

PUCRS

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS - MESTRADO

EDUARDO SCHMIDT JOBIM

**A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES: UM ENFOQUE NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NA LAVAGEM DE DINHEIRO**

Porto Alegre
2017

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS - MESTRADO

EDUARDO SCHMIDT JOBIM

**A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES: UM ENFOQUE NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NA LAVAGEM DE DINHEIRO**

Porto Alegre

2017

EDUARDO SCHMIDT JOBIM

**A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES: UM ENFOQUE NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NA LAVAGEM DE DINHEIRO**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção de grau de mestre pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Criminais da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feldens.

Porto Alegre

2017

Ficha Catalográfica

J62 JOBIM, EDUARDO SCHMIDT

A Responsabilidade Penal dos Contadores : um enfoque nos crimes contra a ordem tributária e na lavagem de dinheiro / EDUARDO SCHMIDT JOBIM . – 2017.

225 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feldens.

1. Direito Penal Econômico. 2. Contadores. 3. Expansão do Direito Penal. 4. Crimes de lavagem de dinheiro. 5. Crimes contra a ordem tributária. I. Feldens, Luciano. II. Título.

EDUARDO SCHMIDT JOBIM

**A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES: UM ENFOQUE NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NA LAVAGEM DE DINHEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Área de concentração: Sistema Penal e Violência. Linha de pesquisa: Sistemas jurídico-penais contemporâneos

Aprovada em 29 de maio de 2017.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Luciano Feldens – PPGCCRIM (PUCRS)
Presidente da Comissão Examinadora

Profa. Dra. Raquel Lima Scalcon

Prof. Dr. Alexandre Lima Wunderlich

PORTO ALEGRE

2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço o Professor Luciano Feldens, meu orientador e amigo, pelos ensinamentos que tive durante todo o tempo em que estive junto ao Programa de Pós Graduação em Ciências Criminais. Foram momentos indescritíveis de convívio e aprendizado que colaboraram com o meu engrandecimento profissional e pessoal. Não posso deixar de lembrar a Professora Ruth Chittó Gauer, a pessoa mais brilhante que já conheci na vida. Com ela aprendi, li, refleti e me apaixonei por temas que jamais pensaria um dia estudar. As aulas do programa foram inesquecíveis por dois motivos: os professores Fabio Roberto D'Ávila, Nereu Giacomolli, Rodrigo Ghiringhelli de Azevedo, Aury Lopes Junior, Ricardo Gloeckner e Giovani Saavedra; e, em virtude dos colegas que fizeram parte da melhor turma que já conheci, dos quais destaco Samuel Sganzerla, um irmão aqui em Porto Alegre, Saulo Sarti, Paulo Dariva, Carlos Thompson Flores, João Pedro Petek, Guilherme Ceolin, Felipe de Lorenzi, Tapir Rocha Neto, Jean Severo, Vera Guilherme, Tabata Mendonça, Mariana Azambuja, Antonio Soares Lopes Silveira, Fabiane Cavalcanti, Patricia Gauer, Carlos Eduardo Marques, Antonio Goya Martins-Costa e Lucas Minorelli.

Agradeço aos colaboradores do PPGCrim, Andrews, Márcia e Uillian, sempre prestativos e compreensíveis. A minha eterna e especial gratidão aos meus três grandes incentivadores Denise Luz, Salo de Carvalho e Lucia Couto de Melo, que com palavras pouca “ortodoxa” me fizeram tomar vergonha na cara e realizar a seleção para o curso. Além deles, sou grato aos amigos de Santa Maria, minha terra natal, Mauricio Mariano da Rocha Saurin, Marcelo Frasson Oliveira, Anderson Kohler, Daniel Barin, Ricardo Höher, Mario Martins, Marcus de Martini, Manlio Neto e Juciele Dias. Agradeço a minha ex colega Karen Antoniazzi Wolf e ao amigo Leandro Augusto Sassi.

Devo um agradecimento especial ao Alexandre Lima Wunderlich, dileto amigo, um dos seres humanos mais geniais e fantásticos que a vida me proporcionou conhecer. Por fim, agradeço os meus estimados amigos Ferdinando Fernandes, Fernando Fernandes, João Luiz Vargas e os meus familiares Antonio José Schmidt Pinto, Ana Claudia Schmidt Pinto, José Antonio Pinto, Lauren Schmidt Pinto, Nelson Azevedo Jobim e Helvio Jobim Neto. Essa nova fase da minha vida jamais teria ocorrido se não fosse graças aos meus pais Helvio Jobim Filho e Margaret Souza Schmidt Jobim, assim como àquela que é a pessoa mais importante no mundo para mim, minha filha Helena Jobim.

RESUMO

A presente dissertação, levada a efeito no Programa de Pós Graduação em Ciências Criminais da PUCRS, insere-se na linha de pesquisa Sistemas Jurídico-Penais Contemporâneos, tendo como objetivo aferir o alcance das condutas privativas dos profissionais contábeis nos crimes contra a ordem tributária e nos delitos de lavagem de dinheiro. Numa primeira parte, elaborou-se considerações acerca da intervenção do Estado contemporâneo na ordem econômica, a divisão dos encargos de regulamentação e fiscalização entre o setor público e o privado, as atribuições privativas do profissional contábil e as vedações éticas, bem como aspectos gerais sobre a responsabilidade penal. Na segunda parte, procedeu-se à análise dos tipos penais das leis dos crimes contra a ordem tributária e da lavagem de dinheiro, cotejando-as com as condutas privativas dos contadores. Por fim, concluiu-se o trabalho com a análise das principais teorias acerca da autoria e da participação e a que título se dá o enquadramento das contribuições dos profissionais contábeis nos delitos previstos nas leis 8137/90 e 9613/98.

Palavras-chave: Direito Penal Econômico. Contadores. Expansão do Direito Penal. Responsabilidade penal. Crimes contra a ordem tributária. Crimes de lavagem de dinheiro. Autoria e participação.

RESUMEN

La presente disertación, llevada a cabo en el Programa de Post Graduación en Ciencias Criminales de la PUCRS, se inserta en la línea de investigación Sistemas Jurídico-Penales Contemporáneos, con el objetivo de medir el alcance de las conductas privativas de los profesionales contables en los crímenes contra el orden tributario y en los delitos de blanqueo de capitales. En una primera parte, se elaboraron consideraciones acerca de la intervención del Estado contemporáneo en el orden económico, la división de las cargas de regulación y fiscalización entre el sector público y el privado, las atribuciones privativas del profesional contable y las vallas éticas, así como aspectos generales sobre la responsabilidad penal. En la segunda parte, se procedió al análisis de los tipos penales de las leyes de los crímenes contra la orden tributaria y del blanqueo de capitales, cotejándolas con las conductas privativas de los contables. Finalmente, se concluyó el trabajo con el análisis de las principales teorías acerca de la autoría y de la participación ya qué título se da el encuadramiento de las contribuciones de los profesionales contables en los delitos previstos en las leyes 8137/90 y 9613/98.

Palabras clave: Derecho Penal Económico. Los contables. Expansión del Derecho Penal. Responsabilidad penal. Crímenes contra la orden tributaria. Crímenes de lavado de dinero. Autoría y participación.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 ASPECTOS GERAIS SOBRE A INTERVENÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA, O DIREITO PENAL ECONÔMICO, AS ATRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS DOS CONTADORES E A RESPONSABILIDADE PENAL.....	12
2.1 A intervenção estatal na economia	12
2.2 Modernidade e intervenção.....	13
2.3 A expansão do direito penal e o intervencionismo estatal.....	20
2.4 As atribuições ao particular pelo Estado.....	25
2.5 As atribuições legais dos Contadores.....	37
2.6 A Responsabilidade Penal na Contemporaneidade.....	47
2.7 Considerações preliminares sobre o Tipo Penal.....	52
2.7.1 O Tipo Objetivo.....	53
2.7.2 Teoria da Imputação Objetiva e sua aplicação no Direito Penal Econômico.....	56
2.7.3 Os elementos subjetivos do tipo: a Imputação Subjetiva.....	63
2.7.4 O dolo típico e o dolo eventual.....	64
2.7.5 A ignorância deliberada no direito penal: a Teoria da Cegueira Deliberada (<i>Willful Blindness</i>).....	68
3 A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DE LAVAGEM DE DINHEIRO.....	77
3.1. Notas introdutórias: o fenômeno da autorregulação e o direito penal	77
3.2. Os crimes contra a ordem tributária	83
3.2.1 Considerações sobre a natureza, o histórico e o bem jurídico tutelado.....	83
3.2.2 Breves apontamentos acerca da estrutura típica dos crimes contra a ordem tributária.....	89
3.2.3 Os crimes previstos no artigo 1º da lei 8.137/90.....	91
3.2.3.1 Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.....	99

3.2.3.2 Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.....	109
3.2.3.3. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.....	110
3.2.3.4. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.....	110
3.2.3.5 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.....	112
3.2.3.6 Desatendimento de exigência da autoridade fiscal.....	113
3.2.3.7. Considerações doutrinárias gerais acerca do artigo 1º da lei 8.137/90.....	113
3.2.4 Os crimes previstos no artigo 2º da lei 8.137/90.....	114
3.2.4.1 Fazer afirmação falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.....	116
3.2.4.2 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.....	118
3.2.4.3 Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.....	119
3.2.4.4 Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento.....	120
3.2.4.5 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.....	121

3.2.5. Considerações finais sobre as condutas dos profissionais contábeis nos crimes contra a ordem tributária.....	122
3.3. Os crimes de lavagem de dinheiro.....	124
3.3.1. Conceito de lavagem de dinheiro e considerações sobre o bem jurídico tutelado.....	124
3.3.2. A estrutura típica dos crimes de lavagem de dinheiro e as fases ou etapas do delito.....	129
3.3.2.1. O <i>caput</i> do artigo 1º da lei 9.613/98.....	129
3.3.2.2 O parágrafo primeiro do artigo 1º da lei 9.613/98.....	136
3.3.2.3 O inciso I do §2º do artigo 1º da lei 9.613/98.....	138
3.3.2.4. O inciso II do §2º do artigo 1º da lei 9.613/98.....	139
3.3.2.5. A responsabilidade penal pelas omissões nos crimes de lavagem de dinheiro.....	141
4 A AUTORIA E A PARTICIPAÇÃO DOS CONTADORES NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NOS DELITOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO.....	165
4.1. A delimitação da autoria no direito penal.....	167
4.1.1. A autoria nos crimes tributários.....	176
4.1.2 A autoria nos crimes de lavagem de dinheiro.....	185
4.2. A participação nos delitos tributários e na lavagem de dinheiro: aspectos gerais e condutas consideradas neutras.....	188
4.3 Casos de autoria e participação de contadores em delitos tributários e em crimes de lavagem de dinheiro: limites e alcances dos tipos.....	204
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	213
REFERÊNCIAS.....	

1 INTRODUÇÃO

As relações sociais no mundo contemporâneo são permeadas pela incerteza, a fluidez e certo anonimato. O fenômeno da globalização alterou substancialmente o mercado, cuja expansão e abertura conduziram a formação de blocos econômicos e grandes conglomerados empresariais. Aliam-se a isso novas tecnologias de informação, como a *internet*, que permitem uma instantaneidade nas comunicações e facilitam operações financeiras complexas, tais como a remessa de valores, transferências de bens e capitais, aplicações internacionais em bolsas de valores e mais uma gama de situações. A título de exemplo, uma instituição financeira pode transferir montas vultosas em fração de segundos, dificultando e até mesmo impossibilitando ingerências estatais sobre essas operações.

Essa atual realidade social traz como efeito novos riscos a serem enfrentados, podendo dizer-se que se está diante da denominada *sociedade do risco* caracterizada por um momento de ruptura histórica que obriga a rever as formas tradicionais de organização dos Estados. A sociedade do risco consiste, portanto, numa sociedade da ciência, da mídia e da informação. Há um mundo de incertezas propiciadas pelas inovações tecnológicas e por respostas sociais mais aceleradas, criando-se um novo cenário de risco global, de incertezas não quantificáveis.

Isso implica numa mudança nas estruturas tradicionais do Estado-Nação, concebido no período da modernidade, acarretando uma crise nas instituições clássicas da Ciência do Direito, obrigando-o que se adapte a essa nova realidade social. Os mecanismos de controle e fiscalização dos Estados não conseguem prevenir os novos riscos trazidos pelas tecnologias intimamente atreladas ao fenômeno da globalização.

Nos ramos do direito, as ciências criminais têm um forte impacto com essa nova configuração social, na medida em que a sociedade do risco implica, em regra, numa expansão do direito penal e num modelo penal de segurança cidadã que se contrapõe aos modelos penais consubstanciados em direitos e garantias individuais. Disso exsurge a disciplina do denominado Direito Penal Econômico.

Como problemas principais, vislumbram-se o surgimento de uma criminalidade organizada transnacional, a impossibilidade de identificar com precisão as responsabilidades de cada agente no cometimento de alguns delitos, assim como uma dificuldade de se aplicarem as categorias dogmáticas tradicionais do direito penal clássico as hodiernas modalidades delitivas. O Estado, através de suas instituições de fiscalização e controle, não

consegue mais exercer seu poder de polícia sobre esses crimes sem que mude suas estratégias de vigilância.

A expansão da chamada criminalidade econômica, fruto das mutações do sistema capitalista de mercado, traz consigo a complexidade em atribuir responsabilidades aos inúmeros sujeitos que fazem parte da cadeia econômica, existindo, portanto, a necessidade de posicionar certos profissionais nesse cenário, uma vez que muitos são fundamentais para funcionamento dessa estrutura, de tal sorte que identificar as atribuições e deveres para, então, delimitar a responsabilidade, isto é, a adequação típica, é fundamental para essa nova criminalidade.

Na contemporaneidade percebe-se que no mundo empresarial há uma múltipla divisão de tarefas, onde é inconcebível a inexistência de departamentos cujas funções são as mais variadas. Assim, dependendo do seguimento, ter-se-ão setores de cobrança, departamentos jurídicos, recursos humanos, e entre outros, principalmente, a contabilidade.

Nessa conjuntura, nasce uma forte inquietação sobre os limites inerentes ao exercício profissional, cujo presente estudo tem como meta principal compreender como e quais condutas profissionais deixam de ser socialmente adequadas para alcançar um significado delitivo. Embora, haja uma gama infinita de profissionais que possam dentro de suas atribuições extrapolar os limites daquilo que é lícito e contribuir ou mesmo cometerem crimes econômicos, a análise cingiu-se aos contadores, cuja profissão, além de regulamentada, tem deveres e obrigações privativos desse mister e que influem diretamente nas relações econômicas.

O labor contábil é dotado de atividades e funções que podem incrementar ou reduzir os riscos em alguns cenários econômicos da sociedade atual. As escriturações, comunicações, declarações, balancetes e outras tarefas que são de competência, por vezes exclusiva, dos contadores interferem no cometimento de delitos, ora facilitando as suas práticas, ora dificultando. Por tal motivo, a problemática está situada no alcance da responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária e nos delitos de lavagem de dinheiro em relação aos contadores.

Assim, dentro desse contexto, o primeiro capítulo foi destinado a delinear questões acerca da intervenção do Estado na economia, a expansão do direito penal e o intervencionismo, assim como as atribuições legais dos contadores e aspectos dogmáticos gerais sobre a responsabilidade penal.

No segundo capítulo do estudo buscou-se delimitar o problema analisando os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária e os delitos de lavagem de dinheiro sob uma

perspectiva de se identificar condutas, cuja contribuição do contador é importante para a prática ou prevenção dos delitos. A escolha de se analisar os crimes contra a ordem tributária se deu justamente porque o bem jurídico tutelado é a arrecadação fiscal, função fundamental para a manutenção e financiamento das atividades estatais. Ou seja, é com o recolhimento dos tributos que se consegue manter e promover ações sociais inerentes ao próprio Estado. Já no tocante a lavagem de dinheiro, procurou-se incorporar ao estudo este crime em virtude de se tratar de um delito econômico, cujos efeitos nefastos a sociedade se dão com o ingresso de capitais de origem ilícita no mercado, afetando todas as relações sócio-econômicas, em especial a livre concorrência.

O interesse do estudo, desta feita, decorre da necessidade de identificar a adequação típica dos deveres destes profissionais, assim como buscar critérios que delimitem a autoria e participação nos delitos em comento. Logo, não é por outro motivo que inúmeras portarias, normativas e outras legislações são cunhadas impondo deveres que perpassam pelos serviços desses profissionais.

Nesse diapasão, prevendo-se que esses serviços são essenciais para inúmeras atividades empresariais, inclusive para a prática de uma gama de crimes econômicos, nos quais se destacam no presente estudo os crimes contra a ordem tributária e a lavagem de dinheiro, identificou-se as atribuições jurídico-profissionais dos contadores, bem como os deveres éticos e legais dos profissionais nessa área. Além disso, se buscou parâmetros dogmáticos para averiguar em quais casos as condutas ativas ou omissivas dos contadores poderão configurar ou não um delito fiscal e de lavagem de dinheiro, sob a perspectiva das funções de garante e no incremento do risco. Isso perpassou pela questão do dolo eventual e a teoria da ignorância deliberada em direito penal.

Por fim, no terceiro capítulo, foram analisadas as figuras dogmáticas da autoria e da participação no direito penal, com uma ênfase especial para a tão em voga teoria do domínio do fato, bem como um estudo sobre o alcance típico nas condutas consideradas neutras, apresentando-se casos fictícios envolvendo os profissionais contábeis.

2 ASPECTOS GERAIS SOBRE A INTERVENÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA, O DIREITO PENAL ECONÔMICO, AS ATRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS DOS CONTADORES E A RESPONSABILIDADE PENAL

2.1 A INTERVENÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA

A intervenção do Estado na economia é uma característica marcante da modernidade. A ingerência estatal sobre as atividades econômicas é um fato que se consolida por uma interdependência dessas esferas que se confundem por vezes. Enquanto o chamado setor econômico necessita de políticas que passam desde a proteção de nichos do mercado à livre iniciativa e a livre concorrência, o Estado precisa sustentar-se através da arrecadação de tributos e outros meios que advêm das atividades econômicas. Dito de outra maneira, o Estado depende do setor econômico e este depende do Estado para que haja um regramento das atividades, uma regulamentação que possibilite que ambos convivam de forma harmoniosa e consigam desenvolver suas atividades.

Desta feita, é natural que todo Estado – Nação tenha em seu arcabouço jurídico instituições e normas de arrecadação tributária que não apenas regulamentam as formas a que os Estados irão manter-se como também delimitem seus poderes visando garantir que não haja abusos que impossibilitem a própria atividade econômica. Isto é, as normas fiscais, ao mesmo tempo em que instituem tributos, formas de arrecadação, organismos e competências para as cobranças, garantem ao contribuinte que tais normas não poderão ser abusivas, criando regras e princípios que restringem excessos indevidos por parte do próprio Estado.

A arrecadação fiscal, assim, é fundamental para o desenvolvimento econômico e social, de tal sorte que a elevação dessa categoria como bem jurídico¹ é reconhecida constitucionalmente, existindo por via de consequência tipos penais que incriminam os atos que visam burlá-la. Da mesma forma, tem-se entendido que o ingresso de capital oriundo de atividades criminosas não é salutar tanto para as atividades econômicas legais, como para a própria sociedade, e, por conseguinte, para o próprio Estado. Embora não haja consenso doutrinário sobre qual bem jurídico tutelado o delito de lavagem de dinheiro visa proteger, existindo quem defenda tratar-se do mesmo bem jurídico tutelado pela infração penal antecedente ou ainda a administração da justiça ou a ordem econômica, aparentemente o crime em questão ofende mais de um bem jurídico, sendo, portanto, pluriofensivo. Importa,

¹ ESTELLITA SALOMÃO, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

no entanto, saber que, visando coibir o ingresso desses capitais de origem ilícita, os Estados vêm criando políticas, inclusive em âmbito de organismos internacionais, para a identificação e a criminalização dessas condutas.

Nesse contexto de intervenção estatal na economia em que as relações entre Estado, sociedade e mercado são imbricadas e devem harmoniosamente coexistir justamente no intuito de se buscar o bem estar social, sendo que a análise dos papéis sociais desempenhados por uma gama de profissionais num complexo emaranhado de regras e princípios é fulcral para se determinar até que ponto cada um tem sua responsabilidade na conjuntura econômica e social, assim como se eles podem ou não serem responsabilizados criminalmente por suas condutas.

Todavia, dado o fenômeno da complexidade a que a sociedade contemporânea vem passando nos últimos tempos, a tarefa de se identificar a responsabilidade de cada agente num contexto que configura um dano econômico criminalizado é por vezes árdua, gerando, aliás, uma crise nas estruturas dogmáticas do direito penal clássico, isto é, o direito penal de origem liberal, fundado no indivíduo. Em outras palavras, o conhecimento moderno, fundador do direito penal clássico, das formas estatais e das dinâmicas das relações sociais e econômicas está em crise, cujo traço é a sensação de descontrole e fluidez característica dos tempos atuais.

2.2 MODERNIDADE E INTERVENÇÃO

Não há estabelecido um marco inicial que delimite precisamente o surgimento do período histórico denominado moderno. Isso, no entanto, não retira a qualidade de que a superação do medievo pela modernidade foi marcada por inúmeros aspectos que influenciaram e ainda tem relevo em toda a sociedade contemporânea. Certo é que como afirma Fabio Roberto D'Avila², “a modernidade surge e se afirma na desagregação do pensamento medieval”. As investigações científicas de Isaac Newton, Galileu Galilei, Nicolau Copérnico, tais como as concepções filosóficas de René Descartes e Francis Bacon, influíram de modo decisivo na mudança do pensamento ocidental, alterando os fundamentos da cosmovisão do medievo. E como não poderia ser diferente, essas transformações que mudaram o modo de ver o mundo e afetaram a todas as ciências, abarcando igualmente o sistema econômico e o pensar no direito penal. Aliás, na contemporaneidade, da dita sociedade do risco, da complexidade, as profundas mudanças que marcam os tempos e

² D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 23.

influem na realidade social têm efeito relevante no direito penal mostrando, como disse D'Ávila³, “a sua meritória condição de ciência aberta a seu tempo”.

Uma das principais características da modernidade, para Louis Dumont⁴, situa-se no individualismo como ideia em que se trata de uma oposição ao holismo, uma “ideologia que valoriza o indivíduo e negligencia ou subordina a totalidade social”. Como referiu o antropólogo francês, “o individualismo subentende, ao mesmo tempo, igualdade e liberdade⁵”. Esse processo é fundamental para se entender tanto a ciência penal, como a ciência econômica.

O importante é frisar que a partir do momento em que não mais o grupo prepondera, mas sim o indivíduo é tido como o ser real, a hierarquia desaparece e, via de conseqüência, a atribuição imediata da autoridade a um agente de governo. Tem-se uma coleção de indivíduos, sendo que o poder acima deles só se justifica com o consentimento comum dos membros da associação.

As três grandes filosofias do contrato nos séculos XVII e XVIII representam um desenvolvimento do pensamento moderno, sendo que os grandes autores contratualistas, Hobbes, Locke e Rosseau, têm em comum a dificuldade em conciliar a igualdade e a existência necessária de diferenças permanentes de poder, isto é, combinar individualismo e autoridade.

É nesse contexto, das teorias contratualistas, que a Declaração dos Direitos do Homem determina o triunfo do indivíduo. Foi inicialmente precedida por proclamações semelhantes nos Estados Unidos, a *Bills of Rights*, que serviu de fundamento para a Constituição de uma grande nação, influenciando, portanto, uma ação poderosa ao longo do século XIX até hoje. Isto é, as Constituições visavam garantir inicialmente direitos e posteriormente deveres dos cidadãos como indivíduos frente ao Estado. Norbert Elias⁶ assevera que o Estado Moderno surge como um estado burguês, onde o poder real sofre uma severa transformação. O monopólio das armas e do poder militar transmuta-se do estado nobre para “as mãos de um único membro, o príncipe ou rei que, apoiado na renda tributária de toda região, podia manter o maior exército”. Esse poder só poderia manter-se com o apoio dos súditos.

³ D'ÁVILA, op.cit., p. 15.

⁴ DUMONT, Louis. **O Individualismo: uma perspectiva antropológica da ideologia moderna**. Rio de Janeiro: Rocco, 1993. p. 48.

⁵ Ibid., p. 91.

⁶ ELIAS, Norbert. **O Processo Civilizador Volume II**. São Paulo: Zahar, 2005. p. 56.

Desta forma, Eros Grau, sob o aspecto econômico, salienta que a caracterização da sociedade moderna, “permitindo o aparecimento do Estado moderno é por um lado a divisão do trabalho, por outro a monopolização da tributação e da violência física⁷”. A Revolução Francesa determinou que os monopólios da força física e da tributação fossem transferidos “ao controle institucionalmente garantido de amplas classes sociais⁸”. A burguesia assume o controle do Estado e coloca-o a serviço do sistema capitalista de produção. Tem-se, assim, um dos primórdios do pensamento capitalista hodierno.

A emergência do estado burguês transmutou os monopólios pessoais para os ditos monopólios públicos o que, todavia, representou numa transferência dos meios de violência física e tributação do monarca à sociedade burguesa, cuja característica assentava-se na divisão do trabalho, sendo que tal mudança se dá em termos institucionais, isto é, formais. O Estado de classes, como refere Grau⁹, “arreatado pela burguesia” é posto ao serviço do sistema capitalista de produção.

Isso determina que o Direito do Estado Moderno se assente na legitimidade da violência, de tal sorte que a Justiça não é mais um tema a ser tratado dentro do Estado burguês. Na virada do século XIX para o século XX surge um novo fenômeno que marca profundamente o sistema capitalista, qual seja, o intervencionismo ou momento neoconcorrencial que diferentemente do período anterior em que se atribuía ao Estado a função de produção do Direito e segurança, passa a funcionar como instrumento de políticas públicas. No entanto, afirmava-se que o regime anterior caracterizava-se pela não interferência do Estado nos caminhos da economia, embora fosse sua incumbência defender a propriedade. Tal concepção, ainda defendida ingenuamente ou de má-fé por correntes ultra liberais, postulava que o Estado e a sociedade devem existir separadamente um do outro, o que é totalmente equivocado. Conforme Anthony Giddens, “o Estado-nação é o principal veículo da organização política no mundo contemporâneo¹⁰”, uma vez que a combinação do poder econômico (através da indústria) com o poder militar e a expansão do poder administrativo possibilita que se consolidem os recursos internamente e ao mesmo tempo se possa competir com os demais Estados.

Na realidade, o Estado moderno tem nas suas raízes a vocação de atuar no campo econômico que como informa Grau, “passa por alterações, no tempo, apenas o seu modo de

⁷ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.15

⁸ Ibid. p. 16

⁹ Ibid. p. 17.

¹⁰ GIDDENS, Anthony. **O Estado-nação e a violência**. São Paulo: EDUSP, 2008. p. 270-271.

atuar, inicialmente voltado à ‘constituição’ e à ‘preservação’ do modo de produção social capitalista, posteriormente à ‘substituição’ e ‘compensação’ do mercado¹¹”.

Isso conduz ao corolário lógico de que o termo intervenção e suas derivações são errôneos na medida em que dissociam o Estado da sociedade civil ao sustentar que o Estado intervindo no mercado estaria adentrando num campo que não lhe pertence. Ocorre que Estado e mercado fazem parte de um mesmo cenário, pois são manifestações de uma mesma realidade do homem associando-se a outros homens.

Eros Grau¹² salienta que tão logo foram evidenciadas as imperfeições do liberalismo na passagem do século XIX para o século XX e nas primeiras décadas deste último, tudo isso associado à incapacidade de autorregulação dos mercados, conduziu-se o Estado à atribuição de novas funções, em que a idealização francesa de *liberdade, igualdade e fraternidade* se contrapôs a realidade do poder econômico.

Assim, o capitalismo, como modo de produção, dependeu da ação estatal, de tal sorte que o Estado desenvolveu vigorosa atividade econômica na sua promoção, como prestador de serviço de transporte público de cargas. Isso faz com que se possa afirmar, como refere Eros Grau, que “o mercado é uma instituição jurídica. Dizendo-o de modo mais preciso: os mercados são instituições jurídicas¹³”. Significa dizer que o mercado não é uma instituição espontânea e natural, mas nasce graças a determinadas reformas institucionais, operando com fundamento em normas jurídicas que o regulam, o limitam, o conformam; é um *locus artificialis*. Conclui Grau¹⁴ que a sociedade capitalista, na sua essência, é jurídica, sendo que o Direito atua como mediação específica e necessária das relações de produção que lhe são próprias. Essas relações de produção somente se estabelecem e se reproduzem através de um Direito Positivo, ou seja, um Direito posto pelo Estado. Esse Direito Positivado pelo Estado, por sua vez, vem para justamente disciplinar os mercados, prestando-se a permitir a fluência da circulação mercantil e domesticando os determinismos econômicos.

Sob o aspecto do sistema penal, Figueiredo Dias salienta que com a evolução do estatuto da política criminal perante a dogmática jurídico-penal e a criminologia cumpriu-se com “as concepções própria do Estado de Direito formal, de natureza liberal e individualista, e do Estado social, mais preocupado com o funcionamento do sistema social do que com o império da regra de direito, cederam o lugar à concepção que, de forma compreensiva,

¹¹ GRAU, op.cit., p. 19.

¹² Ibid. p.21.

¹³ Ibid. p. 29.

¹⁴ Ibid. p. 31.

designarei aqui como a do Estado de Direito material contemporâneo¹⁵”. O Estado democrático e social está adstrito ao direito num esquema rígido de legalidade que se preocupa com a consistência efetiva dos direitos, das liberdades e das garantias, mas que por esse mesmo motivo move-se, por considerações de justiça, na promoção e na realização de todas as condições políticas, sociais, culturais e econômicas de desenvolvimento mais livre possível da personalidade ética de cada. Por conta disso, para o referido autor português, não se pode afirmar que subsiste um Estado-providência ou que se regressa para um Estado-liberal, mas que a característica desse Estado contemporâneo está fundamentalmente e na sua aceção social mais lata, como um Estado de Justiça.

Nesse Estado de Justiça, pode-se afirmar que a *ordem econômica* é uma parcela da *ordem jurídica*, na qual consistiria em um sistema que abarcaria uma ordem pública, uma ordem privada, uma ordem econômica e uma ordem social. Logo, o conceito de ordem econômica, salientado por Leonardo Sica¹⁶, é ambíguo, confundindo-se e entrelaçando-se com o de ordem jurídica, ora traduzindo a realidade da vida econômica, e, portanto, pertencendo ao mundo do ser, ora, ao ser trazido como preceito constitucional que traçam diretrizes, incluir-se-ia no mundo do dever-ser.

Seguindo essa linha, a Constituição Federal de 1988 prevê como Título VII, *Da Ordem Econômica e Financeira*, cujo Capítulo I trata Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, iniciando no artigo 170. Aliás, embora a Constituição de 1824 e a Constituição da República de 1891 previssem, tais quais as demais Constituições de cunho liberal, aspectos concernentes à ordem econômica, principalmente no que tange ao direito de propriedade, liberdade de indústria e comércio, liberdade de profissão, liberdade contratual; a sistematização desses temas num capítulo próprio do texto constitucional se deu apenas na Constituição de 1934, sob inspiração das experiências constitucionais mexicana, em 1917, e alemã, em 1919¹⁷. Assim, desde 1934 todas as Constituições brasileiras contêm um capítulo atinente à Ordem Econômica e Social, sendo que a partir de 1988, este capítulo foi dividido em distintas seções, “Ordem Econômica” e “Ordem Social”.

Luciano Feldens, coadunando com o entendimento acima exposto, refere que “a intervenção do Estado na economia mostra-se, na atualidade, como uma necessidade

¹⁵ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 33.

¹⁶ SICA, Leonardo. **Caráter Simbólico da Intervenção Penal na Ordem Econômica**. In: PRADO, Luiz Regis. DOTTI, René Ariel. *Doutrinas Essenciais. Direito Penal Econômico e da Empresa*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.586.

¹⁷ GRAU, Eros. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L(org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

imperiosa, reduzindo-se a discussão aos limites de extensão e profundidade dessa atuação estatal¹⁸”. A função regulatória e de planejamento previstas na Constituição Federal denotam um poder de controle e correção dos abusos decorrente do exercício da atividade econômica, sendo, portanto, a ordem econômica em sentido estrito uma concepção ideológica do Estado que busca a solução de conflitos sociais resultantes do jogo econômico. Mesmo que se adote uma concepção na qual o Estado não deverá intervir na ordem econômica, tal ideia já depreende uma função negativa ou absenteísta em que o próprio Estado estará regulando o sistema econômico. Isto é, ao determinar que não se pode interferir, estar-se-á regrido o sistema.

A justificativa que se dá na interferência estatal junto à ordem econômica deve-se ao fato de que valores sociais e coletivos estão em jogo, onde a proteção da regularidade do desenvolvimento desse setor é fulcral para a organização estatal. José Antonio Choclán Montalvo¹⁹ salienta que esse fenômeno se trata de uma nova disciplina que determina a necessidade de ressystematização de outros ramos do ordenamento jurídico, entre estes o direito penal. Isso porque, como exemplo, pode-se afirmar que o direito mercantil evoluiu superando a já debilitada concepção tradicional liberal e subjetivista, como um Direito de ordenação da atividade dos empresários ou comerciantes, que protege seus direitos subjetivos, assumindo novas funções de proteção da instituição mercado e dos agentes econômicos que operam nele. A constitucionalização da ordem econômica, do mercado, com a respectiva aceção das ideias sociais no Direito, com a progressiva intervenção do Estado dirigida à proteção do interesse social e econômico geral, tem determinado que o Direito Penal não permaneça alheio a esta nova realidade.

Se a ordem econômica está prescrita na Constituição Federal, em que se visam determinados fins e se assenta em alguns valores, por se tratar de uma parcela da ordem jurídica, é natural que a intervenção estatal justifique-se para proteger estes fins e valores. A ordem econômica, disciplinada pela ordem jurídica, assume assim uma condição ideológica na medida em que a Constituição Federal de 1988 pode ser caracterizada como uma constituição dirigente, em que há uma série de diretrizes e fins cujo texto visa que sejam implementados. Desta feita, o Estado é sujeito legítimo para interferir na ordem econômica, utilizando-se inclusive de políticas criminais e do sistema penal para tanto. Isso porque,

¹⁸ FELDENS, Luciano. **Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 119/121.

¹⁹ MONTALVO, José Antonio Choclán. **Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales: Tratamiento penal de la información societária inveraz**. Barcelona: Editorial Bosch, 2003. p. 19.

adotando-se a concepção de que o direito penal cumpre a função de proteção a bens jurídicos, não se pode desconsiderar (como quiseram alguns representantes da escola de Frankfurt, ao adotar a teoria pessoal ou monista de bem jurídico) a existência de bens jurídicos-penais coletivos e difusos merecedores de tutela penal, onde estar-se-á garantido a proteção dos chamados direitos fundamentais de segunda e terceira geração, cuja previsão constitucional é expressa.

Aliás, a proteção aos chamados bens jurídicos coletivos e difusos tem uma ressonância direta na sociedade contemporânea, mudando paradigmas da política criminal. Por tempos, uma parcela considerável da doutrina penal defendia (e ainda defende) diversas propostas cujo denominador comum seria um direito penal mínimo que visava a limitação do alcance do sistema penal em determinadas condutas. Muitos doutrinadores de formação socialista eram adeptos a esta ideia fundamentando-a que a pena seria uma forma de submissão e controle das classes inferiores, como defendia, por exemplo, Baratta. Outros, como Luigi Ferrajoli e seus discípulos, fundam a ideia de direito penal mínimo num sistema positivo nunca satisfatório, apenas tendencial, baseado na quantidade e na qualidade das proibições nele estabelecidas. Por fim, a denominada Escola de Frankfurt postulava uma ideia de minimalismo defendendo um modelo ultraliberal do Direito Penal, no qual se penaliza as condutas atentatórias que tenham por objeto a vida, a liberdade e a propriedade.

É certo que da leitura do artigo 170 da Constituição Federal depreende-se que a intervenção estatal na economia está orientada com o fim de fazer valer os valores sociais do trabalho, da livre iniciativa, controle do abuso econômico e economia popular. Acreditar que o Direito Penal não deva interferir nessas esferas é algo, ao menos por enquanto, insustentável na medida em que a insuficiência da regulamentação estatal nas lesões de bens fundamentais coletivos e difusos acarretará em danos e riscos em geral muito mais graves que aqueles que afetam os bens jurídicos individuais. No entanto, os distintos ramos do Direito que têm como objetivo comum a tutela do sistema econômico devem complementar-se, sendo que, por muitas vezes, há necessidade de se refletir seriamente sobre o alcance dos tipos penais do Direito penal econômico. Esta ponderação deve se dar a bem de que se evite uma criminalização excessiva da vida econômica, inclusive no tocante a atividades pouco ortodoxas, mas que poderiam ser perfeitamente resolvidas por outros ramos do direito, como administrativo sancionador, civil, etc.

2.3 A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL E O INTERVENSIONISMO ESTATAL

Embora nos últimos tempos, correntes criminológicas tenham defendido um direito penal mínimo, em que a intervenção penal estatal só poder-se-ia se dar em casos extremos, verifica-se, ao contrário, uma expansão do direito penal, fenômeno observado e descrito com maestria por Jesus Maria Silva Sanchez²⁰. Essa expansão se dá justamente com a aparição dos novos bens jurídicos, ou seja, de novos interesses ou ainda de novas valorações de interesses que já existiam anteriormente e que por conseqüência legitimariam uma intervenção estatal por meio do Direito Penal.

A sociedade do risco, expressão cunhada e estudada por Ulrich Beck, caracteriza o modo social pós-industrial em que o âmbito econômico varia rapidamente e os avanços tecnológicos não têm paralelos em toda a história. A par dos fatores positivos da tecnologia, a sociedade de risco é cunhada pela insegurança, pela incerteza e pela imprevisibilidade, o que acarreta numa impossibilidade por parte do Estado não apenas de antever, como de controlar todos os riscos, inclusive àqueles advindos da ordem econômica. Por conseguinte, a política penal contemporânea adota como referência o pragmatismo, cuja orientação é a do “consequencialismo”²¹, que consiste em se voltar para a realização de uma finalidade qualquer.

Não por outro motivo que o Direito Penal contemporâneo funda-se num sistema de finalidades preventivas (gerais ou especiais, positivas ou negativas), sendo utilizado como um instrumento irrestrito de “engenharia social”²², algo que vem recebendo severas críticas, embora inócuas. O incremento substancial de tipos penais voltados para a contenção de novos riscos é um fenômeno recorrente no Estado contemporâneo. O Direito Penal atual afasta-se do Direito Penal clássico ou nuclear. Hodiernamente, verifica-se um Direito Penal de distintas velocidades em que, ao lado da delinquência marginal, obra de um delinquente individual, há uma nova realidade criminológica, mais complexa e que requer, nas palavras de Montalvo,

²⁰ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

²¹ Essa expressão foi cunhada por SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **Política criminal em la dogmática: algunas cuestiones sobre su contenido y limites**. In. ROXIN, Claus. *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000. p. 99.

²² FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa de. **Direito Penal Secundário, Inflação Legislativa e White-Collar Crimes**. In. PRADO, Luiz Regis. DOTTI, René Ariel. *Doutrinas Essenciais. Direito Penal Econômico e da Empresa*. Vol. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p.113.

novos instrumentos de política criminal²³, caracterizando o denominado Direito Penal secundário.

Jorge Figueiredo Dias²⁴ sustenta que as funções do Direito Penal, consubstanciadas nas sanções aplicadas, delimitam a natureza e os limites materiais dessa disciplina, o que aparentemente deveria diferenciá-lo dos demais ramos do direito, a saber, àqueles que igualmente prevêem penas. Em outros ramos que não o penal, como o administrativo sancionador, o disciplinar e até mesmo da esfera privada, como o direito civil, há igualmente sanções, mas cujos limites distintivos do direito penal não são fáceis de traçar, existindo zonas “penumbrosas” da diferença. O que justamente diferiria os outros ramos do direito penal é que as penas não seriam criminais. Referido doutrinador português constrói uma teoria diferenciadora do direito administrativo sancionador e do ilícito de mera ordenação social (conceito utilizado em Portugal e em outros países) do direito penal em si. Todavia, tal teoria não limita o uso indiscriminado que se tem feito do direito penal como forma de se tentar coibir essa nova criminalidade do risco em que o uso das figuras dogmáticas do perigo abstrato e da omissão imprópria assumem um condição ímpar na atualidade.

A complexidade dos tempos contemporâneos leva o Estado a delegar funções que na sociedade moderna lhe incumbiam, tais como algumas políticas de policiamento. Se ao mesmo tempo que se inflacionam as legislações de Direito Penal secundário, não raro utilizadas de forma simbólica e desapegadas a padrões de legitimidade, por outro lado denota-se uma ineficácia em tais legislações que tipificam condutas difíceis de identificar e conseqüentemente de responsabilizar. Não por outro motivo que, paradigmaticamente, quanto mais o Estado assume uma posição intervencionista em diversos setores da sociedade, maior é a sua necessidade em repartir essas funções com a sociedade civil. Silva Sanchez refere que “a mentalidade ‘administrativizada’ desse Direito Penal de nova face se manifesta também em outros âmbitos²⁵”, incluindo entre os seus objetos de proteção as denominadas atividades administrativas em si mesmas consideradas. Isto é, o Estado, cuja presença na economia é direta, interfere objetivamente por meio de um controle administrativo preventivo, entre os quais desempenha um papel essencial a atuação preventivo-policial, de vigilância ou inspeção, utilizando-se de aparatos e instituições de vigilância que fazem coletas e armazenamentos permanentes de informações que possam ser relevantes. Um exemplo claro do que foi dito é o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, cujo objetivo

²³ MONTALVO, op.cit., p. 15.

²⁴ FIGUEIREDO DIAS, op.cit., p. 165.

²⁵ SILVA SANCHEZ, op.cit., p. 162.

consiste na prevenção da utilização dos setores econômicos para a lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo, promovendo a cooperação e o intercâmbio de informações entre os Setores Público e Privado. O mesmo pode-se dizer em relação a ampliação da atuação das Receitas Federais, Estaduais e Municipais no controle da arrecadação de tributos, aos órgãos ambientais como IBAMA e a FEPAM, ao CADE, etc.

Esse fenômeno a que Silva Sanchez denomina de “Estado vigilante” ou “Estado da prevenção” é fruto da “sociedade do risco” ou da “insegurança”, acentuados pelos processos de privatização e de liberalização da economia. O Estado assume um papel de intervenção por meio de inspeções, supervisões e controles que podem ser rotineiros e imotivados, isto é, não se exige uma justificativa, como indícios concretos de perigo para a ordem administrativo-policia. O procedimento inspeccional aparece de forma clara norteado por um critério eminentemente de gerenciamento de riscos. Não por outro motivo que várias legislações trouxeram delitos fundados em perigos, sejam concretos, abstratos, presumidos. Da mesma forma, as condutas omissivas têm uma relevância nunca antes vista no direito penal. Isso sem contar que se têm novas formas de autoria e participação diversas dos modelos tradicionais da modernidade.

E nessa nova conjuntura social que se desenha os deveres profissionais, cuja regulamentação interessava antes primordialmente ao particular, hoje têm uma importância fundamental para o exercício do controle (intervenção) do Estado em setores chaves, como a economia e o próprio direito penal. Se cabe, assim, ao Estado proteger jurídico penalmente a economia e os atores econômicos, intervindo por meio do ordenamento jurídico para garantir a ordem econômica estabelecida na Constituição, é notório que a análise do papel de inúmeras profissões que estão no seio empresarial e social, como é o caso para o presente estudo da contabilidade, dentro desse sistema é fundamental.

Isso acarreta na tipificação de vários delitos contra a ordem socioeconômica, superando-se a concepção tradicional liberal e individualista do Direito Penal clássico. Ante tais considerações acerca do bem jurídico tutelado e a ordem econômica, pode-se extrair que o Direito Penal Econômico, como um setor do Direito penal que, nas palavras de Feldens tem por “objeto de proteção penal é, portanto, a ordem econômica, expressão que, retratando o próprio bem jurídico tutelado, abre ensanchas ao reconhecimento do que se vem de denominar Direito Penal Econômico, especialidade passível de ser conceituada em termo mais ou menos amplos²⁶”.

²⁶ FELDENS, op.cit., p. 122.

Não há dúvidas que o desenvolvimento do Direito Penal Econômico está diretamente ligado ao desenvolvimento teórico e prático do dirigismo e intervencionismo estatal. Bernardo Feijó Sánchez²⁷, nesse sentido, especifica que o Direito Penal Econômico, partindo da ideia de proteção a bens jurídicos relativos à intervenção estatal na economia ou na organização e regulação da ordem socioeconômica, tipifica delitos que consistem na infração de deveres básicos dos cidadãos quando atuam no subsistema econômico ou em um rol que se pode definir como econômico, podendo em algumas ocasiões afetar bens jurídicos coletivos e/ou difusos, o que caracteriza o Direito Penal Econômico em sentido estrito, enquanto que em outras representam ofensas a bens jurídicos individuais, como o patrimônio, configurando o denominado Direito Penal Econômico em sentido amplo.

Nessa conjuntura, é indissociável que a participação de inúmeros profissionais, como os de contabilidade a que se pretende analisar, é fundamental ante o papel que assumem no sistema econômico, na medida em que lhe são atribuídos deveres jurídico-penais de colaboração no controle da origem e do fluxo de capitais, possuindo obrigações de informação veraz.

Montalvo²⁸ reforça a ideia de que a proteção aos bens jurídicos na sociedade contemporânea é institucional, podendo se ter condutas que afetam o âmbito econômico nos interesses difusos, obrigando-se a superar a concepção liberal e tradicional do direito penal da modernidade consubstanciada meramente na visão individualista do ilícito penal.

Enquanto que o paradigma da teoria clássica do delito tem sido os crimes dolosos de ação, em que o comportamento individual, isto é de uma pessoa (ou de um pequeno grupo) com dolo direto de primeiro grau executa de modo direto, mediante uma causação físico-natural imediata e inclusive de mãos própria um crime de resultado, nos crimes econômicos em sentido estrito, a concorrência de vários atores no marco das estruturas organizadas produz distorções das quais Silva Sanchez destaca:

- i) La disociación entre “acción y responsabilidad”. En la estructura jerárquica el ejecutor directo es normalmente un subordinado de último nivel, que se encuentra muchas veces en situación de error o coacción o, en todo caso, en un estado de falta de autonomía decisoria. La pretensión de atribuir responsabilidad a sujetos situados en la cúpula obliga a construir nuevas categorías.
- (ii) La escisión –fragmentación – de los elementos del tipo. En contextos de división funcional del trabajo, tanto horizontal como vertical, la ejecución material, la posesión de la información relevante, la capacidad de decisión y

²⁷FEIJOO SANCHEZ, Bernardo. **Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos**, Disponível em: [http://www.indret.com/pdf/627_1.pdf].

²⁸ *Ibíd.*, p. 21.

las condiciones subjetivas de autoría pueden hallarse en sujetos distintos dentro del grupo organizado. Ello puede dar lugar, no sólo por razones probatorias, sino también estrictamente técnico-jurídicas, a la ya conocida figura de la “irresponsabilidad organizada”.

(iii) La aparición de efectos derivados de las dinámicas de grupo: déficits cognitivo-valorativos (que la *behavioral economics* califica de sesgos cognitivos) o volitivos, que afectan a los sujetos integrantes del grupo. Tales constataciones empíricas apuntarían, con matices, hacia una exclusión o atenuación de la imputación subjetiva dolosa así como a una exclusión o atenuación de la culpabilidad de tales sujetos.

Una aplicación simple del modelo clásico a situaciones de estas características podría impedir una fundamentación razonable de la responsabilidad²⁹.

Diante dessa configuração de criminalidade, os delitos fiscais e os crimes de lavagem de dinheiro, cujos tipos penais são previstos em leis relativamente atuais (se compararmos ao Código Penal, em que pese alguns delitos fiscais já terem sido tipificados anteriormente em legislações diversas) têm uma relevância na análise ante ao fato que sistematicamente são cometidos numa estrutura organizacional que perpassa pela atuação de vários agentes.

A lei 8.137 de 1990 prevê os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, enquanto que a lei 9613 de 1998 dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores. Numa leitura perfunctória dos tipos penais inseridos nas leis referidas, denota-se que algumas condutas obrigatoriamente passarão pela atribuição de serviços exclusivos dos profissionais de contabilidade, ora como principais, ora como acessórios. O artigo 1º, inciso I, da Lei 8137/90, cujo estudo será pormenorizado em capítulo próprio, descreve, por exemplo, dois tipos de conduta, quais sejam: a de omitir informações ou prestar declaração falsa. São duas figuras previstas na dogmática, a omissiva e a comissiva, nas quais o papel dos profissionais de contabilidade dentro da adequação típica pode estar intimamente ligado. Pois, analisando-se as atribuições desses profissionais, verificar-se-ão quais funções lhe são cabidas e quais deveres estão submetidos.

Não difere a situação dos crimes de lavagem de dinheiro, em que ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, pode ter a contribuição por meio de uma conduta comissiva ou omissiva dos contadores. Aliás, a própria lei 12.683/12, ao alterar a Lei 9.613/98, previu expressamente obrigações por parte destes profissionais de informar ao COAF dados acerca de determinadas operações de clientes.

²⁹ SILVA SANCHEZ, Jesus Maria. **Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa**. Madri: Editorial B de F, 2013. p. 7/8

Todavia, para tanto, há que identificar o marco regulatório da profissão de contador, examinando a natureza deste ofício, bem como os deveres a que estes profissionais se submetem nas legislações pátrias.

2.4 AS ATRIBUIÇÕES AO PARTICULAR PELO ESTADO

Uma das essências do Estado contemporâneo, como já apontado, reside no intervencionismo estatal em inúmeras áreas, regrido a economia e os mercados, mediando conflitos sociais e buscando promover um desenvolvimento. Independentemente do sistema que se escolha, seja ele liberal ou social democrático, a impossibilidade de se ter um controle único, pleno e efetivo, faz com que se deleguem funções aos particulares de autocontrole e autorregulação. Dito de outra forma, o Estado não consegue mais abarcar a complexidade do mundo contemporâneo ao ponto de conseguir minimamente neutralizar os riscos e fiscalizar todas as atividades sem que haja uma participação da sociedade civil em conjunto. Para tanto, delega funções que anteriormente lhe pertenciam exclusivamente, exigindo que, como uma nova contraprestação, os particulares regrem-se e informem suas atividades, visando a diminuição ou a neutralização dos riscos. Aquelas funções típicas de fiscalização e controle são repassadas ao particular.

