREGULAR LANÇAMENTO DE RESÍDUOS EM CORPO HÍDRICO RECEPTOR. ART. 54, §2º, V, DA LEI 9.605/98. 1 - TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. DELITO SOCIETÁRIO. DESCRIÇÃO CIRCUNSTANCIAL QUANTO A INDIVIDUALIZAÇÃO DO DENUNCIADO. DEFICIÊNCIA. ACOLHIMENTO. Para denúncia nos crimes societários (a exemplo dos ilícitos tributários, contra ordem econômica e ambientais) não basta simplesmente qualificar o réu como sócio-gerente da respectiva pessoa jurídica para suportar as sanções penais correspondentes. A título exemplificativo, salutar que a acusação demonstre conhecer quem realmente ostenta independência administrativa para estancar a conduta ilícita, a fonte dessa autonomia, sua abrangência específica, o grau hierárquico dentro da corporação, a ciência dos fatos imputados (modalidade dolosa) e, se possível for, os funcionários subalternos que podem executar a reversão da atividade. Na ausência de todas essas particularidades, inarredável admitir prejuízo à ampla defesa, na medida em que mui genérica se torna a individualização do *modus operandi* e seu nexo causal com o resultado danoso. Rejeição da denúncia. Inépcia reconhecida. Aplicação do art. 395, I, do CPP. 2 - TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. Impulsiona-se igualmente à rejeição da denúncia quando a peça acusatória vem escoltada com inquérito carente de sequer um único liame indicativo de autoria em relação ao paciente. PARCIAL TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA.¹⁰⁶

Como não poderia deixar de ser, esse também é o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal (HC 136.250/PE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j.

¹⁰⁵ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do Domínio do Fato. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 211-213.

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça de Goiás: Habeas Corpus 201592039677 (203967-24.2015.8.09.0000), Rel. Des. Edison Miguel da Silva Jr., Segunda Câmara. Julgado em 18 ago. 2015. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/99891275/djgo-secao-i-14-09-2015-pg-441?ref=serp>>

23.5.2017), bem como de ambas as turmas julgadoras de questões penais do Egrégio Superior Tribunal de Justiça possuem o mesmo entendimento acerca dos crimes tributários (RHC 119.014/RO, rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. 5.12.2019; RHC 116.111/SP, rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. 20.8.2019; RHC 105.167/SP, rel. Min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, j. 21.3.2019; RHC 93.645/PR, rel. Min. Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, j. 22.5.2018; HC 291.623/MG, rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, j. 7.2.2019; HC 351.718/PE, rel. Min. Antônio Saldanha Ribeiro, Sexta Turma, j. 16.10.2018; HC 423.882/PE, rel. Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, j. 2.10.2018; RHC 45.464/SP, rel. Min. Ribeiro Dantas, Quinta Turma, j. 27.2.2018).

Também, em julgamento de Habeas Corpus impetrado em caso juridicamente semelhante ao discutido na presente monografia, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina reconheceu a inexistência de justa causa para o prosseguimento de processo criminal instaurado a partir de denúncia oferecida com base em conceitos de responsabilidade objetiva:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. (...) PUGNADO TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. INÉPCIA DA INICIAL. TESE ACOLHIDA. DENÚNCIA CALCADA APENAS NOS CARGOS OCUPADOS PELOS PACIENTES NA EMPRESA CONTRIBUINTE. DIRETORES PRESIDENTES. EMPRESA DE GRANDE PORTE. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO MÍNIMA DAS CONDUTAS DE CADA UM DOS DENUNCIADOS. VEDAÇÃO À RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. IMPRESCINDÍVEL DEMONSTRAÇÃO DO VÍNCULO SUBJETIVO DOS DENUNCIADOS À PRÁTICA DOS CRIMES. AVALIAÇÃO REALIZADA DE ACORDO COM O CASO CONCRETO. LIAME NÃO ESTABELECIDO NA INICIAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL QUE SE IMPÕE. WRIT CONHECIDO E ORDEM CONCEDIDA.¹⁰⁷

Finalizando, Hugo de Brito Machado disserta acerca da Responsabilidade Penal dos sócios, administradores e diretores nos crimes contra a Ordem Tributária:

Só quem não tem vivência do mundo empresarial pode supor que no âmbito de uma empresa todos os sócios, ou acionistas, ou mesmo diretores, sabem de tudo o que ali acontece. Muita vez pode ocorrer inclusive que um ilícito tributário seja cometido até em detrimento da sociedade, em proveito do próprio autor da conduta ilícita, seja ele simples empregado, ou gerente, ou diretor, ou acionista, mesmo o controlador.¹⁰⁸

¹⁰⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Habeas Corpus 4032335-34.2018.8.24.0000, Rel. Des. Antônio Zoldan da Veiga, Quinta Câmara Criminal. Julgado em 07 fev. 2019. Disponível em <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/673321547/habeas-corpus-criminal-hc-40323353420188240000-capital-4032335-3420188240000/inteiro-teor-673321621?ref=serp>> Acesso em: 25 de maio de 2020.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Responsabilidade Penal no Âmbito das Empresas. *In: Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123.