Nessa esteira, vários órgãos vinculados diretamente ou indiretamente ao Estado foram criados com o intuito de regulamentar e fiscalizar atividades, assim como outras instituições estatais que já exerciam tais atividades repassaram novas diretrizes as pessoas jurídicas e físicas. No Brasil, o IBAMA, RECEITA FEDERAL, COAF, ANATEL, ANEEL, são exemplos de órgãos que regulam e controlam atividades em que deveres são atribuídos as pessoas jurídicas e físicas fiscalizadas. Mona Clayton salienta que a “maioria das empresas precisa, em algum momento, se relacionar de forma direta ou indireta com autoridades ou entidades governamentais³⁰”. Tanto que em alguns setores, a dependência com entidades governamentais é tão grande que se faz necessário implantar programas de *compliance*, cujo objetivo é de justamente de mitigar riscos e garantir a conformidade com as legislações e regulamentações.

A colaboração obrigatória das pessoas jurídicas e pessoas físicas com o Fisco vem disposta em inúmeras normas, tais como legislações, decretos e normativas. O termo fisco

³⁰ CLAYTON, Mona. **Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente.** IN DEL DEBBIO, Alessandra. MAEDA, Bruno Carneiro. AYRES, Carlos Henrique da Silva (Org). *Temas de Anticorrupção & Compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 149.

aqui utilizado compreende todos os órgãos instituídos em virtude das competências e regras estabelecidas no artigo 155 da Constituição Federal para a arrecadação tributária, o que importa nas Receitas Federal, Estadual, Municipal e Previdência Social - INSS.

Os deveres que os contribuintes têm com os órgãos de fiscalização tributária abrangem inúmeras condutas. A título de exemplo, a contabilidade para as pessoas jurídicas é obrigatória por Lei e estão contidas na Constituição Federal, na Lei das Sociedades Anônimas, no Código Civil Brasileiro, na Lei de Recuperação Judicial e no Regulamento do Imposto de Renda. Isso implica que documentos como o Livro Diário sejam obrigatórios pela legislação civil, uma vez que registram as operações da empresa, no seu dia-a-dia, originando-se assim o seu nome. A escrituração do Livro Diário deve obedecer as Normas Brasileiras de Contabilidade, sob pena de, em não as obedecendo, ser a escrituração desclassificada, por ser considerada inidônea, sujeitando-se o contribuinte ao arbitramento do Lucro. O livro Diário deverá ser autenticado no órgão competente do Registro do Comércio, e quando se tratar de sociedade simples, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

Da mesma forma, o livro Razão é exigido pela legislação comercial e tem como fim demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no Livro Diário e constantes do balanço. Para o funcionamento válido de uma empresa as Demonstrações Contábeis, tais como Balanço Patrimonial e suas Notas Explicativas, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e Demonstração de Fluxo de Caixa são documentos fundamentais, cujo objeto é resumir as atividades da empresa, num determinado período, nos seus aspectos patrimoniais e financeiros, sendo que consistem em exigências legais, tendo o seu levantamento, mensal, trimestral ou anualmente, dependendo da tributação pelo IRPJ e CSLL, coincidente com o ano civil.

A Secretaria da Receita Federal é um órgão específico, subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União que igualmente subsidia o Poder Executivo Federal na formulação de políticas tributárias, buscando da mesma forma uma política de prevenção e combate a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção, assim como outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional. Exerce, portanto, um poder fiscalizatório, no qual delega aos particulares, pessoas físicas e jurídicas obrigações das quais se destacam a Declaração de Imposto de Renda das pessoas físicas e das Pessoas Jurídicas – DIPJ Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, Simples Nacional, Imunidade e Isenção; Declaração de Imposto Retido na Fonte – DIRF;

Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON; Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; Declaração do IPI (integrada a DIPJ); Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB; Imposto de Renda Retido na Fonte; Contribuições Sociais Retidas na Fonte; Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR; Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; PIS; COFINS; além de tributos que consistem numa união dos demais, a bem de facilitar as declarações, como é o caso do SIMPLES.

Importante salientar que essas obrigações legais de prestar informações verazes exigem que profissionais habilitados e qualificados a realizem, no caso, os contadores devidamente inscritos junto ao Conselho Federal de Contabilidade. A não observância das exigências legais pode caracterizar desde infrações tributárias, passíveis de multas e de cobranças de verbas não adimplidas, até uma responsabilidade penal, cujo tema será melhor analisado em capítulo subsequente.

O controle do Estado sobre a atividade econômica pode ser igualmente observado em outras legislações, como é o caso da que dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores. Como não poderia ser diferente, delegou-se aos particulares obrigações referentes à fiscalização de determinadas atividades econômicas na Lei 9613/98. Embora já fossem tipificados os chamados delitos de receptação, a ingerência estatal para criminalizar e buscar capitais oriundos de atividades ilícitas tem início no Brasil em dezembro de 1988 quando o país participou da “Convenção contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e de Substâncias Psicotrópicas” da Organização das Nações Unidas – ONU, em Viena, na qual o artigo 3º determinava que os países signatários estabelecessem entre delitos e sanções, *in verbis*:

b) i) a conversão ou a transferência de bens, com conhecimento de que tais bens são procedentes de algum ou alguns dos delitos estabelecidos no inciso a) deste parágrafo, ou da prática do delito ou delitos em questão, com o objetivo de ocultar ou encobrir a origem ilícita dos bens, ou de ajudar a qualquer pessoa que participe na prática do delito ou delitos em questão, para fugir das conseqüências jurídicas de seus atos; ii) a ocultação ou o encobrimento, da natureza, origem, localização, destino, movimentação ou propriedade verdadeira dos bens, sabendo que procedem de algum ou alguns dos delitos mencionados no inciso a) deste parágrafo ou de participação no delito ou delitos em questão;

A Convenção entrou em vigor internacional em 11 de novembro de 1990, tendo sido aprovada pelo Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo nº 162, de 14 de junho de 1991 e promulgada pela Presidência da República no Decreto nº 154 de 20 de junho de 1991.

Sendo assim, o Brasil assumiu o compromisso de tipificar penalmente a *lavagem de dinheiro* oriunda do narcotráfico.

No ano de 1992, entre 18 e 23 de maio, o Brasil participou da XXII Assembléia-Geral da Organização dos Estados Americanos – OEA, em Bahamas, na qual aprovou o “Regulamento Modelo sobre Delitos de Lavagem Relacionados com o Tráfico Ilícito de Drogas e Delitos Conexos”, elaborado pela Comissão Interamericana para o Controle do Abuso de Drogas – CICAD. Dois anos após a participação do evento supracitado, houve reunião da “Cúpula das Américas”, em Miami, em que foi firmado um Plano de Ação prevendo que os Governos ratificariam a Convenção sobre o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas de 1988 e sancionariam como ilícito penal a lavagem de rendimentos gerados por todos os crimes graves.

Nesse segundo momento, as autoridades brasileiras já não mais estavam adstritas a tipificação dos delitos de lavagem de dinheiro oriundas apenas do narcotráfico, mas incluíam no bojo da discussão os *crimes graves*. As leis que criminalizavam a lavagem de dinheiro oriunda do narcotráfico são conhecidas pela doutrina internacional de legislações de primeira geração, sendo que aquelas que previam a inclusão de outros delitos antecedentes, tido como *graves*, nominam-se de legislação de segunda geração. A par de já existirem na época sistemas legislativos denominados de terceira geração que previam todo e qualquer ilícito penal precedente ao crime de lavagem de dinheiro (como, por exemplo, a Bélgica, França, Itália, México), em 03 de março de 1998 o Brasil sancionou a Lei 9.613 que finalmente tipificou a ocultação ou dissimulação a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente dos seguintes crimes:

- I – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
- II – de terrorismo;
- III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;
- IV – de extorsão mediante seqüestro;
- V – contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para prática ou omissão de atos administrativos;
- VI – contra o sistema financeiro nacional;
- VII – praticado por organização criminosa.

Em 11 de junho de 2002 foi promulgada a Lei 10.467 que acrescentou o inciso VIII, prevendo a prática por particular contra a administração pública estrangeira como delito antecedente, assim como em 09 de julho de 2003 alterou-se a redação do inciso II para prever além do terrorismo o seu financiamento.

Até então, esses eram os crimes antecedentes ao delito de lavagem de dinheiro, tido como graves, e, por conseguinte, merecedores de sanção penal. Os demais tipos penais, assim como as contravenções, não estavam abarcados, sendo que provavelmente em virtude de inúmeros escândalos midiáticos que assolaram a vida política brasileira e principalmente de orientações de organismos internacionais dos chamados *soft law*³¹, o Congresso Nacional mais uma vez alterou substancialmente a chamada lei de lavagem de dinheiro, tendo sido promulgada em 09 de julho de 2012 a Lei 12.683, legislação que colocou o país juntamente aos sistemas de terceira geração, isto é, incluiu toda e qualquer infração penal como delito antecedente.

No intuito de salvaguardar a ordem econômica, principalmente no combate a criminalidade organizada e na lavagem de capitais, o legislador previu no artigo 14 a criação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, cujos objetivos são de disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas na Lei, além de coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores. A elaboração da lei pautou-se nos artigos 6º e 7º da Convenção de Palermo, onde a previsão e adoção de mecanismos internos de regularização e fiscalização das transações financeiras dotadas de suspeição restaram expressamente determinadas. Aliás, no Brasil, conforme Álisson Cappellari³², o sistema de fiscalização está dividido em cinco instituições-chave, todas no âmbito do Ministério da Fazenda, quais sejam:

- a) BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN) cabe a fiscalização de Instituições Financeiras, empresas de compra e venda de moeda estrangeira ou ouro, de arrendamento mercantil e administradores de consórcios;
- b) COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM) compete a fiscalização de corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, bolsas de valores, bolsas de mercadorias e futuros;
- c) SECRETARIA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA (SPC) é atribuída a fiscalização de entidades fechadas de previdência privada (fundos de pensão);

³¹ Por *soft law* entendem-se “as normas exaradas pelas entidades internacionais, seja no âmbito das organizações multilaterais, enquanto pessoas jurídicas de Direito Internacional Público, tal qual a ONU, seja no de organizações regulatórias, não necessariamente ligadas às organizações internacionais de direito público, tal qual a Câmara Internacional do Comércio (CCI), e também as declarações de intenção que o conjunto das nações fazem como resultados dos grandes encontros internacionais”. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *O Soft Law como fonte formal do Direito Internacional Público*. Disponível em <http://iusgentium.ufsc.br/wp-content/uploads/2014/11/o-soft-law-como-fonte-formal-do-dip.pdf> acesso 03 de abril 2015.

³² CAPPELLARI, Álisson dos Santos. **Controle penal das movimentações financeiras: dever de informar versus direito à privacidade**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013. p. 95.

- d) SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS (SUSEP) cabe a fiscalização das entidades de seguro e capitalização;
- e) COAF, dotado de competência residual, cabe a fiscalização das empresas que explorarem cartões de crédito, meios eletrônicos ou magnéticos para transferência de fundos, factoring, sorteios e promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis.

A composição do COAF está prevista no artigo 16 da Lei de Lavagem de Capitais assim como as funções institucionais encontram-se no artigo 15. Esse órgão estatal tem como fonte o artigo 7º, alínea “b” da Convenção de Palermo e trata-se de uma unidade financeira de inteligência nacional, cuja sigla em inglês é FIU – Financial Intelligence Unit – integrando, em nível internacional os organismos de *soft law* GAFI/FAFT (Groupe d'Action Financière /Financial Action Task Force) – Grupo de Ação Financeira sobre Lavagem de Dinheiro. Tal organismo é responsável pela expedição das 40 Recomendações para o combate à *reciclagem de capitais* e em mais 09 Recomendações referentes ao financiamento de atos de terrorismo. O documento tem origem no ano de 1990, sendo que a sua última atualização se deu em 2012. A importância está diretamente ligada ao fato de que as medidas estabelecidas pelas Recomendações do GAFI/FAFT, quando implementadas, serão rigorosamente avaliadas por meio de processos de Avaliação Mútua e pelos processos de avaliação do Fundo Monetário Internacional e do Banco Mundial – baseados na metodologia comum de avaliação do GAFI. Daí porque, embora não incorporem o ordenamento jurídico pátrio, as Recomendações são diretrizes e fontes para a construção de políticas administrativas e criminais, como foi o caso da influência direta que tiveram na Lei 12.683/2012 que alterou significativamente a originária norma de lavagem de dinheiro no Brasil, a Lei 9.613/1998. A segunda Recomendação do GAFI inclusive sugere que todos os países tenham um órgão como o COAF.

As normativas internacionais contra a lavagem de dinheiro tem alcançado um nível de cumprimento mundial extraordinário³³. A internalização dos sistemas de combate a lavagem de dinheiro tem sido fundamental para a elaboração nacional de normas contra esse fenômeno delitivo. E isso tem levado a um alto grau de harmonização das normas penais que penalizam a lavagem de dinheiro em nível mundial, existindo, inclusive, legislações que são praticamente semelhantes em matéria de tipificação e penas.

Se por um lado há instrumentos internacionais vinculantes para os Estados que lhes obrigam a penalizar a reciclagem de capitais, como os Convênios das Nações Unidas, por outro, os organismos de *soft law*, como o GAFI/FAFT que, ao estabelecer diretrizes de

³³ CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo de capitales**. 3ª edição. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2012. p. 178.

combate à lavagem de dinheiro e de atos terroristas, cria normas, por meio de suas Recomendações, contribuem para o desenvolvimento de regras internacionais, critérios e princípios que com o passar do tempo convertem-se em *hard law*, isto é, em normas vinculantes. Aliás, a grande maioria das instituições estabelecidas para fazer frente à lavagem de dinheiro tem sua origem em *soft law*, quais seja, nas quarenta Recomendações do GAFI.

Os Padrões criados pelo GAFI são periodicamente revisados no intuito de reforçar as exigências quanto a situações de maior risco e, assim, permitir que os países adotem medidas mais específicas em áreas em que os riscos permaneçam altos ou onde a implementação possa ser reforçada. Não é por outro motivo que os países pertencentes ao GAFI num primeiro momento têm de identificar, avaliar e compreender os riscos de lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo que enfrentam, para, assim, adotarem as medidas apropriadas para mitigar estes riscos. Esse tipo de medida configura a chamada abordagem baseada no risco (*risk based approach*) que tem por fim permitir que os países, dentro das exigências do GAFI, adotem um conjunto mais flexível de medidas para direcionar mais efetivamente seus recursos e aplicar medidas preventivas que sejam proporcionais à natureza dos riscos para concentrar seus esforços da maneira mais eficiente possível. Essas abordagens deverão ser um fator essencial para a alocação eficiente de recursos por todo o regime antilavagem de dinheiro e de combate ao financiamento do terrorismo (ALD/CFT) e para a implementação das medidas baseadas em risco em todas as Recomendações do GAFI. A primeira Recomendação do GAFI trata justamente da abordagem baseada no risco. Sugere-se que os países devam exigir que as instituições financeiras e atividades e profissões não financeiras designadas (APNFDs) identifiquem, avaliem e adotem medidas efetivas para mitigar seus riscos de lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo.

Por trás das Recomendações do GAFI pode-se perceber um fenômeno interessante, “o reconhecimento da incapacidade do Poder Público em prevenir ou investigar o delito de lavagem de dinheiro sem a colaboração das instituições privadas que atuam nos setores sensíveis à prática do crime”.³⁴ Isso porque alguns processos utilizados para a lavagem de dinheiro tendem a ser complexos e sofisticados, impossibilitando o rastreamento e o monitoramento efetivo das movimentações financeiras advindas de práticas ilícitas. Logo, sem que haja um engajamento de todos os órgãos do *setor público* (Ministérios Públicos, Polícias, Receita Federal, unidades de inteligência financeira, etc) e a cooperação do *setor*

³⁴ BADARÓ, Gustavo Henrique. BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspecto penais e processuais penais – comentários à Lei 9.613 com as alterações da Lei 12.683/2012**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 34/35.

privado é praticamente impossível coibir esses delitos. Não por outro motivo que a colaboração privada é prevista nas principais convenções e documentos internacionais de combate ao branqueamento de capitais, tais como a Convenção de Palermo (artigo 7), a Convenção de Mérida (artigo 14) e as Diretivas do Conselho Europeu em vários dispositivos.

As Entidades ou pessoas que atuam em atividades propícias a lavagem de dinheiro são denominados de *gatekeepers*, ou *torres de vigia*, visto que exercem papéis importantes ou tem acesso às cadeias causais do dinheiro de proveniência ilícita. Bancos, corretoras de valores e de imóveis, advogados, contadores e mais uma gama de instituições e profissionais ligados a alguns tipos de atividades econômicas são exemplos de *gatekeepers*. Sem a contribuição desses profissionais, as dificuldades de identificar e responsabilizar o delinquente é incalculável. Isso faz com que se tenham normas que não apenas obriguem que esses profissionais e entidades a não participem dos delitos de lavagem de dinheiro, como ainda contribuam com as autoridades em atividades de inteligência e vigilância que, até então, deveriam ser próprias do poder público, para o combate a essa criminalidade. Para tanto, qualquer ato que aparente numa lavagem de dinheiro deverá ser informado à autoridade responsável, assim como há várias disposições sobre movimentações de numerários que obrigatoriamente devem ser reportadas ao poder público pelos *gatekeepers*. Se o delinquente não tiver contato com esses profissionais que facilitam a prática da reciclagem de capitais, com o mascaramento da origem ilícita, ou ainda, se o criminoso não conseguir usufruir do sistema financeiro e comercial formal para dar aparência de licitude ao dinheiro de origem suja, presume-se que com isso há uma melhor prevenção ao delito.

Nas próprias Recomendações do GAFI consta que este organismo “tem o compromisso de manter um diálogo estreito e construtivo com o setor privado, a sociedade civil e outras partes interessadas, todos parceiros importantes para garantir a integridade do sistema financeiro³⁵”. Esse diálogo busca um esforço coordenado entre os Estados para o combate ao *branqueamento de capitais*, em que regras materiais e processuais são adotadas no sentido de facilitar inclusive a cooperação internacional e a similaridade no tratamento do tema nos diversos ordenamentos jurídicos.

Constantemente o aprimoramento e a ampliação de normas de combate à lavagem de dinheiro, seja por meio de mecanismos administrativos e mesmo de criminalizações, permeiam as legislações internacionais. A recente DIRETIVA (UE) 2015/849 DO

³⁵ PADRÕES INTERNACIONAIS DE COMBATE À LAVAGEM DE DINHEIRO E AO FINANCIAMENTO DO TERRORISMO E DA PROLIFERAÇÃO AS RECOMENDAÇÕES DO GAFI DE FEVEREIRO DE 2012 Disponível em <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Portuguese-GAFISUD.pdf> acesso em 17 jan. 2015.

PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO³⁶ de 20 de maio de 2015 trata da prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, alterando o Regulamento (UE) número 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho e revogando a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão. Nessa norma da União Europeia, a especificação e o alargamento da responsabilidade de profissionais são patentes. Nos itens 9 e 10 das considerações preliminares é trazido:

(9) Os membros de profissões jurídicas independentes, tal como definidos pelos Estados-Membros, deverão estar sujeitos ao disposto na presente diretiva quando participarem em operações financeiras ou societárias, designadamente quando prestarem serviços de consultoria fiscal, em que existe um risco mais elevado de os seus serviços serem utilizados de forma abusiva para efeitos de branqueamento do produto de atividades criminosas ou para efeitos de financiamento do terrorismo. Deverão, todavia, prever-se isenções da obrigação de comunicar as informações obtidas antes, durante ou após o processo judicial ou durante a apreciação da situação jurídica de um cliente. Assim, a consultoria jurídica deverá continuar a estar sujeita à obrigação de segredo profissional, salvo se o membro de profissão jurídica independente participar em atividades de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, se prestar consulta jurídica para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo ou se o membro de profissão jurídica independente estiver ciente de que o cliente solicita os seus serviços para esses efeitos.

(10) Os serviços diretamente comparáveis deverão ser tratados de forma idêntica, quando prestados por qualquer dos profissionais abrangidos pela presente diretiva. A fim de assegurar o respeito dos direitos garantidos na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a «Carta»), no caso dos auditores e revisores oficiais de contas, técnicos de contas externos e consultores fiscais que, em certos Estados-Membros, estejam habilitados a defender ou representar um cliente em juízo ou a apreciar a sua situação jurídica, as informações por eles obtidas no desempenho dessas funções não deverão estar sujeitas às obrigações de comunicação previstas na presente diretiva.

Nessa mesma Diretiva, a União Europeia manifestou-se pela responsabilização penal da lavagem de dinheiro oriunda dos crimes fiscais, tema conturbado e discutido tanto na doutrina como na jurisprudência dos países do bloco europeu. Reforçaram-se ainda as questões atinentes à abordagem baseada no risco, com medidas que vão do abrandamento nas regras de sigilo sobre os clientes, a identificação de países terceiros, cujos regimes nacionais ABC/CFT apresentem deficiências estratégicas (países terceiros de risco elevado).

³⁶ DIRETIVA (UE) 2015/849 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 20 de maio de 2015. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L0849> acesso em 30 de jul. 2015.

Embora o Brasil não esteja adstrito as normas editadas pela União Europeia, a relevância dessas regras e princípios é de grande valia, pois além de influenciarem diretamente no tratamento futuro das legislações antilavagem de dinheiro, numa sociedade globalizada implicam que empresas que negociam diretamente com os países do bloco tomem tais medidas de adequação, a bem de não sofrerem restrições nas suas operações.

Na lei pátria de lavagem de dinheiro há previsão de “*gatekeepers*”, assim como uma listagem de *setores sensíveis à lavagem de dinheiro* em que a norma instituiu o dever de colaboração aos profissionais para o combate a este tipo de criminalidade. O artigo 9º prevê que pessoas físicas e jurídicas deverão sujeitar-se as obrigações dos artigos 10º e 11 da Lei de Lavagem. Num longo rol de pessoas sujeitas ao mecanismo de controle encontram-se no inciso XIV, do parágrafo único, *as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações:*

- a) de compra e venda de imóveis, estabelecimentos comerciais ou industriais ou participações societárias de qualquer natureza;
- b) de gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos;
- c) de abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários;
- d) de criação, exploração ou gestão de sociedades de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas;
- e) financeiras, societárias ou imobiliárias; e
- f) de alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais;

As obrigações previstas nos artigos 10º e 11 incluem a identificação dos clientes e manutenção de registros, assim como a comunicação de Operações Financeiras. Nesses quesitos os papéis dos setores contábeis são fulcrais, pois funcionam como um sistema nervoso em tais obrigações. A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade de número 1.445/13, cuja competência é estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 9295/1946, dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e Organizações Contábeis, quando no exercício de suas funções, para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998, prevendo que *devem manter cadastro de seus clientes e dos demais envolvidos nas operações que realizarem, inclusive representantes e procuradores, em relação aos quais devem constar, no mínimo:*

I – se pessoa física:

- a) *nome completo;*
- b) *número de inscrição no cadastro de Pessoa Física (CPF);*
- c) *número do documento de identificação e nome do órgão expedidor ou, se estrangeiro, dados do passaporte ou carteira civil;*

d) *enquadramento em qualquer das condições previstas no Art. 1º da Resolução COAF n.º 15, de 28.3.2007; e*

e) *enquadramento na condição de pessoa politicamente exposta, nos termos da Resolução COAF n.º 16, de 28.3.2007; ou*

II – se pessoa jurídica:

a) *razão social;*

b) *número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ;*

c) *nome completo, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e número do documento de identificação e nome do órgão expedidor ou, se estrangeiro, dados do passaporte ou carteira civil, dos demais envolvidos; e*

d) *identificação dos beneficiários finais ou o registro das medidas adotadas com o objetivo de identificá-los, nos termos do Art. 7º, bem como seu enquadramento na condição de pessoa politicamente exposta, nos termos da Resolução COAF n.º 16, de 28.3.2007.*

III – registro do propósito e da natureza da relação de negócio;

IV – data do cadastro e, quando for o caso, de suas atualizações; e

V – as correspondências impressas e eletrônicas que suportem a formalização e a prestação do serviço.

Nessa Resolução de 2013, com 22 artigos, há uma série de especificações das obrigações a que estão submetidos os profissionais e Organizações Contábeis que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, atendendo não apenas as regras gerais trazidas pela Lei 9613, como também as Resoluções do COAF sobre o tema. No artigo 2º fica clara a utilização da *abordagem baseada no risco (risk based approach)* na medida em que alude que as políticas de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo deverão ser estabelecidas e implementadas no que forem compatíveis com o volume de operações e, no caso das pessoas jurídicas, com o seu porte, abrangendo um mínimo de procedimentos e controles destinados à identificação e realização de devida diligência para a qualificação dos clientes e demais envolvidos nas operações que realizarem; à obtenção de informações sobre o propósito e a natureza dos serviços profissionais em relação aos negócios do cliente; à identificação do beneficiário final dos serviços que prestarem; à identificação de operações ou propostas de operações praticadas pelo cliente, suspeitas ou de comunicação obrigatória, e, à revisão periódica da eficácia da política implantada para sua melhoria visando atingir os objetivos propostos.

O parágrafo primeiro do artigo suprarreferido recomenda a formalização expressa pelo profissional, ou com aprovação pelo detentor de autoridade máxima de gestão na Organização Contábil de procedimentos para, quando aplicáveis, de seleção e treinamento de empregados em relação à política de combate a lavagem de dinheiro e financiamento ao

terrorismo implantada, assim como a disseminação do seu conteúdo ao quadro de pessoal por processos institucionalizados e de caráter contínuo, e, ainda, o monitoramento das atividades desenvolvidas pelos empregados.

Como exceção as regras determinadas no artigo 2º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, o parágrafo segundo do mesmo artigo refere que as obrigações aludidas não se aplicam aos profissionais e Organizações Contábeis que possuem faturamento até o limite estabelecido no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL. Denota-se mais uma vez a influência das últimas Recomendações do GAFI, com a utilização da *abordagem baseada no risco*. Há especificações na Resolução sobre quais medidas obrigatórias os profissionais contábeis devem tomar frente ao COAF, a bem de evitar os delitos de lavagem de dinheiro, ampliando o espectro da lei 9614. Embora, o COAF tenha a possibilidade de identificar a totalidade de atividades suspeitas, ao adotar a política de *abordagem baseada no risco*, a preocupação em investigar e identificar as movimentações financeiras suspeitas se dará naquelas que destoam gritantemente da normalidade. Numa metáfora, poder-se-ia dizer que os agentes do COAF assim como os agentes de fiscalização de trânsito procurarão investigar apenas aqueles que ultrapassam violentamente os limites de velocidade estabelecidos para a via, isto é, aqueles que fazem altas movimentações financeiras com elevados graus de suspeita.

As normativas vigentes, sejam em âmbito nacional ou internacional, exigem dos contadores uma especial diligência no exercício da profissão. Diferentemente do passado em que as responsabilidades nos âmbitos cíveis, administrativo e penal circunscreviam-se nas relações entre o profissional e o cliente, hoje as obrigações dos contadores transcendem a esfera privada ganhando um caráter de contribuição com o poder público numa espécie de poder de polícia delegado. A escolha desses profissionais para colaborarem obrigatoriamente com o poder público se deve muito ao fato de que eles devem em regra possuir conhecimentos especiais sobre a organização financeira dos clientes, podendo identificar facilmente o ingresso de capitais de origem suspeitas, assim como movimentações fora dos padrões. A profissão contábil, como será visto em capítulo subsequente, tem atribuições específicas e exclusivas para aqueles que possuem formação e inscrição junto ao Conselho Federal de Contabilidade.

Se inúmeras normas legais delegam deveres aos contadores que abrangem não apenas as relações privadas entre cliente e profissional, mas que determinam obrigações junto a repartições públicas, quais as responsabilidades pelos descumprimentos de tais

exigências? Até que ponto um crime de sonegações fiscal ou de lavagem de dinheiro independem dos conhecimentos inerentes a profissão de contador? Quando um contador orienta, instrui, realiza ou simplesmente deixa de cumprir com uma obrigação ele poderá ou deverá ser responsabilizado? Como será essa responsabilização? Essas são questões que serão analisadas num âmbito que abarca a tipicidade das condutas e estão imbricadas com o tratamento dado à autoria e a participação no direito penal pátrio.

2.5 AS ATRIBUIÇÕES LEGAIS DOS CONTADORES

Antes de se adentrar na responsabilidade penal dos profissionais de contabilidade nos crimes tributários e nos delitos de lavagem de dinheiro é importante definir o que consiste a profissão de contador, as atribuições específicas do labor, a regulamentação legal inerente ao exercício desse mister, para assim buscar verificar a relevância típica, objetiva e subjetiva, sob o prisma do dolo e da culpa, bem como das condutas tidas como neutras.

Impende inicialmente identificar quais deveres estão sujeitos os profissionais de contabilidade, tanto nas leis penais como nas legislações extravagantes, em especial no Código de Ética dos Contadores, na lei que regulamenta a profissão e nas normativas e portarias que interessam e que se referem diretamente ao exercício da profissão. Isso implica numa análise das condutas previstas nos tipos penais em cotejo com esses deveres regulamentados legalmente, o que poderá identificar eventual autoria e participação de tais profissionais, seja através do fato de estarem vinculados por um contrato (prestação de serviços, emprego, ou até mesmo cota participação) com empresas ou pessoas físicas nos crimes fiscais ou ainda nos casos em que a própria lei prevê obrigações, como se depreende na norma de lavagem de dinheiro.

A situação torna-se mais complexa quando se trata do universo empresarial em que a atividade contábil é imprescindível, fazendo com que o profissional da área seja uma engrenagem fundamental e obrigatória para o sistema. Em regra no mundo empresarial há uma estrutura baseada numa organização hierárquica em que se impera a divisão de tarefas.

Dentro desse contexto atual é corriqueira a identificação do verdadeiro papel do profissional de contabilidade, isto é, quais são seus deveres profissionais, e, por via de consequência, qual o alcance e os limites da autoria e participação na adequação típica dos crimes fiscais e de lavagem de dinheiro. Soma-se a isso a questão de que o direito penal contemporâneo trabalha com o conceito de risco em que determinadas atividades exigem condutas visando diminuí-lo ou até mesmo eliminá-lo.

A contabilidade, como profissão, possui inúmeras atribuições, identificando-se sempre, no entanto, um dever de elaboração, otimização e demonstração de informações fundamentais para vários setores da sociedade civil e governamentais. Nas palavras de José Carlos Marion³⁷, “a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões”. Isso porque na atividade contábil coletam-se todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Esse processo de tomada de decisões, decorrente das informações apuradas pela contabilidade, não se restringe apenas aos limites da empresa, aos administradores, gerentes e as pessoas físicas interessadas diretamente, mas também a outros segmentos, quais sejam:

- . *Investidores*: É por meio dos relatórios contábeis que se identifica a situação econômico-financeira da empresa; dessa forma, o investidor tem às mãos os elementos necessários para decidir sobre as melhores alternativas de investimento. Os relatórios evidenciam a capacidade da empresa em gerar lucros e outras informações.
- . *Fornecedores de bens e serviços a crédito*: usam os relatórios para analisar a capacidade de pagamento da empresa compradora.
- . *Bancos*: utilizam os relatórios para aprovar os empréstimos, limite de crédito, etc.
- . *Governo*: não usa os relatórios só com a finalidade de arrecadação de impostos, mas também para dados estatísticos, no sentido de melhor redimensionamento da economia (IBGE, por exemplo).
- . *Sindicatos*: utilizam os relatórios para determinar a produtividade do setor, fator preponderante para reajuste de salários.
- . *Outros interessados*: funcionários, órgãos de classe, pessoas e diversos institutos, como a CVM, CRC, clientes, concorrentes, fornecedores etc³⁸.

Em suma, Ed Luiz Ferrari³⁹ assevera que por contabilidade entende-se como sendo “a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações a seus usuários”.

A regulamentação da profissão no Brasil se deu através do Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, que definiu no artigo 25 as atribuições profissionais do contador. Da mesma forma, a resolução 560 do Conselho Federal de Contabilidade, editada no ano de 1983, por sua vez, especificou e regulamentou as atribuições previstas no decreto-lei. O artigo 3º da Resolução em comento trouxe as competências privativas dos profissionais de contabilidade em quarenta e oito itens, entre as quais se destacam a avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de

³⁷ MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 25/27.

³⁸ MARION, op.cit., p. 28

³⁹ FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 12ª ed. Niteroi: Impetus, 2012. p. 01.

natureza fiscal; a apuração de haveres e avaliação de direitos e obrigações, do acervo patrimonial de quaisquer entidades, em vista de liquidação, fusão, cisão, expropriação no interesse público, transformação ou incorporação dessas entidades, bem como em razão de entrada, retirada, exclusão ou falecimento de sócios, quotistas ou acionistas; concepção dos planos de determinação das taxas de depreciação e exaustão dos bens materiais e dos de amortização dos valores imateriais, inclusive de valores diferidos; implantação e aplicação dos planos de depreciação, amortização e diferimento, bem como de correções monetárias e reavaliações; escrituração regular, oficial ou não, de todos os fatos relativos aos patrimônios e às variações patrimoniais das entidades, por quaisquer métodos, técnicas ou processos; classificação dos fatos para registros contábeis, por qualquer processo, inclusive computação eletrônica, e respectiva validação dos registros e demonstrações; abertura e encerramento de escritas contábeis; execução dos serviços de escrituração em todas as modalidades específicas, conhecidas por denominações que informam sobre o ramo de atividade, como contabilidade bancária, contabilidade comercial, contabilidade de condomínio, contabilidade industrial, contabilidade imobiliária, contabilidade macroeconômica, contabilidade de seguros, contabilidade de serviços, contabilidade pública, contabilidade hospitalar, contabilidade agrícola, contabilidade pastoril, contabilidade das entidades de fins ideais, contabilidade de transportes, e outras; controle de formalização, **guarda, manutenção ou destruição de livros e outros meios de registro contábil**, bem como dos documentos relativos à vida patrimonial; **elaboração de balancetes e de demonstrações do movimento por contas ou grupos de contas**, de forma analítica ou sintética; levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, e outros; tradução, em moeda nacional, das demonstrações contábeis originalmente em moeda estrangeira e vice-versa; integração de balanços, inclusive consolidações, também de subsidiárias do exterior; apuração, cálculo e registro de custos, em qualquer sistema ou concepção: custeio por absorção global, total ou parcial; custeio direto, marginal ou variável; custeio por centro de responsabilidade com valores reais, normalizados ou padronizados, históricos ou projetados, com registros em partidas dobradas ou simples, fichas, mapas, planilhas, folhas simples ou formulários contínuos, com processamento manual, mecânico, computadorizado ou outro qualquer, para todas as finalidades, desde a avaliação de estoques até a tomada de decisão sobre a forma mais econômica sobre como, onde, quando e o que produzir e vender; análise de custos e despesas, em qualquer modalidade, em relação a quaisquer funções como a

produção, administração, distribuição, transporte, comercialização, exportação, publicidade, e outras, bem como a análise com vistas à racionalização das operações e do uso de equipamentos e materiais, e ainda a otimização do resultado diante do grau de ocupação ou do volume de operações; controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades; análise de custos com vistas ao estabelecimento dos preços de venda de mercadorias, produtos ou serviços, bem como de tarifas nos serviços públicos, e a comprovação dos reflexos dos aumentos de custos nos preços de venda, diante de órgãos governamentais; análise de balanços; análise do comportamento das receitas; avaliação do desempenho das entidades e exame das causas de insolvência ou incapacidade de geração de resultado; estudo sobre a destinação do resultado e cálculo do lucro por ação ou outra unidade de capital investido; determinação de capacidade econômico-financeira das entidades, inclusive nos conflitos trabalhistas e de tarifa; elaboração de orçamentos de qualquer tipo, tais como econômicos, financeiros, patrimoniais e de investimentos; programação orçamentária e financeira, e acompanhamento da execução de orçamentos-programa, tanto na parte física quanto na monetária; análise das variações orçamentárias; conciliações de contas; revisões de balanços, contas ou quaisquer demonstrações ou registros contábeis; organização dos serviços contábeis quanto à concepção, planejamento e estrutura material, bem como o estabelecimento de fluxogramas de processamento, cronogramas, organogramas, modelos de formulários e similares; planificação das contas, com a descrição das suas funções e do funcionamento dos serviços contábeis; organização e operação dos sistemas de controle interno; organização e operação dos sistemas de controle patrimonial, inclusive quanto à existência e localização física dos bens; organização e operação dos sistemas de controle de materiais, matérias-primas, mercadorias e produtos semifabricados e prontos, bem como dos serviços em andamento; assistência aos conselhos fiscais das entidades, notadamente das sociedades por ações; assistência aos comissários nas concordatas, aos síndicos nas falências, e aos liquidantes de qualquer massa ou acervo patrimonial; declaração de Imposto de Renda, pessoa jurídica.

Ao que se depreende das atividades exclusivamente exercidas por aqueles habilitados no labor contábil, denota-se que as tarefas que exigem formação nesse mister comportam várias profissões que não apenas a de contador *strictu senso*. Assim, tem-se o contador propriamente dito, que exerce a contabilidade financeira, cujo conceito nas palavras de Marion⁴⁰ é “a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações

⁴⁰ Ibid., p. 29.

básicas a seus usuários e é **obrigatória para fins fiscais**". A área ou atividade em que é aplicada recebe várias denominações como Contabilidade Agrícola (aplicada às empresas deste ramo), Contabilidade Bancária, Contabilidade Comercial, Contabilidade Hospitalar, Contabilidade Industrial, etc.

Há igualmente as denominadas Contabilidades de Custos, cuja função está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou ainda dos serviços prestados por uma empresa; e a Contabilidade Gerencial, em que se tem uma finalidade interna que busca trazer elementos de informações aos gerentes para que estes possam tomar determinadas decisões. Nesse tipo de atividade contábil, conforme Marion⁴¹, os profissionais são chamados de *controller* e não estão adstritos aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores.

As auditorias, por sua vez, são outras atividades fundamentais no sistema de mercado, em que a formação em contabilidade é da mesma forma exigida. São atividades em que consistem na verificação da exatidão dos procedimentos contábeis e podem dividir-se em auditores independentes e auditores internos, cuja diferenciação se dá nos contratos de trabalho firmados com a empresa para que se presta o serviço. O auditor independente é um profissional liberal ou contratado por uma empresa de auditorias que presta serviços para uma empresa, enquanto que o auditor interno é um empregado da própria empresa a que presta serviços.

Não se pode esquecer dos analistas financeiros que tem por função verificar a situação econômica-financeira da empresa por meio de relatórios fornecidos pela Contabilidade; peritos contábeis, cuja atividade, como o próprio nome já designa está voltada às perícias judiciais; consultor contábil ou assessor fiscal, em que a atividade profissional visa elucidar e auxiliar nas tomadas de decisões em relação as questões atinentes a consultoria fiscal (tributos); as atividades de ensino e pesquisa; os cargos públicos, tais como Fiscal de Renda, técnicos do Tribunal de Contas; e, por fim, os cargos administrativos no seio da empresa, como os altos cargos de assessoria, postos de chefia, gerências e o próprio conselho da diretoria.

Para fins de metodologia, todavia, a análise da responsabilidade penal cingir-se-á atividade dos contadores que exercem as funções da contabilidade financeira, não se adentrando nas atividades de auditoria, consultorias, análises financeiras, perícia contábil, bem como nas atividades públicas, tais quais as de Fiscal de Contas, técnicos do Tesouro,

⁴¹ Ibid., p. 30.

entre outras, uma vez que, por possuírem fins diversos ou por estarem vinculados à órgãos públicos, perquiririam uma análise pormenorizada fugindo do objetivo que o presente estudo se propõe.

A profissão, por ser regulamentada, possui um Código de Ética, previsto pela Resolução CFC 803/1996, cuja redação foi alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, e que estipula deveres e obrigações dos profissionais de contabilidade no artigo 2º, determinando que: se exerça a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; **guarde sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito**, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou **quando solicitado por autoridades competentes**, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade; zele pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo; comunique, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores; inteire-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso; renuncie às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia; se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas; manifeste-se, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão.

O artigo 3º da Resolução abarca as vedações ao exercício profissional da atividade contábil, dos quais, podem-se destacar as proibições de: **assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe**; auferir qualquer provento em **função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita**; assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização; exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos; **concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção**; solicitar ou receber do cliente ou empregador **qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita**; **prejudicar,**

culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional; recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas; reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda; **aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;** **exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;** iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou **elaborando peças contábeis inidôneas;** executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade; **renunciar à liberdade profissional,** devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho; exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.

A despeito de o Código Civil prever uma norma genérica de responsabilização no artigo 186 (*Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito*), em que se incluem os atos resultantes da prática de uma infração a um dever, legal ou contratual, e do qual resultem um dano à terceiro, o legislador destinou na Seção III do estatuto civil regras que tratam das responsabilidades civis dos contadores (prepostos), **definindo que são os mesmos responsáveis pelos atos relativos à escrituração contábil e fiscal praticados** e ao mesmo tempo, respondendo solidariamente quando praticarem atos que causem danos a terceiros (clientes, por exemplo). Nesse sentido, os artigos 1.177 e 1.178:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente no limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Conforme o artigo 1.182 do Código Civil, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade. Ademais, o capítulo IV do Estatuto Civil é voltado à escrituração e não apenas determina a obrigatoriedade do contador nessas funções, como confirma suas atribuições legais necessárias previstas na legislação que regulamente a profissão. Isso porque, toda empresa constituída para praticar atos mercantis, financeiros, trabalhistas, fiscais, civis, deve fazê-lo de maneira documentada. E para que um documento seja considerado hábil, isto é, válido, é necessário que seja: a) idôneo; b) devidamente preenchido; c) vinculado com a atividade da empresa. Tudo isso passará obrigatoriamente, como já referido, pelo ofício contábil.

Além disso, ratificando as resoluções sobre a profissão de contador, o Código Civil salienta que tanto o empresário como a sociedade empresária, dentre as quais se destaca as sociedades limitadas, são obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva (art. 1.179 do Novo Código Civil). Nesse ponto, considera-se indispensável, além dos demais livros exigido por lei, o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. A adoção de fichas, todavia, não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico (art. 1180 do Novo Código Civil).

O Estatuto Civil, ao regram a atividade do empresário rural e do pequeno empresário, refere que eles são dispensados das exigências de manutenção de sistema de contabilidade, mas não ficam desobrigados, para registro de suas operações, do uso do Livro Diário ou fichas, no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica, conforme se depreende do § 2º do art. 1179 do referido código. Além disso, outras normas demonstram claramente que o profissional contábil está sujeito a obrigações legais que exigem um conhecimento afeito a profissão e que não poderão ser desempenhados por outros profissionais. Ao todo são dezoito artigos do Código Civil que definem a responsabilidades do contabilista.

Há, ainda, que se salientar que outras normas no ordenamento jurídico pátrio igualmente prevêm atribuições dos profissionais de contabilidade. Assim, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Deliberação CVM Nº 539, de 14 de março de 2008, prevê:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins.

Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.

Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- (b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

Com a reforma da legislação de lavagem de dinheiro, por meio da lei 12.683 de 2012, o artigo 9º, inciso XIV, sujeitou as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em inúmeras operações, a identificarem os clientes e manterem de registros, conforme artigo 10º, e, de comunicar as operações financeiras ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, tidas por suspeitas, isto é, que podem configurar crimes, como traz o artigo 11. O próprio COAF editou a Resolução nº 24, de 16 de Janeiro de 2013, voltada às pessoas físicas ou jurídicas não submetidas à regulação de órgão próprio regulador que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência. BADARÓ e BOTTINI⁴² salientam que “os agentes de lavagem de dinheiro utilizam usualmente determinados setores da economia ou do mercado financeiro para conferir aparência lícita ao capital originalmente sujo”.

Assim, o setor bancário, as negociações de valores mobiliários, ou ainda aqueles setores onde a apuração do valor real dos bens é mais complexa, tais como o mercado de artes ou de artigos de luxo, são alvos fáceis dos agentes desse delito, sendo que a utilização de profissionais especializados é corriqueira no sentido de formatar as operações de forma sofisticada e, por conseguinte, dificultar o reconhecimento da origem delituosa do capital

⁴² BADARÓ, Gustavo Henrique. BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspecto penais e processuais penais – comentários à Lei 9.613 com as alterações da Lei 12.683/2012**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 135.

envolvido. Dentre os profissionais comumente usados para encobrir o dinheiro sujo, dando ares de licitude, podem-se destacar os contadores, cujas atribuições profissionais são, senão úteis, por vezes fundamentais para o cometimento do ilícito.

Não foi por outro motivo que o legislador brasileiro, com a reforma da lei de lavagem de dinheiro, determinou expressamente uma lista de profissionais que devem colaborar com o combate ao crime, denegando auxílio ou colaboração com potenciais delinquentes.

O que se depreende da leitura das normas suprarreferidas é que o fim principal da atividade contábil se dá com a **informação veraz**. Isto é, a informação contábil possui uma relevância fundamental para a ordem econômico social, exigindo que os profissionais a prestem de forma adequada, transparente e confiável. É dentro dessa perspectiva de deveres e vedações, que se denota que os contadores poderão ser responsabilizados em esferas diferentes do Direito, tais como a administrativa, cível e, a que interessa a este trabalho, penal.

Na nova configuração do direito penal contemporâneo, o risco recebe um tratamento especial na medida em que as legislações visam justamente evitar a ocorrência de delitos. Nessa perspectiva hodierna o Grupo de Ação Financeira contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI/FATF), cujos objetivos são o de desenvolver e promover políticas nacionais e internacionais de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, na última recomendação datada de fevereiro de 2012, trouxe importantes considerações acerca das medidas preventivas.

Isidoro Blanco Cordero⁴³ refere que a abordagem baseada no risco (*risk based approach*), além de relativizar ainda mais as normas de sigilo bancário ao determinar que estas não inibam a implementação das Recomendações do GAFI, ainda sugere que sejam adotadas medidas de devida diligência acerca do cliente e manutenção de registros (DDC). Tais medidas visam aumentar a transparência acerca do cliente, identificando-o e comprovando a sua identidade. Como salienta Cordero⁴⁴, o grau de aplicação da DDC pode ser determinado em função do risco e depende do tipo de cliente, relação de negócios, produtos ou transações. Todavia, as entidades e pessoas sujeitas a estas diligências devem estar em condições de demonstrar às autoridades competentes, inclusive os organismos autorreguladores, que as medidas adotadas têm o alcance adequado em relação ao risco de lavagem dinheiro ou de financiamento do terrorismo. Em princípio, a sistemática de aplicação

⁴³ CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo de capitales**. 3ª ed. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2012. p. 139.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 140-142.

das medidas aos delitos fiscais no que tange às informações prestadas às Receitas (federal, estadual e municipal) não destoa.

Mais uma vez, a informação veraz é um elemento necessário, cabendo saber se a eventual omissão ou a apresentação de dados incorretos conduz ou não a uma responsabilidade penal, isto é, se há a criação de um dever legal passível de punição e em quais casos isso efetivamente ocorreria. Inegável que as obrigações legais estabelecidas pelas normas atinentes aos contadores têm um papel fulcral na identificação das responsabilidades.

Como restou demonstrado, além das atribuições específicas trazidas em legislações e normativas esparsas sobre a profissão de contador, há ainda obrigações legais que determinam que o profissional assuma posições de fiscalização colaborando ativamente em atividades de vigilância administrativo estatal.

2.6 A RESPONSABILIDADE PENAL NA CONTEMPORANEIDADE

O Direito Penal surge na modernidade com a finalidade precípua de proteger as instituições básicas do Estado, assim como os interesses mais elementares dos cidadãos, garantindo que certas normas sejam cumpridas, e, via de consequência, permitindo que seja possível uma convivência ou vida em sociedade. Infelizmente, não há como se pensar um Estado que não faça uso do Direito Penal como forma de garantir um mínimo grau de convivência. Todavia, com a superação da modernidade, a complexidade das sociedades leva o Estado a um alto grau de “juridificação dos problemas sociais⁴⁵” em que não se comporta mais garantir apenas um grau mínimo de convivência, o que implica numa mudança de estratégias de proteções jurídico-penais e o próprio sistema jurídico acaba por criar novos bens jurídicos que já não correspondem somente com os interesses básicos dos indivíduos, tais como vida, saúde, liberdade, intimidade, propriedade, etc. Em outras palavras, o Direito Penal clássico, liberal tradicional ou primário, cede espaço a um Direito Penal secundário, fruto da evolução do sistema jurídico que acaba dando lugar a novas normas penais que têm um reconhecimento jurídico prévio de novos interesses sociais abarcados no âmbito do denominado Direito Penal econômico.

O Direito Penal econômico, no entanto, não passa de um ramo do Direito Penal, cujas normas possuem as mesmas características que as demais normas penais, uma vez que a pena cumpre em regra funções semelhantes. Ocupa-se em geral da estabilização de normas de

⁴⁵ FEIJÓO SANCHEZ, Bernardo. **Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos**, Disponível em: [http://www.indret.com/pdf/627_1.pdf]. Acesso em 24 ago. 2014.

conduta indispensáveis para a sobrevivência da ordem socioeconômica vigente. Logo, segue os mesmos conceitos encontrados em todo o direito penal tradicional, utilizando-se, todavia, de algumas categorias e definições com maior intensidade, tais como crimes de perigo, de mera conduta, delitos omissivos, normas penais em branco, dolo eventual entre outros.

Para tanto, considerando que os tipos penais trazidos na legislação fiscal, bem como na lavagem de dinheiro, estão na categoria dos crimes econômicos, faz-se necessária trazer algumas considerações sobre conceitos gerais da teoria geral do delito, a bem de situar o problema.

Delito é, nas palavras de Hans-Heinrich Jescheck e Thomas Weigend⁴⁶, todo o comportamento humano a que o ordenamento jurídico ameaça com uma pena. Isto é, a responsabilidade penal tem como epicentro o comportamento humano que se dá através de uma conduta, uma ação ou omissão. Juarez Cirino dos Santos⁴⁷ refere que: “o Direito Penal tem por objeto condutas humanas descritas de forma positiva (ações) ou de forma negativa (omissão de ações) em tipos de condutas proibidas”. O que significa dizer que os tipos legais descritos em forma *positiva* criam um *dever de abstenção de ação*, enquanto que os tipos legais descritos em forma *negativa* criam um dever jurídico de ação, o que a doutrina denomina para os primeiros de tipos comissivos e para os segundos de tipos omissivos. Importa assim dizer que os tipos penais estão centrados em deveres jurídicos negativos e deveres jurídicos positivos.

Com base nessa concepção da teoria do delito, não se tem como aceitar uma unidade tradicional de construção do conceito de fato punível, devendo substituir-se por uma construção *quadripartida*, como sugere Figueiredo Dias⁴⁸. Seja pelo viés onto-antropológico, ôntico ou teleológico-funcional, verificam-se diferenças estruturais entre quatro espécies de aparecimento do crime que determinam uma consideração dogmática autônoma: os *crimes dolosos de ação (ou comissivos)*, os *crimes dolosos de omissão*, os *crimes negligentes (ou culposos) de ação* e os *crimes negligentes (ou culposos) de omissão*.

Acresce-se a isso, a doutrina que aqui se segue a qual os tipos penais visam proteger um bem jurídico, constituindo um dos marcos essenciais para a interpretação típica⁴⁹ de um lado, e, uma função crítica, consistindo na fulcral possibilidade de declarar a inexistência de

⁴⁶ JESCHECK, Hans-Heinrich. WEIGEND, Thomas. **Tratado de Derecho Penal. Parte General**. 5ª ed. Trad. Miguel Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002. p. 54.

⁴⁷ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal Parte Geral**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p.3

⁴⁸ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 216.

⁴⁹ VON HIRSCH, Andrew. **El concepto de bien jurídico y el “principio del daño”** in *La teoría del bien jurídico*. Org. Roland Hefendehl. Madri: Marcial Pons, 2007. p. 37.

um bem jurídico merecedor de proteção frente a situações de penalização de condutas meramente imorais, de outra banda. Assim, quando se afirma que toda a incriminação deve ofender ou lesionar um bem jurídico, tal conceito, como salientou Luis Greco⁵⁰, “pode ser entendido tanto de uma perspectiva dogmática quanto de uma perspectiva político-criminal”. A intervenção do Direito penal deve limitar-se a proteger interesses que sejam relevantes para o âmbito de liberdade da pessoa ou, como expõe Santiago Mir Puig⁵¹, interesses que assegurem a participação dos indivíduos em sociedade. Interesses que são valorados positivamente e que só podem dar lugar a bens jurídico-penais orientados a defesa da esfera de liberdade das pessoas, permitindo sua participação social em termos de igualdade. Isso não implica, no entanto, que não possam ser objeto de proteção penal interesses supraindividuais, pois a proteção penal deve abarcar tanto a esfera da liberdade individual, como interesses de caráter social dirigidos a proteger às condições sociais que permitem a participação dos indivíduos em sociedade.

Juarez Tavares⁵² enfatiza que “dadas as variedades com que se apresenta, é praticamente impossível conceituar exaustivamente bem jurídico”. Roland Hefendehl⁵³ elenca alguns conceitos de bem jurídico pré-existentes à sua obra. São eles:

1) “los bienes jurídicos suponen aquellos presupuestos valiosos y necesarios para la existencia” (Mayer, Hellmuth); 2) “aquellas circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de la concepción de esos fines o para el funcionamiento del propio sistema” (Roxin, Claus); 3) “presupuestos instrumentales necesarios para el funcionamiento del sistema social y para que éste sobreviva” (Rudolphi, Hans-Joachim); e 4) “aquellos presupuestos que aseguran las posibilidades de participación del individuo en la sociedad” (Calliess, Rolf-Peter).

No âmbito do direito penal econômico, Silva Sanchez⁵⁴ esclarece que os bens jurídicos já estão devidamente configurados por outros setores do direito, sendo que a permissão e a proibição de condutas encontram-se condicionadas a prévias regulações em que a determinação de deveres positivos e negativos encontra-se positivada. Logo, a pretensão de explicar dogmaticamente todo o Direito Penal econômico a partir da exclusiva existência de deveres de não lesionar o patrimônio alheio ou funções estatais de ordenação da economia é

⁵⁰ GRECO, Luis. **Modernização do Direito Penal, Bens Jurídicos Coletivos e Crimes de Perigo Abstrato**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 77.

⁵¹ MIR PUIG, Santiago. **Derecho penal, parte general**. 8ª ed. Madri: Editorial B de F, 2008. p. 121.

⁵² TAVARES, Juarez. **Teoria do Injusto Penal**. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 181.

⁵³ HEFENDEHL, Roland. ¿Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros?: bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto. In **Revista electrónica de ciencia Penal y Criminología**. 04-14 (2002) p. 02.

⁵⁴ SILVA SANCHEZ, Jesus Maria. **Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa**. Madri: Editorial B de F, 2013. p. 8-9.

uma empreitada condenada ao fracasso, visto que se trata de uma visão monista de bem jurídico, ou seja, de ofensa a interesses individuais, não conseguindo abarcar a imensa gama de bens jurídicos coletivos e difusos. Portanto, ao determinar a tipicidade ou atipicidade de determinadas condutas, deve-se levar em conta as posições jurídicas ou regulações jurídicas sobre as quais se projeta a valoração especificamente jurídico-penal.

Nos crimes sócio-econômicos deve-se ter em conta que, a par dos deveres negativos de não se realizar determinadas condutas que, aliás, permeiam todo o Direito Penal tradicional, o substrato sobre o que se atua é uma posição jurídica em que a obrigação de condutas positivas em benefício a outro âmbitos de organização (indivíduos, sociedades mercantis, Administração Pública, etc), ou, ao menos, deveres mais estreitos de colaboração que o mero respeito a outras esferas prepondera.

Assim, uma das características do Direito Penal econômico é a de estar atrelado a outros subsistemas do direito (administrativo, tributário, etc), de tal sorte que a análise do injusto perpassa por esses outros ramos intimamente imbricados. Isso, no entanto, não implica que toda a violação a um dever jurídico deva ou possa ser criminalizada. A valoração da conduta como típica depende de como se encontram previamente definidas as relações jurídicas. Significa dizer que o injusto penal é um injusto qualificado, sendo que o desvalor jurídico-penal da conduta não pode ser alheio ao contexto normativo ou ao tipo de relações jurídicas estabelecidas no subsistema correspondente. Logo, se determinados comportamentos estão em consonância com as normas administrativas, tributárias, mercantis, etc, num corolário lógico dever-se-á ter a atipicidade ou a permissão da conduta no âmbito penal. Como salienta Silva Sanchez⁵⁵, o umbral da tipicidade ou a permissão das condutas não pode ser determinado sem se ter em conta o substrato normativo sobre o que se está atuando, especialmente quando existem deveres especiais.

Sob esse aspecto, tanto os crimes tributários, como os delitos de lavagem de dinheiro pressupõem deveres, isto é obrigações, por parte de agentes, em que se visa não apenas o controle, como de evitá-los. Nessa perspectiva, dos deveres dos agentes, a informação contábil é importante, senão fundamental, para a sua configuração. Montalvo⁵⁶ salienta

También el Derecho administrativo sancionador, como en el caso de la infracción tributaria y el derecho regulador de la actuación en determinados mercados organizados, contemplan sanciones administrativas en el caso de infracción de deberes contables. Luego la debida información contable es objeto de tutela por el Derecho sancionador. Mientras que la infracción

⁵⁵Ibíd., p. 12.

⁵⁶Ibíd., p. 51

administrativa puede fundamentarse en este caso en la mera infracción del deber, para determinar si esta contravención formal constituye además un injusto penal debe indagarse acerca de las finalidades y funciones que competen al Derecho Penal económico en esta materia. Por tanto, no basta para explicar el a la infracción del deber legal de llevar una contabilidad adecuada a la buena praxis del modelo ideal de comerciante; porque la legitimidad de la reacción por medio de la pena requiere demostrar un *plus desvalor*, un mayor contenido de injusto, que explique razonablemente por qué el Derecho administrativo sancionador es insuficiente para reaccionar adecuadamente frente al ilícito. Por tanto, no basta para poder afirmar aquella legitimación con demostrar el quebranto del orden jurídico-contable; es preciso que ese ataque se produzca de forma grave, y que el bien de que se trate merezca, por su entidad, la tutela del orden penal.

Ciertamente el Derecho penal económico ha ocupado parcelas antes reservadas al Derecho administrativo. La expansión del Derecho penal en este ámbito determina correlativamente la necesidad de afirmar la secundariedad de la tutela penal, pues el solapamiento de normas pertenecientes a distintos sectores del ordenamiento jurídico, que tienen atribuidas equivalentes funciones de protección, hace necesario clarificar cuál es el ámbito de ilicitud penal. Esto es, en un ámbito en el que la clase de los intereses protegidos pertenece a diversos dominios del Derecho – penal y administrativo -, debe determinarse claramente cuál es el espacio reservado al Derecho penal, sobre la base de que a él compete la defensa más enérgica de dichos intereses.

Sob essa perspectiva, os crimes fiscais e o delito de lavagem de dinheiro lesam um bem jurídico protegido, cuja autoria e a participação estarão vinculadas àqueles sujeitos que dominam o fato ou que de qualquer forma contribuem para a sua realização. Esses crimes podem ser configurados através de condutas comissivas, como omissivas, não existindo, no entanto, a figura negligente ou culposa no direito penal brasileiro para tais tipos penais. Todavia, a questão torna-se mais complexa quando se perquire nas condutas dolosas, a possibilidade ou não do dolo eventual para a configuração do injusto penal. Desta feita, a análise ficará adstrita aos delitos comissivos dolosos e omissivos dolosos previstos nos tipos penais dos delitos fiscais e de lavagem de dinheiro.

Como já demonstrado, não se tem como verificar a eventual autoria ou participação dos profissionais de contabilidade nos crimes fiscais e de lavagem de dinheiro sem que se faça uma análise de categorias e conceitos da denominada teoria geral do delito, em especial no que tange ao alcance do tipo.

2.7 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES SOBRE O TIPO PENAL

Por motivos de segurança jurídica, conforme Jeschek e Weigend⁵⁷, as formas de comportamento ilícito merecedores de pena recorrem a descrições especiais de delitos a que se denominam *tipos*. Assim como todos os conceitos básicos da dogmática penal, o tipo, como categoria fundamental, engloba significados diversos. Claus Roxin⁵⁸ ressalta, assim, que o tipo teria uma função sistemática, uma função dogmática e uma função político criminal.

No sentido sistemático, o tipo abarcaria um conjunto de elementos que dão como resultado saber exatamente de que delito *tipicamente* se trata, isto é, o que se pode diferir o furto do roubo ou da apropriação indébita, por exemplo.

O significado político criminal do tipo está radicado na sua função de garantia, como corolário do princípio da legalidade, explicitamente previsto no artigo 5º, XXXIX, da Constituição Federal⁵⁹ e no artigo 1º do Código Penal⁶⁰, cujo brocardo latino se manifesta pela locução *nullum crimen nulla poena sine previa lege*. O Direito Penal num Estado democrático de Direito é um direito penal do tipo, ou seja, um direito que não deve perseguir as atitudes internas, mas preocupar-se com os fatos. Essa escolha política criminal faz com o que o tipo seja a garantia de um direito penal do fato em detrimento a um direito penal do autor.

Essas considerações, embora sejam o que há de mais óbvio na dogmática penal ocidental, devem ser consideradas no presente estudo para que jamais se esqueça que a contabilidade, como elemento importante quando não fundamental para a análise dos delitos tributários e na própria lavagem de dinheiro, não pode ser criminalizada sem que se identifique uma conduta ilícita que lese ou contribua para a ofensa ao bem jurídico tutelado, sob pena de se responsabilizar o profissional contábil pelo simples fato de exercer o ofício para alguém ou alguma pessoa jurídica.

Por fim, a função dogmática autônoma do tipo, desvinculada da função sistemática geral, consistiria em descrever os elementos cujo desconhecimento excluiria o dolo. Para Roxin⁶¹, essa função serviria para distinguir o erro de tipo, que exclui o dolo, do erro de

⁵⁷ *Ibíd.*, p. 261.

⁵⁸ ROXIN, Claus. **Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Traducción de la 2ª. edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña. Madrid: Civitas Ediciones, 2003. p. 277

⁵⁹ Art. 5º, XXXIX: Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

⁶⁰ Art. 1º: Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

⁶¹ *Ibíd.*, p. 278.

proibição que somente exclui com caráter facultativo a culpabilidade. São questões atinentes aos fundamentos básicos da dogmática jurídico-penal.

O tipo, como descreve Juarez Tavares⁶², “compõe-se, normalmente, de um núcleo, representado pela ação ou omissão e seu objeto, tendo como base a lesão de um determinado bem jurídico”. O tipo penal representa desta forma uma norma de conduta, cuja finalidade é a delimitação do poder de intervenção do Estado. Trata-se de um pressuposto material que visa traçar contornos de estabilidade ao Estado, motivo pelo qual a necessidade de se identificar uma lesão a um bem jurídico, uma vez que sem que se verifique uma ofensa estar-se-á diante de um ilícito sem legitimidade. Sob essa perspectiva, o tipo deve proporcionar clareza sobre o bem jurídico que se está protegendo, quais objetos da ação devem entrar em consideração, em que consiste a ação ou a omissão proibida, se uma ou outra dessas condutas causou uma lesão ou somente um perigo concreto para o bem jurídico, e, por fim, se exige o dolo ou basta a negligência para sua configuração.

2.7.1 O TIPO OBJETIVO

Desde que se descobriu e reconheceu a existência dos denominados elementos subjetivos do tipo, a dogmática de um modo geral introduziu uma separação em tipo objetivo e subjetivo. Uma simples vontade maliciosa jamais poderá ser castigada por si mesma se não aparecer externamente através de uma ação ou de uma omissão de uma conduta que se era esperada. É a imagem exterior desta manifestação da conduta que é descrita pelo tipo que constitui aquilo que se denomina como elementos do tipo. Por mais que se deseje um mal alheio, este só será castigado se a vontade de causá-lo for colocada em prática e subsumida num tipo penal. Isso é o que constitui o núcleo real e objetivo de todo o delito.

Embora a ação típica constitua uma unidade de fatores internos e externos que não se pode romper, é possível identificar momentos particulares (tanto objetivos como subjetivos) em suas peculiaridades. Desta feita, há elementos que são puramente objetivos, como “coisa”, “alheia”, “tributo”; e, outros puramente subjetivos, como o ânimo de “falsificar”, “empregar outra fraude”; existindo igualmente elementos objetivos e subjetivos que se mesclam indissolúvelmente, sendo inútil discutir sua natureza como “objetivo” ou “subjetivo”. Jescheck e Weigend⁶³ referem que os elementos objetivos do tipo seriam tão somente objetos

⁶² Ibid., p. 179.

⁶³ Ibid., p. 293.

e sucessos do mundo sensorial perceptivo como “pessoa”, “mulher”, “animal”, “coisa”, “matar”, “queimar”.

Na verdade, o conceito de “objetivo” no tipo não pode ser tão facilmente situado no reino das manifestações externas, visto que frequentemente é motivado por fatores subjetivos e valorações normativas que impossibilitam que se chegue a uma rigorosa separação formal do tipo em componentes objetivo e subjetivos.

No entanto, o tipo objetivo apresenta elementos, uma estrutura, um conteúdo, o qual se pode identificar a ação, o objeto material, o resultado (quando existir), as circunstâncias externas do fato e a pessoa do autor⁶⁴. Roxin⁶⁵ salienta que ao tipo objetivo pertence sempre à menção de um sujeito ativo do delito, de uma ação típica e por regra geral também a descrição do resultado apenado.

Logo, o núcleo de todo tipo é a **conduta** que pode ser determinada de um modo mais detalhado através de circunstâncias distintas que caracterizam o próprio tipo (diferindo os delitos um dos outros), tais como sua relação com pessoas ou coisas, sua relação com o tempo ou o espaço, a forma e o modo de execução, assim como a sua conexão com outras ações.

O **objeto material** é o elemento do mundo exterior sobre o que ou em relação com o qual se realiza a conduta delitativa. Nele englobam-se as pessoas, as coisas e os objetos incorpóreos. Há tipos penais, como a deserção no direito penal militar, que carecem de tal componente. Concretiza-se muitas vezes por meio de adjetivos qualificativos.

Quando se tem um resultado separado da ação típica, está-se diante do denominado crime de resultado. No entanto, se falta este resultado, tem-se um crime de mera conduta. O **resultado** em sentido estrito é outro elemento do tipo objetivo, consistindo como efeito exterior da ação diferenciável espaço-temporalmente. O resultado não é uma parte integrante da conduta (isto é, da ação ou da omissão), mas frequentemente integra o tipo penal. Aliás, esse elemento pode ser determinado de forma mais detalhada em alguns tipos através de elementos adicionais, como ocorre nos casos de lesão gravíssima, por exemplo, onde se exige a perda de uma função ou membro para a sua caracterização. Se o resultado requerido pelo tipo penal consiste numa lesão ou numa exposição/colocação em perigo do objeto da conduta, diferenciar-se-á entre crimes de lesão e crimes de perigo.

Pertence também ao tipo objetivo a **relação de causalidade** que se dá entre a conduta e o resultado e a **imputação objetiva** que faz aparecer o tipo como obra de uma ou mais pessoas. Há, de igual sorte, em alguns tipos as **circunstâncias externas do fato** que

⁶⁴ Ibid., p. 294.

⁶⁵ Ibid., p. 304.

designam a situação em que a conduta deve ter lugar para ser merecedora de pena. Como exemplo, pode-se citar o delito de falso testemunho em que o autor será aquele que declarar uma inverdade em juízo sob compromisso.

Sobre a **causalidade** nos delitos sócio-econômicos, Silva Sánchez⁶⁶ assevera que este conceito, como vínculo entre conduta e resultado que expressa uma relação de necessidade a leis de experiência científica, deve ser revisado. Isso porque a complexidade das relações entre possíveis fatores causais e suas eventuais consequências lesivas no âmbito do direito penal econômico empresarial é notória. São frequentes as situações de dúvidas que se suscitam entre os perito-científicos acerca da opinião de casos de especial complexidade que abrem então um amplo espaço de aplicação da regra processual da livre valoração da prova por parte do juiz. Logo, ainda que haja dúvida entre os estudiosos, o magistrado pode, num primeiro momento, mostrar-se convencido de que existe em algum lugar oculto um nexo de causalidade; ou, então, reagir à situação de dúvida da ciência aplicando o princípio jurídico do *in dubio pro reo* e, portanto, negando conseqüentemente a causalidade. No primeiro caso, faz-se necessário uma fundamentação material que costuma ser dada desde duas perspectivas. Por um lado, substitui-se a relação de necessidade por uma relação de probabilidade. De outra banda, se propõe que a própria ideia de causalidade passe a ser entendida em termos vulgares ou sociais. Isso, aliás, não é novidade no Direito penal, visto que é costume estabelecer vinculações de conduta e resultado que permitem fundamentar a responsabilidade em setores nos quais não se pode falar em causalidade num sentido determinista do termo (como se dá, por exemplo, na indução, autoria mediata, etc). Para tanto, a mudança de enfoque que se deve dar é a convicção de que ao juiz não caberá mais explicar e predizer, tarefa própria dos cientistas/doutrinadores, mas a de comunicar as relações de sentido. E isso é o que se tem de forma questionável percebido em inúmeras sentenças que julgam crimes econômicos.

Na maioria dos tipos penais qualquer um pode ser autor de um delito, assim como há aqueles crimes em que a autoria está limitada a determinados grupos de pessoas. Isso é o que distingue os denominados delitos comuns dos delitos especiais. Significa dizer que nos delitos especiais o **círculo de autores** está limitado às pessoas com determinados elementos objetivos relativos ao autor. Assim, os sujeitos que pertencem ao círculo de pessoas qualificadas poderão, em alguns casos, ser castigados de forma mais severa inclusive. Prescindindo dos elementos referidos ao autor, que designam uma qualidade jurídica ou uma posição especial de dever, também se leva em conta as qualidades naturais como “homem”,

⁶⁶Ibid., p. 14.

ou “grávida”. Esses elementos naturais vinculados ao autor pertencem da mesma forma ao tipo objetivo.

A interpretação material dos elementos do tipo é um problema da parte especial do Código Penal e das tipificações em leis especiais esparsas, mas que será muitas vezes resolvida por meio dos princípios que regem as condutas nos delitos de resultado previstos na parte geral do estatuto repressor. Isso quer dizer que a parte geral do Código Penal tem que aclarar que características devem ter a relação entre o autor e o resultado para que se possa imputar ao sujeito ativo o resultado como ação sua. Desta feita, é necessário selecionar com critérios jurídicos de valoração quais condutas causais para o resultado podem ser efetivamente consideradas ações ofensivas. Essa constatação se dará em pressupostos que verificam se o resultado é obra de um determinado autor por meio da denominada teoria da imputação objetiva (imputação ao tipo objetivo). Essa teoria de imputação está no seio da teoria do nexa causal e que, para fins de identificar se as condutas dos contadores, por vezes neutras, podem ser penalizadas ou não, sendo que isso será melhor analisado em tópico próprio, embora seja um elemento do tipo objetivo.

Em conjunto com a autoria, o resultado e o necessário nexa de imputação entre ambos, os outros elementos específicos de cada delito e que caracterizam mais detalhadamente a ação do autor devem ser analisados, uma vez que nem sempre um bem jurídico é protegido penalmente contra qualquer forma de ofensa. Como se verá em linhas ulteriores, o não recolhimento de tributos por um determinado sujeito, embora possa lesar a arrecadação tributária estatal, só será punido se as condutas forem de uma determinada forma ou maneira descrita no tipo objetivo. Ao lado disso, há de igual forma a análise do tipo subjetivo que será abordado em tópico específico.

2.7.2 TEORIA DA IMPUTAÇÃO OBJETIVA E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO PENAL ECONÔMICO

As normas penais que estabelecem os crimes fiscais e tipificam os delitos de lavagem de dinheiro, ambas pertencentes ao denominado Direito Penal econômico, cumprem, como já dito, as mesmas funções que qualquer outra norma penal, sendo que as categorias da teoria jurídica do delito são perfeitamente aplicáveis a estes tipos penais. Por tal motivo, a teoria da imputação objetiva não é uma mera teoria sobre a imputação de resultados, mas uma teoria global sobre a normatização da tipicidade e do próprio injusto penal, abarcando, portanto, os

delitos sócio-econômicos⁶⁷. Os problemas específicos de cada figura delitiva devem ser analisados por meio desta teoria geral da tipicidade, não existindo razão para se aplicar a determinados casos e deixar de aplicá-la em outros.

A teoria da imputação objetiva, nas palavras de Luis Greco⁶⁸, relega “o tipo subjetivo e a finalidade a uma posição secundária e recoloca o tipo objetivo no centro das atenções”. Nesse aspecto, o tipo objetivo não estaria mais adstrito a tão somente a uma causação de um resultado, sendo necessários outros critérios que determinem que essa causação seja objetivamente típica. Esses critérios seriam basicamente “a criação de um risco juridicamente desaprovado e a realização deste risco no resultado⁶⁹”.

Embora se deva igualmente manter a análise da perspectiva subjetiva do tipo, ou seja, a verificação do dolo, da culpa e de outros elementos anímicos; com a imputação objetiva inclui-se uma valoração de novos critérios que distinguem o *desvalor* da ação e o *desvalor* do resultado como uma forma de verificar a incidência do tipo. Estes dois conceitos, como explica Greco⁷⁰, “se referem às dimensões de desvalor do injusto penal, isto é, àquilo que o direito valora negativamente na realização antijurídica de um tipo penal”. Sob esse enfoque, o desvalor da ação é analisado numa perspectiva *ex ante*, em que se leva em conta dados conhecidos e cognoscíveis no momento da prática da ação. Já o desvalor do resultado se dá numa perspectiva *ex post*, em que se verificam os dados realmente existentes, aqueles que só são conhecidos após a ocorrência do resultado.

A componente objetiva da criação de um risco juridicamente desaprovado é, assim, incorporada ao desvalor da ação. Luis Greco⁷¹ salienta que esta elementar desdobra-se em dois critérios, quais sejam, a *criação do risco* e, posteriormente, a *desaprovação jurídica*. Resta claro que, num primeiro momento, há que se perquirir a existência do risco para posteriormente valorar se ele é proibido ou permitido, aprovado ou desaprovado. Isso porque somente ações perigosas devem ser proibidas no direito penal, condutas que de alguma forma afetem um bem jurídico tutelado. A criação de um risco, portanto, é um elemento fundamental a ser identificado no tipo, em especial, na sua concretude. Sem uma ação perigosa não se perfectibiliza o tipo penal.

Num aspecto mais prático, a criação de um risco passa por questionamentos como o de quando se pode afirmar que o risco foi efetivamente criado e o de quando se está diante de

⁶⁷ SÁNCHEZ, Bernardo Feijoo. **Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico**. Editorial B de F: Montevideú, 2009. p. 205.

⁶⁸ GRECO, Luis. **Um panorama da teoria da Imputação Objetiva**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2005. p. 9.

⁶⁹ *Ibíd.*, p. 9.

⁷⁰ *Ibíd.*, p. 10.

⁷¹ *Ibíd.*, p. 21.

uma conduta realmente perigosa. Para tanto, Greco⁷² sugere o critério da *prognose póstuma objetiva* em que um juízo é formulado sob uma perspectiva *ex ante*, isto é, levando-se em conta somente os dados conhecidos no momento da prática da conduta. Daí porque o uso do termo “prognose”. A objetividade está relacionada aos dados cognoscíveis por parte de um observador objetivo, por um homem prudente, cuidadoso, que pertença ao círculo social em que se encontra o autor. Por póstuma deve-se entender que os fatos conhecidos pelo homem prudente no momento da conduta só poderão ser analisados depois da sua prática.

Esse critério de análise da tipicidade objetiva impede que se punam as intenções despidas de eficácia, tal qual o exemplo clássico do autor que sugere a uma pessoa que embarque num ônibus ou num trem na esperança que haja um acidente viário. A ação do autor nesse caso, ainda que se concretizasse, não gerou perigo algum, ante o fato que viajar de ônibus ou de trem não é uma conduta que efetivamente lesione um bem jurídico. Todavia, caso o autor tenha conhecimento que o ônibus ou o trem será alvo de um atentado terrorista, por meio de informações privilegiadas, e mesmo assim convença a pessoa a embarcar, está-se diante de um caso em que o observador objetivo possui *conhecimentos especiais*⁷³, o que afetará na *prognose póstuma objetiva*, uma vez que conforme Luis Greco, a doutrina dominante exige a inclusão desses *conhecimentos especiais* no referido critério. Significa dizer que o homem prudente deve ser dotado dos conhecimentos especiais de que porventura dispuser o autor.

Os *conhecimentos especiais* têm uma relevância importante na análise das condutas dos profissionais de contabilidade, ante o fato de que, como já foi referido, há atividades que são exclusivas desses profissionais, de tal sorte que esses conhecimentos poderão afetar diretamente na tipicidade dos crimes fiscais, assim como no próprio delito de lavagem de dinheiro. Isso será demonstrado em momento oportuno quando se analisar os tipos penais em comento.

Sob um aspecto negativo, devem-se analisar os casos em que inexiste uma conduta arriscada ou perigosa. Há riscos que para um homem prudente de tão remotos são juridicamente irrelevantes, pois a possibilidade que um bem jurídico seja afetado é ínfima. Poderão, no entanto, adquirir uma relevância caso o autor tenha um *conhecimento especial* da real ofensividade na ação.

Assim como há condutas que são inócuas e, por sua vez, indiferentes ao bem jurídico, têm-se de igual forma ações que diminuem o risco, sendo ilógico proibi-las. São

⁷² Ibid., p. 25.

⁷³ Ibid., p. 27.

aquelas ações em que o sujeito acaba por beneficiar o bem jurídico protegido, isto é, “por não só não piorarem a sua situação, mas por a melhorarem de uma perspectiva *ex ante*”⁷⁴.

Embora as ações tidas por perigosas devam ser o alvo da proibição em matéria penal, nem toda a ação perigosa é proibida. Isso faz com que a teoria da imputação objetiva valore quais riscos criados merecem a efetiva desaprovação do direito. Somente quando essa etapa for superada, o desvalor objetivo da conduta típica estará completo. Até mesmo porque há riscos que são permitidos, o que significa dizer que apesar de ter se criado o risco, ele não é desaprovado pelo ordenamento jurídico.

No tocante à concretização do resultado, faz-se necessária a materialização do risco num dano ao bem jurídico. Mário Pimentel Albuquerque⁷⁵ refere “daí que só seja legítima a imputação de um resultado que, derivado de um desdobramento causal deflagrado pelo autor, manifeste a realização ‘in concreto’ do risco criado por este”. O resultado só poderá ser imputado a aquele que não apenas criou o risco não permitido como a cadeia complexa de fatores causais demonstre que tal resultado advém do risco não permitido. Resta claro que “a criação de um risco não permitido, desacompanhada da influência que possa ter no resultado, não constitui suporte fático mínimo para a formulação do juízo de imputação”⁷⁶. Por isso, exclui-se a imputação quando, embora o autor tenha criado um perigo ao bem jurídico protegido, o resultado se dá não como efeito desse perigo ainda que se tenha um nexo causal com o risco inicialmente criado.

Exclui-se também a imputação quando os resultados não estão cobertos pelo fim de proteção da norma de cuidado, o que significa dizer que se o resultado não é daqueles que a norma de cuidado se destina a evitar, a sua produção não deve ser atribuída ao autor, ainda que ele tenha transgredido o preceito regulamentar.

Da mesma forma, deve-se indagar sobre os casos em que a conduta, embora tenha gerado um risco proibido, o resultado possivelmente teria ocorrido da mesma forma se respeitasse os limites do risco permitido. São aqueles acontecimentos em que há uma dúvida sobre a ocorrência ou não do resultado, caso as condutas estivessem de acordo com as normas legais. Perquire-se a possibilidade ou probabilidade na conduta alternativa em conformidade com o Direito ter realmente evitado o resultado. Claus Roxin⁷⁷ resolve este problema salientando que nessas situações não há motivos para não imputar a conduta ao

⁷⁴ Ibid., p. 33.

⁷⁵ ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O princípio da confiança no direito penal: uma introdução ao estudo do sujeito em face da teoria da imputação objetiva funcional**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006. p. 70.

⁷⁶ Ibid., p. 70.

⁷⁷ Ibid., p. 379-380.

autor, visto que o limite máximo do risco tolerável não foi respeitado, não se podendo liberar o autor do risco que causou. Isso porque, houve um incremento (aumento) do risco quando o agente não respeitou as normas de cuidado, sendo que a probabilidade ou possibilidade de que o resultado ocorreria da mesma forma não pode eximi-lo de sua responsabilidade. Recordemos que se ficar cabalmente demonstrado que o resultado se daria não obstante a conduta do agente exclui-se a imputação, embora tenha existido o risco proibido criado na conduta.

Mesmo se delimitando que a responsabilização se dará quando a imputação criar e materializar um risco não permitido a um bem jurídico, há situações em que esses pressupostos são insuficientes para dar um suporte fático ao juízo de imputação⁷⁸, requerendo que se faça um exame mais aprofundado do *fim* a que se destina a norma penal. Trata-se do alcance do tipo em que, apesar da criação de um risco não permitido ser indubitosa materializando-se no resultado, a imputação, todavia, pode não ocorrer em virtude do alcance do tipo não abarcar os resultados com as características que exhibe o que se produziu, visto que o tipo não está destinado a evitar tais acontecimentos. Como exemplo, Roxin⁷⁹ cita as seguintes situações: a) a participação em uma auto-exposição ao perigo; b) o consentimento em uma auto-exposição ao perigo; c) a transferência do risco para um âmbito de responsabilidade alheia; d) os danos decorrentes de um trauma e e) os danos supervenientes.

O uso da teoria da imputação objetiva no âmbito do direito penal econômico não é a de somente limitar uma responsabilidade baseada na causalidade, como se verifica nos delitos contra vida, por exemplo. A normatização da tipicidade para esse tipo de delito representa vantagens político-criminais adicionais. Por se tratar de um ramo do ordenamento jurídico-penal em que se tipificam infrações com caráter administrativo (como os delitos tributários) ou econômicas *stritu senso* (lavagem de dinheiro, por exemplo), a imputação objetiva permite reduzir a intervenção da pena para aqueles fatos que efetivamente a pena é merecida e necessária, excluindo, assim, uma responsabilidade penal excessivamente formal⁸⁰. Essa teoria permite que se reconheça e se construa mediante um juízo retrospectivo de cunho normativo aqueles injustos que são especificamente penais.

A disciplina dos delitos sócio-econômicos deixa de ter apenas a sua condição clássica em que se primava pelas competências de controle do Estado na economia, como a arrecadação, o fluxo de capitais, entre outras, onde o âmbito de responsabilização recaia

⁷⁸ ALBUQUERQUE, op.cit., p. 73.

⁷⁹ Ibid. p. 386.

⁸⁰ FEIJOO SÁNCHEZ, op.cit., p. 212.

somente sob um aspecto político criminal e de uma lesividade social que justificaria a intervenção penal ao invés de um Direito Administrativo sancionador. O Direito Penal Econômico, como um ramo que protegia somente bens jurídicos estatais, utilizava-se basicamente de tipos de delitos de perigo abstrato.

No entanto, atualmente esse ramo jurídico-penal é muito mais que isso e o alcance dos delitos sócio-econômicos depende muito de uma adequada teoria da tipicidade. A análise do tipo subjetivo, embora ainda importante, cede espaço para uma imputação calcada em elementos que evitam a intuição e o arbítrio, de tal sorte que o ânimo de fraudar ou lesar o fisco, não raro, são relegados a um segundo plano. A vontade de acordo com aquilo que é prescrito pela norma já não recebe mais uma importância primordial, como se dava com a teoria finalista da ação. A análise recai na legitimidade do risco da conduta e a sua relevância para o tipo penal econômico, não dependendo tão somente do ânimo, mas de considerações normativas muito mais complexas.

Esses critérios são fundamentais para a imputação de injustos a pessoas, em especial nos crimes fiscais e na lavagem de dinheiro, em que dada à pluralidade de sujeitos, deve-se determinar a relevância da conduta de cada um na realização do tipo, se a tipicidade engloba as condutas de terceiros e se estes terceiros podem e devem ser responsabilizados. Esta compreensão da imputação objetiva permite destacar como o primeiro nível de valoração que supõe todo juízo de imputação, levando em consideração se objetivamente a conduta realizada corresponde efetivamente a um fato típico a que a norma penal busca evitar, seja proibindo, obrigando ou exigindo um especial cuidado. E para isso, nesse primeiro nível de valoração, não importa os conhecimentos, capacidades ou experiências dos sujeitos implicados pelo tipo. Perquire-se, por exemplo, nas infrações fiscais se há uma efetiva sonegação em omitir uma determinada declaração tida por obrigatória, pois se a conduta não afetar em nada a arrecadação tributária (visto que o tributo foi devidamente pago), é indiferente se o ânimo, vontade, do responsável era de prejudicar a Fazenda Pública. São outros critérios de índole normativa que irão determinar a relevância do fato ante uma perspectiva jurídico-penal.

Assim, a exigência da criação de um risco não é mais que um ponto de partida, como avalia Feijoo Sanchez⁸¹, pois se deve analisar aspectos relevantes nos âmbitos das regulações extrapenais (administrativas, por exemplo), o que é, aliás, uma característica da disciplina do direito penal econômico. Essas normas extrapenais representam um importante instrumento

⁸¹ *Ibíd.*, p. 257.

de ajuda a verificar indícios para determinar os alicerces de quais condutas são permitidas e estão de acordo com as valorações específicas do sistema jurídico-penal.

Isso não significa que os critérios clássicos do direito penal para a interpretação do tipo serão deixados de lado e nem que as normas extrapenais deverão receber um *status* de *ratio essendi* para a configuração do delito. Elas simplesmente serão uma *ratio cognoscendi*, uma vez que nem todo o descumprimento de norma extrapenal significará uma conduta típica, assim como nem sempre a ausência de infrações extrapenais suporá uma conduta permitida. O que se deve buscar usando-se da teoria da imputação objetiva é se a conduta atribuída ao sujeito é legítima no contexto vigente para alcançar determinados objetivos econômicos ou empresariais e, portanto, se o risco foi ou não permitido.

O direito penal não pode responsabilizar comportamentos que o ordenamento jurídico considera como sendo válidos, ainda que tais ações ou omissões possam lesar interesses de terceiros ou do próprio Estado.

Em outras palavras, deve-se atentar ao estudo das disposições e princípios reitores do direito comercial, administrativo, tributário e civil de modo sistemático com as específicas normas, pautas e critérios interpretativos próprios do Direito Penal para se chegar a conclusões sobre a criação ou não de um risco permitido em condutas afetas aos crimes fiscais e de lavagem de dinheiro. É por tal motivo que as normas atinentes aos exercício do labor contábil devem ter uma análise conjunta com os tipos penais tributários e de lavagem de capitais.

Como alude Rodríguez Estévez⁸², um dos maiores riscos que corre o penalista, tanto em nível acadêmico como profissional, é limitar a sua visão dos problemas jurídico-sociais ao conteúdo exclusivo do Direito Penal positivo.

Tecidas essas considerações atinentes a importância da análise do tipo objetivo, sob o prisma da imputação objetiva, o que determinará quais condutas deverão ser consideradas penalmente relevantes para que se possa responsabilizar um determinado sujeito em eventual processo criminal, deve-se então passar a verificar a existência dos denominados elementos subjetivos do tipo.

⁸² RODRÍGUEZ ESTÉVEZ, Juan Maria. **Riesgo penal para directivos de empresa**. Editorial B de F: Montevideu, 2016. p. 16.

2.7.3 OS ELEMENTOS SUBJETIVOS DO TIPO: A IMPUTAÇÃO SUBJETIVA

Como já restou demonstrado anteriormente, a constituição do tipo de injusto decorre de algumas questões de atribuição objetiva de um fato ao sujeito, como obra sua. No entanto, não se pode ancorar-se apenas nesse fundamento de individualização do injusto, isto é, somente numa imputação objetiva, senão naquilo que Juarez Tavares⁸³ refere como a “edificação das modalidades essenciais de seu aparecimento, expressa pelo dolo e pela culpa, que constituem sem a menor dúvida, a pedra de toque de todo o sistema penal”. Sob esse aspecto, Feijoó Sanchez⁸⁴ ressalta que a teoria da imputação objetiva serve para firmar o que deve ser objeto do dolo, mas não para retirar as exigências legais acerca da responsabilidade subjetiva.

Assim, não obstante a doutrina funcionalista, normativista, do injusto, relegue a análise do tipo subjetivo a um segundo plano, é certo que o direito penal prescinde do dolo e da culpa para a estruturação de uma disciplina eminentemente de garantia⁸⁵. Claus Roxin⁸⁶ salienta que originariamente dominou-se a opinião de que somente os elementos objetivos pertenciam ao tipo (conduta, nexos de causalidade e resultado), relegando-se o dolo para a culpabilidade, sendo que hoje, independente da corrente doutrinária que se siga, predomina no debate a unanimidade a concepção de que há um tipo subjetivo e que este se compõe do dolo e em outros elementos subjetivos do tipo adicionais ao dolo.

Para se poder imputar um injusto penal a título de autoria ou de participação é necessário que este injusto seja doloso ou imprudente, nesse último caso, quando o tipo penal prevê a modalidade negligente. Em outras palavras, é preciso que o autor abarque com o seu dolo ou culpa os elementos que convertem seu comportamento numa criação não permitida de um risco.

No âmbito do direito penal econômico, em especial nos crimes fiscais e no delito de lavagem de dinheiro, não há previsão, ao menos no Brasil, da figura negligente, de tal modo que o risco proibido tem que ser criado na forma dolosa, isto é, a conduta não permitida do agente deverá ser realizada dolosamente. O dolo é o núcleo central do injusto penal nos delitos dolosos e pode, por tal motivo, ser caracterizado como o elemento subjetivo *geral* do tipo⁸⁷. Todavia, junto ao dolo concorrem não raro *elementos subjetivos especiais* do tipo que

⁸³ Ibid., p. 330.

⁸⁴ Ibid., p. 296.

⁸⁵ TAVARES, op.cit., p.330.

⁸⁶ Ibid., p. 307.

⁸⁷ JESCHECK e WEIGEND, op.cit., p. 339.

são da mesma forma partes integrantes do injusto penal, uma vez que caracterizam mais detalhadamente *a vontade do autor*⁸⁸. Jescheck e Weingend⁸⁹ ressaltam que esses elementos subjetivos especiais se apresentam como modificações da vontade típica de ação que, assim como o dolo, demonstram a estrutura da finalidade e estão atrelados ao bem jurídico protegido, ao objeto da ação, assim como ao modo e a forma de sua lesão. Seriam eles, para os citados doutrinadores, que constituiriam o injusto de uma determinada classe de delitos, sendo ocasionalmente empregados como base para efetuar qualificar ou atenuar um tipo básico. Essas considerações têm especial relevância quando da análise da tipicidade dos delitos de sonegação fiscal que serão pormenorizadamente tratados em tópico especial.

No ordenamento jurídico brasileiro, como já foi salientado, tanto os crimes fiscais como os delitos de lavagem de dinheiro não admitem a figura negligente, diferentemente do que ocorre em alguns países que prevêm a forma culposa no branqueamento de capitais. Por tal motivo, não se destinará maiores considerações as estruturas do elemento subjetivo imprudente, fixando o presente estudo considerações sobre o dolo, nas modalidades do dolo eventual e, principalmente, na recente questão trazida ao debate da aplicação da denominada teoria da cegueira deliberada, instituto de origem anglo-saxão.

No mesmo sentido, considerando que há variações substanciais na análise dos crimes comissivos dolosos para os crimes omissivos dolosos, ambas condutas aceitas e previstas nos tipos penais tributários e de lavagem de dinheiro, far-se-ão breves considerações a bem de situar posteriormente a posição do contador, seja como autor ou partícipe, no alcance destes tipos para a configuração do injusto.

2.7.4 O DOLO TÍPICO E O DOLO EVENTUAL

A despeito do Código Penal brasileiro conceituar dolo no artigo 18, I, referindo que o crime será *doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, devem-se extrair alguns conceitos doutrinários basilares para a definição desse elemento subjetivo do tipo.

As definições de dolo na doutrina não apresentam num primeiro momento grandes variações, sendo geralmente conceituado como “el saber y querer la realización del tipo”⁹⁰,

⁸⁸ Ibid. p. 340.

⁸⁹ Ibid. p. 340.

⁹⁰ WELZEL, Hans. **Derecho Penal Alemán. Parte General**. 11ª Edición. Tradução de Juan Bustos Ramírez e Sergio Yáñez Pérez. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997. p. 77.

“el dolo significa **conocer y querer los elementos objetivos que pertenecen al tipo legal**”⁹¹, ou ainda, “el conocimiento (saber) y voluntad (querer) de los elementos del tipo objetivo”⁹². Da leitura dos conceitos antes explicitados, pode-se afirmar que o dolo é constituído de dois elementos, quais sejam: o intelectual e o volitivo.

O elemento intelectual do dolo consiste na representação ou no conhecimento dos elementos que integram o tipo objetivo: se o sujeito não conhece, ou detém uma representação errônea a respeito de um requisito do fato típico, não há crime, em razão da ausência de dolo, como acentuam Giovanni Fiandaca e Enzo Musco⁹³. Significa dizer que o atuar doloso pressupõe que o autor, na cognição do fato, tenha conhecido todas as circunstâncias do tipo penal realizado. Nessa linha, salienta Johanes Wessels⁹⁴, a sua representação deve dizer respeito ao fato concreto, às particularidades da ação executiva, a ocorrência do resultado, ao processo causal, e a todos os demais elementos do tipo de injusto objetivo.

Entretanto, não basta, em termos de imputação subjetiva, que o agente tenha o conhecimento sobre todas as circunstâncias atinentes ao tipo objetivo, uma vez ausente o elemento volitivo de seu atuar. Daí porque Fiandaca e Musco⁹⁵ referem que: “il dolo non è semplice rappresentazione degli elementi costitutivi della fattispecie delittuosa, ma volontà consapevole di realizzare il fatto típico”.

No plano da vontade, no qual se verifica o relacionamento volitivo do autor para com a realização do tipo, a doutrina da *german civil law* costuma trazer três formas de dolo: o dolo de intenção, o dolo direto e o dolo eventual. A primeira modalidade é tida como a manifestação mais intensa do dolo, na medida em que o autor persegue a ação típica e o seu resultado, como bem elucida Jescheck e Weigend⁹⁶, nos exatos termos previstos do tipo, ou seja, o agente *tem vontade* de produzir diretamente o resultado típico e realizar as circunstâncias⁹⁷. A intenção deve ser compreendida como a vontade dirigida finalisticamente ao resultado, não se confundindo com o motivo do seu atuar, nem, tampouco, com o resultado desejado, pois este não é necessariamente o objetivo final do agente, sendo que, não raro, pode-se dar um resultado paralelo necessário para alcançar o objetivo final.

⁹¹ JESCHECK E WEIGEND, op. cit., p. 314.

⁹² ROXIN, op.cit., p. 308.

⁹³ FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. **Diritto Penale: parte generale**. Sesta edizione Bologna: Zanichelli, 2010. p. 356/357.

⁹⁴ WESSELS, Johanes. **Direito Penal. Parte Geral**. Tradução de: Juarez Tavares. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976. p. 55.

⁹⁵ Ibid., p. 359.

⁹⁶ Ibid. p. 318.

⁹⁷ WESSELS, op.cit., p. 51.

O dolo direto ou dolo de segundo grau, por sua vez, é aquele em que o agente sabe, ou prevê como certo, que seu agir se dirige no sentido de realizar um tipo penal, seguramente conhecedor de que, por sua ação, ocorrerão os elementos do tipo⁹⁸. Como exemplo, deve-se trazer os casos em que a realização do delito não é o objetivo que dá causa à conduta, senão um instrumento necessário para que o agente realize o seu escopo perseguido⁹⁹.

Por fim, salientam os doutrinadores italianos Fiandaca e Musco que o dolo eventual (*dolus eventualis* ou *eventueller Vorsatz*) ou dolo indireto é a forma mais controversa de dolo¹⁰⁰ e se constitui como um dos pontos mais nevrálgicos da teoria do delito. Na questão dos efeitos, o dolo eventual equipara-se ao dolo direto¹⁰¹. Segundo Juarez Tavares¹⁰², “no dolo eventual o agente deve ter **refletido** e estar **consciente** acerca da **possibilidade** da realização do tipo e, segundo o seu plano para o fato, se tenha colocado de acordo a que, com sua ação, produzirá lesão ao bem jurídico”. Diz-se também que há dolo eventual quando o autor tem seriamente como possível (e se conforma com isso), o fato de que sua conduta conduzirá à realização do tipo legal¹⁰³.

Afirma-se que o conteúdo do injusto com dolo eventual é menor que o das outras formas de dolo, isso porque, nessa modalidade de elemento subjetivo não se persegue o resultado e nem tampouco este é visto como algo certo, mas é a consciência da colocação em perigo de um bem jurídico protegido que, em verdade, vem a ser abandonada no curso dos acontecimentos¹⁰⁴. Dito isso, no dolo eventual encontram-se presentes, de um lado, a consciência da existência de um perigo concreto a realizar o tipo e, de outro, que o autor verifique tratar-se de um sério perigo. Isso significa que o agente estima que o risco de realização do tipo é relativamente alto.

Não obstante os conceitos das modalidades de dolo não gerem maiores dúvidas num primeiro momento, a questão torna-se espinhosa e merece maiores análises no que tange a conturbada diferença entre dolo eventual e culpa consciente. E isso tem uma importância fundamental na tipificação dos crimes fiscais e no delito de lavagem de dinheiro, uma vez que, embora não prevejam a modalidade negligente, não raro admite-se que eles possam ser cometidos sob a figura do dolo eventual, o que gera uma insegurança jurídica, pois se a interpretação dada a uma determinada conduta for a de que houve culpa estaremos diante de

⁹⁸ JESCHECK E WEIGEND, op.cit., p. 320.

⁹⁹ FIANDACA e MUSCO, op.cit., p. 367.

¹⁰⁰ Ibid., p. 367/368.

¹⁰¹ TAVARES, op.cit., p. 283.

¹⁰² Ibid., p. 283.

¹⁰³ WESSELS, op.cit., p. 52.

¹⁰⁴ JESCHECK e WEIGEND, op. cit., p. 321.

um fato atípico, todavia, caso entenda-se que há dolo eventual o tipo subjetivo estará perfectibilizado.

Portanto, para que haja uma imputação a conduta do sujeito, há que se delimitar qual elemento subjetivo do tipo resta presente. E para tanto, a diferenciação entre dolo eventual e culpa consciente tem efeitos práticos fulcrais, pois delimita o poder de intervenção do Estado, fixando as zonas do lícito e do ilícito. Juarez Tavares¹⁰⁵ assevera que “a delimitação das zonas do lícito e do ilícito e a redução do poder estatal de intervenção, a partir disso, dependem da correção do processo de imputação, tanto aquele baseado no risco objetivo quanto aquele derivado de uma investigação da manifestação volitiva do sujeito”.

Essa delimitação da atuação estatal pelo dolo ou a culpa terá reflexos, como já dito, diretos na imputação, de tal modo que é necessária a distinção entre o dolo eventual e a culpa consciente, levando-se em conta a clareza e a precisão da configuração normativa que trace uma perfeita identificação de contornos e limites. A atividade dolosa “não deve compreender qualquer atividade volitiva, no sentido naturalístico ou puramente psicológico, senão somente aquela forma volitiva normativamente identificada¹⁰⁶”.

Dois grandes grupos de teorias são comumente usados na doutrina para diferenciar o dolo eventual da culpa consciente, um problema antigo e de difícil solução. Consubstanciadas nos elementos que compõem o dolo e a estrutura do tipo, são elas, conforme Tavares¹⁰⁷, as **teorias intelectivas** e as **teorias volitivas**. No primeiro grupo teórico estão as teorias que referem que os limites do dolo são determinados com base no **conhecimento** do autor acerca dos elementos do tipo objetivo. Como exemplos dessas teorias, destacam-se a *teoria da representação ou da possibilidade*, a *teoria da probabilidade*, a *teoria da evitabilidade*, a *teoria do risco* e a *teoria do perigo a descoberto*.