CONCLUSÃO

Por conseguinte, ao analisar a responsabilidade dos sócios, administradores e diretores na ocorrência dos crimes contra a ordem tributária, dependerá da verificação de toda a atuação dos indivíduos que propiciaram a consumação do delito e os aspectos que englobam para que haja a atribuição da responsabilidade penal ao autor de fato.

Sendo assim, a responsabilidade penal objetiva é excluída do aparato normativo brasileiro, ao passo que a produção de resultados acidentais ou resultados que são consumados com o dolo de um dos entes da sociedade empresarial ou corpo diretivo, tornando-se irrefutável a constatação dos pressupostos exigíveis a pretexto da responsabilidade penal individual subjetiva.

Posto isto, torna-se incabível a atribuição da autoria de determinado fato ilícito ao indivíduo que se encontra em contrato social e não exerce a condição de administrador de fato. Situação que corrobora a absoluta exclusão de atribuição da qualidade de autor à sócios e administradores da sociedade empresária pela posição assumida dentro da empresa.

Sob a mesma ótica, ainda que o indivíduo exerça a posição de sócio administrador dentro da sociedade empresarial, é necessário que haja a identificação da efetiva contribuição ao fato criminoso e que este indivíduo tenha atuado dentro dos critérios dogmáticos estabelecidos pela Teoria do Domínio do Fato.

Contudo, ao analisar determinada atuação de um indivíduo e se adotar a Teoria do Domínio do Fato como critério de determinação da autoria, torna-se imprescindível a verificação de como tal teoria é aplicada ao caso concreto, não podendo esta ser utilizada como mera retórica e sim como uma diretriz efetiva, que se atenta aos critérios estabelecidos por todas as modalidades de autoria sendo: autoria direta, mediata ou coautoria.

Por fim, a análise da Teoria do Domínio do Fato deverá ser realizada com devido zelo, diante da existência de mais de uma Teoria do Domínio do Fato, sendo necessário uma escolha que pondere os critérios distintos e os resultados diversos que estas conduzem.

Nesse sentido, os critérios desenvolvidos e propostos nas obras de Welzel e por Roxin, são frágeis e insuficientes para aplicar a responsabilização individual em situações substanciais, como a ocorrência de determinado delito dentro de uma organização empresarial complexa, com vários sócios, administradores, diretores, gerentes e funcionários.

Por este ângulo, para que a aplicação da responsabilidade individual ocorra sem prejuízos, desenvolveu-se à luz dos conceitos defendidos pelos juristas alemães, uma nova interpretação que permitia uma análise sob enfoque pragmático das modalidades e estruturas

de contribuição em que indivíduos concorrem para a consumação do resultado delituoso nos crimes tipificados na Lei 8.137/1990.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Responsabilidade penal dos sócios e administradores por crimes contra a ordem tributária**. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, Santa Maria, RS, v. 14, n. 1, e30442, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/30442> Acesso em 15 de maio de 2020.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Criminal 5012255-56.2015.4.04.7201**. Rel. Márcio Antonio Rocha. Sétima Turma. Julgado em 19 set. 2017. Disponível em <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/824980903/apelacao-criminal-acr-50122555620154047201-sc-5012255-5620154047201/inteiro-teor-824980959?ref=juris-tabs>> Acesso em 10 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Criminal 5005043-74.2012.4.04.7205**. Rel. Des. Federal João Pedro Gebran Neto. Oitava Turma. Julgado em 01 fev. 2017. Disponível em <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/429108839/apelacao-criminal-acr-50050437420124047205-sc-5005043-7420124047205/inteiro-teor-429108887?ref=serp>> Acesso em 10 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Goiás. **Habeas Corpus 201592039677 (203967-24.2015.8.09.0000)**. Rel. Des. Edison Miguel da Silva Jr., 2ª Câmara. Julgado em 18 ago. 2015. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/99891275/djgo-secao-i-14-09-2015-pg-441?ref=serp>> Acesso em 10 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Habeas Corpus 4032335-34.2018.8.24.0000**. Rel. Des. Antônio Zoldan da Veiga, Quinta Câmara Criminal. Julgado em 07 fev. 2019. Disponível em <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/673321547/habeas-corpus-criminal-hc-40323353420188240000-capital-4032335-3420188240000/inteiro-teor-673321621?ref=serp>> Acesso em: 25 de maio de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 89427/BA**. Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 28/03/2008. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2941130/habeas-corpus-hc-89427-ba/inteiro-teor-101188427?ref=juris-tabs>> Acesso em 05 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Habeas Corpus 350.918/SC**. Rel. Min. Antônio Saldanha Palheiro, 6ª Turma, DJe 03/05/2016. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340132363/agravo-interno-no-habeas-corpus-agint-no-hc-350918-sc-2016-0061486-3> Acesso em 02 de novembro de 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 07 de março de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.848 de 07 de dezembro de 1940.** Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em 26 de outubro de 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei de 16 de dezembro de 1830.** Código Penal do Império. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 08 janeiro de 1831. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LIM/LIM-16-12-1830.htm-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em 15 de março de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 847 de 11 de outubro de 1890.** Código Penal Republicano. Sala das sessões do Governo Provisório, 11 de outubro de 1890, 2º da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D847.htm> Acesso em: 15 de março de 2020.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 15 de março de 2020.