Já as teorias volitivas levam em conta que a diferenciação entre dolo eventual e culpa consciente deverá ser feita no âmbito do elemento volitivo e não apenas no intelectual, do conhecimento. Equipara-se o dolo eventual ao dolo direto no tocante ao *querer*, o que possibilita que se justifique o tratamento igualitário que ambas as modalidades de dolo recebem. Nesse grupo teórico, destacam-se a *teoria do consentimento ou da assunção* e a *teoria da indiferença*.

¹⁰⁵ Ibid., p. 333.

¹⁰⁶ TAVARES, op. cit., p. 334.

¹⁰⁷ Ibid., p. 335.

Jesus Maria Silva Sánchez¹⁰⁸ alega que já faz algum tempo que a concepção cognitivo-volitiva do dolo estaria sendo substituída por uma doutrina mais avançada de cunho eminentemente cognitivista. Para tanto, o dolo, cuja concepção cognitivo-psicológica preponderava, sendo que seria um dado psicológico, um estado mental, é revista sob um enfoque de uma concepção cognitivo-normativista, em que o elemento subjetivo em comento seria um juízo de imputação cuja base é um produto de experiências diretamente constatáveis.

Juarez Tavares¹⁰⁹, seguindo a linha exposta, no entanto, sugere que o dolo eventual deve ter uma base normativa que justifique sua inclusão no âmbito volitivo do sujeito, o que implica que qualquer teoria que fixe os parâmetros tão somente em elementos intelectivos não pode prosperar. E nesse ponto, para o referido jurista paranaense, o que diferiria o dolo eventual da culpa consciente é que nesta o agente está ciente da possibilidade de realização do tipo, todavia não se coloca de acordo como a produção do resultado lesivo, esperando evitá-lo ou, ainda, confiando na sua não ocorrência. Como consequência deste construto, a distinção processa-se no âmbito volitivo e não apenas no plano intelectual do autor.

Esses problemas dogmáticos que afetam diretamente a práxis processual já seriam suficientes para demonstrar a complexidade do alcance do tipo subjetivo em relação às condutas praticadas eminentemente pelos profissionais contábeis. No entanto, ao lado disso, surge um novo fenômeno na jurisprudência dos sistemas jurídicos continentais de influência germânica, a denominada doutrina da *cegueira deliberada* ou *willful blindness* de origem anglo-americana que, ao lado do dolo eventual, amplia o espectro da responsabilidade penal necessitando de uma breve análise.

2.7.5 A IGNORÂNCIA DELIBERADA NO DIREITO PENAL: A TEORIA DA CEGUEIRA DELIBERADA (*WILLFUL BLINDNESS*)

O Direito penal anglo-americano admite explicitamente até quatro possíveis formas de *mens rea* ou tipo subjetivo, enquanto que o direito continental de influência germânica se baseia, como já visto, numa distinção simplista entre dolo e culpa. Numa conceituação grosseira, no sistema jurídico penal da *civil law* há uma separação entre os acontecimentos voluntários e involuntários da conduta objetivamente típica, sendo que na *common law* prepondera um refinamento na análise do tipo subjetivo, com figuras como o *knowledge* e o *recklessness*. Provavelmente em virtude do fenômeno da globalização e da criminalidade

¹⁰⁸ Ibid., p. 25.

¹⁰⁹ Ibid., p. 346.

transnacional, as categorias da *common law* têm sido objeto de maiores estudos por parte dos doutrinadores dos sistemas da *civil law*, assim como a recíproca de igual forma é verdadeira. Nesse aspecto, já se vislumbra inclusive a aplicação jurisprudencial de institutos tipicamente de origem anglo-americana, como é o caso da delação premiada (*plea bargaining*) no processo penal e da cegueira deliberada (*willful blindness*) no âmbito do direito penal material.

Embora o dolo eventual permita resolver satisfatoriamente a grande maioria dos casos em que um agente realiza um comportamento objetivamente típico, renunciando voluntariamente o conhecimento com exatidão dos aspectos relevantes da sua conduta, tem-se utilizado recentemente na doutrina penal, principalmente em crimes econômicos, essa teoria originária dos países da *common law* para se resolver algumas situações de desconhecimento provocado ou ignorância deliberada¹¹⁰. Como já salientado, a teoria da cegueira deliberada (*willful blindness*) tem um espectro atrelado diretamente ao tipo subjetivo, não se confundindo com a ignorância acerca da antijuridicidade, problema afeito ao erro de proibição.

O conceito e a caracterização da teoria da ignorância deliberada (*willful blindness*) situam-se, em primeiro lugar¹¹¹, no fato de que deve existir no agente uma *suspeita justificada* (*warranted suspicion*) acerca da concorrência em sua conduta dos elementos exigidos por um determinado delito. Significa dizer que a ignorância deliberada não deve se estender aos agentes com suspeitas infundadas, isto é, aquelas pessoas que sofrem de paranoia ou outros delírios, tendo como consequência que a suspeita deve se restringir apenas a quem se têm razões objetivas para suspeitar. Em suma, suspeitam-se dos ignorantes deliberados porque as evidências assim exigem.

Num segundo momento, é necessário um requisito de *disponibilidade*¹¹², ou seja, a informação que o agente evitou deveria estar ao seu alcance e, ademais, ser obtida por meios confiáveis, rápidos e ordinários. Não se pode exigir do sujeito que tenha agido sob a ignorância deliberada que empregue meios pouco confiáveis, que exijam muito tempo ou resultem extraordinários. Os fatos devem estar facilmente disponíveis para qualquer um que esteja disposto a descobri-los.

¹¹⁰ RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. **La ignorância deliberada em Derecho penal**. Barcelona: Atelier libros, 2007. p. 21.

¹¹¹ Ibid., p. 134.

¹¹² Ibid., p. 135.

Por fim, a cegueira deliberada, para os doutrinadores americanos Douglas Husak e Craig Callender citado por Ragués i Vallès¹¹³, tem ainda um componente *motivacional* que consiste no fato de que o agente deve ter uma razão específica para ficar longe da verdade, isto é, deve conscientemente querer reservar uma causa de exoneração de culpa ou responsabilidade para o caso de ser descoberto. A simples impossibilidade de obter mais informações não pode ser devida a mera preguiça, estupidez ou ausência de curiosidade.

Essa teoria tem sido adotada em vários julgados do Tribunal Supremo da Espanha desde o ano de 2000 e consiste basicamente em incluir no conceito de dolo as situações de *ignorância deliberada*, ou seja, aqueles casos em que o sujeito de um delito renuncia voluntariamente aos conhecimentos que, se tivesse tido no momento de realizar o tipo, teria dado lugar, sem sombra de dúvidas, a uma imputação dolosa. Silva Sánchez¹¹⁴ salienta que isso é fruto de uma crise na estrutura dogmática do dolo que o associava à existência de um estado mental de conhecimento. Para o referido doutrinador, nos últimos tempos se tem sustentado a imputação do dolo em casos em que se verifica uma impossibilidade de se constatar um estado mental de conhecimento, adotando-se, assim, essa teoria originária da *common law*. Como aduz Ramon Ragués i Vallès¹¹⁵, o Tribunal Supremo da Espanha inicialmente considerava a vontade do agente de não confirmar suas suspeitas apenas como um indício do chamado elemento volitivo do dolo eventual (“aceitação”, “assentimento” ou “indiferença”), sendo que progressivamente a doutrina da ignorância deliberada, ao ganhar vida própria naquela Corte, propicia com que se entenda que nos casos de provocação do desconhecimento não seria sequer necessário acreditar na concorrência do elemento cognitivo do dolo para impor uma condenação por delito doloso.

Ragués i Vallès¹¹⁶ sustenta ainda a existência de uma figura pura do *willful blindness*, a qual denomina de cegueira deliberada *stricto sensu* e que abarca situações em que o agente, de forma intencional, consegue evitar inclusive a própria obtenção daqueles conhecimentos mínimos necessários para a caracterização de uma conduta dolosa-eventual, o que, no sistema da *civil law*, acarretaria na responsabilização por um delito culposo ou ainda numa impunidade no caso da modalidade negligente não ser prevista. Por tal motivo, é que em alguns casos de tráfico de entorpecentes, contrabandos e lavagem de dinheiro o Supremo Tribunal Espanhol tem relegado a questão do conhecimento do dolo a um segundo plano.

¹¹³ Ibid., p. 135.

¹¹⁴ SILVA SANCHEZ, Jesus Maria. **Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa**. Madri: Editorial B de F, 2013. , p. 25.

¹¹⁵ Ibid., p. 31.

¹¹⁶ Ibid., p. 115.

A jurisprudência espanhola não foge muito das fórmulas adotadas pela doutrina anglo-americana, entendendo que para se configurar um caso de cegueira deliberada, deve-se partir do pressuposto que o sujeito não quer saber sobre aquilo que pode e deve conhecer, isto é, adentra-se num estado de ausência de representação acerca de um determinado elemento do tipo em que devem concorrer duas características: a capacidade do agente de abandonar dita situação no caso de ter querido fazê-lo e o dever de procurar conhecimentos sobre a dita situação. A isso, conforme Ragués i Vallès¹¹⁷, a Corte espanhola soma um terceiro requisito, qual seja, o fato de que o agente se beneficie com a situação de ignorância por ele mesmo buscada, ainda que aquele tribunal não tenha precisado se esse benefício é econômico ou de outro tipo.

O debate e a utilização dessa doutrina no Brasil já se encontram amplamente difundidos nos Tribunais Regionais Federais e nos Tribunais de Justiça, existindo decisões monocráticas no Superior Tribunal de Justiça¹¹⁸ que, embora citem no corpo do acórdão a teoria, ainda não a enfrentaram, de tal forma que não há decisão da Corte infraconstitucional acerca do acolhimento da *willful blindness* no sistema jurídico pátrio.

No Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Penal nº 470, o caso do “Mensalão”, a teoria da cegueira deliberada foi trazida no Acórdão e em votos que tratavam sobre a ocorrência da lavagem de dinheiro. O item *ii*, tópico destinado a lavagem de dinheiro, foi inicialmente alegado que “nos termos da denúncia, os repasses efetuados aos parlamentares configurariam não só o crime de corrupção, mas igualmente o de lavagem de dinheiro, inserindo-se em esquema criminoso de branqueamento muito maior...”¹¹⁹. Após

¹¹⁷ Ib. Idem, p. 25.

¹¹⁸ O Superior Tribunal de Justiça em decisão monocrática da lavra do Relator Ministro Nefi Cordeiro no Agravo em Recurso Especial de nº 58.887 – CE (2011/0155335-9), ao julgar pelo não conhecimento do agravo interposto pelo acusado e conhecer do agravo interposto pelo Ministério Público Federal para negar seguimento ao seu apelo extremo, num caso de lavagem de dinheiro, acabou por não enfrentar a matéria atinente a teoria da *willful blindness*, embora tenha citado no corpo do Acórdão da decisão.

Em outro aresto oriundo da Corte Superior, a Ministra Laurita Vaz, de igual sorte, em decisão monocrática no Recurso Especial nº 1.262.752 – PR (2011/0153219-1), num caso de crimes contra a ordem tributária, artigo 1º, I, e Artigo 2º, I, da Lei 8.137/1990 citou a teoria da cegueira deliberada na Ementa do voto, alegando, no entanto, que “da leitura atenta das razões de decidir do acórdão impugnado, verifica-se que a Corte a quo não apreciou as teses defensivas relativas ao não acolhimento da teoria da cegueira deliberada pelo ordenamento jurídico brasileiro, à impossibilidade de sua equiparação ao dolo eventual, bem como à inadmissão do dolo eventual pelos crimes tributários”. E, com base nisso, a Ministra não enfrentou a matéria, trazendo a baila a Súmula 211 daquele Superior Tribunal (“Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo.”).

No último aresto pesquisado junto ao Superior Tribunal de Justiça em que constam referências à teoria da cegueira deliberada, no Agravo de Instrumento nº 1.337.574-RS (2010/0146634-9), o Ministro Relator Vasco Della Giustina, em decisão monocrática, negou provimento ao recurso interposto pelo Ministério Público Federal e não enfrentou a questão em outro caso atinente a delito de lavagem de capitais.

¹¹⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão na Ação Penal nº 470/MG. Relator: BARBOSA. Joaquim. Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2012, Publicado no DJe-074 DIVULG 19-04-2013 PUBLIC 22-04-2013 RTJ

reconhecer a materialidade do delito em comento, passou-se a analisar o elemento subjetivo. Nesse ponto, a questão cingiu-se na efetiva ciência dos beneficiários quanto à procedência criminosa dos valores recebidos e à possibilidade do dolo eventual. Concluiu-se pela possibilidade de se ter essa modalidade de elemento subjetivo e fez-se alusão, como reforço teórico, ao direito comparado que “favorece o reconhecimento do dolo eventual, merecendo ser citada a doutrina da **cegueira deliberada** construída pelo Direito anglo-saxão (*willful blindness doctrine*)¹²⁰”.

Os critérios trazidos pela Corte Constitucional brasileira para a configuração da cegueira deliberada em crimes de lavagem de capitais baseiam-se expressamente nas exigências das Cortes americanas e foram enumerados em três itens no voto¹²¹, a saber:

- (i) a ciência do agente quanto à elevada probabilidade de que os bens, direitos ou valores envolvidos provenham de crime, (ii) o atuar de forma indiferente do agente a esse conhecimento, e (iii) a escolha deliberada do agente em permanecer ignorante a respeito de todos os fatos, quando possível a alternativa.

Citou-se alguns precedentes como *US vs. Campbell*, de 1992, da Corte de Apelação Federal do Quarto Circuito, *US vs. Rivera Rodriguez*, de 2003, da Corte de Apelação Federal do Terceiro Circuito, *US vs. Cunan*, de 1998, da Corte de Apelação Federal do Primeiro Circuito, assim como foi ressaltado que o Supremo Tribunal Espanhol, de tradição jurídica da *civil law*, semelhante ao Brasil, acolheu a doutrina em questão na Sentencia 22/2005, em caso de lavagem de dinheiro, equiparando a cegueira deliberada ao dolo eventual, também presente no Direito brasileiro.

Em outra parte do voto¹²², fundamentou-se a condenação de alguns réus referindo que “pode-se identificar na conduta dos acusados-beneficiários, especialmente dos parlamentares beneficiários, a postura típica daqueles que escolhem deliberadamente fechar os olhos para o que, de outra maneira, lhes seria óbvio, ou seja, o agir com indiferença, ignorância ou cegueira deliberada”. Na continuidade, foi salientado:

Para o crime de lavagem de dinheiro, tem se admitido, por construção do Direito anglo-saxão, a responsabilização criminal através da assim denominada doutrina da cegueira deliberada (*willful blindness doctrine*). Em termos gerais, a doutrina estabelece que age intencionalmente não só aquele

¹²⁰ Ibid., folhas 52888 da AP 470/MG

¹²¹ Ibid., folhas 52888 da AP 470/MG

¹²² Ibid., folhas 52.912 da AP 470/MG.

cuja conduta é movida por conhecimento positivo, mas igualmente aquele que age com indiferença quanto ao resultado de sua conduta.

Nesse sentido, há vários precedentes das Cortes norte-americanas como *US vs. Campbell*, de 1992, da Corte de Apelação Federal do Quarto Circuito, *US vs. Rivera Rodriguez*, de 2003, da Corte de Apelação Federal do Terceiro Circuito, *US vs. Cunan*, de 1998, da Corte de Apelação Federal do Primeiro Circuito.

Para configuração da cegueira deliberada em crimes de lavagem de dinheiro, as Cortes norte-americanas têm exigido, em regra, que o agente tenha ciência da elevada probabilidade de que os bens, direitos ou valores envolvidos eram provenientes de crime, que o agente atue de forma indiferente a esse conhecimento, e que o agente tenha deliberadamente escolhido permanecer ignorante a respeito de todos os fatos quando era possível a alternativa.

Embora se trate de construção da *common law*, o Supremo Tribunal Espanhol, Corte da tradição da *civil law*, acolheu a doutrina em questão, equiparando a cegueira deliberada ao dolo eventual, também presente no Direito brasileiro. Como decidido na Sentencia 22/2005 do Supremo Tribunal Espanhol, em caso de lavagem de dinheiro:

"Esta doctrina se origina en la STS 755/97 de 23 de Mayo, y se reitera en las de 356/98 de 15 de Abril, 1637/99 de 10 de Enero de 2000, 1842/99 de 28 de Diciembre, 774/2001 de Mayo, 18 de Diciembre de 2001, 1293/2001 de 28 de Julio, 157/2003 de 5 de Febrero, 198/2003 de 10 de Febrero, 1070/2003 de 22 de Julio,

1504/2003 de 25 de Febrero y 1595/2003 de 29 de Noviembre, entre otras, precisándose en la jurisprudencia citada, que no se exige um dolo directo, bastando el eventual o incluso como se hace referencia en la sentencia de instancia, es suficiente situarse en la posición de ignorancia deliberada. Es decir quien pudiendo y debiendo conocer, la naturaleza del acto o colaboración que se le pide, se mantiene em situación de no querer saber, pero no obstante presta su colaboración,

se hace acreedor a las consecuencias penales que se deriven de su antijurídico actuar. Es el principio de ignorancia deliberada al que se ha referido la jurisprudencia de esta Sala, entre otras en SSTs 1637/99 de 10 de Enero de 2000, 946/2002 de 16 de Mayo, 236/2003 de 17 de Febrero, 420/2003 de 20 de Marzo, 628/2003 de 30 de Abril ó 785/2003 de 29 de Mayo."

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, nas discussões sobre o tema, no seu voto¹²³ asseverou que a “abertura descritiva do tipo e a elasticidade que se pode conferir ao elemento subjetivo, admitindo-se a figura do dolo eventual, com inequívoco reflexo na esfera individual da liberdade, inclina-me à sua não aceitação”. Ao tratar propriamente da teoria da *willful blindness* afirmou:

Ad argumentandum tantum, deve-se admitir com cautela a tese aqui também já referida acerca da *cegueira deliberada* (*willful blindness*). Tese essa que encontra limitações teóricas e práticas na *common law* e não pode ser importada sem suas adequadas implicações, por exemplo, a exigência de “*criação consciente e voluntária de barreiras que evitem o conhecimento*”

¹²³ *Ibid.*, folhas 57332 da AP 470/MG.

(Gustavo Henrique Badaró e Pierpaolo Cruz Bottini, *Lavagem de Dinheiro: aspectos penais e processuais penais*, RT, p. 99).

Nos Tribunais Regionais Federais, em especial o da 4ª Região, e nos Tribunais de Justiça, essa doutrina é fortemente aplicada nos crimes de tráfico de entorpecentes e numa gama de crimes econômicos. Nos delitos fiscais e na lavagem de dinheiro, há inúmeras jurisprudências que relativizam o conhecimento do agente acerca tipicidade da conduta para a configuração do dolo. Em regra, define-se essa teoria no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como sendo a “doutrina do ato de ignorância consciente ou teoria das instruções de avestruz¹²⁴”, em que “o agente finge não enxergar a possibilidade de ilicitude da procedência de bens, com o intuito de auferir vantagens”. Ela é utilizada para configurar o dolo eventual, salientando que em alguns casos o agente, sabendo ou suspeitando fortemente que ele está envolvido em negócios escusos ou ilícitos, e, portanto, prevendo o resultado lesivo de sua conduta, “toma medidas para se certificar que ele não vai adquirir o pleno conhecimento ou a exata natureza das transações realizadas para um intuito criminoso, não se importando com o resultado”. Nesse sentido, vislumbram-se os seguintes arestos: ACR 0005403-89.2001.404.7105, Oitava Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 16/10/2014; TRF4, ACR 5001945-68.2013.404.7004, Sétima Turma, Relator p/ Acórdão Ricardo Rachid de Oliveira, juntado aos autos em 25/02/2015; TRF4, ACR 0010790-86.2004.404.7200, OITAVA TURMA, Relator NIVALDO BRUNONI, D.E. 06/10/2016.

Essa doutrina importada do direito anglo saxão tende, naturalmente, a ser cada dia mais aplicada nos âmbitos do direito penal econômico para responsabilizar administradores de sociedades mercantis que as utilizam para prestar negócios pouco claros em delitos de lavagem de dinheiro, membros de Conselhos de Administração que “preferem não saber” o que está ocorrendo no seio da empresa, etc. Assim, por exemplo, essa teoria acaba, nas palavras de Feijóó Sánchez¹²⁵, por se incorporar a uma organização delitativa de outros, mas sem muito bem em que classe de atividade delitativa está participando, ou alguém que se presta a participar num contrato em troca de um preço sem saber muito bem se isso é para fraudar um terceiro, a Fazenda Pública ou lavar dinheiro. Como reflete o doutrinador espanhol

esta constelación de casos nos obliga a reflexiona una vez más sobre el objeto del dolo en la codelincuencia (sobre todo cuando alguien ‘se sube en marcha’ a un delito ya organizado por otros) para constatar si es suficiente a

¹²⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão na Apelação Criminal nº 5003520-79.2011.4.04.7005/PR. Relatora: Claudia Cristina Cristofani. Disponível em <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF412420076>, acesso em 24 nov. 2016.

¹²⁵ Ibid., p. 297.

efectos de imputación jurídico-penal que alguien sepa que está participando en una posible paleta de actividades delictivas, pero sin saber muy bien cuál de ellas puede ser¹²⁶.

Silva Sánchez¹²⁷, ao tratar sobre a teoria, inicialmente recorda que a importância desta concepção no âmbito do Direito penal econômico-empresarial reside no fato de que a maioria dos delitos não admite a realização típica imprudente, de tal modo que a negação da existência do dolo acarreta na exclusão da responsabilidade penal. Isso se verifica nos crimes fiscais e no delito de lavagem de dinheiro no ordenamento jurídico penal pátrio em que não há previsão legal da figura culposa para esses crimes (diferentemente do que ocorre, por exemplo, com o branqueamento de capitais em outros países, onde a modalidade de negligência grave permite uma responsabilização).

Mais adiante, o doutrinador espanhol traz outro problema de responsabilização que tangencia a teoria da *willful blindness*, qual seja, as atuações em organizações econômicas em que a ciência do comportamento coloca em relevo a existência dos chamados *vieses cognitivos* (*sesgos cognitivos*) ou *distorções cognitivas* nos integrantes daquelas organizações. Esses *vieses cognitivos* (*cognitive biases inside business organizations*), derivados da interação dentro das organizações, fariam com que o agente perdesse a independência cognitiva até incorrer em estados mentais de super confiança ou super otimismo (*overconfidence, overoptimismo*) e, inclusive, numa autêntica cegueira cognitiva (*cognitive blindness*) acerca de eventuais resultados lesivos. A questão reside, então, se nestes casos, em que o estado mental de desconhecimento ou, ao menos, de conhecimento distorcido do sujeito pode permitir que se impute a título de dolo, sem qualquer qualificação, sobre um suposto e genérico *dever de conhecer*. E isso implica em repensar o alcance do dolo típico.

Nessa conjuntura, em que cresce vertiginosamente o entendimento de que o *conhecimento* na definição do dolo típico tem uma função secundária, o profissional de contabilidade, indispensável nas atividades empresariais, não poderia mais ter como única razão para esquivar-se de eventuais responsabilizações penais em crimes tributários e na lavagem de dinheiro o *desconhecimento* de que seu trabalho estaria sendo utilizado para o cometimento de injustos penais. Ao contrário, sob ótica da doutrina da cegueira deliberada, o contador poderá de alguma forma responder pelos atos lesivos causados à Fazenda Pública ou a terceiros. O seu mister, considerando as atribuições legais da profissão, adquire uma conotação fundamental.

¹²⁶ *Ibíd.*, p. 297.

¹²⁷ *Ibíd.*, p. 26.

No entanto, com propriedade, Feijóo Sánchez¹²⁸ assevera que o recurso da cegueira deliberada que trata o erro como dolo quando “no se sabe porque no se quiere saber” é uma solução que contraria o princípio da legalidade e dogmaticamente insatisfatória, na medida em que pode dar soluções arbitrárias, uma vez que o agente que sabe que o que está fazendo não é inteiramente correto, acabe por responder por tudo o que se suceda, inclusive aquilo que era dificilmente previsível.

Todavia, não se pode simplesmente desconsiderar a utilização dessa teoria sem enfrentá-la em casos práticos, uma vez que não há como se chegar a uma conclusão sobre a total e irrestrita aplicabilidade da *willful blindness* em toda e qualquer situação, assim como afirmar que ela não possa servir de subsídio para alguns casos em que o tipo penal permite que sua configuração se dê com o elemento subjetivo do dolo eventual.

¹²⁸ Ibid., p. 297.

3 A RESPONSABILIDADE PENAL DOS CONTADORES NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E DE LAVAGEM DE DINHEIRO

3.1. NOTAS INTRODUTÓRIAS: O FENÔMENO DA AUTORREGULAÇÃO E O DIREITO PENAL

Afora se tratarem de crimes econômicos que exigem o elemento subjetivo do dolo e que podem ser realizados tanto sob as condutas comissivas como omissivas, os crimes fiscais e a lavagem de dinheiro não raro só poderão se perfectibilizar com o auxílio, a contribuição ou a ajuda de um profissional contábil. Isso porque, nos delitos tributários, a exigência que determinados documentos, informações, sejam confeccionados apenas por profissionais habilitados nesse labor dificulta ao cidadão comum cometer esses crimes sem o auxílio ou o uso de um contador. Isso não significa dizer que os crimes contra a ordem tributária somente serão realizados por profissionais contábeis ou que eles obrigatoriamente serão partícipes ou coautores nesses delitos. Deve-se averiguar o alcance do tipo, seja objetivo ou subjetivo da conduta do contador que, ao elaborar os documentos, pode ou não estar cooperando conscientemente para o cometimento do delito.

De outra banda, para que se consiga ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, o uso de expedientes contábeis tem sido bastante usual ao ponto da própria lei de lavagem de dinheiro prever no §2º, II, do artigo 1º que incorrerá na mesma pena àquele que participar de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática do branqueamento de capitais. Além disso, com a reforma trazida pela lei 12.683 de 2012, incluiu-se no inciso XIV, artigo 9º, a obrigação dos contadores de identificar clientes e manter registros, além de comunicar operações financeiras.

O profissional contábil proporciona uma informação adequada a terceiros interessados, sejam os clientes pessoas físicas e jurídicas que são atendidos diretamente por ele, como também os órgãos de fiscalização do Estado que necessitam dessas informações. Há operações complexas que somente podem se desenvolver em virtude de conhecimentos especiais de planejamento fiscal através de um profissional habilitado para esse mister. A tomada de uma decisão econômica de forma calculada e responsável está condicionada à obtenção de uma informação otimizada e veraz. Essa informação se converte em ferramenta essencial para se poder operar numa economia livre dentro dos padrões de risco socialmente

aceitáveis¹²⁹. Não por outro motivo que se procurou regulamentar internacionalmente a forma de estruturação da contabilidade, como uma maneira de justamente garantir a necessária transparência econômica que deve imperar nessas relações.

Para um empresário, por exemplo, a contabilidade demonstra a imagem fiel da empresa. A falsa informação econômica relativa à atividade empresarial coloca em perigo interesses patrimoniais de uma pluralidade de agentes da vida econômica e social que afetam imediatamente a ordem econômica, entendida na sua dimensão supra-individual. Esta ordem econômica, como restou anteriormente apontado, constitui igualmente objeto de tutela do Direito Penal e, por tal motivo, a técnica de utilização de crimes de perigo é frequentemente utilizada. São figuras delitivas que protegem interesses difusos de significação social e econômica¹³⁰.

Nessa conjuntura, pode-se afirmar que há um dever de informação contábil, isto é, um dever de se fornecer a situação real da empresa e que se dá, geralmente, em duas modalidades: *o dever de informação interna* e *o dever de informação externa*. No primeiro caso, tem-se a obrigação de fidelidade assumida pelo administrador diante da sociedade e dos sócios. Esse dever tem como fim a proteção da própria empresa e dos sócios e se dirige à correta formação da vontade no ente coletivo. Como refere Montalvo¹³¹, uma administração de empresa, para ser leal, tem que proporcionar a devida informação à sociedade e ao sócio. Até porque, o direito à informação é um dos direitos subjetivos mínimos do sócio.

De outra banda, há o *dever de informação externa* diante das autoridades administrativas de controle e frente aos terceiros que atuam no mercado. É inegável que o interesse público que subjaz em atividades que se desenvolvem em determinados setores econômicos justifica que as empresas estejam submetidas a determinadas supervisões por órgãos administrativos de controle. Isso se dá com o COAF, os órgãos de receita, bem como, no mercado financeiro de bolsa de valores e uma gama de outros órgãos que necessitam de informações sobre a empresa para fiscalizá-las. Por óbvio, as atuações fiscalizadoras e regulamentadoras desses órgãos externos serão voltadas para o ramo ou setor em que a empresa atua.

Do *dever de informação externa*, cada dia mais presente nas legislações mundiais, exsurge o denominado fenômeno da *autorregulação* que afeta numerosos pontos da teoria de imputação jurídico-penal. A *autorregulação* consiste numa mudança de paradigma em que o

¹²⁹ MONTALVO, op.cit., p. 25.

¹³⁰ MONTALVO, op.cit., p. 27.

¹³¹ Ibid., p. 30.

Estado altera os rumos das estratégias reguladoras repassando obrigações de supervisão ao próprio ente privado para justamente garantir uma melhoria qualitativa e quantitativa na própria intervenção estatal. Esse fenômeno afeta transversalmente o Direito Penal e obriga que se revejam questões relativas a instituições dogmáticas que são fundamentais para a imputação jurídico penal¹³². A ideia de autorregulação implica em profundas transformações das relações entre Estado e sociedade civil que influi diretamente em aspectos básicos da teoria da imputação jurídico-penal como, por exemplo, a permissão de condutas em âmbitos relacionados a novos riscos. A autorregulação repensa os termos da clássica questão da dogmática sobre o papel das regras técnicas extrajurídicas para a determinação do risco permitido ou da permissão de condutas no âmbito do Direito Penal. Nesse quesito, o papel do profissional contábil tem uma relevância ímpar, na medida em que há regras que obrigatoriamente devem ser seguidas na formulação de documentos e que serão utilizados pelas empresas ou pessoas físicas cuja atribuição é exclusiva do contador. Portanto, na omissão imprópria, figura dogmática que se verifica tanto nos crimes fiscais como na lavagem de dinheiro, tem de se analisar quem será o efetivo garante e como a influência do profissional contábil terá uma relevância no alcance do tipo. O surgimento da autorregulação no direito administrativo em sentido lato, abarcando as obrigações das empresas para com o Fisco ou o COAF, é uma forma de controlar o comportamento das corporações e exibe notáveis efeitos em todo o direito penal, uma vez que condutas comissivas ou omissivas, sob a análise desses órgãos estatais, podem representar um indício de uma fraude fiscal ou uma simulação para ocultar bens ou valores. Mas como já salientado, muitas operações têm de ser realizadas obrigatoriamente pelo profissional contábil, o que implica em verificar quem realmente está por trás de toda a viabilização da operação suspeita, não se podendo apenas atribuir uma responsabilidade ao administrador da empresa, mas igualmente ao corpo técnico se alguma culpabilidade for demonstrada.

A sociedade contemporânea consiste numa sociedade de organizações e de uma sociedade do risco¹³³. As organizações empresariais já não podem ser tratadas como uma soma de indivíduos, mas supõe uma nova realidade social com dinâmicas diferentes dos indivíduos. Isso leva a repensar os fundamentos da responsabilidade jurídico penal. Cada sujeito terá um papel dentro da organização que, analisado sob um prisma individualista, na perspectiva da dogmática penal clássica, poderá levar a uma irresponsabilidade penal organizada. Isso significa dizer que a tradicional imputação jurídico-penal encontra severas

¹³² FEIJOO SÁNCHEZ, op. cit., p. 49.

¹³³ FEIJOO SÁNCHEZ, op. cit., p. 50.

dificuldades diante de lesões a bens jurídicos que tem suas origens em certas organizações humanas ou configurações organizativas próprias das empresas contemporâneas com divisões horizontais e verticais e, principalmente, uma descentralização de funções e tarefas. É claro que esse fenômeno não pode ser compreendido como uma forma intencional e maliciosa ou fraudulenta de esvaziar as responsabilidades dos agentes, senão que se trata mais de um problema estrutural de toda a organização complexa.

O progressivo e constante aumento da complexidade social, dos níveis de tecnicidade e o desenvolvimento tecnológico, somados ao avassalador processo de globalização tiram do Estado, como explica Ivó Coca Vila¹³⁴, a capacidade de regular adequadamente as estruturas empresariais. Isso porque, a especialização e a profissionalização por setores de atividade, assim como a complexidade das estruturas organizacionais e os correspondentes modelos de gestão torna a heterorregulação totalmente inviável. O Estado sequer possui capacidade financeira para assumir os custos dos processos de regulação, supervisão e sanção em âmbitos altamente complexos. Logo, diante dessa incapacidade do Estado de intervir diretamente nesse tipo de organização empresarial, a única opção que resta é a de mitigar o controle repassando essa função a própria empresa e estimulando uma correta auto-organização, isto é, uma organização conforme o Direito, que respeite regras e normativas administrativas. A autorregulação regulada é, assim

un nuevo instrumento de regulación ensayado por el Estado en una fase de transformación del mismo en el que, con carácter general, los instrumentos imperativos de actuación son sustituidos por técnicas indirectas de regulación. Mediante la autorregulación regulada la Administración supervisa la actuación privada de aprobación y aplicación de normas y los controles privados de cumplimiento de tales normas. La Administración debe asegurarse de que los destinatarios de tales normas y controles se sometan realmente a las mismas; y debe garantizar la capacidad técnica y el sometimiento a fines públicos de los sujetos privados que aprueban y controlan la aplicación de estas normas. En definitiva, la Administración debe velar para que la autorregulación privada conduzca, efectivamente, a la minimización de los riesgos generados por quienes se autorregulan¹³⁵.

A identificação dos deveres contábeis junto às administrações públicas e a atribuição de responsabilidades individuais recebem contornos mais expressivos no Direito Penal brasileiro ante o fato de que aqui, à exceção dos crimes ambientais, não está prevista a responsabilidade penal da pessoa jurídica. Diferentemente do que ocorre em outros países

¹³⁴ COCA VILA, Ivó. **¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?** In *Criminalidad de empresa y Compliance*. Jesús-María Silva Sánchez (Dir) Raquel Montaner Fernández (Coor). Barcelona: Atelier, 2013. p. 45.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 53.

onde há previsão de imputação e responsabilização a entes coletivos, no direito penal pátrio há uma necessidade de individualização, de tal sorte que a autorregulação regulada implica numa organização interna da empresa em que exista uma atuação conjunta de controles de Direito Administrativo e de Direito penal. A administrativização do Direito Penal faz com que o Direito Administrativo deva atuar como ordem primária, estimulando estratégias de autorregulação, exigindo, por meio de normativas, estratégias de prevenção a riscos, como se depreende, por exemplo, no COAF. Já o Direito Penal, como ordem secundária, ocupa-se da responsabilidade individual quando no marco da atividade empresarial se infringem regras essenciais de convivência, podendo atuar com medidas prospectivas quando a situação da empresa permite fazer um prognóstico de que se podem voltar a cometer delitos similares¹³⁶.

Essas considerações são fundamentais, uma vez que o profissional contábil assume dentro de uma corporação um papel de elaboração de documentos que serão usados pela empresa junto aos mais diversos órgãos de controle e fiscalização, tais como o Fisco e o próprio COAF. Esses órgãos de controle e fiscalização estatais exigem, por meio da autorregulação regulada, deveres no âmbito empresarial. Os deveres deverão ser cumpridos por pessoas dentro da organização que embora, por vezes, não tenham cometido crimes poderão ser afetadas por uma ação penal, justamente, em virtude da posição que ocupam na empresa e das competências que lhe são atribuídas. É nesse contexto que a identificação das obrigações dos profissionais contábeis exsurge de forma primordial na criminalidade empresarial.

Em outras palavras, uma gama de profissionais, entre os quais se destacam os contadores, tem não apenas o dever de exercer o ofício profissional sob uma perspectiva *strictu sensu*, como também repassar relatórios à profissionais da área de gestão de controle e fiscalização que por sua vez deverão informar as autoridades estatais acerca do que ocorre dentro da empresa. Nesse contexto, surgem deveres de supervisão dos superiores frente aos inferiores hierárquicos, desenvolvendo-se nas empresas de forma cada vez mais intensa um sistema de controle de riscos empresariais que difere dos sistemas ordinários de gestão. Isso provoca, nas palavras de Feijoo Sánchez¹³⁷, um duplo fenômeno:

a) una extensión de la responsabilidad en comisión por omisión en el ámbito del Derecho Penal económico (donde tradicionalmente la responsabilidad ha sido por comisión); b) una extensión de la comisión por omisión imprudente en el ámbito empresarial con respecto a los *outputs* lesivos de la empresa

¹³⁶ FEIJOO SÁNCHEZ, op.cit., p. 114.

¹³⁷ Ibid., p. 119/120.

(riesgos ambientales, riesgos para la salud de los consumidores, riesgos relacionados con la seguridad e higiene en el trabajo, etc).

Na Espanha, onde há previsão legal da responsabilidade penal da pessoa jurídica, o artigo 31 bis 1¹³⁸ em seu segundo inciso menciona um dever de controle que obriga as pessoas jurídicas a prevenir e detectar possíveis delitos internamente, um dever cujo descumprimento pode acarretar na comissão de delitos.

Na legislação pátria não há previsão a essa forma de responsabilidade, todavia, tanto os crimes fiscais, como os delitos de lavagem de dinheiro, prevêm condutas omissivas, o que implicará identificar quem deverá ser considerado garante frente às modalidades de omissão imprópria. E nesse quesito, deve-se perquirir se há possibilidade de delegar ou mitigar a

¹³⁸ Artículo 31 bis 1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables: a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso. 2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones: 1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión; 2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica; 3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención 4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena. 3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.ª del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquéllas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. 4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo. 5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.ª del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos: 1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos. 2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos. 3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos. 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención. 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo. 6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

função de garante a terceiros ou se somente o diretamente responsável deverá responder criminalmente por eventuais comissões por omissão dolosa. Esses pontos serão, no entanto, devidamente analisados em tópicos destinados a cada tipo penal.

Outro ponto diz respeito à inexistência de um tipo especial que criminalize tão somente as condutas realizadas exclusivamente no âmbito do profissional contábil pelas suas atribuições legais quando estas forem dolosamente contrárias a aquilo que a legislação determina. É claro que há no Código Penal brasileiro inúmeros tipos que, em tese, podem incriminar um contador quando este falsifica, altera ou realiza qualquer outro tipo de ação que de alguma forma ofenda um bem jurídico. Todavia, observando-se as atribuições legais que esses profissionais têm, como já apontado em tópico anterior, inclusive no tocante a deveres éticos, há condutas que somente poderão ser efetuadas por eles, de tal sorte que se podem enumerar algumas modalidades de comportamentos que poderão ser tipificados nos crimes contra a ordem tributária e na própria lavagem de dinheiro.

Para tanto, faz-se necessária a análise dos tipos penais previstos na lei dos crimes contra a ordem tributária e na lei dos crimes de lavagem de dinheiro.

3.2. OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A NATUREZA, O HISTÓRICO E O BEM JURÍDICO TUTELADO

O simples descumprimento de uma obrigação tributária acarreta na aplicação de uma penalidade que, assim, inaugura simultaneamente um vínculo entre os sujeitos. Isto é, com a infração nasce uma relação tributária¹³⁹, com todos os seus elementos: sujeitos ativo e passivo e objeto da prestação, consubstanciado em uma sanção. A norma jurídica tributária é marcada pela coatividade, uma vez que descumprida dará margem a imposição coativa de uma sanção, ou seja, a norma secundária. Paulo Barros de Carvalho¹⁴⁰ assevera:

(...) na sua completude, as regras do direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária. Esta concepção nada mais é do que

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 509.

¹⁴⁰ Id. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1999. p. 31.

corolário daquilo que já aventamos de modo peremptório: inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias.

A norma jurídica tributária é heterônoma, o que significa dizer, não dá margem à vontade das partes como elemento de modificação da Lei.

No entanto, é inegável que existe uma diferença entre a norma tributária e a norma penal. Embora ambas prevejam uma sanção, o direito penal preocupa-se (ao menos deveria se preocupar) com condutas cuja ofensividade impõe uma reação estatal diferente daquela que se dá com o mero descumprimento de algumas normas. O legislador só deve criar tipos penais cujas condutas são efetivamente danosas à sociedade, de tal sorte que não se pode incriminar bagatelas ou tipificar ações e omissões que não afetem bem jurídico algum. A intervenção penal, por traumática que é, somente deverá ser usada se realmente fizer-se necessária. A infração tributária é um gênero no qual o delito fiscal é espécie, o que significa dizer que todo delito fiscal será uma infração tributária. Todavia, nem toda infração tributária será um delito fiscal. Nas palavras de Aliomar Baleeiro¹⁴¹,

...o Código Tributário Nacional somente trata do ilícito tributário. É que um mesmo evento pode, sob certo ângulo, configurar ilícito tributário e, sob ângulo diverso, ilícito penal. Enfim, por detrás de um mesmo acontecimento, há que se descobrir o específico da infração tributária e o específico da espécie delituosa. Deixar de pagar tributo, simples inadimplência, não é crime, mas configura ilícito tributário.

Gamil Föppel e Rafael Santana¹⁴² referem que inexistente, precisamente, uma diferença ôntica entre infrações penais e as outras espécies de infração: *a diferença reside no campo axiológico ou deontológico*. Discorda-se de tal afirmação, ante o fato de que para se configurar uma infração penal há outros elementos que formam o injusto penal, consubstanciados em elementos objetivos e subjetivos do tipo, tais como o dolo e a ofensividade, o que diferiria uma infração tributária de um delito fiscal. O Direito Penal tem como característica justamente *o seu caráter fragmentário, no sentido de que representa a ultima ratio do sistema, limitando-se a punir as ações mais graves praticadas contra os bens jurídicos mais importantes*¹⁴³. Os princípios que regem o Direito Penal limitam o poder punitivo estatal e impõem critérios valorativos específicos, assim como normas jurídicas próprias, tipicamente penais, para se chegar a uma responsabilidade penal.

¹⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 759.

¹⁴² EL HIRECHE, Gamil Föppel e SANTANA, Rafael de Sá. **Dos Crimes contra a Ordem Tributária**. Salvador: JusPODIVM, 2005. p. 12.

¹⁴³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Saraiva, 2012, v.1, p. 35.

São todos esses elementos próprios da ciência penal que lhe conferem uma autonomia sistemática e teórica, enquanto ramo do Direito, e autorizam deduzir que o *crime tributário* pode e deve ser diferente do *ilícito tributário* (infração tributária). Cezar Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro¹⁴⁴ propõem que a diferenciação deve estar orientada em dois sentidos:

- (i) em primeiro lugar, o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário. Se partirmos da premissa fundamental de que o Direito Penal tem como função a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, não podemos admitir a criminalização de condutas constitutivas de *mera infração de dever*. De modo que sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico *ordem tributária*, não há que se falar na deflagração do poder punitivo de Estado. (ii) em segundo lugar, apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o ordenamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena.

A criminalização autônoma das infrações tributárias surgiu com a Lei 4.729 de 14 de julho de 1965 que definia o crime de sonegação fiscal. Antes disso, o Código Penal trazia o como tipo *iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devida pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*, em capítulo destinado aos crimes contra a Administração Pública ao lado do contrabando (artigo 334), sob a denominação de *Contrabando ou descaminho*. A Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 derogou a lei de 1965 que previa os crimes de sonegação fiscal, tipificando os delitos contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Não obstante a criação de novos preceitos primários, a nova legislação manteve substancialmente as mesmas condutas delitivas da lei derogada. Nos três primeiros artigos foram previstos os crimes contra a ordem tributária, sendo que no artigo 4º se tipificou os crimes contra a ordem econômica e no artigo 7º definiram-se os crimes contra as relações de consumo. O artigo 1º e 2º do novel diploma legal previu os delitos fiscais cometidos por particulares, enquanto que o artigo 3º estabeleceu um tipo penal que criminaliza os atos praticados por funcionários públicos. Embora existam funcionários públicos concursados e/ou contratados cujo requisito para a investidura no cargo é o diploma de contador, para o presente estudo, a análise cingir-se-á aos delitos previstos no

¹⁴⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 28/29.

artigo 1º e 2º da referida lei, uma vez que importa aqui os contadores vinculados à iniciativa privada. A Lei 8.137/90 não só reproduziu todas as figuras típicas contidas na legislação derogada, como ainda criou novas espécies de delitos.

A principal mudança com a entrada em vigor da nova lei dos crimes contra a Ordem Tributária foi, para Bitencourt e Monteiro¹⁴⁵, “a técnica de tipificação utilizada”, uma vez que na lei derogada era possível identificar o elemento subjetivo especial do injusto que se afigurava na intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei, o que denotava claramente que os crimes de sonegação fiscal “não eram meros crimes de infração aos deveres instituídos pelas normas tributárias, mas ilícitos penais cuja relevância típica estava associada à comprovação da fraude empregada arditosamente pelo agente, com o intuito de ludibriar a Fazenda Pública”. Isso implicava em verificar a idoneidade e potencialidade ofensiva do comportamento, respeitando o caráter fragmentário do Direito Penal, como *ultima ratio* do sistema. Essa característica foi rompida com a vigência da nova legislação. No modelo legislativo anterior, os tipos de delito de sonegação fiscal eram exclusivamente de mera atividade, ao passo que a nova legislação criou tipos materiais ou de resultado.

Partindo de uma perspectiva que a interpretação e aplicação do Direito Penal devem ser dadas com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, Bitencourt e Monteiro¹⁴⁶ referem que no caso dos delitos fiscais tem-se como bem jurídico a arrecadação, uma vez que a ordem tributária, enquanto atividade administrada pelo Estado, personificada na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), está dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Isso foi instituído e sistematizado nos artigos 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, o que dá um caráter de *bem jurídico supraindividual*. Heloisa Estellita¹⁴⁷, nesse sentido, refere que:

A arrecadação tributária, porém, entendida como instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais, representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento de pena.

¹⁴⁵ Ibid., p. 20.

¹⁴⁶ Ibid., p. 33.

¹⁴⁷ ESTELLITA SALOMÃO, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.p. 188.

A identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo *arrecadação tributária*, é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema. Potencialidades estáticas concernentes à proteção de parcela do patrimônio público, representada pela receita tributária, cuja destinação socioeconômica já foi identificada. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exação tributária, igualmente orientada ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.

O bem jurídico-penal da *arrecadação tributária* assim definido, de forma determinada e concreta, está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

Para Bitencourt e Monteiro¹⁴⁸, dependendo da concepção de bem jurídico que se assuma, será possível identificar um distinto *objeto jurídico* sobre o qual se incide a proteção penal e isso tem uma repercussão no alcance dos tipos penais. A polêmica reside em duas linhas básicas para a compreensão da figura delitiva que, conseqüentemente, conduzem a conclusões divergentes na análise de determinados elementos do delito. Em outras palavras, essas duas linhas são, de um lado, as denominada *teses funcionais* e, de outro lado, as teses de orientação *patrimonial*.

Essas duas construções doutrinárias foram analisadas por Carlos Martínez Buján Pérez¹⁴⁹ que, sobre as *teses funcionais*, refere agruparem-se as teorias que possuem em comum rechaçar uma configuração patrimonial do objeto jurídico e elaborar frente a isso uma noção de bem jurídico diferente, conectada às funções que deve cumprir o tributo. O objeto jurídico tutelado nos delitos tributários seria a *função tributária*, concebida como uma simples atividade da Administração voltada a gerir os tributos por meio de um procedimento determinado. Partindo de um conceito oriundo do Direito Tributário, afirma-se que na proteção penal tributária dispensar-se-ia a Fazenda, considerada não como conjunto patrimonial, senão como titular de funções públicas, isto é, a *função tributária*, enquanto um conceito geral que resume a posição em que o ordenamento coloca a Administração para a defesa do interesse público relativo à efetiva atuação das normas tributárias¹⁵⁰. O objeto jurídico protegido nos crimes contra a Ordem Tributária estaria diretamente vinculado às funções a que o tributo deve cumprir no âmbito de uma determinada sociedade¹⁵¹.

As *teses patrimonialistas* ou *de orientação patrimonial* caracterizam-se por considerar que o objeto jurídico nos crimes de sonegação fiscal configura o bem jurídico imediatamente protegido que é justamente o *patrimônio da Fazenda Pública*, concretizado

¹⁴⁸ Ibid., p. 33-34.

¹⁴⁹ BUJÁN PÉREZ, Carlos Martínez. **El delito de defraudación tributaria**. *Revista Penal*. n.1, 1998. p. 56.

¹⁵⁰ Ibid., p. 56.

¹⁵¹ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 35.

por meio da *arrecadação tributária*. Este é, portanto, o bem jurídico tutelado no sentido técnico e é ele que deverá ser ofendido por um comportamento típico e cuja vulneração tem que ser captada pelo dolo do autor. Por óbvio que há, de igual sorte, um bem jurídico mediato ou imaterial representado pelas *funções* que o tributo deve cumprir, mas dito bem jurídico não deve possuir uma relevância direta nem no tipo objetivo, nem no subjetivo, uma vez que dado seu grau de generalidade não pode ser ofendido por um comportamento típico fraudatório individual, senão que tão somente poderá ser abstratamente exposto a um perigo através da reiteração e generalização das condutas defraudatórias individuais.

Bernardo Feijó Sánchez¹⁵² pondera que os delitos fiscais não são delitos que se configuram somente pela conjunção da infração de deveres tributários formais e a produção de um prejuízo à Fazenda Pública, o que acarretaria na impossibilidade de distinguir o desvalor da ação do delito e da infração administrativa tributária. Tampouco os crimes fiscais são delitos de mera organização, em que a provocação da produção de um resultado de prejuízo a Fazenda Pública constitua por si só o tipo. Os tipos delitivos desses crimes constituem-se na conjunção de atos concretos de organização, a infração de deveres tributários e a produção de prejuízo.

Essas concepções sobre o bem jurídico dos crimes contra a ordem tributária não são filigranas ou meras construções doutrinárias vazias de conteúdo prático. Ao contrário, dependendo da tese que se adote, derivarão consequências para a interpretação e o alcance dos elementos constitutivos do injusto típico, implicando, inclusive, nas questões acerca da autoria e da participação (pois, dependendo da tese que se adote, poderá o crime tributário ser classificado como *comum* ou *especial* próprio). Ou seja, ao se adotar uma *tese funcional* acerca do bem jurídico fica claro que se terá de averiguar a conduta delituosa sob um enfoque formal, visto que o efetivo dano, ofensa, à Fazenda Pública, restará relegado a um segundo plano, sendo que o que realmente interessará é a própria relação tributária. Nesse aspecto, as condutas dos contadores terão uma relevância ímpar, uma vez que, por terem atribuições exclusivas e específicas na elaboração de documentos contábeis fundamentais para a incidência do tributo, qualquer ato que estiver dolosamente em desacordo com as normas fiscais poderá ser punida independente do efetivo prejuízo na arrecadação. Isso porque, para os adeptos das *teses funcionais*, as funções tributárias seriam o bem jurídico tutelado. Já no caso das *teses* de cunho *patrimonialista* há necessidade de se demonstrar um efetivo prejuízo econômico (em sentido estrito) a Fazenda Pública.

¹⁵² Ibid., p. 232.

3.2.2 BREVES APONTAMENTOS ACERCA DA ESTRUTURA TÍPICA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O Direito Penal tributário é marcado pelo uso recorrente de expressões de natureza normativa isto é, o legislador frequentemente utiliza de elementos ou conceitos normativos, “circunstâncias que não se limitam a descrever o natural, perceptível pelos sentidos¹⁵³”, mas sim “juízos de valor e, até mesmo, um juízo de contradição com certas normas do ordenamento jurídico”. Nos delitos fiscais, esses elementos normativos estão atrelados à *conceitos normativos* relacionados diretamente às normas de Direito Tributário, sendo necessário buscar neste ramo do direito as informações para se ter o entendimento do alcance do tipo, sem jamais esquecer, todavia, que o *núcleo essencial da conduta incriminada* é aquele estabelecido pelo legislador penal, a bem de que não se criminalize tudo aquilo que figurar como uma infração tributária. Como exemplo desses *conceitos normativos* que fazem parte do tipo penal pode-se extrair os termos “tributo”, “contribuição social”, “acessório”, “nota fiscal”, “fatura”, “duplicata”, “nota de venda”, “autoridade fazendária”, “livro exigido pela lei fiscal”, “incentivo fiscal”, “em desacordo com o estatuído”, “informação contábil”, “pagamento indevido”, “vantagem indevida”, etc, todos presentes nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8137/90 que serão, a exceção do artigo 3º, pormenorizadamente, analisados em tópico próprio.

Somente ocorrerá o tipo penal dos crimes contra a ordem tributária se formalizada a incidência da norma geral e abstrata prevista no ramo do Direito Tributário. Trata-se de um pré-requisito para a configuração do delito a introdução da norma individual e concreta no ordenamento jurídico que relate a incidência da conduta criminosa no seu antecedente, o que significa dizer que se deve verificar a relação jurídica tributária entre o Estado e o agente infrator¹⁵⁴. Há que se determinar, antes de tudo, o significado jurídico desses elementos normativos do tipo e, conseqüentemente, fazer um “juízo de subsunção¹⁵⁵” de tipo normativo, para, utilizando-se de critérios de imputação objetiva, verificar a criação do risco na análise do *desvalor da conduta* introjetado na norma incriminadora. Isso significa recorrer à legislação tributária, local em que se identificará o significado jurídico dos elementos

¹⁵³ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 39.

¹⁵⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A Decisão Administrativa Tributária como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In. TANGERINO, Davi de Paiva Costa. GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 64

¹⁵⁵ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 39.

normativos do tipo e se poderá averiguar o alcance da tipicidade. Em suma, os crimes contra a ordem tributária são legítimas normas penais em branco¹⁵⁶.

A autoria e a participação fazem parte do denominado tipo objetivo, como já foi tratado em tópico específico. Se a elaboração de informações contábeis perpassa, por vezes, conforme as legislações acerca da regulamentação do labor contábil, pela obrigatoriedade de se ter um contador avalizando esses documentos, como se pode deixar de verificar se as suas condutas foram ou não, total ou parcialmente, responsáveis pelo cometimento do ilícito tributário e pelo próprio delito fiscal? Embora o contador nem sempre seja o beneficiário direto da fraude fiscal, é inegável que suas condutas podem e, não raro, são necessárias para a consecução da infração tributária. Dito de outra forma é impossível em muitos casos pensar que tanto o delito fiscal como o ilícito tributário se deram sem que um profissional contábil não tenha participado em algum momento de atos que perfectibilizaram a fraude. Cabe assim averiguar se essa participação consistiu propriamente numa coautoria ou numa cumplicidade digna de responsabilização.

No âmbito dos crimes contra a Ordem Tributária, deve-se levar em consideração aquilo que Bitencourt e Monteiro¹⁵⁷ denominam de *princípio da dupla tipicidade* em que toda a modificação na estrutura típica da infração tributária poderá afetar a norma penal incriminadora, o que acarretará numa valoração dos efeitos dessa modificação. A lei penal fiscal está imbricada com as normas tributárias, podendo uma isenção fiscal acarretar na atipicidade da conduta delituosa fiscal. Isso demonstra a importância da tipificação tributária. Mesmo que o fato gerador, nos termos dos artigos 116 e 144 do Código Tributário Nacional tenha se configurado, caso haja uma política de isenção fiscal posterior em relação àquele tributo, retirando a necessidade de sua cobrança, isso incidirá diretamente na norma penal, obrigando o reconhecimento da retroatividade benéfica ao réu e a consequente absolvição. A prévia infração tributária é pressuposto para a formação do tipo penal fiscal.

Todavia, um dos problemas recorrentes relativo à influência da tipicidade tributária na norma penal está na análise do elemento subjetivo, no caso dos crimes previstos pela Lei 8.137/90, na prova do dolo. Como os crimes contra a Ordem Tributária não prevêm a modalidade culposa, é corriqueiro em denúncias e julgados a presunção de que *infrações tributárias* seriam suficientes para sustentar o dolo. Ocorre que nas *infrações tributárias* a responsabilidade é objetiva, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, o que

¹⁵⁶ Normas penais em branco são todos os preceitos incompletos, genéricos ou indeterminados, que necessitam da complementação de outras normas.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 41.

faz com que a autoridade administrativa não dê a devida atenção aos elementos subjetivos, ante a inutilidade disso para fins fiscais. E isso tem como efeito prático que, ao chegar ao Ministério Público e ao Judiciário, presume-se que a *infração tributária* tenha sido realizada dolosamente, como se a mera *infração do dever extrapenal* fosse constitutiva do delito. Não por outro motivo, buscando evitar essas interpretações que conduzem a uma inaceitável responsabilidade objetiva em âmbito penal, a grande maioria da doutrina nacional e internacional exige que o dolo nos crimes fiscais caracterize-se no propósito de *fraudar* a Fazenda Pública, exteriorizando-se por meio de práticas de atos inidôneos para tal fim.

Resta clara a importância que se tem em averiguar todo o procedimento administrativo fiscal que será o elemento chave para a tipicidade dos crimes contra a Ordem Tributária. É nessa fase em que a figura do contador aparece com maior relevância, na medida em que as informações contábeis que podem acarretar uma autuação fiscal passam, em determinados casos, obrigatoriamente, por lei, pelo crivo de um contador. Isso foi demonstrado no tópico em que se tratou das atribuições legais específicas do profissional contábil.

3.2.3 OS CRIMES PREVISTOS NO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90

O artigo 1º da Lei 8137/90 criminaliza as condutas de suprimir ou reduzir tributo, bem como obrigação acessória, mediante formas elencadas nos cinco incisos constantes na norma, como se depreende, *in verbis*

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.

O objeto material da supressão ou redução é o tributo ou contribuição social e quaisquer acessórios correspondentes. Bitencourt e Monteiro¹⁵⁸ salientam que a “supressão de tributo refere-se, assim, à sua evasão total, enquanto a redução significa diminuí-lo, isto é, não recolher o que deveria ter sido pago ao erário público”.

Ao tratar da supressão ou da redução de tributos o legislador penal faz uso de conceitos normativos relacionados às normas de Direito Tributário, ante o fato de que o Direito Penal não se ocupa, como já apontado anteriormente, em classificar uma categoria já existente em outros ramos das ciências jurídicas. O alcance do tipo penal está estritamente vinculada às questões do direito tributário, inserindo-se nas características das responsabilidades do Direito Penal Econômico anteriormente ressaltadas. Em outras palavras, Martínez-Bujan¹⁵⁹ assevera que “las actividades ilícitas tienen que quedar sometidas a tributación, porque así lo imponen los principios de capacidad contributiva, igualdad y neutralidad fiscal, en virtud de lo cual hay que aceptar con carácter general que cabrá aplicar el correspondiente delito de defraudación tributaria”.

Os termos redução ou supressão evidenciam um “elemento de natureza pecuniária¹⁶⁰”, visto que o comportamento típico objetivo consiste no não pagamento, total ou parcial do valor devido ao erário público, por conta da obrigação tributária existente. Isso o caracteriza como um tipo penal de resultado (ou material) que “são aqueles que exigem, para a sua implementação, a produção de resultado naturalístico, que pode ser tanto uma lesão ao objeto sobre o qual recai a conduta quanto a exposição deste a uma situação de perigo¹⁶¹”.

Disso decorre que para a consumação dos delitos previstos no artigo 1º, faz-se necessário verificar o momento em que ocorre a supressão ou a redução do tributo, o que implica em circunstâncias práticas relevantes, uma vez que se faz necessária a análise da necessidade do exaurimento do processo administrativo fiscal para a propositura da ação penal por crimes materiais contra a ordem tributária, embora existam controvérsias na jurisprudência.

Por serem crimes materiais, o resultado deve ser entendido num duplo sentido: *resultado material* e *resultado jurídico*. O *resultado material* caracteriza-se, como já explicitado, na alteração sensorialmente perceptível no mundo externo das coisas, fruto de movimento corporal, isto é, da manifestação da vontade humana, enquanto que o “resultado

¹⁵⁸ Ibid., p. 106.

¹⁵⁹ BUJÁN PÉREZ, Carlos Martínez. **El delito de defraudación tributaria**. *Revista Penal*. n. 1., p.57, 1998.

¹⁶⁰ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 108.

¹⁶¹ EL HIRECHE e SANTANA, op.cit., p. 43.

jurídico ou típico seria a incidência de lesão ou perigo sobre o bem jurídico protegido em cada espécie de delito¹⁶², em que não se releva o elemento da ação, mas sim o objeto da tutela penal. Trata-se do crime de dano, cujo efeito lesivo se concretiza em uma exteriorização destacada da ação. O resultado é elemento essencial do fato típico em que quando não ocorre não se tem uma conduta criminosa. Em outras palavras, não se comprovando a repercussão negativa nos cofres públicos, a saber, no Erário Público, não estão os tipos penais prescritos no artigo caracterizados.

O caput do artigo em tela faz uma definição genérica do crime fiscal em que a configuração deste dar-se-á necessariamente com a realização de alguma das condutas descritas nos incisos subsequentes. Os termos *supressão* e *redução de tributo* referem-se, assim, ao resultado do crime que será alcançado por via das ações e omissões descritas nos incisos I a IV que se darão através de ocultação fraudulenta do fato gerador da obrigação tributária. Tathiane Piscitelli¹⁶³ refere que “dado o fato de um sujeito praticar uma das condutas previstas nos incisos e dessa conduta advir a supressão ou redução de tributos, estará configurado crime contra a ordem tributária”.

A consumação desses crimes, portanto, só se dará com a efetiva redução ou supressão de tributos, o que depende de norma jurídica, individual e concreta que relate a ocorrência da referida redução ou supressão de tributos, formalizada através da relação jurídica tributária cujo objeto seja o pagamento da exação devida. O lançamento tributário deverá ser o introdutor da norma individual e concreta que determina o conteúdo que indica o fato jurídico tributário, onde estão os critérios da regra-matriz de incidência e institui a obrigação tributária como o equivalente da relação jurídica de caráter patrimonial. Não é o simples fato de um agente omitir informações à autoridade administrativa que resultará automaticamente na concretude do crime contra a ordem tributária. Além disso, a Administração necessita descobrir a omissão por parte do agente que figura como sujeito passivo da obrigação de adimplir o tributo sonegado.

Esse fato somente se dará com o lançamento tributário, disciplinado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

¹⁶² PISCITELLI, op.cit., p. 68.

¹⁶³ Ibid., p. 67.

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

É por meio do lançamento tributário que a autoridade administrativa introduz a norma individual e concreta no ordenamento jurídico, relatando a incidência da norma tributária, assumindo a condição de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos. Somente com o lançamento tributário que o Ministério Público poderá propor a ação penal. Isso, inclusive, foi pacificado com a edição da SÚMULA VINCULANTE 24 do Supremo Tribunal Federal cujo texto refere

SUMULA VINCULANTE 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Essa dependência do tipo penal em relação à norma tributária tem efeitos na determinação do sujeito ativo do crime tributário que, embora nem sempre seja o sujeito passivo da obrigação tributária, trará evidências de quem seria o responsável pela fraude fiscal. É certo que atribuir sempre responsabilidade criminal àquele que é o responsável tributário configuraria uma inaceitável responsabilidade penal objetiva, mas a verificação da autoria e da participação, geralmente, terá uma primeira análise na obrigação tributária introduzida por meio do lançamento tributário. Assim, em regra, o autor do crime fiscal será o *contribuinte*, cuja definição normativa encontra-se no artigo 121 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;

No entanto, além do contribuinte, o Código Tributário Nacional prevê no inciso II, parágrafo único do artigo 121 a figura do *substituto*, que vem a ser o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, bem como o *responsável tributário* e o *terceiro responsável*. O responsável tributário está previsto nos artigos 128 e seguintes, cuja redação explicita:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É difícil imaginar, nos casos previstos no artigo 128 e seguintes, uma responsabilidade criminal que possa ser atribuída a um responsável tributário que sequer teve qualquer participação na obrigação tributária original, isto é, na constituição do fato gerador. Já o terceiro responsável tem previsão no artigo 134 do Código Tributário Nacional e a sua responsabilidade fiscal advém da impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte e a participação de terceiro no ato que configure o fato gerador do tributo, ou tenha relação com sua indevida omissão.

Apenas um estudo aprofundado das espécies tributárias identificará, para fins fiscais, os sujeitos que possuem a condição de *contribuinte*, assim como aqueles que possuem a condição de *responsável em sentido estrito*. O que se deve observar com acuidade são aqueles casos corriqueiros em que não haverá coincidência entre o sujeito obrigado perante a Fazenda Pública a efetuar o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e o agente do crime do artigo 1º. E isso tem uma grande relevância prática na medida em que a simples identificação do obrigado tributário como sendo o autor do delito previsto no artigo 1º implica numa responsabilidade objetiva o que, se no direito tributário é aceitável, no âmbito penal fere o princípio basilar e constitucional da culpabilidade.

A identificação do sujeito passivo da obrigação tributária não é suficiente para se formar um juízo de adequação típica na esfera penal. E isso se deve ao fato de que o sujeito formalmente obrigado perante o fisco não raro *delega*, por meio de acordos ou convenções particulares, a *terceira pessoa* a responsabilidade de fato pelo recolhimento e/ou pagamento do tributo. Não há dúvidas, portanto, que se essa terceira pessoa for quem realmente realizou, por sua conta e risco, a conduta fraudulenta, ultrapassando os limites de suas atribuições¹⁶⁴, deverá ser imputado como autora do delito. É sabido que acordos e convenções particulares não são oponíveis perante o Fisco para fins de responsabilidade tributária no sentido de alterar a definição legal de sujeito passivo das obrigações tributárias. Todavia, ao se tratar de responsabilidade penal é necessário demonstrar quem foi, de fato, o autor material da conduta típica e se esse sujeito possui um denominado *vínculo subjetivo* com ela, consistente no *agir doloso*.

Como referem Bitencourt e Monteiro¹⁶⁵, “a controvérsia que pode existir diz respeito ao título de imputação do terceiro que, sem ostentar a condição de contribuinte nem a de

¹⁶⁴ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 116.

¹⁶⁵ Ibid., p. 117.

responsável em sentido estrito perante o fisco, realiza a ‘redução’ ou ‘supressão fraudulenta’ do tributo”. Essas questões sobre a delimitação de uma autoria em matéria tributária e penal não demandam muita complexidade quando se trata de pessoas físicas, uma vez que não há maiores dificuldades em se identificar a sonegação e os sujeitos responsáveis pelo fato (inclusive quando há uma delegação por meio de acordo ou convenção particular). A matéria torna-se conturbada quando tratamos das pessoas jurídicas, visto que não há previsão legal no ordenamento pátrio que preveja a sua responsabilidade penal em crimes contra a ordem tributária. E isso conduz a necessidade de identificar os autores e partícipes dos crimes contra a ordem tributária. Se a legislação fiscal prevê objetivamente quem deverá responder pela obrigação tributária, a legislação penal atém-se ao fato típico e a quem realmente o cometeu. O *contribuinte* será a sociedade empresária, mas o comportamento típico será realizado por uma *pessoa física*.

O legislador penal, a bem de dirimir eventuais dúvidas a quem será imputada a responsabilidade penal quando se tratar de pessoas jurídicas, trouxe no artigo 11 da lei 8.137/90

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.

Em regra, os delitos de supressão e redução de tributo em favor de uma sociedade empresária serão, assim, imputados aos seus diretores, administradores, gerentes ou funcionários responsáveis. E isso resulta da compreensão ampla da figura do *responsável tributário* que perpassa pelo disposto na segunda parte do artigo 128 e nos artigos 134, 135 e 137 do Código Tributário Nacional que tratam da *responsabilidade de terceiros* e da *responsabilidade por infrações*. As pessoas previstas pelo artigo 134 serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, assim como os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do artigo 135. Significa dizer que o terceiro que não era visto como responsável tributário em sentido estrito passa a integrar a relação jurídico-tributária como sujeito passivo obrigado a cumprir com as exigências do fisco. Logo, esse sujeito que, embora não seja um contribuinte, adquire o status de responsável podendo, assim, ostentar a condição requerida pelo tipo penal do artigo 1º da Lei 8.137/90. Não por outro motivo que os sócios, em princípio, apesar de não serem

solidariamente responsáveis pelo pagamento dos débitos fiscais da pessoa jurídica, podem figurar como sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária. O mesmo pode-se dizer dos profissionais contábeis que, em virtude de convenções que delegam funções de cálculos e recolhimentos de tributos, podem responder criminalmente. Nesse sentido, Rui Stoco e Tatiana de Oliveira Stoco¹⁶⁶ salientam que “mesmo a pessoa que não faça parte da empresa, como sócio-gerente, administrador ou gerente contratado ou, ainda, empregado poderá ser sujeito ativo do delito, como, ‘ad exemplum’, o contador responsável, nos termos do art. 11 da lei de regência (Lei 8.137/1990)”.

O que importa dizer é que pelas funções exercidas pelo contador no seio da pessoa jurídica, dentro das atribuições exclusivas e específicas do seu mister, há que se analisar pormenorizadamente, antes de tudo, suas condutas, uma vez que dependendo da forma como se suprime ou reduz o tributo não se tem como excluir donexo causal a atividade contábil. Isso não quer dizer que obrigatoriamente o contador seja responsável criminalmente, mas que para se chegar a supressão ou redução de tributo em algum momento se teve uma operação contábil. Por óbvio que em determinadas situações, os contadores não recebem todos os documentos necessários para se fazer a real contabilidade, o que pode lhes eximir de quaisquer responsabilidades. Mas o que se pretende é justamente determinar alguns limites da participação e da autoria do profissional contábil nos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, é necessária essa análise pormenorizada dos tipos penais fiscais.

Assim, outra questão que implicará diretamente na atribuição de responsabilidade penal aos autores e aos partícipes dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90 diz respeito à que concepção deve-se adotar em relação ao delito em comento. Explica-se: o tipo penal de supressão ou redução de tributo ou acessório não explicita se todo o devedor do fisco deverá ser ou não um infrator penal. Ainda que seja unânime que as condutas constitutivas dos crimes tributários requerem necessariamente um pressuposto prévio, qual seja, a pré existência de uma relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo do delito e o Fisco, isto é, que haja uma dívida tributária configurada (tipo penal em branco), como restou antes apontado, outros elementos podem ser exigidos para que o delito se perfectibilize. E nesse sentido, a doutrina refere existirem duas concepções sobre a natureza dos crimes tributários¹⁶⁷, uma postura defendida majoritariamente na doutrina alemã e, minoritariamente, pela doutrina espanhola, segundo a qual o crime fiscal se dá com a causação de um prejuízo

¹⁶⁶ STOCO, Rui. STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 85/86.

¹⁶⁷ BUJÁN-PÉREZ, op.cit., p. 57.

patrimonial em função da infração de deveres tributários, configurando, assim, um delito de *infração de dever*¹⁶⁸, nos termos da construção de Claus Roxin.

De outra banda, encontra-se a postura majoritária na Espanha a qual se defende a denominada *teoria do engano*, em que se exige o emprego de fraude ou engano para que a infração tributária possa ser tipificada como um crime fiscal. Para alguns adeptos dessa segunda teoria, os crimes fiscais configurar-se-iam como uma espécie de estelionato, em que o engano faz-se necessário por meio da realização de uma manobra ardilosa que induza em erro a Administração Fiscal. Essa tese é denominada *mise en scène*. No entanto outros autores, adeptos da teoria do engano, rechaçam a tese do *mise em scène* alegando que o engano característico para a subsunção do crime contra a ordem tributária não pode ser identificado com aquele que define o crime de estelionato.

Enrique Bacigalupo¹⁶⁹, adepto a teoria da infração de deveres, alega que a doutrina majoritária espanhola não é sustentável ao afirmar que os crimes tributários seriam uma forma de fraude baseada no engano. Para este autor, não se teria uma fraude nos crimes fiscais, uma vez que deixar de pagar não seria em nenhum caso suficiente para afirmar a existência de uma enganação e ninguém necessitaria enganar para não pagar.

Diferentemente do que se pode pensar, essas duas vertentes não são uma filigrana meramente teórica ou fruto de retórica dogmática, ao contrário, repercutem objetivamente na adequação típica dos crimes fiscais. Isso porque, se partirmos da concepção dos crimes tributários como *infração de dever*, teoria defendida pela doutrina alemã, ter-se-á uma progressiva *administrativização* do Direito Penal, o que por consequência propiciará a ampliação da intervenção penal. Significa dizer que a tipicidade dos delitos tributários sujeita o mero devedor, isto é o inadimplente, a figura do *sonegador*. Já na denominada “teoria do engano” o crime tributário configurar-se-á com a fraude perpetrada pelo sonegador fiscal no sentido de frustrar a arrecadação tributária, distinguindo-o do mero inadimplente.

Na lei 8137/90 não se vislumbra claramente nenhuma das vertentes antes expostas, como bem enfatizam Bitencourt e Monteiro¹⁷⁰, possibilitando que se adotem ambas as perspectivas, uma vez que se descreve no tipo penal previsto no artigo 1º como formas de

¹⁶⁸ Os delitos de infração de dever são aqueles em que o elemento que determina a autoria constitui-se numa infração de um dever extra penal que não se estende necessariamente a todos os implicados no delito, mas que é necessário para a realização do tipo. Se trata sempre de deveres que estão antepostos no plano lógico da norma e que, em geral, se originam de outros ramos do direito. ROXIN, Claus. **Autoria y Dominio del Hecho en Derecho Penal**. 7ª ed. Madri: Marcial Pons, 2000, p. 387.

¹⁶⁹ BACIGALUPO, Enrique. El delito fiscal. In. BACIGALUPO, Enrique (Dir.) **Curso de Derecho Penal Económico**. 2ª Ed. Madri: Marcial Pons, 2005, p. 474.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 110.

conduta a supressão ou a redução de tributo as meras infrações de deveres extrapenais relacionados às obrigações fiscais formais como condutas fraudulentas.

A análise do papel dos profissionais contábeis altera substancialmente dependendo da concepção que se seguir, isso porque se adotarmos a teoria das infrações de deveres, as condutas atribuídas exclusivamente aos contadores terão uma importância vital para que haja a consumação do delito, na medida em que eles têm o dever legal de realizar operações contábeis que serão levadas a efeito para a formação relação obrigacional tributária. No entanto, caso adote-se a teoria do engano, haverá a necessidade de se demonstrar o ardil, a fraude, para que o crime seja consumado, e com isso deve se verificar se as operações tributárias visavam efetivamente ludibriar o Fisco. E isso se deve ao fato de que é inegável a importância dos profissionais contábeis na confecção de documentos aptos à devida arrecadação tributária, ainda mais se atentarmos aos casos em que tal atribuição é privativa a estes profissionais, como nas sociedades empresariais. A devida proteção ao bem jurídico-penal tutelado – arrecadação tributária - passará pelas informações contábeis prestadas pelo contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, e confeccionadas pelos profissionais de contabilidade. Percebe-se, portanto, que há deveres positivos e negativos, cuja informação contábil é primordial para a adequação típica da conduta. Todavia, deve-se saber em que situações as condutas dos contadores configurará uma autoria, participação, ou ainda, se há relevância ou não na adequação típica. Para tanto, mister analisar todas as condutas previstas nos incisos do artigo 1º.

3.2.3.1 OMITIR INFORMAÇÃO OU PRESTAR DECLARAÇÃO FALSA ÀS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS

O inciso I do artigo 1º da Lei 8.137/90 descreve duas formas de condutas para suprimir ou reduzir tributos: a omissão de informação e a prestação de declaração falsa. Denotam-se, portanto, duas modalidades de agir, uma omissiva e outra comissiva.

A falta de critérios pelo legislador acerca de qual teoria optou para a configuração dos delitos de supressão e redução de tributos é patente ao se questionar sobre a exigência da fraude ou a simples infração ao dever positivo imposto nos delitos omissivos. Isso influencia toda a adequação típica da conduta na medida em que, concretamente, perquire-se se a suficiência da simples *omissão da conduta devida* como o não cumprimento é capaz de configurar o delito em questão ou se há necessidade de um *componente fraudulento* que seja hábil a induzir em erro o Fisco.

A omissão prevista no inciso I é o ponto nevrálgico acerca da discussão dogmática. E isso se deve ao fato que a própria doutrina dos delitos omissivos já é deveras conturbada. Com a superação das doutrinas naturalistas e ontológicas, *a essência da omissão*, nas palavras de Fabio Roberto D'Ávila¹⁷¹, “desloca-se, pois, para a norma”. Renuncia-se o conceito unitário de ação e acata-se uma concepção diferenciadora das condutas. Juarez Tavares¹⁷² preleciona que “a lesão ou o perigo de lesão de bem jurídico, em face da multiplicidade de variantes sociais, muitas vezes não se vincula diretamente à proibição de modalidades de ações juridicamente indesejáveis, que pela experiência, possam produzi-los, mas à imposição de deveres concretos que pretendem evitar esses resultados”. Em suma, a essência dos crimes omissivos está na infração à normas imperativas de conduta. Isso porque, o objetivo do direito penal é de *proibir* ações lesivas de bens jurídicos, por um lado, e *ordenar* ações protetoras de bens jurídicos, por outro, porque a produção do resultado de lesão do bem jurídico por ação proibida *equivale* à não-evitação do resultado por omissão de ação mandada, como destaca Juarez Cirino dos Santos¹⁷³. Desta feita, tipifica-se o crime omissivo quando o agente não faz o que lhe é juridicamente ordenado.

Essa é a natureza das condutas omissivas que poderá se dar de dois modos, quais sejam, “mediante a imposição de ações possíveis, que devem ser executadas por todos para impedir a concretização dessa lesão, ou por quem tenha, em face da assunção de postura pessoais, o dever de impedir tal resultado¹⁷⁴”. Portanto, dentro das condutas omissivas, distinguem-se duas modalidades de atuação, os *crimes omissivos próprios e impróprios*.

Fábio Roberto D'Ávila¹⁷⁵ enumera alguns critérios de distinção utilizados pela doutrina para diferenciar dogmaticamente os crimes omissivos próprios dos delitos comissivos por omissão. São eles:

- a) Critério normológico. Esta classificação, já praticamente abandonada, vale-se da natureza da norma violada, preceptiva ou proibitiva, para diferenciar entre omissões próprias e impróprias. As hipóteses de crimes omissivos próprios seriam de violação de normas preceptivas, de normas que exigem a realização de uma conduta positiva, enquanto os crimes omissivos impróprios violariam normas proibitivas, que estariam voltadas à proibição de um determinado resultado.
- b) Critério de Herzberg. Segundo Herzberg, crimes omissivos próprios são aqueles cujo tipo legal admite a sua realização apenas na forma

¹⁷¹ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 188.

¹⁷² TAVARES, Juarez. **Teoria dos Crimes Omissivos**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 294.

¹⁷³ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal Parte Geral**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p.213

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 294.

¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 217.

omissiva, enquanto por crimes omissivos impróprios entendem-se aqueles cuja realização admite tanto a forma comissiva quanto a omissiva.

c) Critério do dever de garante. Para esta classificação, o elemento distintivo entre as omissões próprias e impróprias consiste na exigibilidade ou não do “dever de garante”, que estaria ausente nas omissões próprias, enquanto, para as impróprias, consistiria elementos fundamental.

d) Critério lógico-objetivo de Schünemann. Os elementos motivadores da classificação “lógico-objetiva” aproximam-se, em alguns pontos, dos motivos que levaram à elaboração do critério do tipo penal. Schünemann não apenas destacava a falta de utilidade do critério do resultado, como também salientava a necessidade de uma denominação que fosse capaz de reunir os crimes omissivos não-escritos. No entanto, diferentemente de Kaufmann, o critério por ele proposto fundamenta-se em um elemento eminentemente material: a equiparação aos crimes comissivos. Assim, aplicando-se o critério “lógico-objetivo” de Schünemann, impróprias são consideradas as omissões que podem ser tratadas, do ponto de vista do direito penal, como equiparáveis à realização por um agir positivo ou, em outras palavras, à não-realização, equiparável à comissão, de uma ação individualmente possível, ao passo que, como própria, designam-se, por uma lógica de exclusão, as omissões não equiparáveis a um agir positivo.

Embora não faltem teorias para diferenciar os crimes omissivos próprios dos comissivos por omissão, predominantemente dois principais critérios se destacam: *o critério do resultado e o critério do tipo penal*. Também denominado de critério tradicional, o critério do resultado considera o crime omissivo próprio como um ilícito caracterizado pela simples violação de um dever, ou numa configuração mais recente uma mera desobediência ao mandamento legal¹⁷⁶, o que independe, por corolário lógico, da existência de um resultado. O tipo penal dos crimes omissivos próprios não traz o resultado normativamente vinculado que, aliás, pode sequer existir. No âmbito da omissão seria o equivalente aos crimes de mera atividade. Ao passo que os crimes comissivos por omissão são aqueles em que a ocorrência de um resultado típico, além de necessária, coloca o sujeito ativo no papel de garante como a pessoa que tem o dever de evitá-lo.

Nos crimes omissivos próprios, o resultado, caso exista, será indiferente ao tipo penal, visto não fazer parte da sua descrição. Essa é uma diferença essencial no critério do resultado nos crimes omissivos impróprios, em que a ocorrência do resultado típico deveria ser evitada pela intervenção do garante, ante o fato de se estar diante de uma norma preceptiva. O resultado típico é, portanto, para os crimes omissivos impróprios o maior fundamento para essa modalidade de conduta omissiva.

O segundo critério mais utilizado é o formal ou do tipo penal que distingue os crimes omissivos próprios e impróprios através de uma análise do tipo. Significa dizer que os crimes

¹⁷⁶ Ibid., p. 220.

omissivos próprios consistem em delitos cuja existência decorre de expressa previsão legal na qual a omissão está diretamente tipificada¹⁷⁷, diferentemente do que ocorre com a omissão imprópria em que não há um tipo especificando-a, configurando-se normalmente o resultado da combinação de uma cláusula geral com o tipo penal de um crime comissivo. A essência dos crimes omissivos impróprios não estaria, assim, na sua estrutura dogmática, mas sim na sua feição axiológica que deverá ser levada em conta para delimitar-se a fronteira entre as duas modalidades de conduta omissiva.

Não obstante o critério que se utilize, a modalidade omissiva prevista no inciso I do artigo 1º da Lei 8.137/90 é a imprópria, isto é, está-se diante da denominada *comissão por omissão* na qual, em linhas gerais, a *omissão* pode ser *equiparada* à ação positiva na produção do resultado requerido pelo tipo¹⁷⁸. Ou seja, “a equivalência da não-evitação do resultado por omissão de ação à produção do resultado por ação se fundamenta no dever jurídico de agir para evitar o resultado, atribuído ao garantidor do bem jurídico¹⁷⁹”. A figura do garantidor nesse tipo de delito é elemento do tipo e, por esse motivo, um critério legal de definição da posição de garantidor é exigência do princípio da legalidade. Juarez Cirino Dos Santos¹⁸⁰ refere que na doutrina penal vislumbram-se dois critérios para definir a posição de *garante* nos tipos de omissão imprópria, quais sejam, o material e o formal. Assim, os define:

- a) o critério *formal* ou *clássico* considera a *lei*, o *contrato* e a *ação precedente* perigosa como fontes do dever de garantia;
- b) o critério *material* ou *moderno* trabalha com duas fontes alternativas do dever de garantia: 1) por um lado, garantia de proteção/guarda de *pessoa determinada* (ou de *bem jurídico determinado*) contra *situações de perigo indeterminado*; 2) por outro lado, garantia de segurança/vigilância de *fontes de perigo determinadas* para proteger bens jurídicos indeterminados (ou *peçoas indeterminadas*).

O legislador pátrio adotou no artigo 13,§2º do Código Penal o critério formal que, apesar de oferecer segurança jurídica, tem uma natureza limitada e muito rígida, uma vez que nem a lei, nem a validade do contrato determinariam a posição de garantidor, mas a relação de confiança (no caso da lei) e a assunção fática da garantia (no caso do contrato). Já o critério material ou moderno, por sua vez, “é abrangente e flexível – e, por isso, dominante na

¹⁷⁷ Ibid., p. 221.

¹⁷⁸ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 110.

¹⁷⁹ Ibid. p. 215.

¹⁸⁰ CIRINO DOS SANTOS, op.cit. p. 102.

doutrina e jurisprudência contemporâneas -, mas a natureza difusa das categorias conceituais que o estruturam reduz a segurança jurídica¹⁸¹”.

Importante são as colocações sobre o tema feitas por Tavares¹⁸² que considera que a partir da criação da posição de garante, a doutrina passa a tomar a omissão, como uma relação proposicional fática em que a existência deixa de ser subordinada a limites precisos para constituir, unicamente, como um elemento de juízo de valor a que se estendem desde a forma de uma configuração empírica – no caso da ação precedente criadora do perigo – até deveres típicos de organização, passando por proposições puramente semânticas.

Logo, para o autor supracitado, o ponto básico da correspondência da omissão à ação estaria na constatação, conforme os diversos critérios de observação e inferência admissíveis, de que, no caso concreto, o sujeito não teria impedido o resultado juridicamente proibido, ainda que tivesse a capacidade de fazê-lo e, além disso, estivesse igualmente juridicamente obrigado. Assim, há neste processo alguns fatores intervenientes:

- a) a existência de um resultado juridicamente proibido; b) a não ação de alguém; c) a capacidade de atuar por parte desse alguém; d) a submissão desse alguém a um dever de impedir o resultado¹⁸³.

O processo de correspondência decorre, portanto, de uma indução por analogia com a própria ação: extrai-se da ação o que ela poderia apresentar, caso tivesse sido realizada, e com isso se afirma que a ela corresponde a não ação. A questão da posição de garantidor se insere como elemento desse processo de indução¹⁸⁴.

Nos crimes fiscais, o *dever de agir* está atrelado, em regra, como já anteriormente salientado, à existência de *obrigação tributária principal*, isto é, a obrigação de pagar, que pode ser originária tanto de um fato gerador, como de uma imposição pecuniária oriunda do não cumprimento de deveres formais, a denominada obrigação tributária acessória. Não por outro motivo que uma grande parcela da doutrina considera-os como delitos de *infração de dever* em que a comissão por omissão ocorrerá sempre que a omissão do dever de agir estabelecido na lei tributária, isto é, o não cumprimento da obrigação fiscal, estiver vinculada à causação de um prejuízo patrimonial à Fazenda Pública¹⁸⁵.

Assim, na comissão por omissão prevista no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 há que se identificar o garantidor que, em regra, será o sujeito passivo da obrigação tributária,

¹⁸¹ Ibid. p. 215.

¹⁸² TAVARES, Juarez. **Teoria dos Crimes Omissivos**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 136-137

¹⁸³ TAVARES, op.cit. p.137.

¹⁸⁴ Ibid., p. 137.

¹⁸⁵ MONTEIRO e BITENCOURT.op.cit. p. 111.

isto é, o contribuinte. Todavia, há próprias exceções previstas na legislação tributária e a questão atinente à responsabilidade penal quando se trata de pessoas jurídicas o que, de igual forma, foi prescrito em norma pelo legislador no artigo 11 da lei dos crimes contra a ordem tributária. Como já foi sobejamente demonstrado, nos crimes omissivos impróprios, há em seu seio a figura do garantidor, cuja análise desse papel é fundamental para se ter contornos mais claros sobre os limites das funções dos profissionais de contabilidade, isto é, até que ponto as omissões podem ser objeto de responsabilização penal ou não e como nesses casos se daria a autoria ou participação dos contadores.

Juarez Tavares¹⁸⁶ sobre o conteúdo material da posição de garantidor elucida que a doutrina tem se assentado em dois grandes grupos: a) a especial posição de defesa de certos bens jurídicos e b) a responsabilidade pelas fontes produtoras de perigo. No primeiro grupo enquadrar-se-iam as situações em que alguém se encontre incapacitado ou sem condições de proteger seus próprios bens jurídicos e, portanto, outra pessoa ficaria encarregada disso. Há uma relação de confiança entre uma pessoa que espera a proteção de outra. São exemplos clássicos a vinculação especial entre o sujeito garantidor e a vítima cujo primeiro, em virtude de circunstâncias e condições sociais e familiares, fica obrigado socialmente à proteção, tal como ocorre com relação aos pais, aos irmãos ou dentro da comunidade familiar. Da mesma forma, as relações profissionais de trabalho, nas quais uma pessoa se obriga profissionalmente à proteção de outras, o que se dá com os médicos em relação aos pacientes e os engenheiros para com os usuários das obras. Também se pode citar a assunção por parte de um sujeito de uma função de proteção unilateral ou bilateral, que independentemente de um contrato forma, conduza a confiança da proteção do bem jurídico, como o caso da pessoa que ajuda um cego a atravessar a rua ou daquele que se compromete a exercer a vigilância sobre os filhos alheios em praças e parques de diversão.

No segundo grupo que trata da responsabilidade pelas fontes produtoras do perigo, conforme Juarez Tavares¹⁸⁷, pode ser decomposto em outros dois subcasos: a) A situação de proteção frente a objetos ou comportamentos do próprio sujeito ou que se situem na sua responsabilidade. Por exemplo, o dono do prédio pelo bom funcionamento de seus elevadores; o dono de animais pela sua contenção e custódia; o causador de uma situação de perigo (ingerência) etc.; b) A posição de proteção frente a ações de seus subordinados. Assim, por exemplo, o delegado para com os atos dos agentes; os pais pelos atos dos filhos menores; os diretores de hospitais psiquiátricos pelos atos dos enfermos etc.

¹⁸⁶ Ibid., p. 137.

¹⁸⁷ Ibid., p. 137.

Günther Jakobs¹⁸⁸, sobre a questão dos deveres de garante nos crimes omissivos impróprios, traz outra interessante classificação, dividindo em a) deveres em virtude de responsabilidade por organização b) deveres em virtude de responsabilidade institucional. Destaca o doutrinador alemão que a fonte jurídica formal, isto é, a lei, é secundária nessa classificação, uma vez que não criaria *ex nihilo* a posição de garante, mas aclararia os limites da responsabilidade por organização ou de uma instituição. Os deveres em virtude de responsabilidade por organização abarcariam aqueles deveres que resultem da relação entre pais e filhos, entre cônjuges, das relações de confiança ou de poder e pelo exercício de funções públicas, sendo que os que dizem respeito a responsabilidade institucional seriam àqueles relativos a segurança no trânsito, a ingerência e aqueles advindos de uma assunção fática.

Como pondera Renata Jardim da Cunha Rieger¹⁸⁹, em meio a tantas discussões acerca da natureza dos deveres de garante, é possível identificar alguns pontos em comum, “e um deles é que o dever de garantia deve ser jurídico”. Isso não significa dizer que deva ser legal, isto é, advindo de uma lei que isoladamente consubstancia o dever de garantia. Por dever jurídico compreende-se uma *juridicidade*, uma **relação de confiança**, que seja apta a produzir efeitos jurídicos. Além disso, outro ponto em que toda a doutrina está de acordo diz respeito ao fato de que *deveres genéricos* de agir, *deveres de comunidade* são insuficientes para configurar o *dever de garantia*. Isso importa afirmar que a condição de garantidor surge de *deveres específicos*.

Desta feita, interessa saber se o profissional contábil pode ou deve assumir a posição de garantidor no crime de redução ou supressão de tributos. Não restam dúvidas que, conforme o que já foi antes apontado, a responsabilidade, ainda que na esfera tributária não seja relevada, poderá ser delegada ao contador por meio de um contrato. E isso conduz a situações fáticas que não podem ser desconsideradas, como por exemplo, quando um contrato social determina a obrigação do administrador de levar ao Fisco as informações pertinentes para a cobrança de um tributo, seria ele o garantidor? Num primeiro momento a resposta é afirmativa, no entanto, aparentemente deve-se analisar até que ponto a conduta omissiva não perpassa por deveres cujo papel assessorio dos contadores é freqüente, senão obrigatório.

A penalização de um administrador ou mesmo de uma pessoa física que confia a sua contabilidade, seja por situações de obrigações legais (previstas na lei que disciplina as

¹⁸⁸ JAKOBS, Günther. **Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoria de la imputación**. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 1997. p.968/969.

¹⁸⁹ RIEGER, Renata Jardim da Cunha. **A posição de garantia no direito penal ambiental: o dever de tutela do meio ambiente na criminalidade de empresa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 61/62.

atribuições dos contadores) ou ainda por deliberação pessoal, mas que ainda assim é o sujeito passivo da obrigação tributária pode gerar uma inadmissível responsabilidade penal objetiva. E isso dá pelo fato de que para o direito tributário, muitas vezes, é indiferente as relações contratuais entre o contribuinte e o contador.

Da mesma forma, o contribuinte, seja por meio do administrador ou outra encarregado (que não o profissional contábil) nos casos de sociedades empresária, pode repassar informações falsas ou precárias (omitindo a real contabilidade) ao profissional contábil que fará seu mister com base naquilo que tem. E ainda há que se destacar, de igual forma, aqueles casos em que o contador, juntamente com o sujeito passivo da obrigação contábil, cria manobras visando suprimir ou reduzir o tributo.

Todas essas condutas ferem deveres de informações contábeis verazes. Dependendo da situação, obrigatoriamente passarão pelo ofício contábil. Isto é, somente o profissional contábil poderá elaborar documentos necessários a aferição do tributo devido. Logo, sob o enfoque das teorias dogmáticas contemporâneas, principalmente as que dão ênfase ao bem jurídico, o contador, ao ferir seus preceitos éticos profissionais, previstos legalmente, estará de alguma forma contribuindo para um incremento do risco, ofendendo a norma. E isso se deve ao fato de que os deveres de informação contidas no tipo penal dos crimes tributários podem representar um dever, cujo não cumprimento implicaria numa omissão imprópria, passível de punição. Esse dever de informação perpassa pelas atividades contábeis exercidas sob a ótica do direito tributário.

Logo, as funções exercidas por esses profissionais podem colocá-los na função de garantidor ou retirá-los de tal papel. Isso será analisado em tópico acerca das denominadas condutas neutras. Ademais, no caso dos contadores estarem cumprindo ordens ou sob o comando de alguém, como se verificaria quem seria o garante? Ainda, sob a ótica do risco, os tipos penais em enfoque abarcam o dolo eventual ao ponto das condutas dos contadores enquadrarem-se tipicamente? Como pode ser tratada a participação na omissão imprópria?

Não há dúvidas de que se a conduta do profissional contábil respeitou todos os deveres ético-profissionais, legalmente previstos em normas atinentes ao exercício do labor, não se terá elementos hábeis a responsabilizá-los. No entanto, se o contador usurpa de suas funções, mais uma vez estar-se-á diante de um problema dogmático. O legislador brasileiro, ao tipificar os crimes materiais de redução ou supressão de tributo, não adotou expressamente, como restou demonstrado, uma das duas doutrinas preponderantes, quais sejam, as que dizem que o delito fiscal só será tipificado com um elemento de fraude ou aquelas que salientam que a infração de deveres será suficiente para a tipificação. Se levarmos em conta uma perspectiva

do *animus fraudandi*, a conduta omissiva do contador só terá relevância típica se demonstrado esse elemento subjetivo do tipo. Todavia, sob a ótica da *infração de deveres*, o profissional contábil terá dilatado o seu âmbito de autoria e participação, pois a simples demonstração de que houve um dolo (ainda que eventual) na elaboração das informações contábeis levadas ao Fisco que propiciaram a redução ou supressão de tributo já configuraria o delito.

Nesse ponto a questão adquire uma relevância especial se considerarmos que a *administrativização* do direito penal tributário é reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal em súmula vinculante que determina que uma ação penal só poderá ser instaurada com o procedimento fiscal findo. Salientam Bitencourt e Monteiro¹⁹⁰ que “a relevância penal da **omissão**, para efeito da caracterização do crime, depende da existência do prévio dever de prestar informações de natureza fiscal às autoridades fazendárias, e que esta repercute diretamente no pagamento do tributo ou acessório”. Porém, o procedimento fiscal, em regra, não se atenta, ante a não exigência das normas tributárias que se afira o elemento subjetivo (dolo ou culpa), de tal modo que nas condutas omissivas impróprias será levado ao conhecimento da autoridade penal somente se houve ou não a omissão das declarações sobre rendas devidas ao Fisco.

Poder-se-ia até mesmo argumentar a inconstitucionalidade do dispositivo previsto no artigo 1º, I, da Lei 8.137/90 ao cotejá-lo com o artigo 5º, LXXIII que preceitua que *o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado*. No entanto, na esfera tributária, não se tem motivos para tal exigência, uma vez que ela determina que o *contribuinte* ou quem responda por ele deve prestar informações aos agentes fiscais. Aliás, isto é previsto na própria legislação que regulamenta a profissão contábil. Assim, o dever de informar a autoridade administrativa tributária precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Os deveres para com a autoridade administrativa tributária decorrem da lei que institui e regula o tributo e está diretamente relacionado ao fato jurídico do qual emana a obrigação tributária¹⁹¹. Se verificado que o crime ocorreu, o autor não terá o dever de prestar informação alguma, atendendo ao disposto constitucional do “*nemo tenetur se detegere*” que impede a autoincriminação. Tanto o contador como o contribuinte que omitir informações fiscais não serão necessariamente culpado na esfera criminal.

Nesse sentido, sob a perspectiva dos elementos subjetivos do tipo em comento, Bitencourt e Monteiro¹⁹² defendem a necessidade de demonstrar o *ardil* do agente na redução

¹⁹⁰ Ibid., p. 121.

¹⁹¹ Ibid., p. 121.

¹⁹² Ibid., p. 124.

ou supressão do tributo. Para eles, a relevância típica da conduta depende da constatação de que houve consciência e vontade de produzir prejuízo ao erário público por parte do agente. Essa premissa de que há de se demonstrar a fraude, visto que o mero inadimplemento da obrigação fiscal não seria crime, mas apenas um ilícito tributário, parece ser a mais adequada a um direito penal de garantias que não aceita que se responsabilize criminalmente alguém por dívidas.

Todavia, essas interpretações sob a necessidade do *animus fraudandi* podem ser mitigadas sem que para isso se adote a teoria da infração dos deveres. Ao se acatar o dolo eventual para todas as modalidades de conduta previstas no tipo penal do artigo 1º (ou mesmo a teoria da cegueira deliberada como uma variação dessa modalidade dolosa), a simples possibilidade de se conhecer ou de ignorar aquilo que deveria conhecer, assumindo um risco de reduzir ou suprimir um tributo já seria suficiente para a configuração do delito.

No que se refere *ao agente prestar declarações falsas* está-se diante de um delito comissivo e refere-se àquilo que contraria o real conteúdo que deveria ter, ou seja, não há uma correspondência entre o conteúdo verdadeiro que se deveria apresentar. Sob o aspecto da ofensividade típica, o delito não se configurará se a declaração falsa prestada ou omitida não for um fato juridicamente relevante, isto é, a inexatidão das informações não causar um dano potencial aos interesses do fisco.

Como exemplos de condutas que, não raro, obrigatoriamente perpassam pelos profissionais contábeis e que configuram o crime em comento têm-se a *omissão de contabilidade*, a *dupla contabilidade*, a *contabilidade falsa* e a *contabilidade fictícia*.

Há que se salientar que o tipo em questão diz respeito a *falsidade ideológica* e não à *falsidade material*. Significa dizer que “enquanto a **falsidade material** afeta a autenticidade do documento em sua forma extrínseca e conteúdo intrínseco, a **falsidade ideológica** afeta-o tão somente na ideação, no pensamento ou conteúdo que seu texto encerram¹⁹³”. A falsidade ideológica está relacionada ao conteúdo da declaração, enquanto que a falsidade material refere-se a sua forma. Ante o conflito aparente de normas, um agente que cometer o delito em comento não poderá responder pelo crime de falsidade ideológica previsto no artigo 299 do Código penal, uma vez que incide o princípio da especialidade.

¹⁹³ Ibid., p. 123.

3.2.3.2 FRAUDAR A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL

Mais uma vez o legislador traz as mesmas condutas comissivas e omissivas impróprias anteriormente previstas no inciso I para tipificar o delito previsto no artigo 1º, II, da Lei 8.137/90. O que diferencia basicamente as condutas do inciso II em relação ao inciso I é o momento em que se pratica a omissão e a falsidade ideológica. Como bem assevera Bitencourt e Monteiro¹⁹⁴, “a peculiaridade está em que elas são praticadas **durante o período de fiscalização tributária**, isto é, no momento em que o corpo administrativo da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou Municípios, realiza o procedimento de verificação da regularidade fiscal do sujeito passivo”.