BRASIL. **Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm> Acesso em 27 de março de 2020.

BRASIL. **Exposição de Motivos Nº 211, de 9 de maio de 1983. Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-exposicaodemotivos-148972-pe.html>. Acesso em 15 maio 2020.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal Econômico.** Vol. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro, Direito Penal e tipo.** 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed., São Paulo: Dialética, 2002.

FERRAZ, Esther de Figueiredo. **A Co-Delinquência no Direito Penal Brasileiro.** São Paulo: J. Bushatsky Editor, 1976.

FRAGOSO, Heleno. **Lições de Direito Penal.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário: Imputação Objetiva do Crime Contra a Ordem Tributária.** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno. **Comentários ao Código Penal.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I, t. II, 1978.

JESUS, Damásio E. de. **Direito penal: Parte Geral.** v.1. 20 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

LUIZI, Luiz. **O Tipo Penal, a Teoria Finalista e a Nova Legislação Penal**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Responsabilidade Penal no Âmbito das Empresas**. In: Direito Penal Empresarial. São Paulo: Dialética, 2001.

MÉLEGA, Luiz. **O sujeito ativo do Crime e as Pessoas Jurídicas – A responsabilidade criminal e civil dos Administradores**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Direito Penal Empresarial (Tributário e das Relações de Consumo). São Paulo: Dialética, 1995.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal: Parte Geral: Parte Especial**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. pp.159-162.

OLIVEIRA, Antonio Claudio Mariz de. **A responsabilidade nos Crimes Tributários e Financeiros**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Direito Penal Empresarial. São Paulo: Dialética, 1995.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2018.

ROXIN, Claus. **O domínio da organização como forma independente de autoria mediata**. Tradução por Pablo Rodrigo Alflen. Panóptica - Law E-Journal. v. 4, n° 3, p. 69-94, 2009. Disponível em: http://www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/view/Op_4.3_2009_69-94. Acesso em 18 de maio 2020.

_____. **Strafrecht**. AT. 2. ed., München: Beck, v. II, 2003.

_____. **Täterschaft und Tatherrschaft**. 9. ed., Berlin: De Gruyter, 2015.

_____. **Straftaten im Rahmen organisatorischer Machtapparate**. Goldammer's Archiv für Strafrecht, Heidelberg, v. 2, 1963.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

SMANIO, Gianpaolo Poggio. **A Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica**. Caderno Jurídico da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo: Novas Formas de Criminalidade. [ESMP]. São Paulo: Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo e Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, Ano 1, n.º 3: 163-174, outubro de 2001.

TIEDEMANN, Klaus. **Wirtschaftsstrafrecht. Einführung und Allgemeiner Teil**. 2. ed. Köln: Carl Heymanns, 2007.

WELZEL, Hans. **Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie**. Berlin: Walter de Gruyter, 1975.

_____. **Das Deutsche Strafrecht**. 11. ed. Berlin: De Gruyter, 1969.

_____. **Das neue Bild des Strafrechts Systems.** 4. ed. Göttingen: Otto Schwartz & Co., 1961.

_____. **Studien zum System des Strafrechts.** In: WELZEL, Hans. Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie, Berlin: Walter de Gruyter, 1975.

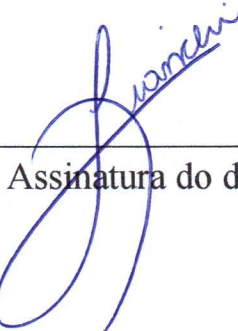
COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Larissa Rezende Bianchi, aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 4153810-2 , Período noturno , Turma S, tendo realizado o TCC com o título: Responsabilidade Criminal dos Sócios, Administradores e Diretores de Sociedades Empresariais em Crimes Contra a Ordem Tributária, sob a orientação do professor: Rogério Luis Adolfo Cury, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 18 de junho de 2020.



Assinatura do discente