Esse delito é geralmente cometido pelo contribuinte que esteja obrigado por lei a expedir documentos ou a manter livros fiscais, cuja escrituração expresse uma operação comercial a ser tributada¹⁹⁵. No entanto, como já restou demonstrado, há casos em que o profissional contábil tem atribuições específicas de escrituração e manutenção de livros fiscais, de tal sorte que este tipo penal aparentemente tem incidência direta nas condutas dos contadores, sejam eles autores ou partícipes.

Exige-se para a configuração deste delito o dolo específico de reduzir ou suprimir tributo em proveito próprio ou alheio. Como hipóteses facilmente vislumbradas no cotidiano estão a do comerciante ou empresa que adquire uma nota fiscal inverídica ou falsa, isto é, que não represente efetivamente uma operação comercial legítima e se credita no livro fiscal próprio, de modo a reduzir o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS a pagar no momento oportuno. Trata-se de um caso típico em que se inserem elementos inexatos, quais sejam, um operação comercial inexistente, com o objetivo claro de fraudar ou evitar o recolhimento de um tributo, configurando-se uma sonegação fiscal. A expressão trazida no tipo como *fraudar* tem o significado de enganar, trapacear, confundir utilizando-se de meios ardis o erário público.

O delito em comento pode ser um crime bilateral, na medida em que aquele que forneceu o documento fraudado, isto é, que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado¹⁹⁶, deverá responder em coautoria com o

¹⁹⁴ Ibid., p. 125.

¹⁹⁵ STOCO e STOCO, op.cit., p. 99.

¹⁹⁶ Ibid., p. 99.

beneficiário, nos termos do artigo 11 da Lei 8.137/90 e não pelo delito de duplicata simulada previsto no artigo 172 do Código Penal, uma vez que impera o princípio da especialidade.

Da mesma forma que as condutas previstas no artigo 1º, I, da lei dos crimes contra a ordem tributária, a relevância típica somente será idônea se repercutir significativamente na obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária imposta pelo fisco. Se os dados forem irrelevantes não terão o condão de ofender o bem jurídico tutelado e por tal motivo, sob o aspecto da imputação objetiva, não criam um risco juridicamente desaprovado.

3.2.3.3. FALSIFICAR OU ALTERAR NOTA FISCAL, FATURA, DUPLICATA, NOTA DE VENDA, OU QUALQUER OUTRO DOCUMENTO RELATIVO À OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL

O delito em questão previsto no inciso III do artigo 1º da Lei 8.137/90 tem como ações a falsificação e a alteração de documento relativo à operação tributável. São crimes comissivos, cujos objetos do comportamento criminoso recaem na nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Os primeiros elementos são meramente exemplificativos, visto que o legislador poderia, a bem de tipificar o delito, utilizar-se tão somente da expressão “documento relativo à operação tributável”, uma vez que nota fiscal, duplicata, etc, são espécies daquele gênero.

Existindo documentos relativos a operações tributáveis que somente podem ser preenchidos por profissionais contábeis, tudo em virtude das atribuições legais atinentes ao labor, fica fácil determinar a autoria ou participação dos contadores quando se verifica uma falsificação.

3.2.3.4. ELABORAR, DISTRIBUIR, FORNECER, EMITIR OU UTILIZAR DOCUMENTO QUE SAIBA OU DEVA SABER FALSO OU INEXATO

O inciso IV do artigo 1º da lei dos crimes contra a ordem tributária traz novamente modos ou formas de comportamentos relacionados à falsificação de documentos, fazendo referência inclusive ao uso destes documentos. Bitencourt e Monteiro¹⁹⁷ aludem que a “redação do inciso é, nesse sentido, repetitiva, dado que nos anteriores incisos também são incriminadas condutas vinculadas à falsificação”. A técnica utilizada pelo legislador que

¹⁹⁷ Ibid., p. 133.

diferencia esses modos de falsificação dos demais antes previstos está na utilização das expressões *distribui* e *fornece* o documento falso ou inexato diferenciando aqui o autor do sujeito passivo da obrigação tributária que apenas o utilizará esses documentos na redução ou supressão de tributo.

Assim, caso não houvesse a menção expressa do legislado, tipificando esse comportamento, aquele que efetivamente *distribui* ou *fornece* o documento falso ou inexato que tem como efeito a redução ou supressão de tributo, seria punido como partícipe, na qualidade de colaborador ou indutor, nos termos do artigo 29 do Código Penal e seus parágrafos. Esse inciso o coloca na qualidade de autor, deixando claro que quem fornece ou distribui documento falso não é necessariamente o contribuinte (sujeito passivo da relação tributária ou aqueles terceiros previstos em lei) que realmente reduz ou suprime tributo. Em outras palavras, com o inciso IV do artigo 1º, o legislador criminalizou condutas de *participação* na sonegação fiscal perpetradas por sujeitos estranhos à relação tributária.

Esse delito é talvez um dos que mais se aproxima das condutas perpetradas por profissionais contábeis. Isso porque, o documento falso ou inexato que deve ser interpretado como o ideologicamente falso¹⁹⁸ em muitos casos será produzido pelos contadores, ante os conhecimentos especiais que eles detém. A falsidade referida no inciso IV, por óbvio, abrange todas as modalidades de falsificação de documentos público e particular previstos nos artigos 297, 298, e 299 do Código Penal, diferindo, todavia, dessas modalidades, pois tem o fim específico relacionado à obrigação tributária. Logo, é equivocado incriminar um autor pelos delitos de falsificação previstos no Código Penal em concurso material com a modalidade prevista no inciso IV do artigo 1º da Lei 8.137/90. Isso porque há um conflito aparente de normas em que a norma especial prepondera sob a norma geral. Aliás, por se tratar de um tipo penal misto alternativo, se o agente falsificar e utilizar o documento falsificado não poderá ser punido pelas duas condutas. A realização de mais de um dos verbos dos incisos do tipo de redução ou supressão de tributo não será, assim, um componente que autorize um concurso material.

No tocante ao elemento subjetivo do tipo, o legislador deixa clara a possibilidade de se aplicar a modalidade do *dolo eventual* ao salientar no inciso IV a expressão *documento falso ou que deva saber falso ou inexato*. Por tal motivo, a doutrina afirma que “a norma incriminadora também se destina àqueles que atuam com dolo eventual, assumindo o risco de produção do resultado de redução ou supressão de tributo, mediante a elaboração,

¹⁹⁸ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 136.

distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento de natureza fiscal que devia saber falso ou inexato¹⁹⁹”.

3.2.3.5 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

O último inciso trazido pelo artigo 1º da lei dos crimes contra a ordem tributária especifica formas e técnicas de sonegação fiscal que se consubstanciam na recusa da entrega e no não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda efetivamente realizada de mercadoria ou prestação de serviço. São condutas que se configuram por meio da modalidade da omissão imprópria em que a comissão por omissão implica na ocultação do fato gerador, repercutindo na constituição do crédito tributário ou, ainda, produzindo uma completa evasão fiscal. Há de igual forma uma modalidade comissiva que consiste na entrega de nota fiscal ou documento equivalente que esteja em desacordo com a legislação e que implique na ocultação do verdadeiro fato gerador, o que igualmente repercute na constituição do crédito tributário de forma escondeita.

Nessa modalidade delitiva, a autoria e participação do profissional contábil enquanto tal está limitada a uma eventual atribuição de elaboração de documento equivalente a nota fiscal que esteja em desacordo com a legislação e que traga como resultado a supressão ou redução do tributo. Há que se salientar que o elemento subjetivo, tal qual nos demais incisos, é o dolo, uma vez que o agente deve ter o conhecimento assim como a vontade de negar ou deixar de fornecer nota fiscal, ou ainda, fornecê-la sabendo que o faz em desacordo com a lei para alcançar o resultado do tipo.

É de se frisar que o erro do agente, o esquecimento da entrega ou a entrega em desacordo com a legislação tributária não necessariamente acarreta na tipificação penal da conduta, podendo, em virtude da interpretação equivocada da legislação tributária por parte do autor, configurar uma mera infração tributária. Tal fato se dá pela ausência da constatação dolo, o que retira a tipicidade penal.

¹⁹⁹ Ibid., p. 139.

3.2.3.6 DESATENDIMENTO DE EXIGÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL

O parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/90 não é uma modalidade autônoma típica, pois se trata, na verdade, de uma norma explicativa que se refere ao alcance do inciso V no que diz respeito à obrigatoriedade do fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente, nos termos da legislação fiscal aplicável. Em outros termos, o legislador afirmou que quando o agente deixar de fornecer a nota fiscal ou documento equivalente, ou ainda fornecer em desacordo com a legislação, deverá ser notificado pela autoridade administrativa fiscal para que o faça num prazo de 10 dias ou ainda em período inferior, para que assim possa se caracterizar o modo de execução previsto no inciso V.

Em regra, exceto a existência de previsão que o fornecimento seja realizado pelo setor contábil, o parágrafo em questão não possui maiores considerações a serem feitas no que diz respeito ao labor contábil e a sua importância na configuração do delito de supressão ou redução de tributos.

3.2.3.7. CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS GERAIS ACERCA DO ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90

O crime previsto no artigo 1º e incisos da Lei 8.137/90 é, conforme Bitencourt e Monteiro²⁰⁰, um delito *especial* ou *próprio*, o que significa dizer que sob o enfoque dos autores do fato exige-se uma condição especial, isto é uma relação ou qualificação do sujeito ativo, que no caso deverá ser, em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária principal (ou àquele que a lei determina que responda), à exceção do inciso IV em que o agente é estranho a relação tributária e realiza as condutas de distribuir, fornecer ou emitir os documentos que serão utilizados para a prática do fato típico. Ainda sobre os agentes, é um delito *unissubjetivo*, ou seja, pode ser praticado por um só autor, embora admita naturalmente o concurso eventual de pessoas.

Além disso, é um crime *material*, uma vez que, como já apontado, o tipo requer, para a sua consumação, a produção de um resultado, material ou ideal, como consequência da conduta e distinto da mesma. O resultado, no caso a supressão ou redução do tributo, é parte integrativa do próprio tipo penal.

²⁰⁰ Ibid., p. 155.

Pode ser ainda classificado como um delito *de ação múltipla* ou de *conteúdo variado*, ante o fato de que contem no tipo penal várias modalidades de condutas. A conduta pode ser composta de vários atos que a integram, permitindo assim, o seu fracionamento e caracterizando o delito como *plurissubsistente*. É nesse ponto justamente que a análise das condutas dos profissionais contábeis recebe um especial relevo, visto que nesse fracionamento identificar-se-ão atividades contábeis para a apuração do tributo e a informação veraz. A elaboração de balancetes e de demonstrações do movimento por contas ou grupos de contas, de forma analítica ou sintética, o levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, são elementos que podem ser utilizados pela autoridade administrativa fiscal para a aferição do tributo devido. Esses elementos, dentre outros, são de atribuição exclusiva e obrigatória dos profissionais contábeis.

Resta claro, portanto, que em todas as formas de execução previstas no artigo 1º da Lei 8.137/90 para a supressão ou redução de tributos ou acessórios, as condutas dos contadores, em regra, são relevantes, isso quando não forem fulcrais para o cometimento do delito. Isso porque, as atribuições exclusivas dos profissionais de contabilidade, tais como elaborações de balancetes e confecções de livros fiscais, são o substrato principal para que se possa incidir o tipo penal. Em outras palavras, se há exigência de fraude na configuração do tipo, esta geralmente passará por uma atividade contábil ou que exija o conhecimento dessa ciência.

No contexto da criminalidade contemporânea, os delitos cometidos no seio empresarial destacam-se, e nesse ponto, nunca é demais lembrar que a atividade contábil, além de imprescindível, ainda é obrigatória por lei, fazendo com que o profissional da área seja uma engrenagem fundamental para o sistema e para a própria aferição do injusto.

3.2.4. OS CRIMES PREVISTOS NO ARTIGO 2º DA LEI 8.137/90

O artigo 2º da Lei 8137/90 traz no *caput* que os tipos descritos em cada um dos cinco incisos serão da mesma natureza que o delito previsto no artigo 1º, isto é, crimes contra a ordem tributária. A técnica de tipificação é diversa daquela prevista pelo artigo antecedente, uma vez que não há um núcleo essencial no *caput* do artigo 2º, mas sim nos incisos. Nesse sentido, faz-se necessário trazer o texto legal

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.

Verifica-se que cada inciso constitui uma norma incriminadora autônoma, ainda que todos esses incisos compartilhem o mesmo preceito secundário, isto é, a mesma cominação de pena. Cada uma das figuras previstas nesses incisos tutela o bem jurídico de formas distintas, o que faz com que se identifique uma redação defeituosa do *caput*. O que há em comum é tão somente as penas que são mais baixas que aquelas previstas no artigo 1º. E isso se deve muito ao fato de que nas figuras delitivas previstas nos incisos do artigo 2º há um desvalor focado na ação. Diferentemente do artigo 1º em que se exige a demonstração da supressão ou redução do tributo, não há a previsão de um resultado material para que haja a consumação do crime, o que faz com que os delitos previstos no artigo 2º sejam classificados como crimes de mera conduta contra a ordem tributária.

Bitencourt e Monteiro²⁰¹ asseveram que “a proteção outorgada pelo art.2º da Lei n. 8.137/90 à ordem tributária e, especificamente, ao erário público, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda Pública, é muito mais ampla e difusa, comparada à proteção concedida pelo art.1º deste mesmo diploma legal”. O artigo em comento é amplo no sentido de legitimar as expectativas de ingressos das arrecadações ao Fisco, instituindo normas penais que buscam alcançar uma boa gestão dos gastos de públicos. Essa técnica utilizada pelo legislador de tipificar como crimes de mera conduta visa justamente uma antecipação da tutela penal, na medida em que amplia o âmbito de penalização, pois não exige a comprovação de um resultado material recaindo todo o desvalor sobre a ação. Para esse

²⁰¹ Ibid., p. 161.

delito, o efetivo e concreto perigo de lesão ao bem jurídico é suficiente para sua consumação²⁰².

Aliás, se restar demonstrado que alguma das condutas trazidas no artigo 2º da Lei 8.137/90 acabaram por gerar um resultado material de supressão ou redução de tributos, a tipificação deslocar-se-á para artigo 1º do mesmo estatuto legal, sendo que aquelas condutas formais serão um delito-meio para se alcançar o crime fim.

Feitas essas considerações preliminares sobre os crimes de mera conduta contra a ordem tributária, faz-se necessária alguns breves comentários acerca das condutas previstas nos cinco incisos trazidos no artigo 2º da Lei 8.137/90.

3.2.4.1 FAZER AFIRMAÇÃO FALSA OU OMITIR DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU EMPREGAR OUTRA FRAUDE, PARA EXIMIR-SE, TOTAL OU PARCIALMENTE, DE PAGAMENTO DE TRIBUTO

Inegavelmente o inciso I do artigo 2º da lei dos crimes contra a ordem tributária apresenta similitudes com as condutas previstas no artigo 1º do mesmo estatuto legal. O que o diferencia está na técnica de tipificação, qual seja, enquanto o artigo 1º prevê crimes de resultado, o delito deste artigo em comento é de mera conduta. Tutela-se a *legítima expectativa de ingressos aos cofres da Receita*²⁰³, o que demonstra que o legislador buscou atribuir a incidência do Direito Penal em diferentes momentos, tudo visando demonstrar a repercussão das práticas do comportamento delituoso no bem jurídico protegido.

Em outras palavras, se a conduta teve como resultado a supressão ou redução de tributo estar-se-á configurado o tipo penal preceituado no artigo 1º do estatuto repressor. Todavia, caso a conduta não tenha ainda causado o resultado, o crime será de mera conduta, representando uma antecipação da tutela penal que busca justamente evitar que a ordem tributária seja exposta a um perigo concreto ou a uma lesão efetiva. A bem da verdade nem haveria a necessidade do legislador tipificar essa conduta, pois bastaria utilizar-se da figura dogmática da tentativa no artigo 1º da lei dos crimes contra a ordem tributária. Aparentemente, o único motivo que justifica essa opção legislativa se deve ao fato de que a tentativa nos crimes do artigo 1º da lei 8.137/90 receberiam uma pena mais grave que as condutas tipificadas no artigo 2º da mesma lei.

²⁰² STOCO e STOCO, op.cit., p. 110.

²⁰³ BITENCOURT e MONTEIRO, p. 162.

Os comportamentos previstos no inciso I do artigo 2º são três: *a) fazer afirmação falsa sobre rendas, bens ou fatos; b) omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos; c) ou empregar outra fraude.* A finalidade precípua é a de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo, embora seja desnecessário que o resultado aconteça para que se perfectibilize o crime, pois, como já demonstrado, caso se tenha o resultado o delito será o previsto no artigo 1º.

A primeira modalidade é comissiva e consiste na prestação de informação de conteúdo inverídico que nada mais é que aquele que não está de acordo com a realidade dos fatos, quais sejam, os fatos que fundamentam o nascimento da obrigação tributário ou que de qualquer forma repercutam sobre o valor devido ao Fisco. O conteúdo da informação que deverá ser levada a autoridade administrativa fiscal é o fim desse comportamento, devendo ser veraz para que não configure o crime. Em regra, a obrigação de se levar essas informações são dos contribuintes ou a quem foi delegado legalmente tal atribuição. No entanto, se considerarmos que o artigo 3º da Resolução 560 do Conselho Federal de Contabilidade especifica atribuições exclusivas dos contadores como, a título de exemplo, a avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal e o levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, e outros; a autoria ou a participação dos profissionais contábeis nessas condutas devem ser averiguadas, pois a esses profissionais lhes incumbe a elaboração dos documentos necessários. Essas informações terão de alguma forma uma participação na formação da obrigação tributária, pois pode ser através delas que se calcule o crédito tributário devido ao Fisco.

A segunda forma de conduta prevista no inciso I do artigo 2º da Lei 8.137/90 é a *omissiva* própria ou pura, consistente na omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos. Pela natureza do tipo, não há necessidade de um garantidor porque a configuração do delito não necessita de um resultado material. No entanto, deve-se perquirir a relevância penal da conduta omissiva para a perfectibilização do crime. Fabio Roberto D'Avila²⁰⁴ esclarece que a problemática figura do ilícito-típico de omissão própria, historicamente estava ligada ao totalitarismo penal, ao formalismo exacerbado, isto é, a uma concepção de ilícito estabelecido

²⁰⁴ Ibid. p. 237.

na mera desobediência à norma, consubstanciado numa formal violação dos deveres impostos pelo Estado. Geralmente eram crimes sem ofensa a bens jurídicos tutelados.

Embora, a relevância da omissão no âmbito do Direito Penal Tributário dependa da existência do prévio dever de prestar informação de natureza fiscal às autoridades fazendárias, como lembram Bitencourt e Monteiro²⁰⁵, para efeitos de caracterização do delito é necessário que essa omissão seja idônea a produzir um potencial lesivo ao erário público, assumindo, desta forma, um caráter de *ocultação intencional* de fatos de relevância tributária. Há que se omitir informação ou prestação de declaração falsa com o intuito de enganar as autoridades fazendárias, tal qual ocorre nos crimes de falsidade ideológica previstos no artigo 299 do Código Penal, sendo que esse último tipo, ante o conflito aparente de normas, não poderá ser usado para criminalizar o agente se verificado que o *animus* foi de lesar o fisco.

A terceira conduta prevista no inciso I, do artigo 2º da Lei 8.137/90 descreve o emprego de outra fraude. Trata-se de uma fórmula genérica e abrangente a ser utilizada pelo agente com o fim de ludibriar a autoridade fiscal. Analogicamente, todas as condutas que representarem uma fraude receberão uma interpretação típica. Isso significa dizer que toda conduta que for revestida do *ardil*, *artifício* ou algo similar, voltada a enganar a autoridade fiscal será considerado crime.

O elemento subjetivo do tipo é o dolo, cuja demonstração é imprescindível, de tal sorte que se demonstrada a infração administrativa tributária sem que se aponte esse elemento subjetivo, estar-se-á diante de uma dúvida que jamais poderá ser resolvida contra o agente. Dolo não se presume para fins de atribuição de responsabilidade penal.

3.2.4.2 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

O inciso II do artigo 2º cria um tipo autônomo que poderia ser enquadrado numa das condutas previstas no inciso I do mesmo artigo. Trata-se de uma espécie de fraude para lograr o não pagamento de tributo, cuja conduta dirige-se à “legítima expectativa de ingressos ao erário público²⁰⁶”.

²⁰⁵ Ibid., p. 164.

²⁰⁶ BITENCOURT e MONTEIRO, op.cit., p. 173.

Podem figurar como sujeito ativo do delito a pessoa física responsável pelo pagamento do tributo como o próprio contribuinte. Aquele que deixa de recolher o tributo descontado de outrem é o denominado *responsável tributário em sentido estrito* e que, embora não revista condição de contribuinte, é obrigado a adimplir o tributo em face da legislação. Ele passa a integrar o pólo passivo da obrigação em virtude de transferência. Nesse tipo penal não é muito comum verificar a autoria de um profissional contábil, exceto naqueles casos em que as atribuições de recolhimento lhe são delegadas.

A conduta de deixar de recolher consiste numa omissão de dever ativo de providenciar o recolhimento ao erário do valor em dinheiro relativo ao tributo retido ou cobrado de terceiro. O dolo é o elemento subjetivo do tipo, configurando-se com a vontade livre e consciente de permanecer com o dinheiro efetivamente retido ou cobrado, omitindo o cumprimento do dever ativo de recolhê-lo à Fazenda Pública. Além disso, indispensável a presença do elemento subjetivo especial do injusto, representado pelo fim específico de se apropriar dos valores retidos ou cobrados.

3.2.4.3 EXIGIR, PAGAR OU RECEBER, PARA SI OU PARA O CONTRIBUINTE BENEFICIÁRIO, QUALQUER PORCENTAGEM SOBRE A PARCELA DEDUTÍVEL OU DEDUZIDA DE IMPOSTO OU DE CONTRIBUIÇÃO COMO INCENTIVO FISCAL

Essa tipificação prevista no inciso III do artigo 2º da lei dos crimes contra a ordem tributária tem como finalidade resguardar o funcionamento dos incentivos fiscais, evitando-se que terceiros, ou ainda os próprios contribuintes beneficiários desses valores legais, obtenham vantagens ilícitas, prejudicando o livre curso desses benefícios. Como forma de subsídio estatal, os incentivos fiscais visam que o beneficiário empregue o dinheiro em atividades cujo desenvolvimento interesse ao Estado. Protege-se o patrimônio público perseguindo comportamentos que ferem a transparência e a lisura do procedimento de concessão dos incentivos fiscais.

Como sujeitos do crime, Bitencourt e Monteiro²⁰⁷ destacam que o “alcance da conduta típica precisa ser esclarecido porque a redação do tipo, repleta de elementos normativos, enseja dúvidas no que diz respeito à identidade do sujeito que pratica as condutas exigir, pagar e receber”. No entanto, referidos doutrinadores concluem que o tipo em comento

²⁰⁷ Ibid., p. 188/189.

incrimina a conduta do intermediador, que age em nome próprio ou a pretexto de influenciar funcionário público, ou em nome ou em interesse do contribuinte beneficiado pelo incentivo fiscal.

Nessa modalidade de conduta, é perfeitamente fácil vislumbrar profissionais contábeis que, geralmente por serem àqueles que trabalham diretamente com os órgãos da administração pública, podem figurar como uma espécie de lobista ou intermediador da negociação para a concessão de incentivos fiscais, estipulando extorsivamente um tipo de comissão pelo serviço prestado, em regra calculada sobre a base de percentuais que incidem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

O elemento subjetivo, tal qual nos demais crimes fiscais, é o dolo. Por ser um crime comum, não se exige a condição especial de contribuinte ou funcionário público para se ser o sujeito ativo do crime. Da mesma forma, é um crime de mera conduta, em que não interessa para a sua consumação a realização de um resultado material.

3.2.4.4 DEIXAR DE APLICAR, OU APLICAR EM DESACORDO COM O ESTATUÍDO, INCENTIVO FISCAL OU PARCELAS DE IMPOSTO LIBERADAS POR ÓRGÃO OU ENTIDADE DE DESENVOLVIMENTO

O inciso IV do artigo 2º tipifica o *desvio de finalidade* no que tange à aplicação dos incentivos fiscais concedidos. Incrimina a ação do contribuinte que não aplica o incentivo fiscal ou, ainda, aplica em desacordo com aquilo que foi estabelecido pela lei. Em regra, esses incentivos fiscais são concedidos à pessoas jurídicas que, na condição de contribuintes ou responsáveis tributários, conseguem obter descontos ou resultar isentas do pagamento de alguns tributos oferecendo, fomentando ou executando determinada atividade de interesse estatal como contrapartida.

A questão dos sujeitos do crime geralmente é resolvida por meio do artigo 11 da lei 8.137/90, isso porque, como já apontado, em regra quem recebe os incentivos fiscais são pessoas jurídicas, inexistindo no ordenamento jurídico brasileiro a previsão da responsabilidade penal por esses delitos, ou seja, adota-se o princípio *societas delinquere non potest*. Caberá, assim, identificar os autores e partícipes desse delito. Os contadores, por serem legalmente os responsáveis pela contabilidade das pessoas jurídicas, sendo uma atribuição privativa deles, conforme já foi demonstrado, poderão ter um papel fundamental no cometimento desses crimes. Isso porque, o desvio indevido da finalidade do incentivo fiscal pode ser uma forma de pseudo planejamento tributário gerido pelos profissionais contábeis

que visam, assim, colocar a pessoa jurídica numa situação privilegiada. Os conhecimentos especiais trazidos pela própria profissão, assim como a responsabilidade legal de fornecer informações verazes e promover a organização da pessoa jurídica, coloca os contadores numa posição especial e de destaque no âmbito empresarial. Dito de outra forma, muitas tomadas de decisões passarão obrigatoriamente pela consultoria contábil dentre elas a própria busca dos incentivos fiscais e a contraprestação oferecida. É através dos cálculos contábeis que os administradores, diretores, etc, poderão avaliar a viabilidade de aderir ou não a um programa estatal que ofereça o incentivo.

3.2.4.5 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

Visando proteger a arrecadação de tributos, o legislador, atento as tecnologias de informática, criou no artigo 2º, V, da Lei 8.137/90, um crime comum de mera conduta que visa evitar que o contribuinte ou o responsável tributário possa, eventualmente, ocultar, de forma fraudulenta, fatos tributariamente relevantes, isto é, que fundamentem o nascimento da obrigação tributária ou, ainda, repercutam sobre o *quantum* do débito.

Essa modalidade típica tem semelhanças ao crime de petrechos de falsificação previstos no artigo 294 do Código Penal, sendo que no caso do inciso em comento há uma especificação na natureza do objeto da ação, qual seja, a incidência sobre programas de processamento de dados que permitam que o sujeito passivo da obrigação tributária possua informações contábeis diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. O que se criminaliza, portanto, são atos preparatórios.

O conhecimento de informática, sistemas de computação, aliado aos saberes da contabilidade fiscal permite que se possa criar um programa que omita ou burle as informações que devem ser prestadas à Fazenda Pública. Ainda que não seja de modo algum obrigatória a participação de contadores, esses conhecimentos especiais poderão ser fornecidos por estes profissionais para o aperfeiçoamento do 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. No entanto, como o tipo penal prevê as modalidades de utilização e divulgação, aparentemente, aquele que elabora o programa de processamento não deverá ser criminalizado por esse tipo penal, uma vez que

não comporta essa conduta. De outra banda, se a contabilidade é toda dirigida ao contador ou a um escritório que o faça, é natural que a responsabilidade penal recaia sobre eles.

3.2.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE AS CONDUTAS DOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Embora o artigo 3º da Lei 8.137/90 traga delitos contra a ordem tributária, o que o caracteriza é que se trata de crimes funcionais, isto é, injustos praticados por funcionários públicos. Não há dúvidas que inúmeros concursos públicos exigem a formação contábil para o ingresso na carreira pública e que tais funcionários podem ser sujeitos ativos ou partícipes nesses delitos previstos no artigo 3º. No entanto, esse não é o objeto do presente estudo, de tal sorte que a análise do tipo penal, das condutas que podem ou devem ser atribuídas aos contadores, assim como os limites da autoria e da participação não serão analisados.

E isso se deve ao fato de que o interesse primordial do presente trabalho é de identificar e cotejar os deveres dos contadores no tocante à produção de elementos informativos que deverão ser apresentados ao fisco, não se adentrando nas condutas realizadas por funcionários públicos no âmbito da administração. Assim, o funcionário público formado em ciências contábeis que realizar uma conduta tipificada no artigo 3º, como por exemplo, aquela prevista no inciso terceiro que criminaliza o patrocínio de interesse privado perante a administração fazendária, não estará propriamente violando um dever contábil.

Sobre os deveres contábeis, deve-se atentar também para os problemas referentes aos pareceres contábeis que podem levar o usuário ao cometimento de um delito tributário. Significa dizer que algumas consultorias, ao emitirem pareceres, podem induzir o contribuinte a omitir informações ou prestar declarações inexatas, o que implicará numa tipificação da conduta. Nesse sentido, Montalvo²⁰⁸, sobre o tema, esclarece que embora haja a questão da responsabilidade civil por conselho errôneo, em algumas ocasiões, os conhecimentos técnicos que possui o contador, na qualidade de assessor fiscal, pode supor precisamente o ingresso de técnicas defraudatórias que elidem os deveres impostos pela lei ao seu cliente, no caso o contribuinte. Em regra pode-se distinguir entre o *mero conselho* não punível e o assessoramento diretamente dirigido a uma fraude fiscal, que pode inclusive ser considerado como autoria em determinados casos ou ao menos participação.

²⁰⁸ Ibid., p. 169.

Diferentemente do que ocorre na advocacia, não há uma norma nas legislações que tratam das atribuições dos profissionais contábeis que refira que o contador é inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, como prevê o artigo 2º, parágrafo 3º do Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (Lei 8.906/94). Por óbvio que se o profissional contábil atuar em consultoria, nos limites da lei, elaborando um parecer em matéria fiscal, não se pode falar em responsabilidade penal, visto que sua atividade está dentro de um exercício regular de direito.

Todavia, se o contador, ao realizar uma consultoria e emitir um parecer em matéria tributária, dolosamente, recomendar um comportamento ao cliente que, pelos conhecimentos especiais que detém em virtude da própria profissão, se enquadre numa das condutas descritas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, determinando ou instigando que a recomendação seja acatada, poderá se verificar um concurso de agentes ou mesmo uma autoria exclusiva do profissional contábil. No entanto, se o cliente não seguir o aconselhamento do contador, constante do parecer, não se poderá cogitar na hipótese sequer de concurso de pessoas, uma vez que a conduta do profissional contábil não foi imprescindível para a relevância do curso causal.

Na Espanha, a responsabilidade penal dos contadores, como já salientou Montalvo²⁰⁹, é comumente reconhecida nas seguintes áreas:

- 1 . Su responsabilidad respecto del cumplimiento de los deberes fiscales por parte de su cliente y responsabilidad por infracciones contables
- 2 . Responsabilidad por el delito de blanqueo de capitales
- 3 . Responsabilidad por deslealtad o infidelidad respecto de su cliente
- 4 . Responsabilidad por violación del deber de secreto o abstención

No ordenamento pátrio, vislumbram-se com mais notoriedade aquelas condutas atreladas aos deveres contábeis nos crimes tributários e nos delitos de lavagem de dinheiro, cujo tópico subsequente será destinado ao tema.

²⁰⁹ Ibid., p. 170.

3.3. OS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO

3.3.1. CONCEITO DE LAVAGEM DE DINHEIRO E CONSIDERAÇÕES SOBRE O BEM JURÍDICO TUTELADO

Uma grande parte da doutrina jurídica nacional e internacional atribui o surgimento do termo “*lavagem de dinheiro*” à nomenclatura empregada por autoridades americanas ao método utilizado pela máfia na década de 30 do século XX para justificar a origem de recursos ilícitos, método este que consistia na exploração de máquinas de lavar roupas automáticas. No entanto, a evolução do fenômeno da lavagem de dinheiro se dá com o desenvolvimento, a partir dos anos 60, do lucrativo negócio do tráfico de drogas²¹⁰. A primeira vez que se utilizou a expressão “*money laundering*” num processo judicial foi nos Estados Unidos no ano de 1982 e desde então a literatura jurídica à adotou em textos normativos nacionais e internacionais.

Pierpaolo Cruz Bottini²¹¹ conceitua lavagem de dinheiro como o “ato ou a sequência de atos praticados para mascarar a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, valores e direitos de origem delitiva ou contravencional, com o escopo último de reinseri-los na economia formal com aparência de licitude”. Disso denota-se que “a análise do fenômeno da lavagem de dinheiro exige o esmiuçamento da complexidade do delito, dividindo-o nas fases de ocultação, estratificação e integração.²¹²” Essa é a principal característica do branqueamento de capitais, o *polimorfismo*, isto é, a necessidade de compreender este delito como um conjunto de atos, cuja finalidade é tirar de cena a real origem, natureza, disposição e movimentação ou propriedade de bens, valores e/ou direitos para, assim, reintroduzi-los na economia formal, com uma falsa aparência de licitude²¹³.

Na verdade não se tem um conceito realmente firme do que consiste a lavagem de dinheiro, sendo que a doutrina costuma caracterizar este delito através dos processos para se chegar ao branqueamento de capitais. Significa dizer que a conduta típica não é descrita como se costuma usualmente se fazer no direito penal tradicional, ou seja, como uma conduta objetiva. Por conta disso, na Espanha, questionou-se, inclusive, se tais condutas afetariam

²¹⁰ CORDERO, op.cit., p. 53.

²¹¹ BOTTINI e BADARÓ, op.cit. p. 23.

²¹² CALLEGARI, André Luís. WEBER, Ariel Barazzetti. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 01.

²¹³ BORRAGINE, Bruno Garcia. O exercício da advocacia e os pontos de conexão com a o delito de lavagem de capitais: análise de dois casos examinados pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. In. ESTELLITA, Heloisa (Coord.). **Exercício da advocacia e lavagem de capitais**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016. p. 240.

efetivamente um bem jurídico, isto é, se existiria um interesse suscetível de tutela penal²¹⁴ na criminalização da lavagem de dinheiro. No entanto, a maioria da doutrina acabou por considerar que há motivos para a criminalização da reciclagem de capitais, uma vez que existe um interesse social que justificaria a intervenção penal.

Por esse motivo, um dos temas mais polêmicos e debatidos é a busca da indicação e a natureza do bem jurídico tutelado nos crimes de lavagem de dinheiro. A doutrina está longe de ter uma unanimidade nesse ponto, ou seja, sobre qual é o bem jurídico ofendido no branqueamento de capitais. Assim, há distintas correntes com propostas e fundamentações que importam em consequências não apenas teóricas como práticas para a adoção de uma interpretação normativa coerente. Destacam-se as seguintes concepções: a) bem jurídico lesado no crime antecedente como objeto de tutela da norma de lavagem de dinheiro; b) a Administração da Justiça como bem jurídico lesionado pelo delito de lavagem; c) a ordem econômica como bem jurídico afetado pela lavagem de dinheiro; d) a luta contra a criminalidade organizada como bem jurídico afetado; e) pluriofensividade.

A primeira corrente doutrinária citada defende que a lavagem de dinheiro afeta de algum modo o objeto tutelado pela norma cuja infração gera os bens. Isso decorre do fato que as legislações de primeira geração sobre o branqueamento de capitais estavam ligadas exclusivamente ao combate ao tráfico de drogas. Assim, afirmava-se que o bem jurídico tutelado seria o mesmo que é afetado nos delitos de tráfico de entorpecentes, qual seja, a discutível “*saúde pública*”. Com o surgimento das denominadas legislações de segunda geração que ampliaram o rol de crimes antecedentes, passou-se a entender que o objeto da tutela normativa não se restringia tão somente à saúde pública, pois abarcaria todos os bens jurídicos afetados pelos crimes antecedentes à lavagem de dinheiro, tais como o patrimônio, a administração pública, entre outros. Todavia, as legislações de terceira geração, em que há indicação genérica de qualquer crime como sendo antecedente, impossibilita que se identifiquem os bens jurídicos lesados pela lavagem de dinheiro.

Logo, resta claro que a determinação do bem jurídico ofendido na lavagem de dinheiro por meio do crime antecedente é falha, recebendo críticas não apenas pela indeterminação daqueles delitos, como também por fazer com que haja mais de uma incidência sobre um bem jurídico, deslegitimando a criminalização. Isto é, pune-se a conduta do crime antecedente, assim como a lavagem de dinheiro, que afetariam o mesmo bem jurídico, tendo como corolário lógico, um *bis in idem*, inaceitável no direito penal.

²¹⁴ CORDERO, op.cit., p. 193.

Ademais, o reconhecimento de que o bem jurídico da reciclagem de capitais seria o mesmo do crime antecedente retira a autonomia e independência do próprio delito de branqueamento de dinheiro, o que macula a ideia de combate a este delito como uma política criminal. Assim, nas palavras de Pierpaolo Bottini²¹⁵ “a ideia da **identidade** dos bens jurídicos tutelados parece contrária a todo o movimento político-criminal de **autonomia da lavagem de dinheiro** verificado nos mais diversos âmbitos”.

Além disso, é ilógico imaginar que àquele que lava o dinheiro oriundo de um assassinato mediante recompensa estaria, da mesma forma, ofendendo o bem jurídico vida. Isto é, punindo-se, neste caso, a lavagem de dinheiro não se estará reforçando a proteção ao bem jurídico vida, não satisfazendo as exigências do princípio da ofensividade. É inimaginável que um contador, autor ou partícipe de uma lavagem de dinheiro de verbas oriundas de um homicídio mediante recompensa, esteja de igual sorte ofendendo o bem jurídico vida.

Uma segunda corrente doutrinária postula que o bem jurídico tutelado na lavagem de dinheiro seria a Administração da Justiça. O delito assemelhar-se-ia aos crimes de *favorecimento*, previstos nos artigos 348 e 349 do Código Penal, uma vez que as condutas afetariam a capacidade da Justiça de exercer suas funções de investigação, julgamento, processamento e recuperação do produto oriundo da atividade criminosa. Isidoro Blanco Cordero²¹⁶ refere que a lavagem de dinheiro daria lugar a ocultação de um delito já cometido, sendo que quem recicla os bens procedentes de um delito antecedente ofenderia a Administração da Justiça. O branqueamento de capitais lesionaria, assim, a credibilidade do sistema de Justiça, pois se utilizaria de complexas transações, justamente com o fim de mascarar e afastar o produto originariamente ilícito e, através disso, impedir o rastreamento pelas autoridades públicas.

Todavia, esse entendimento também é criticável, na medida em que a administração da Justiça como bem jurídico da *lavagem de dinheiro* exigiria um dolo de violar o funcionamento da Justiça, sendo que este não é a intenção direta do agente do branqueamento de capitais, mas sim o lucro. Ademais, ao se conceber *lavagem de dinheiro* como um delito contra a Administração da Justiça, está-se levando em conta aspectos parciais do branqueamento de capitais, a saber, sobre as primeiras fases do processo de reciclagem, sem que se dê uma atenção a fase mais importante, qual seja, a de integração. Embora, a lavagem de dinheiro implique sempre num atentado à Administração da Justiça esse não é o aspecto

²¹⁵ Ibid., p. 53.

²¹⁶ Ibid., p. 198.

mais relevante. As sanções para esses delitos não se dão porque se lesa a Administração da Justiça, mas sim porque afetam outros interesses mercedores de proteção.

Uma terceira corrente defende que a ordem econômica seria o bem jurídico afetado pela lavagem de dinheiro. O cerne dessa teoria está na desvalorização dos atos de ocultação, encobrimento e reciclagem do capital porque tais condutas desestabilizariam a economia, visto que afetariam a livre concorrência, a livre iniciativa, assim como as relações de consumo, a transparência, o acúmulo e o reinvestimento de capital sem lastro em atividades produtivas ou financeiras lícitas, afetando o funcionamento e o equilíbrio da economia formal. Trata-se de uma deslealdade competitiva, ante as vantagens que o autor da lavagem teria com os benefícios de origem delitativa em detrimento de seus competidores.

Essa doutrina reforça a natureza de uma concepção autônoma do bem jurídico na lavagem de dinheiro, desvinculando-o do crime de origem ou antecedente. Embora haja uma relação entre o crime antecedente e a lavagem de dinheiro, uma vez que esta decorre do delito de origem, o impacto causado na ordem econômica pela reciclagem de capitais, é um elemento que diferencia o bem jurídico do branqueamento em relação aos bens jurídicos dos crimes antecedentes. Tal proposta contempla de igual sorte a desnecessidade de um rol taxativo de delitos antecedentes, coadunando com as legislações de terceira geração.

As principais críticas recaem na falta de precisão na conceituação de ordem econômica como bem jurídico. O termo dá margens a interpretações muito fluidas que impedem uma melhor orientação nos casos concretos, dificultando, inclusive, o desempenho de função de limite negativo à produção e aplicação da norma penal. A expressão *ordem econômica* enseja conceitos muito amplos. Não por outro motivo que há quem defenda que os bens jurídicos tutelados seriam a livre concorrência, o tráfico lícito de bens ou outras variações de elementos que formam e estruturam a denominada *ordem econômica*.

Numa quarta corrente que não encontra, ao que se sabe, eco na doutrina nacional, está uma teoria alemã que considera o bem jurídico afetado pela lavagem de dinheiro a luta contra a criminalidade organizada²¹⁷. Na Espanha, Bernardo Feijóo Sanchez²¹⁸ é adepto a tal conceituação, salientando que:

El blanqueo no es, en realidad, una infracción contra el orden socioeconómico, sino que forma parte de un creciente sector del ordenamiento jurídico-penal que podemos denominar Derecho Penal de

²¹⁷ CORDERO, op.cit., p. 201.

²¹⁸ FEIJÓO SANCHEZ, Bernardo. **Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos**, Disponível em: [http://www.indret.com/pdf/627_1.pdf] p. 50. Acesso em 23 ago. 2015.

organizaciones criminales (que actúan por ánimo de lucro o por ideología), representando un instrumento de lucha contra la delincuencia organizada en la medida en la que pretende estrangular económicamente a las organizaciones criminales. El creciente éxito políticocriminal del blanqueo y su expansión internacional parte del convencimiento de que para combatir a las organizaciones criminales (inicialmente las dedicadas al narcotráfico), una de las estrategias más eficaces consiste en neutralizar o desactivar las vías por las que los delincuentes profesionalizados blanquean los capitales fruto de sus actividades delictivas. Esta idea, desde luego, está presente en ciertas reflexiones generales sobre la legitimidad de este delito en diversas sentencias de nuestro Tribunal Supremo. No es ninguna casualidad que nuestra praxis jurisprudencial se encuentre absolutamente dominada por blanqueo de capitales provenientes de organizaciones dedicadas al narcotráfico ni que se pueda constatar en la actualidad una clara tendencia a utilizar el blanqueo como instrumento básico para combatir la financiación del terrorismo, aunque blanqueo de capitales que tienen un origen delictivo (ilegitimidad por origen) y financiación del terrorismo (ilegitimidad por destino) sean fenómenos distintos.

Essa teoria não prospera visto que a luta contra a criminalidade organizada não pode ser considerada um bem jurídico tutelado, senão um fim do Estado que sequer confunde-se com as finalidades do direito penal. Ademais, o vazio da expressão *luta contra a criminalidade organizada* é patente, uma vez que não possibilita que se identifique qual criminalidade organizada está-se referindo. A doutrina em comento traz tão somente um elemento de política criminal de Estado sem apontar efetivamente qual interesse, representado pelo bem jurídico tutelado, pretende-se proteger. A luta contra a criminalidade não pode nem mesmo ser considerada um fim do direito penal, senão do Estado, por meio das autoridades policiais. Logo, sob qualquer enfoque que se analise essa doutrina, verificar-se-á que ela é equivocada.

Por fim, uma quinta e última corrente importante da doutrina a ser brevemente analisada sustenta que o bem jurídico afetado pelos delitos de lavagem de dinheiro seria pluriofensivo, isto é, lesaria simultâneos e distintos bens jurídicos, tais como, a Administração da Justiça, a Ordem Socioeconômica, a transparência do sistema financeiro, a legitimidade da atividade econômica, a incolumidade da saúde pública²¹⁹, entre outros. Desta feita, haveria uma múltipla ofensa a bens jurídicos no branqueamento de capitais.

Muitos autores utilizam essa teoria mesclando os bens jurídicos afetados, ora salientando que seriam ofendidos a Administração da Justiça e o bem jurídico tutelado do delito antecedente, ora afirmando que seria a Ordem Socioeconômica e a Administração da Justiça. Pierpaolo Bottini²²⁰ critica a teoria da *pluriofensividade* alegando que tal proposta

²¹⁹ CORDERO, op.cit., p. 204.

²²⁰ Ibid., p. 63.

“retira a força dogmática da determinação do bem jurídico especificamente tutelado, importante para extrair consequências hermenêuticas e limitar a atuação do intérprete”.

Ao se refletir sobre a participação ou a autoria dos contadores nos crimes de lavagem de dinheiro, percebe-se que muitas teorias acerca do bem jurídico tutelado nesses delitos não se sustentam. A profissão contábil está diretamente vinculada à ordem socioeconômica e, por assim dizer, a todos os elementos e princípios que estruturam essa ordem. Embora, a expressão ordem socioeconômica apresente vagueza e indeterminação, a conclusão de Isidoro Blanco Cordero²²¹ aparenta ser a mais acertada ao salientar que “en concreto, el elemento del orden socioeconómico especialmente vulnerado por este fenómeno delictivo es la libre competencia”. Nesse sentido, pode-se afirmar Constituição Federal Brasileira de 1988 consagra, ao trazer no artigo 1º, IV, a *livre iniciativa* como um dos seus fundamentos e a *livre concorrência* (corolário da livre iniciativa), no artigo 170, IV, como princípio basilar da Ordem Econômica.

Portanto, em que pesem as divergências doutrinárias, o bem jurídico tutelado na lavagem de dinheiro está intimamente relacionado à Ordem Socioeconômica, na proteção da livre iniciativa e da livre concorrência, por meio de ações Estatais que visam buscar a transparência nos mercados, o que reforça o papel do profissional contábil, cuja principal função é de fornecer informações verazes acerca da situação econômica de uma pessoa física ou jurídica.

3.3.2. A ESTRUTURA TÍPICA DOS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO E AS FASES OU ETAPAS DO DELITO

3.3.2.1. O *CAPUT* DO ARTIGO 1º DA LEI 9.613/98

A apuração da ocorrência dos delitos de lavagem de dinheiro, previstos pela Lei 9.613/98 igualmente pressupõe, não raro, conhecimentos e informações contábeis. Isso se denota da leitura da redação do tipo penal, cujo texto traz *in verbis*:

Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.
Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

²²¹ Ibid., p. 901.

Numa análise acerca da tipicidade objetiva do *caput* do artigo 1º, percebe-se que o legislador descreveu dois comportamentos distintos, aos quais se incide a mesma pena. A consumação do delito se dá, portanto, por meio da primeira (ocultar) ou da segunda (dissimular) etapa ou fase do processo de branqueamento de capitais, exaurindo-se com a reinserção do capital na economia com aparência de licitude. Classifica-se, assim, esse crime como de *ação múltipla*, com *núcleos disjuntivos*, pois a realização de qualquer uma das condutas concretiza a consumação. Não se tem dessa forma como admitir um *concurso de delitos* naqueles casos em que o sujeito realiza, no mesmo contexto e sobre os mesmos bens, as duas ações descritas no tipo penal. Tudo faz parte de um mesmo processo de lavagem de dinheiro em que os atos posteriores absorvem os primeiros, tornando-se estes meios ou momentos de preparação do processo unitário, embora complexo, do fato principal para a realização final. Não se vislumbra, assim, as figuras da continuidade delitiva e, muito menos, da pluralidade de crimes, uma vez que se trata de um fato único de lavagem de dinheiro que renova a sua materialidade típica a cada nova conduta.

Para se chegar ao alcance típico da lavagem de dinheiro em relação aos profissionais contábeis, faz-se necessário num primeiro momento analisar o significado de cada um dos dois verbos nucleares da norma, quais sejam: ocultar e dissimular. Ocultar tem como significado “esconder, tirar de circulação, subtrair de vista”.²²² Consuma-se o delito com a simples ocultação, encobrimento, através de qualquer meio, tendo como elemento a intenção, através de qualquer meio, de converter o produto ilícito oriundo de crime em ativo lícito.

Considerada a primeira fase da lavagem de dinheiro, a ocultação é uma etapa que pode ser realizada utilizando algumas técnicas, como o “fracionamento que consiste em dividir as elevadas somas de dinheiro em outras de menor quantia ou fracionar as transações em cédulas e assim evadir as obrigações de identificação ou comunicação²²³”. Buscando evitar essa forma de branqueamento de capitais, o Banco Central do Brasil expediu a CIRCULAR Nº 3.461 que estabelece no artigo 6º, §2º, inciso I, a necessidade de todas as instituições financeiras terem um sistema de registro que deva permitir a identificação das operações que, realizadas com uma mesma pessoa, conglomerado financeiro ou grupo, em um mesmo mês calendário, superem, por instituição ou entidade, em seu conjunto, o valor de R\$10.000,00 (dez mil reais). Trata-se de uma complementação a norma penal em branca trazida no artigo 11 da lei de lavagem de capitais, visando evitar tal técnica para o cometimento do delito.

²²² BADARÓ E BOTTINI, op.cit., p. 66.

²²³ CALLEGARI, André. **Lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 46.

Outra técnica de ocultação utilizada pelos agentes da lavagem de dinheiro está em misturar o dinheiro ilícito ao capital obtido de alguma forma lícitamente por empresa legalmente constituída. Insere-se o capital ilícito nas inúmeras operações e movimentações, cujo dinheiro obtido é fruto de atividades legalmente constituídas. Uma modalidade comum de se perfectibilizar esta técnica consiste na contratação de consultorias, algumas econômicas e contábeis, que cobram valores subjetivos e usam esses “honorários” como uma forma de lavar o capital.

A dissimulação, também denominada de estratificação, escurecimento ou mascaramento, consiste no ato ou conjunto de atos posterior a *ocultação*. Com a dissimulação, o bem de origem ilícita é distanciado de sua origem maculada. Consubstancia-se num ato mais sofisticado que mascarar propriamente a origem ilícita dos bens. Visa justamente frustrar a tentativa de encontrar a ligação com o crime antecedente e caracteriza-se, geralmente, em operações financeira entre contas correntes, movimentações de moeda *via cabo*, compras e vendas sequenciais de imóveis por valores artificiais, empréstimos simulados, tudo com o fim de revestir ou dar aparência de legitimidade aos bens de origem maculada.

Os verbos típicos definem inicialmente essas duas etapas ou fases para a consecução do delito de lavagem de dinheiro que reclama um processo complexo e bem estruturado, na maioria das vezes formada por um emaranhado de operações e transferências financeiras para impedir que as autoridades descubram o iter ou roteiro daquilo que caracteriza o branqueamento de capitais²²⁴. Para tanto, a doutrina aponta como a primeira fase a ocultação ou colocação (*placement*), a segunda etapa sendo o encobrimento ou mascaramento e a terceira fase consistente na integração ou reinvestimento (*integration*). Essa última etapa consiste em retornar aos destinatários os recursos oriundos das atividades ilegais.

Embora não se exija, sob um aspecto puramente objetivo, na lavagem de dinheiro que os atos de mascaramento sejam complexos ou sofisticados, bastando que os atos de esconder os bens ou movimentá-los de forma capaz de ludibriar a fiscalização, isso por si só é insuficiente para caracterizar o branqueamento de capitais. Há que se ater também aos elementos subjetivos inerentes do tipo penal que consistem na *vontade* ou *intenção* de reciclar o capital, reinserindo-o na ordem econômica como se lícitos fossem²²⁵, isto é, consubstanciando a última etapa, a integração.

²²⁴ LIMA, Vinicius de Melo. **Lavagem de dinheiro e ações neutras: critérios de imputação penal legítima**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 68.

²²⁵ BADARÓ E BOTTINI, op.cit., p. 67.

As condutas dos profissionais contábeis são, por vezes, fundamentais para a primeira (ocultação) e segunda fase (dissimulação) da lavagem de dinheiro. Isso porque, há atribuições exclusivas dos contadores, tais quais as a otimização do resultado diante do grau de ocupação ou do volume de operações; controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades; análise de custos com vistas ao estabelecimento dos preços de venda de mercadorias, produtos ou serviços, entre tantas outras que só poderão ser manipuladas por esses profissionais. Ou seja, nenhuma dessas operações poderá ser viabilizada se não for subscrita por um contador e todas elas, aliadas a outras condutas, serão necessárias para o encobrimento e a dissimulação dos bens de origem ilícita. É importante lembrar que as operações de lavagem de capitais, em regra, utilizam pessoas jurídicas, cuja contabilidade é atribuição exclusiva dos profissionais contábeis.

O *caput* do artigo 1º da Lei 9.613/98 traz um tipo penal comissivo, pois exige um comportamento positivo de ocultar ou dissimular valores, bens ou produtos oriundos do *injusto penal* antecedente. Não se tem, portanto, a modalidade *omissiva* própria prevista no crime em comento. Admite-se, todavia, a modalidade *omissiva imprópria*, o que será analisado em tópico próprio.

Aliás, outra questão que é discutida na doutrina e que tem efeitos práticos importantes diz respeito a natureza do tipo penal da reciclagem de capitais quanto ao *resultado*. Há quem afirme que seriam *crimes de perigo concreto*, outros afirmam tratar-se de *crimes de perigo abstrato* ou ainda de *resultado*. Essa discussão doutrinária está longe de alcançar um consenso, importando aqui salientar que a lavagem de dinheiro na forma típica do artigo 1º aparenta, nas palavras de Pierpaolo Bottini²²⁶, tratar-se de um crime de resultado. Isso porque, o comportamento típico descreve uma alteração naturalística do no *objeto do delicto*, no estado da coisa ou bem procedente do injusto penal. A ocultação e a dissimulação seriam ao mesmo tempo comportamento e resultado e ambos, portanto, elementos do tipo penal em comento. Nesse sentido, o Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence já se manifestou no RHC 80816-6/SP²²⁷ alegando que a “ocultação é um evento ou resultado exterior à conduta de ocultar”.

²²⁶ Ibid., p. 68.

²²⁷ EMENTA: Lavagem de dinheiro: L. 9.613/98: caracterização. O depósito de cheques de terceiro recebidos pelo agente, como produto de concussão, em contas-correntes de pessoas jurídicas, às quais contava ele ter acesso, basta a caracterizar a figura de "lavagem de capitais" mediante ocultação da origem, da localização e da propriedade dos valores respectivos (L. 9.613, art. 1º, caput): o tipo não reclama nem êxito definitivo da ocultação, visado pelo agente, nem o vulto e a complexidade dos exemplos de requintada "engenharia financeira" transnacional, com os quais se ocupa a literatura. (RHC 80816, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 18/06/2001, DJ 18-06-2001 PP-00013 EMENT VOL-02035-02 PP-00249)

A relevância da natureza acerca do resultado no crime de branqueamento de capitais está no fato de que se concebermos que esses crimes seriam de *perigo abstrato*, a *mera conduta de ocultar*, sem impor qualquer consequência naturalística dificultaria a aplicação da norma em alguns âmbitos que necessitam de estratégias para o enfrentamento à lavagem de dinheiro. Assim, a título de exemplo, se considerar a lavagem de dinheiro um crime de perigo abstrato, não se teria como responsabilizar o *garante* pela omissão dolosa, já que na *omissão imprópria* se tem um resultado naturalístico sobre o objeto do delito. Isso será enfrentado em outro tópico onde se verificará o alcance da posição de garante em relação aos contadores.

Trata-se de um crime comum que pode ser praticado por qualquer pessoa que tenha disposição dos bens, ou competência e capacidade para empreender atos de ocultação e dissimulação²²⁸. Há discussões doutrinárias acerca da legitimidade da *autolavagem*, fenômeno que consiste na hipótese do autor do delito antecedente ser o sujeito ativo da lavagem de dinheiro. Algumas legislações, como o Código Penal italiano excluem essa possibilidade, o que faz com que o delito de reciclagem de dinheiro seja um crime próprio. Todavia, esse não é o caso da legislação brasileira que, ao silenciar sobre a possibilidade ou não da *autolavagem*, aparentemente não a impede. Não obstante há quem afirme que isso poderia configurar um *bis in idem*, é consabido que o bem jurídico do crime antecedente não se confunde com o bem jurídico da lavagem de dinheiro, motivo pelo qual a *autolavagem* não seria propriamente uma dupla punição por um mesmo fato. Em suma, o tipo penal pode ser praticado pelo autor ou partícipe do delito originário, sem que isso configure dogmaticamente como um sancionamento duplo.

Outra questão complexa acerca da natureza do delito de branqueamento de capitais é a que se refere ao momento da consumação, o que afeta não apenas a contagem do prazo prescricional, como também a extensão da “aplicação das alterações da lei de lavagem de dinheiro no tempo²²⁹”. Nesse critério, classificam-se os delitos em *instantâneos*, *instantâneos de efeitos permanentes* e *permanentes*.

Os crimes instantâneos são, nas palavras de Pacelli e Callegari²³⁰, “os delitos que se consumam no momento em que ocorre o resultado, sem que este determine a criação de uma situação antijurídica duradoura”. Não há uma continuidade temporal, o que não importa que a prática do delito tenha que ser rápida, imediata, mas sim que tão logo praticado o crime ele não poderá ser mantido temporalmente pelo autor.

²²⁸ BADARÓ E BOTTINI, op.cit., p. 75.

²²⁹ BADARÓ E BOTTINI, op.cit., p. 77.

²³⁰ PACELLI, Eugênio. CALLEGARI, André. **Manual de direito penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 203.

Já os crimes permanentes são aqueles delitos em que a consumação se dá com uma situação ilícita duradoura, isto é, que se mantém ou pode cessar pela conduta do agente. Nesses crimes, a consumação prolonga-se, protraí no tempo, se estende durante um largo período. Pierpaolo Bottini²³¹ alude serem os crimes de gerúndio, “que estão acontecendo”. Esses crimes admitem a coautoria e a participação depois da consumação enquanto se mantém a situação ilícita e, até esta situação cessar, não se começa a contar o prazo prescricional do delito, uma vez que, caso isso ocorresse, dar-se-ia o absurdo do crime prescrever sem que os autores cessassem sua situação ilícita. Esses crimes têm reflexos processuais nas prisões em flagrante, uma vez que poderá ocorrer enquanto não cessada a permanência, como esclarecem Pacelli e Callegari²³².

Na doutrina e jurisprudência pátria, sobretudo, há outra classificação que refere existirem *crimes instantâneos*, mas *com efeitos permanentes*. Não faltam críticas sobre esse critério que não teria muita relevância prática. No entanto, a pertinência da classificação está vinculada ao fato de que alguns crimes possuem características em que é difícil afirmar se o delito seria *instantâneo* ou *permanente*.

Na lavagem de dinheiro, o verbo *ocultar* admite interpretações diversas. Ora pode-se entender como um crime *permanente*, como uma continuidade criminosa com execução em andamento enquanto o bem permanecer escondido, ora pode-se interpretar o ato de *ocultar* como um delito *instantâneo* que se consumaria no exato momento em que o bem foi escondido ou dissimulado. A permanência neste último caso seria uma mera consequência natural da conduta primária. Na doutrina, majoritariamente, diz-se tratar de um *delito permanente*, embora o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Inquérito de número 2471/SP, ao enfrentar a questão decidiu não estar pacificada a natureza do delito, *in verbis*:

VII – Não fixada ainda pelo Supremo Tribunal Federal a natureza do crime de lavagem de dinheiro, se instantâneo com efeitos permanentes ou se crime permanente, não há que falar-se em prescrição neste instante processual inaugural.

(Inq 2471, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-043 DIVULG 29-02-2012 PUBLIC 01-03-2012)

Essa questão aparentemente deve ser resolvida sob o viés do bem jurídico tutelado. Como antes apontado, não há uma unanimidade sobre qual bem jurídico a lavagem de dinheiro afeta. Considerando como sendo a conduta antecedente, a infração pretérita, o crime

²³¹ Ibid., p. 77.

²³² Ibid., p. 204.

deverá ter um caráter de *instantâneo*, isso porque, ocultar os bens oriundos do delito anterior não continuaria ofendendo o bem jurídico, pois a lesão já ocorreu. Em sendo a *administração da Justiça* o bem jurídico tutelado, considerar-se-á como um crime *permanente*, já que o ato de esconder os bens oriundos da infração antecedente consistiria numa *continuidade* que obstrui a investigação sobre a origem ilícita. Todavia, se considerado como bem jurídico a ordem econômica, a natureza do delito seria *instantânea*, pois o bem é afetado tão somente na fase da integração dos valores à economia com aparência de licitude. Nesse último caso, a mera ocultação não passaria de uma tentativa (ou um ato preparatório *sancionável*) punida com a mesma pena do delito consumado, mas que não afetaria o bem jurídico, sendo apenas uma ofensa, visto que poderá lesar no futuro. Uma solução interessante foi apontada por Pierpaolo Bottini²³³ e é usada em relação aos crimes de estelionato contra a administração previdenciária no Supremo Tribunal Federal. Para a Suprema Corte, a apresentação de documentos falsos com o fim de gerar benefícios previdenciários indevidos seria um delito de caráter *instantâneo* ou *permanente* que dependeria da disponibilidade da cessação dos efeitos para o agente delituoso. Se a fraude é perpetrada pelo beneficiário, o crime terá caráter *permanente*, uma vez que a lesão será contínua e poderá ser interrompida pelo próprio fraudador que simplesmente, a qualquer tempo, tem o *domínio permanente dos fatos* de suspender o recebimento indevido. No entanto, se a fraude beneficiar um terceiro, a cessação não dependerá mais exclusivamente do agente inicial, visto que ele não tem o *domínio da execução*, pois não lhe pertence mais. É a afetação do bem jurídico, aliada ao poder de interrupção dos efeitos do delito que fará o crime *instantâneo*, ainda que com efeitos *permanentes*.

Um raciocínio semelhante poderia ser adotado nos crimes de lavagem de dinheiro. Ainda mais se consideramos como o bem jurídico sendo pluriofensivo, aquele que *oculta* ou *dissimula* a origem ilícita dos bens para o usufruto e benefício próprio, isto é, que dispõe de *domínio de mascaramento*, praticaria um crime *permanente*, sendo que o profissional que *colabora* ou *auxilia* no processo de branqueamento de capitais sem, no entanto, ter o poder direto de interromper estaria realizando um *crime instantâneo* de efeitos *permanentes*.

Essa solução, ainda que dotada de certa lógica, não é, todavia, a mais plausível. O *domínio dos fatos* serve muito mais para delimitar a autoria e a participação do que propriamente para definir se um delito tem caráter instantâneo ou permanente. O *caput* do artigo 1º demonstra que os delitos de lavagem de dinheiro são instantâneos, consumando-se

²³³ Ibid., p. 79.

com o momento da ocultação ou da dissimulação. A simples manutenção do bem oculto ou dissimulado é uma decorrência do ato inicial. Embora o delito tenha *efeitos permanentes*, a consumação dar-se-á no instante do ato. É o ato de encobrimento que consoma o delito.

A natureza instantânea do crime previsto no *caput* do artigo 1º não se estende as outras modalidades típicas previstas na lei. Se a ocultação ou dissimulação da natureza, origem, movimentação e demais operações perpassa, não raro, por atividades cujo conhecimento contábil se não necessário é obrigatório, essa análise deve ser realizada pelo intérprete legal quando da aplicação ou não do instituto da prescrição.

Disso resulta o questionamento: quando começará a fluir o prazo prescricional para o autor do delito de lavagem de dinheiro e para os partícipes? Os contadores, em regra, deverão figurar como partícipes do delito em comento. Adotando o entendimento de que se trata de crime instantâneo, tão logo se deu o *encobrimento* ou a *dissimulação* todos os envolvidos estarão com os prazos prescricionais fluindo no momento da consumação.

3.3.2.2 O PARÁGRAFO PRIMEIRO DO ARTIGO 1º DA LEI 9.613/98

A redação do §1º do artigo 1º traz:

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

I - os converte em ativos lícitos;

II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

Verifica-se que o legislador buscou indicar formas de ocultação ou dissimulação dos bens, restando claro que há certa identidade com a redação das condutas descritas no *caput* do artigo. Isto é, quem pratica as condutas descritas no parágrafo estará realizando o tipo anteriormente comentado.

O objeto material do parágrafo primeiro, todavia, é mais limitado, uma vez que foi suprimida a redação *direta ou indiretamente* proveniente de infrações penais. Percebe-se um limite no alcance da norma em que a *substituição ou a transformação* do produto do ilícito afastaria a incidência do tipo. Ainda que possa num primeiro momento não fazer diferença, dado o fato de que tais condutas estariam abarcadas pelo *caput* do tipo penal em comento, há

exceções, como *a guarda e o depósito* que justificam tal previsão. Pierpaolo Bottini²³⁴ salienta que “os comportamentos típicos do §1.º são uma modalidade especial de ocultação ou dissimulação e a referência expressa ao elemento volitivo apenas reforça a sua existência implícita no dispositivo anterior”. O agente, ao praticar as condutas previstas nos incisos do parágrafo primeiro, estaria *ocultando* ou *dissimulando* a origem dos bens. Tal como o delito previsto no *caput*, é um crime de *resultado*, cuja consumação se dá quando os bens são efetivamente *escondidos* (exceto quando interrompidas antes do final em que se terá um delito tentado).

O crime é comissivo, não se admitindo a *omissão pura*, mas tão somente na forma *imprópria*. Como exemplo de conversão em ativos lícito (inciso I) pode-se citar a substituição do “dinheiro sujo” em moedas estrangeiras, a substituição de dívidas, a compra de ouro e pedras preciosas, imóveis, etc. Por possuir um elemento subjetivo especial consistente na ocultação e na reciclagem, a compra ou aquisição de bens para consumo próprio não caracterizaria o delito de lavagem, uma vez que não se tem a denominada *vontade de mascaramento*.

Já o inciso II prevê várias condutas, pois se trata de um tipo penal de ação múltipla, o que determina que a prática de mais de uma das referidas condutas não importa numa pluralidade de crimes, mas tão somente num único ato delituoso. Inicialmente, comete o delito aquele que adquire, recebe, ou recebe em garantia os bens de origem ilícita. A importância deste tipo penal está em que apenas será sujeito ativo do crime aquele que não praticou a infração antecedente, ante o fato que não há lógica em determinar que o possuidor do bem ilícito o *adquira, receba, ou o receba em garantia*. Denota-se, portanto, que se trata de um tipo de branqueamento de capitais que não admite a *autolavagem*, exceto nos casos em que o agente ativo original receba, adquira ou ainda receba em garantia o mesmo produto do crime após várias movimentações ou transações, numa circularidade que pode ser observada em contextos de sofisticada reciclagem de capitais. As hipóteses de *trocar, dar em garantia e negociar* admitem, todavia, a *autolavagem*. Esses crimes têm natureza de delitos *instantâneos*.

Há, no entanto, a modalidade consistente em *guardar* ou *ter em depósito* o produto oriundo da infração penal antecedente, cuja natureza demonstra tratar-se de um delito *permanente*, uma vez que enquanto os valores estiverem depositados ou guardados, o crime estará em execução permitindo-se, inclusive, a prisão em flagrante. Esse tipo de conduta

²³⁴ Ibid., p. 108.

aparentemente não permite a *autolavagem*, isso porque, punir um autor que tenha cometido o delito antecedente violaria o princípio do *ne bi in idem*, na medida em que o sujeito ativo seria responsabilizado por manter em sua posse produto decorrente do próprio crime antecedente, sendo que a manutenção é um ato de mera consequência natural do primeiro delito.

Por fim, o inciso III traz como lavagem de dinheiro a importação ou exportação de bens com valores não correspondentes aos verdadeiros, operações extremamente usadas para a consumação do delito, ante a dificuldade de se averiguar os valores reais das mercadorias frente ao câmbio, tarifas, aos diferentes mercados.

Observa-se que o contador poderá participar de todos esses atos, seja como coautor ou cúmplice, na medida em que muitas das operações utilizadas para o branqueamento de capitais na conversão de ativos lícitos ou ainda nas movimentações ou transferências perpassarão por conhecimentos atinentes ao labor contábil.

3.3.2.3 O INCISO I DO §2º DO ARTIGO 1º DA LEI 9.613/98

O tipo penal contido no inciso I, do parágrafo segundo do artigo 1º da lei de lavagem de dinheiro descreve uma conduta consistente na utilização do produto de origem criminosa na atividade econômica ou financeira. Nesse quesito, o legislador tipificou as condutas da *terceira fase* do branqueamento de capitais, qual seja, a etapa da *integração* dos bens na economia lícita. Como já demonstrado, essa fase se dá após a *ocultação* ou a *dissimulação* da origem ilícita dos bens. Desta feita, o tipo traz *in verbis*:

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I- utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;

A redação do tipo, todavia, assemelha-se a *receptação qualificada*, prevista no artigo 180, §1º do Código Penal, distinguindo esta norma da antes apontada o fato de que na lavagem de dinheiro o uso deve se dar na atividade econômica e financeira, enquanto que na receptação está previsto que esse uso será no exercício de atividade comercial ou industrial. A conduta criminalizada na norma é o mero uso de bens de proveniência direta da infração antecedente, sendo que a utilização de produtos decorrentes da substituição ou transformação dos bens originais, ainda que configure lavagem de dinheiro, não se enquadra no tipo em comento.

Trata-se de um crime comum, comissivo e instantâneo que admite a figura do dolo eventual, pois com a nova redação do tipo trazida pela lei 12.683/2012, o legislador retirou o

termo *saber da procedência*, o que permite que se estenda a tipicidade à suspeita da proveniência infracional dos bens, admitindo-se a assunção do risco de praticar *lavagem de dinheiro*. Isso tem um reflexo nas condutas dos contadores ao praticarem operações que podem estar sendo usadas justamente para franquear a utilização de recursos nas atividades financeiras oriundos de crimes antecedentes. Ao utilizar os conhecimentos a bem de inserir em atividades financeiras capitais cuja origem saiba ou tenha a suspeita que seja de infração penal, estará participando da prática da lavagem de dinheiro. Para se configurar o delito, no entanto, há o elemento subjetivo especial consistente na vontade de ocultar ou dissimular o produto do crime através de seu uso na atividade econômica ou financeira.

Essas atividades de integração de bens oriundos de infração na atividade econômica ou financeira necessitam, em regra, de complexas transações e movimentações que, de alguma forma, tem que passar despercebidas pela Receita Federal e pelo COAF, de tal sorte que as “*consultorias contábeis*” não raro são utilizadas para tal fim.

3.3.2.4. O INCISO II DO §2º DO ARTIGO 1º DA LEI 9.613/98

O tipo penal trazido pelo legislador no inciso II do parágrafo segundo do artigo 1º da lei dos crimes de lavagem de dinheiro é bastante abrangente e tem incidência direta na atividade contábil, como se pode perceber da redação:

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

Nas palavras de Rodolfo Tigre Maia²³⁵, o tipo em comento é “um delito associativo de lavagem de dinheiro”. Trata-se justamente daqueles casos em que os escritórios contábeis ou os contadores contratados no seio da empresa ou de organizações podem ser usados para a lavagem de dinheiro. Verifica-se nessa norma uma expansão do conceito de participação em fato criminoso, visto que não há exigência de atos de colaboração efetiva com a lavagem de dinheiro, mas o simples pertencimento a grupo que pratique tais atos, mesmo que eventualmente ou em caráter secundário. Imputa-se o delito a sujeitos que podem nem mesmo estar cometendo atos característicos da lavagem. Isso conduz à conclusão de que se trata de um tipo derivado, ou seja, não corresponde propriamente ao branqueamento de capitais, mas a um comportamento paralelo de colaboração para o cometimento do crime. A estrutura típica

²³⁵ TIGRE MAIA, Rodolfo. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Malheiros, 1999. p.101.

assemelha-se, conforme José Paulo Baltazar Júnior²³⁶, a associação prevista nos crimes de formação de quadrilha e deve em relação aos escritórios, dentre os quais se incluem os contábeis, abarcar os profissionais que cometem crimes tanto quanto os seus clientes para quem operacionalizam os negócios e as transações. A *ratio essendi* da lei de lavagem de capitais foi a de abranger ao máximo todas as condutas que possam acarretar a prática do delito.

No entanto, a redação do tipo em comento sofre várias críticas por parte da doutrina, seja por conta da excessiva abrangência da norma ou mesmo pela incongruência visto que existe previsão expressa no Código Penal sobre o concurso de pessoas. Aliás, nesse sentido, Pierpaolo Bottini²³⁷ assevera que se deve interpretar este dispositivo com *razoabilidade*, evitando-se assim soluções contraditórias ou despropositadas. Isso porque, uma aplicação literal da norma em comento levaria a considerar objetivamente que todo o empregado, que desempenhe uma função numa empresa ou organização cuja atividade, ainda que secundária, fosse de lavagem de dinheiro, estaria sujeito a uma sanção penal.

O tipo penal, equivocadamente aplicado, pode ter como efeito uma criminalização do agente, empregado ou escritório contratado, que tenha um mero conhecimento de que a empresa ou organização pratica atos de lavagem de dinheiro, mesmo que dela não participe. Essa norma, mesmo que timidamente, vem ao encontro para estimular o fenômeno da autorregulação, na medida em que busca responsabilizar de forma abrangente todos os funcionários, escritórios e partícipes que estejam vinculados a uma atividade de lavagem de dinheiro, obrigando que as empresas organizem um sistema de governança e *compliance* voltados a identificar a posição e as atribuições, incluindo as responsabilidades, de cada pessoa dentro da estrutura empresarial.

Todavia, a bem de evitar uma ampliação desmesurada da abrangência típica da referida norma penal, esse dispositivo deve ser analisado em conjunto com as regras atinentes ao concurso de pessoas, previsto no artigo 29 do Código Penal, e cujo estudo será averiguado no terceiro tópico do presente trabalho. Consiste, assim, em interpretar essa norma penal sob o enfoque da autoria e da participação, diferenciando, com base no §2º, II, do artigo 29 do Código Penal, imputando o crime de lavagem de dinheiro àqueles que efetivamente ostentam a qualidade de *autores* ou *partícipes* desse delito.

Como em regra os crimes de lavagem de dinheiro são comissivos, deve-se questionar se caberia a responsabilização pela omissão imprópria, principalmente no tipo em comento,

²³⁶ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 167.

²³⁷ *Ibid.*, p. 116.

em que os sujeitos estariam, inclusive os contadores, submetidos às obrigações de *compliance*.

3.3.2.5. A RESPONSABILIDADE PENAL PELAS OMISSÕES NOS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO

Como foi antes afirmado, as modalidades típicas de lavagem de dinheiro previstas na lei são, em regra, *comissivas*, o que significa dizer que representam um *ato positivo* do autor, de tal sorte que não há previsão da *omissão própria*. Todavia, os crimes ativos de resultado podem ser praticados por *omissão por comissão*, isto é, por meio da denominada omissão imprópria, nos termos do artigo 13, §2º, do Código Penal. O agente, para tanto, é dotado do chamado dever de garante, tendo o dever de impedir o resultado e a capacidade de fazê-lo, a bem de evitar a sua ocorrência.

Janaina Conceição Paschoal²³⁸ assevera que:

O principal fundamento para a punição dos crimes omissivos impróprios está relacionado à posição de garantidor, pois, em razão da falta de um tipo penal específico para prever o comportamento omissivo, o resultado não evitado somente poderá ser atribuído àquele que, por alguma das fontes previstas, teria o dever de agir para evitá-lo.

A definição do garantidor delimitará a autoria do crime, ou seja, definir quem é o garantidor e se este realmente tem tal *status* é um fato relevante para a tipicidade, uma vez que só haverá um delito omissivo por comissão se existir um omitente garantidor. Isso conduz a conclusão de que os crimes omissivos por comissão são delitos próprios, uma vez que apenas quem se encontra na situação especial pode ser autor e, por outro lado, somente se verifica o tipo se o agente estiver numa situação especial.

Assim, para a omissão imprópria, conforme Pierpaolo Bottini²³⁹ “o agente deve ter o dever de impedir o resultado, que existe apenas quando ele (art. 13, §2º, do CP): (a) tenha o por lei a obrigação de cuidado, proteção ou vigilância; (b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de evitar o resultado; (c) com ser comportamento anterior, crie o risco de ocorrência do resultado”.

A primeira circunstância que se vislumbra é a lei como fonte de garantia. Há que se ter uma previsão de lei formal, o que significa dizer que deve ser produzida pelo legislativo,

²³⁸ PASCHOAL, Janaina Conceição. **Ingerência indevida: os crimes comissivos por omissão e o controle pela punição do não fazer**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2011. p. 44.

²³⁹ Ibid., p. 149.

como lei ordinária ou complementar. Veda-se a analogia e outros atos normativos, como medidas provisórias e leis delegadas, resoluções, decretos-legislativos, isto é, isso é insuficiente para criar do *dever de garantia*, ainda que possam estipular parâmetros para o *dever de cuidado* para a apuração dos crimes comissivos.

Não é por outro motivo que se devem atentar as leis que regulamentam a profissão contábil e até que ponto elas podem ser uma fonte do *dever de garantia*. Como já foi devidamente apontado, além do decreto-lei que regulamentou o labor contábil, há inúmeras portarias e outras normas que, ainda que não tenham o condão de criar *um dever de garantia*, são elementos que informam o *dever de cuidado* que o contador deve ter no seu mister. Ademais, como será analisado em linhas ulteriores, no tocante à lei de lavagem de dinheiro não há previsão normativa expressa impondo que o profissional contábil impeça o resultado, sob pena de responder pela prática do delito. Logo, deve-se analisar se existem outros requisitos que permitam uma responsabilização.

A alínea *b* do §2º do artigo 13 do Código Penal refere também outra fonte do *dever de garantia*, consubstanciada no fato do autor ter *assumido voluntária e conscientemente* o dever de evitar o resultado. Para se configurar esse elemento, como salienta Pierpaolo Bottini²⁴⁰, *deve ser inequívoca a existência do dever e o conhecimento do agente sobre sua assunção*. Essa modalidade de *dever de garantia* é comumente encontrada em empresas e organizações em que prevalecem sistemas de hierarquia, onde existe delegação de atos e funções. Como a lavagem de dinheiro é usualmente praticada nesses ambientes, há que se delimitar quem efetivamente terá o *dever de garantia*, podendo ser os dirigentes, se houver uma previsão estatutária, ou por meio de regulamentos e atos normativos internos, como também se pode configurar o *dever de garantia* através da delegação da diretoria a terceiros. Não se pode aceitar que o fato de estar ocupando um cargo executivo, seja de diretor, gerente, CEO, por si só, já atraia o *dever de garantia* de evitar a lavagem de capitais. Para que se possa responsabilizar, há que se ter uma previsão expressa em ato normativo interno da empresa ou organização.

É por tal motivo que se devem averiguar as condições para atribuição de quem será a figura do garantidor ou garante, a elementar típica dos delitos de omissão imprópria. Como alude Adriane da Fonseca Pires²⁴¹, a fixação dessas condições de atribuição do dever de

²⁴⁰ Ibid., p. 150.

²⁴¹ PIRES, Adriane Pinto Rodrigues da Fonseca. **Lavagem de capitais e delitos omissivos: responsabilidade penal pelo descumprimento dos deveres de *compliance***. Curitiba: Juruá, 2015. p. 127.

garantia estará condicionada aos denominados *deveres de compliance*. O conceito do fenômeno do *compliance* foi delineado com precisão por Thomas Rotsch²⁴² e se trata

“*to be in compliance with the law*”, de modo que dicha fórmula, compuesta por la palabra *Compliance*, que dicho sea de paso significa también “capacidad de aprendizaje”, puede ser traducida (de forma no absolutamente exacta) por “conformidad a Derecho”.

Compliance poderia ser traduzido simplesmente como **cumprimento**, mas isso não traria nada de novo, visto que as empresas e as pessoas físicas devem exercer suas atividades dentro da lei, isto é, ajustar-se ao Direito Penal²⁴³, o que faz com que o conceito desse fenômeno esteja atrelado à responsabilidade penal no marco da empresa e, mais concretamente, a determinação das medidas que a direção empresarial no marco de seus deveres de supervisão deve adotar para evitar a infração de deveres jurídicos penais por parte de seus empregados ou contratados para alguma atividade primordial ao funcionamento do organismo.

Em outras palavras, o *compliance* fixa as obrigações de referências normativas para as práticas das empresas, identificando a cadeia de responsabilidade por determinado ato permitindo, com isso, a adoção de medidas de prevenção em relação a potenciais condutas que infrinjam a lei, sejam esses atos cometidos pela empresa ou pelo próprio cliente, ou, ainda, quando já praticadas essas condutas, na redução ou mitigação das consequências do ato em relação às pessoas jurídicas e aos seus empregados²⁴⁴. Em suma, Pierpaolo Bottini²⁴⁵ salienta que “um estruturado sistema de **compliance** deve estabelecer regras de responsabilidade expressas e claras, para evitar lacunas de punibilidade, ou a ampliação desmesurada de responsabilidade”.

Nesse sentido, há que se determinar a responsabilidade do contador dentro da estrutura organizacional da empresa, a bem de identificar a sua responsabilidade. E isso, no nosso entender, não se configura apenas com a delegação de funções, mas com as próprias atribuições específicas do profissional contábil. Isto é, como já foi demonstrado em tópico antecedente, há condutas que somente podem ser realizadas por aquele que não apenas tem os conhecimentos contábeis, como está habilitado para exercer este mister. Ao assumir o papel de contador de uma empresa, seja como empregado, sócio ou contratado (através de

²⁴² ROTSCHE, Thomas. *Criminal Compliance*. **InDret. Revista para el análisis del derecho**. Tradução a cargo de Ivó Coca Vila. Revisão Prof. Dr. Ricardo Robles Planas. Barcelona, jan. 2012. p. 2. Disponível em <http://www.indret.com>. Acesso em: 05 maio 2016.

²⁴³ COCA VILA, op.cit., p. 54.

²⁴⁴ PIRES, op.cit. p. 128.

²⁴⁵ Ibid., p. 150.

organizações contábeis, por exemplo), o profissional voluntariamente e conscientemente anuído com o dever de evitar o resultado. E isso se deve ao fato de que dentro dos seus deveres éticos previstos nas legislações atinentes ao seu labor aliados as determinações que informam que há condutas exclusivas e privativas da profissão não poderá se eximir do dever de cuidado. Mesmo que haja previsão expressa em estatutos ou normativas internas referindo que um determinado sujeito, diretor ou outro cargo qualquer, será o responsável pelo cumprimento das normas que evitariam a lavagem de capitais, se a participação do contador for obrigatória, pela natureza das funções que exercem, não se tem como não perquirir a sua responsabilidade, seja como cúmplice, o que será analisado em tópico ulterior. Isso, aliás, é tipificado na terceira fonte do *dever de garantia* prevista na norma penal.

A terceira modalidade de *dever de garantia* estabelecida no estatuto penal no artigo 13,§2º, c, diz respeito à *criação do risco* de resultado. Na lavagem de capitais, essa figura dogmática se dará quando o agente *cria um risco não permitido*, infringindo *normas institucionais* ou, ainda, *técnicas de cuidado* ou *do dever normal de diligência*. Isso se verifica nas questões pertinentes à participação, através da cumplicidade, em que o agente torna-se um *garante*, devendo evitar a causação do resultado da lavagem de dinheiro.

O contador ao não seguir os ditames próprios das regras e princípios contábeis, ou seja, ao não se atentar a legislação pertinente que determina como se devem confeccionar e efetivar a contabilidade de uma empresa poderá estar, aparentemente, criando um risco não permitido, na medida em que não será diligente.

As posições superiores hierárquicas, em especial nas empresas, não são suficientes para configurar o dever de garantia, atraindo automaticamente tal dever para o dirigente. Bernd Schünemann²⁴⁶ sobre o tema já se manifestou:

La eminente importancia político-criminal del delito impropio de omisión en el ámbito de la criminalidad de empresa resulta de la habitual divergencia, ya mencionada, entre acción y responsabilidad en las instituciones jerárquicas. Como consecuencia del principio de descentralización, característico en la organización de la empresa moderna, y de la transformación de la función de poder y de decisión de las altas instancias, por él condicionada, la “*organización de la responsabilidad*” -por decirlo con una expresión típica- amenaza con convertirse en la “*organizada irresponsabilidad*”, lo que desde un punto de vista jurídico-penal se expresa a través de un cambio de la imputación del hecho hacia abajo, si no hacia los miembros de la organización que están más abajo, ya que sólo ellos llevan a cabo por si

²⁴⁶ SCHÜNEMANN, Bernd. *Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa*. **Anuário de derecho penal y ciencias penales**, tomo XLI, fasc. II, mayo /agosto de 1988, Tradução a cargo de Daniela BROCKNER e Juan Antonio LASCURAIN SANCHEZ, 1988, Madri. p. 533.

mismos la actuación tipificada en el supuesto de hecho penal o administrativo. Este cambio de la responsabilidad jurídico penal hacia las bajas instancias de la jerarquía de la empresa, resultante de la técnica legal de descripción del supuesto de hecho típico, puede tener consecuencias fatales para el efecto preventivo de las normas de Derecho penal y de Derecho administrativo sancionador, porque muy a menudo el órgano inmediato de ejecución se da cuenta sólo insuficientemente de las consecuencias de su propio modo de actuación, a causa de la división del trabajo y de la canalización de información en la empresa; porque dicho órgano sólo tiene una pequeña fuerza de resistencia frente a una actitud criminal de grupo -es decir, frente a usuales prácticas irregulares de la empresa-, a consecuencia de su vinculación al establecimiento, a consecuencia de la notoriamente alta disposición a la obediencia del hombre en el sistema jerárquico, y a causa de la evidente técnica de neutralización “*pero si yo sólo actúo de un modo altruista en interés de la casa*”; y finalmente porque los miembros inferiores de la organización de la empresa son fungibles en un alto grado, de modo que la dirección de comportamientos a través de normas penales sólo puede conseguir una efectividad limitada.

A pesar de la enorme importancia que resulta de una posible *responsabilidad de garante de los órganos de dirección de la empresa por los hechos punibles e infracciones administrativas cometidos por elementos subordinados*, este problema no solo es gravemente descuidado por parte del legislador, sino también por la jurisprudencia y la ciencia penal.

Indubitavelmente, não se tem como fundamentar sobre uma base tão fragmentária utilizando-se como uma posição geral de garante o titular do estabelecimento ou daquelas pessoas encarregadas pela função. Por tal motivo, é difícil se chegar muitas vezes ao agente que efetivamente deve assumir a posição de garante, o que conduz a uma importante reflexão levantada por Schünemann²⁴⁷, qual seja:

Ni la triada clásica de garantía de Ley y contrato, ni su materialización a través de las categorías de vinculación natural (o bien de concreta relación vital) y de la aceptación, contienen elementos de partida suficientes para la deducción de una equivalencia entre la acción y la omisión fundamentada en el deber de impedir el resultado de la jerarquía de la empresa; por otra parte, la moderna división de la posición de garante “bien para la defensa en torno a un determinado bien jurídico, bien para asegurar una determinada fuente de peligro”, es demasiado poco específica como para poder deducir de ella exigencias en cuanto al contenido de las particulares posiciones de garante - sin tener en cuenta para nada que el denominar a un trabajador “fuente de peligro” por la que el superior tiene que velar sería, por lo menos, difícilmente compatible con el use normal del idioma.

Desta feita, não surpreende que até hoje seja um problema sério na dogmática penal que não se tenha alcançado na doutrina uma solução satisfatória sobre o fato da posição superior numa empresa resulta um dever de garante de vigiar o subordinado. Conforme

²⁴⁷ Ibid., p. 535.

Schünemann²⁴⁸ admite-se majoritariamente uma posição de garante que afeta o diretor da empresa ou estabelecimento e que se estende parcialmente de cima para baixo através de cada ato de aceitação que seria um fato descentralizador.

Há, todavia, entendimentos, ainda minoritários, diversos que salientam que ninguém teria um dever de garante de impedir fatos puníveis de outras pessoas que atuam livre e responsabilmente, e que, por consequência, somente o domínio material sobre os riscos/perigos das atividades no seio da empresa poderiam entrar em consideração como fundamento legítimo para um dever de garante de controlar essa fonte material de perigo, isto é, o risco.

Cada entendimento poderá conduzir a interpretações diferentes. Num primeiro momento, se for levado em conta que o diretor ou aquele a quem se tenha atribuído a função de controle deva assumir o papel de garante sempre que ocorrer um fato delituoso dentro da empresa, em especial um uso de funções para lavagem de capitais, o contador, como responsável pelo dever de zelar pela informações contábeis verazes, poderá assumir um papel de cúmplice, o que, aliás, é controvertido na doutrina, visto que nem sempre se admite a possibilidade da participação na omissão imprópria. No entanto, se for analisado sob o prisma de quem efetivamente deve cuidar das funções que efetivamente são as condutas que levam ao delito de lavagem de dinheiro, o contador deverá, dependendo das suas atribuições, ser o garantidor, mitigando, quando muito, a responsabilidade com os diretores.

Jacobo Gómez-Aller²⁴⁹, com propriedade, ao tratar do oficial de cumprimento ou *compliance officer*, profissão voltada à estruturação e comando de programas de supervisão, controle e vigilância, questiona quais são as implicações jurídico-penais a esse profissional que tem o exercício de múltiplas funções de controle, detecção e prevenção de delitos no âmbito da empresa e que, embora receba tais atribuições, não pode evitar determinadas práticas, pois não dizem respeito a sua competência, como no caso do setor contábil. Isto é, até que ponto a omissão do *compliance officer* é capaz de lhe colocar na função de garante quando ele sequer tem formação profissional para conseguir fazer com que se evitem riscos e perigos causados por terceiras pessoas que atuam na empresa.

A sugestão trazida pelo referido doutrinador espanhol como ponto de partida está na delegação de funções e no dever de supervisão residual. Se na atividade empresarial em geral os deveres de garante competem originariamente ao empresário por ser ele justamente quem

²⁴⁸ Ibid., p. 535/536.

²⁴⁹ GOMÉZ-ALLER, Jacobo Dopico. *Posición de garante del compliance officer por infracción del “deber de control”*: una aproximación tópica. In. ZAPATERO, Luis Arroyo. MARTÍN, Adán Nieto (Dir). **El derecho penal econômico en la era compliance**. Valência: Tirant Lo Blanch, 2013. p. 192.

constrói, fabrica, comercializa e, principalmente, quem obtém o lucro, a liberdade de organização traz em regra o dever dele velar pelas atividades da empresa para que estas não causem danos a terceiros, isto é, não lesem bens jurídicos. No entanto, as atividades exercidas no seio da empresa nem sempre são tarefas realizadas diretamente pelo empresário, senão de modo mediato. Há uma delegação para outras pessoas, incluindo os profissionais contábeis, uma vez que nem todo o empresário é contador e na ampla maioria das vezes não é nem mesmo ele que faz a contabilidade.

Portanto, junto com a tarefa delegada, boa parte da responsabilidade pela execução também é delegada, convertendo-se, por sua vez, o delegado em garante. As pessoas a serviço do empresário e da própria empresa executam tarefas concretas, na medida em que tem atividades delegadas. Com isso, elas assumem de igual sorte o dever de evitar que a execução de suas tarefas lesem terceiros, o que configura um dever de garante secundário. No entanto, o dever originário é do empresário ou diretor, como representante da empresa, quando se trate de deveres de garante de controle de riscos ou perigos.

Mesmo assim há interesses que são delegados pelo empresário, como representante da pessoa jurídica, que originariamente seriam do próprio empresário, deveres esses de garantidor de proteção a um bem jurídico. Significa dizer que a maioria dos deveres de garante implicados ao empresário são deveres atinentes ao controle dos focos de perigo, consubstanciados na coordenação e fiscalização das atividades perpetradas pelas pessoas que desempenham as funções para a subsistência da empresa. Constitui, assim, um foco de perigo e risco para as atividades da empresa, a negligência ou o descumprimento de normas por parte daqueles que executam as tarefas a que lhes foram delegadas, seja pela qualificação profissional ou pela própria posição e as atividades que desempenham na empresa. Gómez-Aller²⁵⁰ sustenta que “las posibilidades de negligencia o de incumplimiento de las normas por parte de quienes ejecutan las tareas constituyen así un foco de peligro que debe ser asegurado, como se pone de manifiesto cuando hablamos de culpa in vigilando sive in sciendo, in eligendo; in instruendo, etc”.

Conclui-se, portanto, que sob o entendimento de Gómez-Aller, os contadores no âmbito da empresa poderiam ostentar a posição de garante nos crimes omissivos impróprios de lavagem de dinheiro quando os órgãos diretivos delegam para eles funções atinentes as suas próprias atribuições profissionais, cujos deveres éticos e de cuidado são inerentes ao labor. Todavia, com essa delegação feita pelos órgãos diretivos da empresa, seja pelo CEO,

²⁵⁰ Ibid., p. 193.

gerente, diretor, empresário ou a quem se imponha o dever, nem sempre se extinguiria ou retiraria por completo a posição de garante daqueles que delegam. Isso porque os deveres de controle e de evitar lesões a bens jurídicos converter-se-iam em deveres de supervisão e vigilância do trabalho efetivado pela pessoa delegada. Ou seja, criar-se-ia uma obrigação dos dirigentes de alguma forma fiscalizar o trabalho efetuado pelos contadores, consubstanciada nos deveres de *compliance*. Gómez-Aller²⁵¹ identifica dois deveres residuais de vigilância:

- Deberes de supervisión activa: exigen del delegante la realización de tareas activas de supervisión (investigación, inspección, etc.) de modo ordinario y periódico
- Deberes de supervisión reactiva: sólo exigen del delegante una reacción si aparecen indicios de que está teniendo lugar a una situación ante la que está obligado a reaccionar. Por lo general, implican asimismo el deber de recibir reporte periódicamente.

Ainda que a legislação penal pátria não preveja no artigo 13, §2º a *superioridade hierárquica* como uma fonte automática de *dever de garantia*, exceto se estiver acompanhada de alguma das três situações legais, as soluções apresentadas por Gómez-Aller aparentemente norteiam novos rumos para a dogmática. E tal conclusão se deve ao fato de que as empresas, ante a complexidade das situações apresentadas cotidianamente, devem organizar-se, a bem de que sejam identificados os papéis de cada um dentro do sistema. Não se pode, assim, simplesmente afirmar que todos aqueles que de alguma forma figuravam como sujeitos pertencentes à empresa sejam agentes de uma lavagem de capital. Da mesma forma, é inaceitável que somente àquele que teve contato direto com os atos de branqueamento de capitais seja o único responsável pelo delito. A análise deve ser conjuntural, procurando verificar cada ato de cada um dos agentes e capacidade deles de evitar o resultado.

Para que se tipifique um crime cometido sob a conduta da *omissão imprópria* há necessidade que o resultado seja previsível e que sua evitação seja possível, o que será averiguado por meio de uma relação de causalidade hipotética. Por ser o resultado um elemento integrante dessa modalidade de estrutura típica, é inadmissível um delito de *omissão por comissão* de perigo abstrato.

A classificação quanto ao resultado é, assim, fundamental para a delimitação da autoria e da participação dos profissionais de contabilidade no crime em comento. Pierpaolo Bottini²⁵² refere que tratar os tipos penais como crimes de perigo abstrato, sob o argumento de que a prescrição normativa revelaria a *mera conduta de ocultar*, sem se impor qualquer

²⁵¹ Ibid., p. 194.

²⁵² Ibid., p. 69.

consequência naturalística, implicaria numa dificuldade de aplicação da norma em determinados âmbitos que aparentemente são relevantes para a estratégia de combate à lavagem de dinheiro. Isso ocorre com a omissão imprópria que, como já salientado, exige sempre um resultado naturalístico sobre o objeto do delito. Logo, se considerar a lavagem de dinheiro como um delito de perigo abstrato poderia acarretar numa **não responsabilização** da figura do garante pela omissão dolosa, na forma do artigo 13, §2º do Código Penal. Até mesmo porque a construção de um conceito de omissão imprópria na seara dos crimes de perigo importaria numa exagerada ampliação do âmbito da norma penal.

A lei 9.613/98 impõe aos profissionais e entidades que operem nos chamados *setores sensíveis* aos crimes de lavagem de dinheiro uma série de obrigações de caráter administrativo. Assim, as pessoas físicas e jurídicas que exerçam determinadas atividades econômicas estão elencadas no artigo 9º, sendo que as obrigações previstas nos artigos subsequentes (artigos 10 e 11) como aquelas que tenham, em caráter permanente ou eventual, como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a captação, intermediação e aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira; a compra e venda de moeda estrangeira ou ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial; a custódia, emissão, distribuição, liquidação, negociação, intermediação ou administração de títulos ou valores mobiliários.

Ainda no parágrafo único do artigo em comento, são previstas de igual sorte como sujeitas às mesmas obrigações as bolsas de valores, as bolsas de mercadorias ou futuros e os sistemas de negociação do mercado de balcão organizado; as seguradoras, as corretoras de seguros e as entidades de previdência complementar ou de capitalização; as administradoras de cartões de credenciamento ou cartões de crédito, bem como as administradoras de consórcios para aquisição de bens ou serviços; as administradoras ou empresas que se utilizem de cartão ou qualquer outro meio eletrônico, magnético ou equivalente, que permita a transferência de fundos; as empresas de arrendamento mercantil (*leasing*) e as de fomento comercial (*factoring*); as sociedades que efetuem distribuição de dinheiro ou quaisquer bens móveis, imóveis, mercadorias, serviços, ou, ainda, concedam descontos na sua aquisição, mediante sorteio ou método assemelhado; as filiais ou representações de entes estrangeiros que exerçam no Brasil qualquer das atividades listadas neste artigo, ainda que de forma eventual; as demais entidades cujo funcionamento dependa de autorização de órgão regulador dos mercados financeiro, de câmbio, de capitais e de seguros; as pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, que operem no Brasil como agentes, dirigentes, procuradoras, comissionárias ou por qualquer forma representem interesses de ente estrangeiro que exerça

qualquer das atividades referidas neste artigo; as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis; as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem jóias, pedras e metais preciosos, objetos de arte e antigüidades; as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem bens de luxo ou de alto valor, intermedeiem a sua comercialização ou exerçam atividades que envolvam grande volume de recursos em espécie; as juntas comerciais e os registros públicos; as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, **serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações:**

a) de compra e venda de imóveis, estabelecimentos comerciais ou industriais ou participações societárias de qualquer natureza; b) de gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos; c) de abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários; d) de criação, exploração ou gestão de sociedades de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas; e) financeiras, societárias ou imobiliárias; e f) de alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais;

No mesmo parágrafo prevêem-se também como obrigadas as pessoas físicas ou jurídicas que atuem na promoção, intermediação, comercialização, agenciamento ou negociação de direitos de transferência de atletas, artistas ou feiras, exposições ou eventos similares; as empresas de transporte e guarda de valores; as pessoas físicas ou jurídicas que comercializem bens de alto valor de origem rural ou animal ou intermedeiem a sua comercialização; as dependências no exterior das entidades mencionadas neste artigo, por meio de sua matriz no Brasil, relativamente a residentes no País.

Conforme se depreende da leitura do artigo, essas pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas a estabelecer um programa de *compliance*. A maioria das pessoas jurídicas e mesmo físicas previstas neste artigo dependem de um setor contábil para os levantamentos fiscais e movimentações financeiras, assim como a própria elaboração dos documentos que atestem a veracidade do que lá está contido. Aliás, o legislador prevendo a importância vital dos contadores nas obrigações para com o COAF, incluiu no inciso XIV do artigo supramencionado as pessoas jurídicas e físicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade e auditoria. E não poderia ser diferente, pois as legislações que regulamentam a profissão contábil referem como sendo atribuição exclusiva dos contadores a confecção de documentos que tem pertinência objetiva com as obrigações previstas nos artigos 10 e 11 da lei de lavagem de capitais, quais sejam:

Da Identificação dos Clientes e Manutenção de Registros

Art. 10. As pessoas referidas no art. 9º:

I - identificarão seus clientes e manterão cadastro atualizado, nos termos de instruções emanadas das autoridades competentes;

II - manterão registro de toda transação em moeda nacional ou estrangeira, títulos e valores mobiliários, títulos de crédito, metais, ou qualquer ativo passível de ser convertido em dinheiro, que ultrapassar limite fixado pela autoridade competente e nos termos de instruções por esta expedidas;

III - deverão adotar políticas, procedimentos e controles internos, compatíveis com seu porte e volume de operações, que lhes permitam atender ao disposto neste artigo e no art. 11, na forma disciplinada pelos órgãos competentes;

IV - deverão cadastrar-se e manter seu cadastro atualizado no órgão regulador ou fiscalizador e, na falta deste, no Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf), na forma e condições por eles estabelecidas;

V - deverão atender às requisições formuladas pelo Coaf na periodicidade, forma e condições por ele estabelecidas, cabendo-lhe preservar, nos termos da lei, o sigilo das informações prestadas.

§ 1º Na hipótese de o cliente constituir-se em pessoa jurídica, a identificação referida no inciso I deste artigo deverá abranger as pessoas físicas autorizadas a representá-la, bem como seus proprietários.

§ 2º Os cadastros e registros referidos nos incisos I e II deste artigo deverão ser conservados durante o período mínimo de cinco anos a partir do encerramento da conta ou da conclusão da transação, prazo este que poderá ser ampliado pela autoridade competente.

§ 3º O registro referido no inciso II deste artigo será efetuado também quando a pessoa física ou jurídica, seus entes ligados, houver realizado, em um mesmo mês-calendário, operações com uma mesma pessoa, conglomerado ou grupo que, em seu conjunto, ultrapassem o limite fixado pela autoridade competente.

Da Comunicação de Operações Financeiras

Art. 11. As pessoas referidas no art. 9º:

I - dispensarão especial atenção às operações que, nos termos de instruções emanadas das autoridades competentes, possam constituir-se em sérios indícios dos crimes previstos nesta Lei, ou com eles relacionar-se;

II - deverão comunicar ao Coaf, abstendo-se de dar ciência de tal ato a qualquer pessoa, inclusive àquela à qual se refira a informação, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, a proposta ou realização:

a) de todas as transações referidas no inciso II do art. 10, acompanhadas da identificação de que trata o inciso I do mencionado artigo; e

b) das operações referidas no inciso I;

II - deverão comunicar ao órgão regulador ou fiscalizador da sua atividade ou, na sua falta, ao Coaf, na periodicidade, forma e condições por eles estabelecidas, a não ocorrência de propostas, transações ou operações passíveis de serem comunicadas nos termos do inciso II.

§ 1º As autoridades competentes, nas instruções referidas no inciso I deste artigo, elaborarão relação de operações que, por suas características, no que se refere às partes envolvidas, valores, forma de realização, instrumentos utilizados, ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar a hipótese nele prevista.

§ 2º As comunicações de boa-fé, feitas na forma prevista neste artigo, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa.

§ 3º O Coaf disponibilizará as comunicações recebidas com base no inciso II do **caput** aos respectivos órgãos responsáveis pela regulação ou fiscalização das pessoas a que se refere o art. 9º.

Dada a importância relevada aos serviços contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade expediu a Resolução CFC nº 1.445/13 que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e Organizações Contábeis, quando no exercício de suas funções, para cumprimento das obrigações previstas nos artigos 10 e 11 da Lei 9.613/98. A Resolução prevê na seção I o alcance da referida norma ao estabelecer regras e princípios gerais de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, sujeitando o seu cumprimento aos profissionais e Organizações Contábeis que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência. Para tanto estipulou em seis incisos as seguintes operações sensíveis:

- I – de compra e venda de imóveis, estabelecimentos comerciais ou industriais, ou participações societárias de qualquer natureza;
- II – de gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos;
- III – de abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários;
- IV – de criação, exploração ou gestão de sociedades de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas;
- V – financeiras, societárias ou imobiliárias; e
- VI – de alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais.

Parágrafo único. As pessoas de que trata este artigo devem observar as disposições desta Resolução na prestação de serviço ao cliente, inclusive quando o serviço envolver a realização de operações em nome ou por conta do cliente.

Na Seção II tratou de determinar a política de prevenção a ser adotada pelas pessoas físicas e jurídicas previstas no artigo 1º, estabelecendo em cinco incisos que elas devam criar e implementar a referida política de forma compatível com o volume de operações e, no caso das pessoas jurídicas, com o seu porte, a qual deve abranger, no mínimo, procedimentos e controles destinados, à identificação e realização de devida diligência para a qualificação dos clientes e demais envolvidos nas operações que realizarem; à obtenção de informações sobre o propósito e a natureza dos serviços profissionais em relação aos negócios do cliente; à identificação do beneficiário final dos serviços que prestarem; à identificação de operações ou propostas de operações praticadas pelo cliente, suspeitas ou de comunicação obrigatória; à revisão periódica da eficácia da política implantada para sua melhoria visando atingir os objetivos propostos.

Para a implementação da política de prevenção mencionada no *caput*, a resolução determina que devam ser formalizadas expressamente pelo profissional, ou com aprovação pelo detentor de autoridade máxima de gestão na Organização Contábil, abrangendo, também, procedimentos para, quando aplicável: a seleção e o treinamento de empregados em relação à política implantada; a disseminação do seu conteúdo ao quadro de pessoal por processos institucionalizados e de caráter contínuo; e o monitoramento das atividades desenvolvidas pelos empregados.

Ainda prevê exceções a tais disposições, referindo que elas não se aplicam aos profissionais e Organizações Contábeis que possuem faturamento até o limite estabelecido no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

O artigo 3º da Resolução sugere deveres de vigilância por parte dos contadores, ao trazer:

Art. 3º Os profissionais e Organizações Contábeis devem avaliar a existência de suspeição nas propostas e/ou operações de seus clientes, dispensando especial atenção àquelas incomuns ou que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, finalidade, complexidade, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar sérios indícios dos crimes previstos na Lei n.º 9.613/1998 ou com eles relacionar-se.

Na Seção III, artigo 4º, repetindo basicamente o que a lei de lavagem de dinheiro estipula, há uma determinação que obriga os profissionais e Organizações Contábeis a manterem um cadastro de seus clientes e dos demais envolvidos nas operações que realizarem, inclusive representantes e procuradores, em relação aos quais devem constar, no mínimo, no caso de pessoa física:

- f) nome completo;
- g) número de inscrição no cadastro de Pessoa Física (CPF);
- h) número do documento de identificação e nome do órgão expedidor ou, se estrangeiro, dados do passaporte ou carteira civil;
- i) enquadramento em qualquer das condições previstas no Art. 1º da Resolução Coaf n.º 15, de 28.3.2007; e
- j) enquadramento na condição de pessoa politicamente exposta, nos termos da Resolução Coaf n.º 16, de 28.3.2007; ou

Já no tocante às pessoas jurídicas, o cadastro deve conter:

- e) razão social;
- f) número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ;

- g) nome completo, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) e número do documento de identificação e nome do órgão expedidor ou, se estrangeiro, dados do passaporte ou carteira civil, dos demais envolvidos; e
 - h) identificação dos beneficiários finais ou o registro das medidas adotadas com o objetivo de identificá-los, nos termos do Art. 7º, bem como seu enquadramento na condição de pessoa politicamente exposta, nos termos da Resolução Coaf n.º 16, de 28.3.2007.
- III – registro do propósito e da natureza da relação de negócio;
 IV – data do cadastro e, quando for o caso, de suas atualizações; e
 V – as correspondências impressas e eletrônicas que suportem a formalização e a prestação do serviço.

A legislação em comento traz no parágrafo único que no cadastro devem constar o registro dos procedimentos e as análises de que trata o Artigo 6º, cuja redação é clara ao salientar:

Art. 6º Os profissionais e Organizações Contábeis devem adotar procedimentos adicionais de verificação sempre que houver dúvida quanto à fidedignidade das informações constantes do cadastro, quando houver suspeita da prática dos crimes previstos na Lei n.º 9.613/1998 ou de situações a eles relacionadas.

A seção IV destina um tópico para o Registro das Operações determinando no artigo 8º que os profissionais e Organizações Contábeis devem manter um registro de todos os serviços que prestarem e de todas as operações que realizarem em nome de seus clientes, do qual devem constar, no mínimo, a identificação do cliente; descrição pormenorizada dos serviços prestados ou das operações realizadas; valor da operação; data da operação; forma de pagamento; meio de pagamento; e o registro fundamentado da decisão de proceder, ou não, às comunicações ao COAF. A forma de proceder essas comunicações encontra-se prevista no artigo 9º que salienta o aspecto pouco usual das operações e propostas de operações que podem configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes de lavagem de dinheiro ou com eles relacionar-se, devendo, portanto, serem analisadas com especial atenção e, se consideradas suspeitas, comunicadas ao órgão de fiscalização estatal. São trazidos, assim, treze incisos que exemplificam:

- I – operação que aparente não ser resultante das atividades usuais do cliente ou do seu ramo de negócio;
- II – operação cuja origem ou fundamentação econômica ou legal não sejam claramente aferíveis;
- III – operação incompatível com o patrimônio e com a capacidade econômica financeira do cliente;
- IV – operação com cliente cujo beneficiário final não é possível identificar;
- V – operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica domiciliada em jurisdições consideradas pelo Grupo de Ação contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI) de alto risco ou com deficiências

de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo ou países ou dependências consideradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de tributação favorecida e/ou regime fiscal privilegiado;

VI – operação ou proposta envolvendo pessoa jurídica cujos beneficiários finais, sócios, acionistas, procuradores ou representantes legais mantenham domicílio em jurisdições consideradas pelo GAFI de alto risco ou com deficiências estratégicas de prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo ou países ou dependências consideradas pela RFB de tributação favorecida e/ou regime fiscal privilegiado;

VII – resistência, por parte do cliente ou demais envolvidos, ao fornecimento de informações ou prestação de informação falsa ou de difícil ou onerosa verificação, para a formalização do cadastro ou o registro da operação;

VIII – operação injustificadamente complexa ou com custos mais elevados que visem dificultar o rastreamento dos recursos ou a identificação do real objetivo da operação;

IX – operação aparentemente fictícia ou com indícios de superfaturamento ou subfaturamento;

X – operação com cláusulas que estabeleçam condições incompatíveis com as praticadas no mercado; e

XI – operação envolvendo Declaração de Comprovação de Rendimentos (Decore), incompatível com a capacidade financeira do cliente, conforme disposto em Resolução específica do CFC.

XII – qualquer tentativa de burlar os controles e registros exigidos pela legislação de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo; e

XIII – Quaisquer outras operações que, considerando as partes e demais envolvidos, os valores, modo de realização e meio de pagamento, ou a falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes previstos na Lei n.º 9.613/1998 ou com eles relacionar-se.

No artigo 10 da Resolução estão previstas operações e propostas de operações que devem ser comunicadas ao COAF, independentemente de análise ou de qualquer outra consideração:

I – prestação de serviço realizada pelo profissional ou Organização Contábil, envolvendo o recebimento, em espécie, de valor igual ou superior a R\$30.000,00 (trinta mil reais) ou equivalente em outra moeda;

II – prestação de serviço realizada pelo profissional ou Organização Contábil, envolvendo o recebimento, de valor igual ou superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por meio de cheque emitido ao portador, inclusive a compra ou venda de bens móveis ou imóveis que integrem o ativo das pessoas jurídicas de que trata o Art.1º;

III – constituição de empresa e/ou aumento de capital social com integralização em moeda corrente, em espécie, acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais); e

IV – aquisição de ativos e pagamentos a terceiros, em espécie, acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais);

Há previsão no artigo 12 que os serviços de assessoria prestados por um contador ou organização contábil, cujo objeto do contrato efetuado pela pessoa física ou jurídica seja a

análise de riscos de outra empresa ou organização que não seja seu cliente, não serão objeto de comunicação ao COAF.

Por fim, a Seção VI trata da guarda e conservação de Registros e Documentos estabelecendo no artigo 15 que os profissionais e Organizações Contábeis devem conservar os cadastros e registros previstos nos artigos antecedentes por um prazo mínimo de 5 (cinco) anos, contados da data de entrega do serviço contratado.

Na seção VII, que trata das disposições finais, restou estipulado no artigo 18 que todas as comunicações de boa-fé, feitas na forma prevista no Artigo 11 da Lei n.º 9.613/1998, não acarretarão responsabilidade civil ou administrativa, assim como, previu no artigo 19 que os profissionais e Organizações Contábeis, bem com os seus administradores que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, sujeitar-se-ão às sanções previstas no Artigo 27 do Decreto-Lei n.º 9295/1946 e no Artigo 12 da Lei n.º 9.613/1998.

O descumprimento das obrigações previstas na lei de lavagem de dinheiro acarreta em multa, advertência, inabilitação temporária, por um prazo de até dez anos, para o exercício do cargo de administrador das pessoas jurídicas referidas no artigo 9º e a cassação ou suspensão da autorização para o exercício de atividade, operação ou funcionamento, tudo previsto pelo artigo 12 da lei de lavagem de capitais, inseridos no capítulo VII, cujo título é *da responsabilidade administrativa*.

A questão adquire nuances ao se perquirir se o descumprimento das obrigações acarreta tão somente num ilícito administrativo ou se pode configurar uma infração penal. Isto é, deixar de cumprir os *deveres de compliance* pode implicar num crime de lavagem de dinheiro? Adriane da Fonseca Pires²⁵³ salienta existirem três correntes sobre esse ponto. Uma primeira proposta defende a possibilidade de se aplicar a sanção penal, sugerindo que se recorra aos artigos da lei 7.492/86 (lei dos crimes contra o sistema financeiro) para coibir o descumprimento dos deveres de colaboração.

Num segundo entendimento, há quem defenda que a responsabilidade pelo descumprimento dos deveres de *compliance* limitar-se-ia à esfera administrativa, pois, nas palavras de Pierpaolo Bottini²⁵⁴, “nos termos do art. 10, III, vale notar que a determinação normativa não objetiva instituir mecanismos internos para evitar a prática de lavagem de dinheiro, mas apenas de organizar estruturas capazes de manter registro de informações e de notificação de atividades suspeitas”. Por tal motivo, para os adeptos à segunda corrente, o

²⁵³ Ibid., p. 140.

²⁵⁴ Ibid., p. 151/152.

descumprimento de qualquer das normas administrativas da Lei 9.613/98 não atrairia um *dever de garantia* suficiente para caracterizar um delito de omissão por comissão.

O terceiro entendimento sobre o tema exsurge a partir de alguns julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que vincularam os deveres de cumprimento à posição de garante. Nesse sentido, merece destaque o acórdão:

(...) 1. A internalização clandestina de valores superiores a dez mil reais (art. 65, §1º, incisos I a III, da Lei nº 9.069/95) não foi expressamente tipificada pelo legislador criminal, havendo somente as sanções de natureza administrativa. 2. Essa realidade, historicamente, não é aceita pelo MPF. Primeiramente, o Parquet insistia em enquadrar tal conduta nas penas do crime de evasão de divisas, o que foi duramente rechaçado pelos tribunais (v.g. STJ, REsp nº 898.956/RS, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ de 10-02-2009). 3. Agora, o MPF tenta, a todo custo, recriminar o ingresso de valores no território nacional no artigo 21, parágrafo único, da LCSFN. Ora, a conduta proscria nesse tipo penal [sonegar informação que devia prestar] pressupõe o descumprimento de um dever que, a toda evidência, recai sobre o cliente das instituições financeiras, conforme demonstra o Capítulo 6 da Circular nº 3.493, de 24-03-2010, do BACEN, que atualizou o RMCCI (Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais). 4. A Colenda Quarta Seção deste Tribunal restringiu a incidência do delito do artigo 21, parágrafo único, da LCSFN aos agentes das instituições financeiras (ENUL nº 2001.70.00.033106-0, Rel. Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro, D.J.U. 23-08-2006). 5. Portanto, as operações marginais de mero ingresso de valores no país por parte dos clientes das instituições financeiras são atípicas, remanescendo apenas a possibilidade de eventual prática de sonegação fiscal, que, como é cediço, pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, **ou ainda a punição dos gestores da instituição financeira clandestina pelo delito do artigo 16 e pelo crime de lavagem de dinheiro por violação dos deveres de compliance, quando perpetrado no âmbito de instituição financeira autorizada**. 6. Recurso ministerial improvido. (TRF4, ACR 0044033-93.2005.404.7100, OITAVA TURMA, Relator para Acórdão PAULO AFONSO BRUM VAZ, D.E. 07/01/2011)

Isidoro Blanco Cordero²⁵⁵ refere que o termo *compliance* ou cumprimento normativo, desde um ponto de vista jurídico, faz referência à atuação conforme as obrigações legais. Cumprimento, no âmbito penal, significa a não realização de delitos. Isso implica em contextualizar o instituto do *compliance* numa totalidade de medidas de vigilância que assegurem ou tentem assegurar um comportamento lícito de todos os membros da empresa em relação às obrigações legais. Nessa linha de entendimento, se contemplam os processos internos de gestão da empresa com o objetivo de assegurar documentalmente em todo momento o cumprimento de todas as normas relevantes para a empresa.

²⁵⁵ CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo de capitales**. 3ª edição. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2012. p. 818/819.

Precisamente na lavagem de dinheiro, os artigos 9º, 10 e 11 da Lei 9.613/98, assim como todas as resoluções e normativas oriundas do Banco Central, COAF, Conselho Federal de Contabilidade, visam que os sujeitos obrigados a estabelecer mecanismos para assegurar o cumprimento daquelas normas para prevenir o branqueamento de capitais e o financiamento ao terrorismo, seguindo as determinações do FAFT/GAFI. Como bem pondera PIRES²⁵⁶, um programa de *compliance* não é um simples código de conduta, visto que este último se constitui em um dos elementos integrantes do primeiro.

No entanto, todas essas medidas são capazes de tornar o *compliance* uma fonte de responsabilidade penal na lei brasileira? O artigo 1º, §2º, II da Lei 9.613/98, como já examinado, abarca tanto as condutas dos agentes financeiros como as dos contadores sem, todavia, trazer os deveres de *compliance* como elementar típica. Disso decorre outro questionamento, as obrigações de cumprimento atribuídas a determinados sujeitos na lei de lavagem de capitais teriam o condão de posicioná-los como garantes?

Vários problemas aparecem para se dar uma resposta a este questionamento. Isso porque, dependendo da resposta a ser dada, amplia-se o leque de responsabilização do profissional, em especial o *contador*, que violar os deveres de *compliance*.

De outra banda, entende-se que não se poderia atribuir a posição de garantidor àqueles que não cumprem com os deveres trazidos nos artigos 10 e 11 da lei 9.613/98, pois a lei não prevê uma responsabilidade penal, mas tão somente administrativa como, aliás, já foi apontado em linhas anteriores.

Ocorre que o artigo 1º, §2º, II, da lei de lavagem de dinheiro, cujo verbo nuclear é *participar*, não tem o condão de atrair o dever de garantia com descumprimento das normas administrativas antes salientadas, fundamento este para a configuração do crime de omissão imprópria, como assevera Adriane da Fonseca Pires²⁵⁷. A doutrinadora cita como exemplo clássico para justificar seu entendimento, o caso do gerente de banco que oportuniza a realização de uma operação suspeita sem comunicá-la ao COAF. Sugere, assim, que não teria como ser o autor do crime de branqueamento de capitais porque a lei penal não traz para ele o dever de controle de uma fonte de perigo que resulte na ocultação ou dissimulação da origem, natureza, localização de bens, direitos ou valores. A tipicidade da conduta para este caso só seria possível se, na linha de Claus Roxin, entender-se como viável a participação nos crimes omissivos impróprios, não esquecendo, é claro, de se verificar a presença do dolo direcionado ao cometimento do delito.

²⁵⁶ Ibid., p. 179.

²⁵⁷ Ibid., p. 181.

Aparentemente, para os profissionais contábeis há outro elemento a ser considerado que não apenas a lei de lavagem de dinheiro. Trata-se das legislações que de alguma forma regulamentam a profissão, como o Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946 que instituiu a profissão de contador, a resolução 560 do Conselho Federal de Contabilidade que especificou e regulamentou as atribuições previstas no referido decreto-lei, a Resolução CFC 803/1996, cuja redação foi alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10 e que trata justamente do Código de Ética do contador, assim como o próprio Código Civil que destina alguns artigos para determinar as responsabilidades desse profissional em tal âmbito. Perquire-se, todavia, se essas normas têm o condão de impingir um dever de garante ao profissional contábil.

Recorda-se que no artigo 13, §2º do Código Penal se lê como sendo garantidor aquele que por lei tem a obrigação de cuidado, proteção ou vigilância, bem como quem, de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado e, ainda, quem, como seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado. Se no primeiro caso em que a lei acarreta a posição de garante, há que se analisar naquelas leis que regulamentam a profissão de contador existe as referidas obrigações de cuidado, proteção ou vigilância. Sobre esse ponto, o Decreto-Lei 9.295/46 não traz elementos que permitam chegar a tal conclusão.

No entanto, as Resoluções 803/1996 e 1.307/10 que dispõe sobre o Código de Ética da profissão podem dar margens a um entendimento de que o contador assumirá uma posição de garante na medida em que determina no artigo 2º que se exerça a profissão com **zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica**, observando toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardando os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. Da mesma forma, há uma previsão de no artigo supracitado da resolução que traz como um dever da profissão **zelar pela competência exclusiva na orientação técnica** dos serviços a cargo do contador, assim como **comunicar**, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores.

Embora não se possa afirmar peremptoriamente que essas obrigações éticas consistem numa obrigação de cuidado, proteção ou vigilância que colocaria o contador numa posição de evitar o delito de lavagem de dinheiro, elas são indícios de que os deveres contábeis não se subsumem a simples elaboração de relatórios de contabilidade.

Aliás, é no artigo 3º da Resolução em comento, norma que trata justamente das vedações profissionais, que se verificam as proibições de assumir, direta ou indiretamente,

serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe; auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita; assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização; concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção; solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita; prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional; recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas; reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda; aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade; exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas; iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas; executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade; renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho; exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.

Não há dúvidas que nas vedações ao exercício profissional estariam abarcadas as obrigações de cuidado, proteção e vigilância. Todavia, disso resultam duas novas questões que tem de ser enfrentadas sob esse viés da posição do contador como garantidor em razão da lei. Primeiramente, as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade podem ser consideradas uma fonte de lei? A indagação teria pertinência se adotarmos a teoria *formal* acerca da posição de garante, oriunda de um modelo positivista jurídico em que se pretendia vincular a condição de exigência de um comportamento a uma norma jurídica explícita, motivo pelo qual se recorria à lei e ao contrato. Sob esse viés, poder-se-ia afirmar que, por se tratar de uma resolução, não se trataria de uma *lei formal*, isto é, produzida pelo *legislativo*, na forma *ordinária ou complementar*, e, portanto, como leciona Pierpaolo Bottini²⁵⁸, não criaria “dever de garantia, embora possa balizar o **dever de cuidado** para a apuração dos crimes comissivos”.

²⁵⁸ Ibid., p. 150.

A outra indagação a ser feita é se, abstraindo a questão da formalidade legal, as normas prevêm um dever especial de evitar crimes, em especial a lavagem de dinheiro? A posição de garantidor vem para suprir a ausência de tipo específico, como ressalta Janaina Conceição Paschoal²⁵⁹, mas somente ela não pode fazer concluir pela presença de tipo e, conseqüentemente, de crime. O contador tem o dever de zelar por informações verazes, elaborando a contabilidade conforme as normas sobre a matéria e dentro dos limites legais, mas isso não significa dizer que se não cumprir esse dever implicaria numa lavagem de dinheiro. Mesmo porque, ao se trabalhar com uma concepção material da delimitação do alcance de posição de garantidor, isto é, sob “a pretensão de fulcrar a justificativa de imputação em aspectos relevantes para a obediência da missão que o Direito penal se auto-atribui de controle social do intolerável através da proteção de bens jurídicos²⁶⁰”, deve-se verificar se houve um domínio por parte do contador sobre o bem jurídico ofendido. Mais uma vez mostra-se relevante a discussão acerca da autoria e a participação.

Janaina Conceição Paschoal²⁶¹ salienta:

Além de ser importante limitar a análise material da lei como fonte do dever de agir, sob pena de consagrar a analogia em prejuízo do imputado, é preciso limitar a responsabilização mesmo sob uma visão formal, sob pena de cercear os indivíduos em suas opções mais comezinhas. O problema não é o responsabilizar por omissão, o problema é o fazer de forma automática.

Sob o aspecto do contrato como fonte do dever de garantia, não se tem como afirmar de forma precisa que o contador deverá assumir um papel de garante toda a vez em que for contratado para exercer seu múnus. Mesmo que não haja um contrato formal entre a empresa e o contador, a prestação do serviço na área já configura uma pactuação passível de ser analisada. Parece forçoso afirmar que dentro dessa prestação de serviços esteja intrínseco o dever de agir a fim de evitar uma lavagem de dinheiro. Para que se possa averiguar essa situação, faz-se mister que haja uma contratação expressa e formalizada, por meio de um instrumento válido, em que conste cláusula determinando a assunção de responsabilidade com o fim de impedir operações de lavagem de capitais no âmbito contábil. Ou seja, seguindo o artigo 13, §2º do Código Penal, o contador deve ser conhecedor de que tem a responsabilidade de impedir a lavagem de dinheiro. Embora haja comandos éticos normativos estatuídos em resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, aparentemente eles não têm força legal para posicionar o profissional contábil como garantidor.

²⁵⁹ Ibid., p. 47.

²⁶⁰ BUSATO, op.cit., p. 295.

²⁶¹ Ibid., p. 48.

Conclui-se nesse ponto que se existir um contrato com a clara determinação de que caberá ao contador, dentro de suas atribuições, impedir manobras contábeis que visem uma lavagem de capitais no seio da empresa, este passará a ter a posição de garante.

Por fim, ao prever que será garantidor aquele que com o seu comportamento criou um risco da ocorrência, a legislação brasileira abre um leque para a responsabilização do contador. Essa é a chamada ingerência. Para que se configure essa fonte do dever de garante, deve-se delimitar exatamente o que significa criar o risco. E para tanto, numa análise primária, dir-se-ia que quem cria o risco é quem o faz nascer, dá causa a ele, o deflagra. No entanto, dessa ideia surgem outros questionamentos, tais como: quem não criou, mas incrementou o risco, pode ser colocado na posição de garante? Em que momento isso se dá? Há necessidade de intencionalidade na criação do risco prévio ou ele pode se dar de forma negligente? A conduta anterior que criou o risco tem de ser comissiva ou admite-se a modalidade omissiva?

Paulo César Busato²⁶² esclarece:

Primeiramente, é necessário deixar claro que as intervenções possíveis em uma situação concreta de perigo podem ser das mais variadas e acontecer em distintos momentos, pelo que nada impede que haja uma situação de risco preconstituída ou constituída concomitantemente por terceiro para que apareça, para aquele que pelo seu comportamento cria ou contribui, de algum modo, para a criação ou incremento do perigo para o bem jurídico. Do mesmo modo, em um primeiro momento, em que o que se analisa é meramente o tipo de omissão, ou seja, a relação entre o sujeito e o risco criado ou incrementado de violação do bem jurídico, não é o caso de analisar a presença ou ausência de comprovação de produção do resultado, ou falta de dever de cuidado. Basta que haja relação causal.

Sob esse aspecto, o profissional contábil que não ater-se às regras técnicas do seu mister, descumprindo deveres éticos, estaria criando ou incrementando um risco para a produção de um resultado de lavagem de capitais, visto que fica claro que dependendo da conduta anterior, comissiva ou omissiva, contribui de algum modo para a ofensa ou colocação em perigo do bem jurídico tutelado. Em outras palavras, se o contador seguisse as regras profissionais diligentemente, se não impossibilita, reduziria ao menos a probabilidade de que ocorresse o crime de lavagem de capitais. Paulo César Busato²⁶³, nesse ponto, salienta que “o dever de atuação para evitar o perigo deriva, pois, de ser a pessoa a única que domina os meios de controle do risco e não precisamente porque tenha atuado no sentido de criação da situação arriscada”. E quem, no setor contábil, onde se coletam todos os dados econômicos,

²⁶² BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 299.

²⁶³ *Ibid.*, p. 300.

mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, o que contribui para a tomada de decisões, dominaria esses meios de controle risco, senão o próprio contador, habilitado legalmente para esse mister?

Todavia, para que se reconheça a responsabilidade penal por comissão por omissão do contador são necessários vários requisitos, tais como, o perigo ao bem jurídico tutelado na lavagem de dinheiro; a existências de um comando normativo determinando a atuação, derivado de uma posição de garante; a possibilidade concreta de agir para evitar o resultado, assim como a conduta omissiva e a ocorrência do resultado devem ser previstos no tipo incriminador.

Essa utilização da omissão imprópria nos crimes de lavagem de dinheiro como forma de atribuir responsabilidade penal pela prática do delito aos dirigentes de instituições financeiras e empresas tem sido frequente. Pode-se dizer que há um fenômeno de alargamento da responsabilização de autores com fulcro na posição de garante dos delitos omissivos impróprios. Pierpaolo Bottini²⁶⁴, nesse sentido, com propriedade, salienta inclusive que “a presunção de um dever de garantia é usada muitas vezes como instrumento de superação das dificuldades probatórias da participação efetiva e ativa dos dirigentes em atos de lavagem”. Isso, juntamente com a utilização dos conceitos de dolo eventual e cegueira deliberada antes expostos, tem sido usado como uma perigosa espécie de responsabilidade objetiva, na qual é utilizada como forma de punir o diretor da empresa ou instituição financeira apenas pelo fato de não impedir que os funcionários pratiquem atos, dos quais, muitas vezes, sequer tinha conhecimento direto e efetivo ou mesmo abarcar todo e qualquer funcionário a que se julgue, com base num nexos de causalidade hipotético, capaz de evitar o crime de lavagem de dinheiro.

Se ao cotejar as normas que regulamentam os deveres dos profissionais contábeis juntamente com a lei de lavagem de dinheiro, sem que se tenham critérios sólidos, a omissão imprópria expande-se de forma assustadora, legitimando a responsabilização de inúmeros profissionais nas empresas, assemelhando-se a uma responsabilidade objetiva. Soma-se a isso a questão do tipo subjetivo, visto que se entender cabível a figura do dolo eventual, a responsabilização penal dos agentes que não cumprem com os preceitos profissionais e ainda violam os deveres administrativos de informar as autoridades investigativas será ainda mais ampliada.

²⁶⁴ Ibid., p. 149

Para tanto, há que se analisar de igual forma em conjunto o elemento subjetivo exigido no crime de lavagem e as atribuições dos profissionais de contabilidade para se concluir se a conduta é passível ou não de responsabilização.

Além disso, faz-se necessária a delimitação do alcance do tipo na autoria e na participação, o que será analisado no tópico subsequente.

4 A AUTORIA E A PARTICIPAÇÃO DOS CONTADORES NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E NOS DELITOS DE LAVAGEM DE DINHEIRO

A prática de um fato penal comumente se dá através da participação de uma pluralidade de pessoas. Tanto é assim que nos chamados delitos plurissubjetivos o concurso de pessoas, longe de ser um elemento contingente, meramente ampliador da tipicidade, constitui-se em elemento essencial para a própria existência do crime²⁶⁵. Jescheck e Weigend²⁶⁶ salientam que a teoria da participação é parte da teoria do tipo.

No caso da lavagem de dinheiro e dos crimes tributários não se vislumbram tipos penais plurissubjetivos. Em outras palavras, nesses tipos penais é possível que um único sujeito os realize. No entanto, esses crimes são na maioria das vezes praticados por uma gama de sujeitos que podem repartir tarefas, contribuir ou de algum modo participar. Esse é o caso dos contadores que, pelas suas atribuições legalmente exclusivas e regulamentadas profissionalmente, tendem a ser um elemento importante, senão central, para a prática dos delitos em estudo.

Logo, isso conduz a uma busca pela determinação da responsabilidade penal de cada agente num fato delituoso, o que perpassa obrigatoriamente sobre a análise dos conceitos de autoria e participação. E para tanto, inicialmente, a lei penal deve estabelecer se todos os participantes têm que ser tratados da mesma forma ou de forma diversa, isto é, sopesando a contribuição de cada um para o fato²⁶⁷. Independente da escolha que o legislador faça no tratamento da autoria, há que se atentar para o fato de que as relações sociais atualmente atingiram um alto grau de complexidade, seja pelo surgimento de novas tecnologias, pelo fenômeno da comunicação, assim como as peculiaridades do sistema econômico, o que acarretou numa mudança nos modelos de interação social, antes construídos sobre a base do contato individual-personalizado e agora em modelos caracterizados por contatos estereotipados ou anônimos, como salienta Robles Planas²⁶⁸. Em outras palavras, o modelo antes calcado sobre um individualismo torna-se fluido dificultando a averiguação do papel de cada um dos agentes naqueles crimes onde o concurso de pessoas faz-se presente.

²⁶⁵ CERVINI, Raul. ADRIASOLA, Gabriel. **Responsabilidade penal dos profissionais jurídicos: os limites entre a prática jurídico-notarial e a participação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 33.

²⁶⁶ Ibid., p. 692.

²⁶⁷ BOCKELMANN, Paul. VOLK, Klaus. **Direito penal: parte geral**. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes; Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 215.

²⁶⁸ ROBLES PLANAS, Ricardo. **La participación en el delito: fundamento y límites**. Madri: Marcial Pons, 2003. p. 24.

É dentro desse contexto, no qual se insere a denominada criminalidade econômica/empresarial, que é possível identificar uma múltipla divisão de tarefas das quais cada agente terá seu papel definido, sendo que o executor final da atividade nem sempre será o mais relevante para a eventual consumação do delito. Além disso, não é incomum que dentro de uma comunhão de esforços que acaba resultando no crime, o papel de cada agente seja tão mitigado que sequer se pode dizer que eles estariam agindo de uma forma coordenada ou mesmo que se conheciam dentro da estrutura. Importa, assim, identificar o alcance do tipo penal em relação àqueles que de algum modo, por meio de condutas, tiveram uma participação no injusto penal.

Maria Gonzales²⁶⁹ esclarece que em determinadas estruturas se compreende que a conduta puramente executiva do sujeito subordinado que por si só ou em conjunto com outros comete o fato delitivo nem sempre é a mais relevante. Por tal motivo que a sanção exclusiva a estes agentes não alcançaria as finalidades político-criminais perseguidas. Em muitos casos, o papel de quem está situado hierarquicamente acima, isto é, em graus ascendentes da organização, e que efetivamente detenha o controle do ente coletivo costuma ser mais importante. Aliás, é clara a dificuldade existente em identificar a responsabilidade penal no seio de estruturas organizadas. Como alude Rodriguez Estévez²⁷⁰, o funcionamento de competências configuradas de modo tanto horizontal como vertical, em que se recorre necessariamente a uma divisão do trabalho e a ascensão hierárquica de funções, dificulta a possibilidade de aplicação da norma penal substantiva a um indivíduo concreto.

Isso conduz a necessidade de resolver o problema relativo à quais tem de ser os critérios de imputação, critérios que devem respeitar acima de tudo o princípio da culpabilidade. No âmbito de estruturas organizadas, em que as tarefas são efetuadas por pessoas distintas, é imprescindível para a imputação penal de cada um dos agentes estabelecer qual é o marco de competência de cada interveniente, isto é, quais são suas obrigações (de agir, controlar ou fiscalizar) e em que medida e com quais limitações provém aplicar o princípio da confiança em relação as atividades que são realizadas por cada um dos agentes na empresa. Trata-se, assim, de estabelecer critérios de imputação para que cada um responda ou não pelo próprio fato. Para tanto, é necessário num primeiro momento fazer um breve panorama sobre os conceitos de autoria e participação no direito penal.

²⁶⁹ GONZALES, M.^a Paz Batista. **La responsabilidad penal de los órganos de la empresa.** In BACIGALUPO, Enrique (Dir.); *Curso de Derecho Penal Económico*. 2^a Ed. Madri: Marcial Pons, 2005. p. 146.

²⁷⁰ Ibid., p. 03.

4.1. A DELIMITAÇÃO DA AUTORIA NO DIREITO PENAL

Várias são as teorias, sistemas e conceitos elaborados para definir autor e distingui-lo do partícipe. O mais antigo sistema é o unitário de autor em que inexiste uma diferença entre autoria e participação, sendo autor quem produz qualquer contribuição causal para a realização do tipo legal²⁷¹. Disso resulta que se identificam dois sistemas utilizados para tratar a questão atinente ao autor, são eles: o *sistema unitário* e o *sistema diferenciador*. Além disso, define-se como autor por meio de dois conceitos, o *extensivo* e o *restritivo*.

O *sistema unitário*, conforme Pablo Alflen²⁷², tem suas raízes no causalismo do século XIX, baseado tanto nas premissas da teoria da equivalência das condições como na diferenciação entre causa e condição sendo, portanto, dependente de um conceito de crime causalista. Nessa perspectiva, o autor seria aquele que realiza o quadro fático integral, sem relevar a sua efetiva contribuição, e com isso o próprio injusto. A diferenciação entre autor e partícipe, quando acatada pelos adeptos ao sistema unitário, recairia sob critérios subjetivos. Pablo Alflen²⁷³, em aprofundado estudo sobre o tema, refere que a falta de uniformidade conceitual sobre o sistema unitário de autor levou a doutrina a mais uma vez diferenciá-los entre os *sistemas unitário formal* e *unitário funcional*, posteriormente incluindo-se o denominado *sistema unitário reduzido*.

O *sistema unitário formal* tem uma concepção estrita de autoria, referindo existir somente um único e indiferenciado conceito de autor. Para esse sistema, de cunho radical, não se distinguem conceitualmente ou valorativamente os tipos de contribuição para o fato. Por não especificar o grau de contribuição de cada agente no delito, unificando todas as formas de cometimento do fato no âmbito do tipo, tal sistema não cumpre o mandato de certeza, levando a uma expansão injustificável de aplicação das ameaças punitivas legais.

O *sistema unitário funcional* por sua vez é defendido por Kienapfel e seria próprio dos Estados democráticos, conforme enfatiza o autor, uma vez que reconheceria as diferentes formas de autoria, as quais seriam juridicamente equivalentes e implicariam a uma mesma pena cominada. A diferenciação se daria num plano puramente conceitual e de acordo com o tipo penal. Para esse sistema, duas formas de autoria seriam previstas, a autoria direta e a autoria mediata, no qual na primeira hipótese seria aquele que preenche o tipo por si mesmo, enquanto que a segunda forma de autoria abarcaria aqueles sujeitos que de qualquer forma

²⁷¹ SANTOS, op.cit., p. 356.

²⁷² ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.

²⁷³ Ibid., p. 57.

participaram da realização do tipo. O que diferencia basicamente o sistema unitário formal do sistema unitário funcional está que nesse último se reconhece diversos tipos de autor.

Por fim, ainda sobre os *sistemas unitários*, tem-se o *sistema unitário reduzido de autor* que defende que para todos os sujeitos participantes de um injusto vigeria a mesma pena cominada, no entanto atribuindo-se às espécies de participação no caso concreto significados diferentes sob o ponto de vista da atribuição da pena. Isso porque, as diferentes formas de participação no fato implicariam um “conteúdo de sentido social diverso²⁷⁴”. Nesse sistema, concebido por Burgstaller, diferencia-se a participação dos autores, tal qual o *sistema unitário funcional*, mas também a *acessoriedade* dos autores por determinação e por contribuição. Identificam-se nas diferentes autorias uma diferença de desvalor.

Inúmeras são as críticas aos *sistemas unitários de autor*, seja por depender de um conceito causalista de delito, seja por ter um alcance demasiado, transformando atos preparatórios em tentativas. Nesse sistema, aparentemente não se diferenciam a execução de um ato e a contribuição para a execução do ato.

Em contraposição a este sistema, tem-se o chamado *sistema diferenciador de autor* que se caracteriza justamente por distinguir autores de partícipes. Nesse sistema diferenciam-se as contribuições fáticas, averiguando o seu peso material, conforme o desvalor da conduta. Autor, em regra, será aquele descrito no delito em espécie, sendo que da leitura do tipo já se conseguirá distingui-lo dos partícipes. Essa teoria, de igual sorte, não é imune à críticas que estão calcadas justamente na complexidade de se desenvolverem critérios de delimitação entre autoria e participação, ainda mais considerando a peculiaridade de algumas espécies de delitos²⁷⁵.

Ainda sobre a autoria, como antes salientado, há dois conceitos que preponderam na doutrina: o *extensivo* e o *restritivo*. O conceito *extensivo de autor* tem em sua base dogmática a ideia da equivalência valorativa de todas as condições de resultado, coincidindo até certo ponto com o sistema unitário de autoria²⁷⁶. Segundo essa doutrina, autor seria todo aquele que de alguma forma participou da causa do resultado típico, sem haver a necessidade de se averiguar se o fato deva consistir numa conduta típica. Com isso, o cúmplice e o instigador seriam autores, mas que em virtude de disposições penais especiais para a participação, restaria demonstrado que estas formas de colaboração, no marco do conceito de autor, devem ser tratadas de forma diversa da autoria propriamente dita. Significa dizer que caberá ao

²⁷⁴ ALFLEN, op.cit., p. 59.

²⁷⁵ ALFLEN, op.cit., p. 60.

²⁷⁶ JESCHECK e WEIGAND, op. cit., p. 699.

legislador criar disposições legais sobre instigação e auxílio com a finalidade de impor uma punição mais leve ou ainda mais estrita. Quando essas disposições específicas não podem ser aplicadas, incide-se a disposição geral de que todo aquele que culpavelmente se tornar causa para a concretude do tipo penal, deverá ser punido como autor. A indução e a cumplicidade aparecem como *causas de restrição da pena*. Em suma, o conceito *extensivo de autoria* é fruto da influência do conhecimento causal-naturalista da teoria da equivalência ao propor que se todas as condições contribuíram para um resultado típico, “logicamente elas possuem o mesmo valor, de forma que todo o causador desta condição deva ser levado em conta como autor”.²⁷⁷ Autor é, assim, aquele que realiza uma contribuição causal para a concretude do tipo. Em outras palavras, aquele que com sua contribuição produz o resultado típico será autor independentemente de que sua contribuição consista necessariamente na conduta típica. O conceito extensivo dá um tratamento indistinto a figura dos partícipes, pois estes, com suas contribuições, acabam por estabelecer uma condição para a concretude típica.

Os critérios para a diferenciação entre autor e partícipe são puramente objetivos, justamente porque partem da ideia causal de equivalência das condições, de tal forma que um conceito próprio de autor acaba recaindo num plano subjetivo. Por este motivo, acentuam Jescheck e Weigend²⁷⁸, a teoria subjetiva da participação se vincula ao conceito extensivo de autor.

De outra banda, encontra-se o *conceito restritivo* de autor, no qual os tipos penais são concebidos para apontar somente o autor, não abarcando as condutas do instigador e do cúmplice. O tipo penal é analisado de forma estrita, isto é, só age tipicamente o autor, mas não o partícipe. Isso conduz a outro problema consubstanciado na delimitação do alcance da autoria conforme o conceito restritivo de autor, ou seja, “orienta-se pela questão acerca da extensão do tipo²⁷⁹”. Para uma vertente dessa teoria, defendida por Beling, somente seriam típicas as condutas que realizariam o núcleo do tipo. É o verbo nuclear do tipo que determinaria o seu alcance, delimitando a autoria e distinguindo a participação. Autor, portanto, seria aquele que preencheria os elementos do tipo, mais especificamente, o que comete a ação típica *por si mesmo*. A contribuição para a concretude do tipo penal mediante condutas atípicas não poderia, para essa concepção, fundamentar a autoria.

Assim, o conceito *restritivo de autoria* tem uma importância de ter sido a primeira tentativa científica de diferenciar autoria e participação. Utilizou-se de um critério *objetivo-*

²⁷⁷ ALFLEN, op.cit., p. 64.

²⁷⁸ Ibid., p. 699.

²⁷⁹ ALFLEN, op.cit. p. 67.

formal da conduta típica em que autor seria o que realiza a ação do tipo e partícipe aquele que realiza a ação de instigação ou de ajuda extratípica para a realização do tipo. Este conceito teve o mérito de fundamentar a distinção entre autor e partícipe, todavia não conseguiu explicar os casos de autoria mediata e de co-autoria.

Tanto o conceito extensivo como o restritivo apresentaram inúmeros déficits dogmáticos, de tal sorte que se procurou superar essas falhas adotando-se outros critérios teóricos, quais sejam: as teorias *objetivas* e *subjetivas*. Elas vieram para complementar os conceitos extensivo e restritivo de autoria, desenvolvendo uma “distinção entre as diversas formas de contribuição para o fato delitivo²⁸⁰”, considerando, para tanto, o grau de exteriorização da participação no fato, ou a direção da vontade dos participantes.

As teorias objetivas estão consubstanciadas num conceito restritivo de autor e usam como critério decisivo para a delimitação da autoria o lado meramente objetivo do injusto típico, considerando a descrição da conduta típica. Dividem-se em duas vertentes, as teorias *objetivo-formal* e *objetivo material*.

A teoria *objetivo-formal* caracteriza-se por trazer dois aspectos: é *objetiva* porque a delimitação é averiguada a partir daquele que foi produzido, sendo a vontade ou o interesse do autor irrelevante; e *formal*, porque a delimitação está atrelada aos tipos penais da parte especial do Código Penal. Conforme essa vertente teórica, autor será aquele que realiza o tipo penal por si mesmo, total ou parcialmente, enquanto que o partícipe será o agente que contribui com a realização do tipo tão somente por meio de *atos preparatórios* e de *apoio*. Para tanto, faz-se necessário delimitar com precisão o que consistiria *ato preparatório* para, assim, diferenciar a autoria da participação. E isso é um dos objetos das críticas que essa vertente teórica recebe na doutrina.

A segunda corrente é a teoria *objetivo-material* que atualmente, conforme Pablo Rodrigo Alflen²⁸¹, “tem sido objeto de divergência quanto à sua própria definição, sendo que, na doutrina, encontram-se aqueles que, por um lado, consideram-na um equivalente da teoria do domínio do fato (ou essa um equivalente daquela), e aqueles que, por outro lado, consideram-na uma subespécie de teoria objetiva diversa da teoria do domínio do fato”. Essa teoria surgiu como uma complementação à teoria objetivo-formal, visto que esta apresentava falhas em relação às hipóteses de crimes de resultado, cuja falta de uma descrição adequada do injusto da conduta impossibilitava a distinção entre autoria e participação, principalmente, nos casos de autoria mediata. Assim, em vez da execução da conduta típica, a teoria fundou-

²⁸⁰ ALFLEN, op.cit., p. 69.

²⁸¹ Ibid., p. 71.

se a partir da análise maior *perigosidade* que, por consequência, caracterizaria a contribuição para o fato como parte do autor em face ao partícipe.

O critério apresentado induz a possibilidade se reconhecer tanto a autoria mediata como a coautoria do agente que não comete a conduta típica por si mesmo. Isso porque, ao se identificar a *perigosidade*, poder-se-ia atribuir ao agente a qualidade de autor ou de partícipe, tudo com base numa prognose posterior.

A outra teoria complementar surgiu como opositora à teoria objetiva se trata da teoria *subjetiva de autor* que, por sua vez, diferencia a autoria da participação por meio do critério da vontade, de tal sorte que, conforme Juarez Cirino dos Santos²⁸²:

- a) a autoria pressupõe contribuição causal realizada com vontade de autor e, portanto, o autor quer o fato próprio, ou seja age com o chamado *animus auctoris*, mesmo sem realizar ação típica (se A garante a segurança de B com ânimo de autor, no homicídio de C, são ambos co-autores);
- b) a participação pressupõe contribuição causal realizada com vontade de partícipe e, portanto, o partícipe quer o fato como alheio, ou seja, age com o chamado *animus socii*, apesar de realizar ação típica (homicídio realizado por incumbência da máfia, ou do serviço secreto, por exemplo).

Essa teoria parte de um conceito *extensivo*, cuja diferenciação através da conduta típica é rechaçada, assim como tão pouco importa o grau de perigosidade orientado pela causalidade. Ela socorre-se do aspecto subjetivo para a diferenciação de partícipes e autores.

No entanto, dois problemas podem ser vislumbrados na teoria subjetiva de autor: o primeiro diz respeito ao fato de estar atrelada a fenômenos psíquicos, como a *vontade* ou o *ânimo* de autor ou de partícipe, o que gera uma grave imprecisão. De outra banda, nos tipos penais que não permitem a autoria mediata, como os delitos de mão-própria, agentes não-qualificados não poderiam ser *autores* e agentes qualificados *não poderiam* ser apenas *partícipes*, ainda que quisessem o fato como *próprio* ou como *alheio* respectivamente. Essa teoria tem predominância ainda em uma gama de julgados na Alemanha, embora se utilize concomitantemente aspectos objetivos para fundamentar as diferenças entre autores e partícipes.

No Brasil sustenta-se que o artigo 29 do Código Penal adota um sistema unitário e um conceito extensivo de autor, como apontam Luis Greco e Augusto Assis²⁸³ “‘sistema unitário’, porque todos os que concorrem são autores, não se diferenciando autor e partícipe

²⁸² Ibid., p. 358.

²⁸³ GRECO, Luís. LEITE, Alaor. **O que é e o que não é a teoria do domínio do fato. Sobre a distinção entre autor e partícipe no direito penal.** In. GRECO, Luis (Et. alli). *Autoria e domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.* São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 85.

nem para fins de fixação do marco penal cabível; e conceito ‘extensivo’, porque todos que concorrem realizam o tipo”. Ao seguir essa interpretação teórica adotada pelo estatuto repressivo pátrio não se necessitaria desenvolver muitas linhas de estudo para diferenciar a autoria da participação, de tal sorte que os conceitos apresentados não passariam de filigranas ou mera demonstração de conhecimento.

Todavia, a importância na análise das teorias da autoria e da participação se deve ao fato de que, além de se conseguir oferecer subsídios teóricos que permitam uma responsabilização ou não de um agente como menor ou maior contribuição para a concretude do fato típico, a jurisprudência nacional vem se utilizando de doutrinas para diferenciar as formas de autoria e, assim delimitar os casos de participação como se acontecer, por exemplo, com a implementação da teoria do domínio do fato, constantemente utilizada como fundamento para decisões nos Tribunais. Luis Greco²⁸⁴ defende que se possam diferenciar autores de partícipes por duas razões:

A primeira delas é de *natureza dogmática*: o próprio Código Penal, em vários momentos, distingue autor de partícipe. Assim, por exemplo, o artigo 31 dispõe que “*o ajuste, a determinação, a instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chegou, pelo menos, a ser tentado*”, o que só é compreensível uma vez que se diferencie o autor do partícipe. Doutrou modo, se todas as contribuições fundamentassem autoria, entregar a arma já seria tentativa de homicídio. O artigo 122, que trata na participação em suicídio, é outro dispositivo que pressupõe a diferenciação autor e partícipe. Afinal, se não se fizesse esta distinção, toda participação em suicídio já seria automaticamente um homicídio.

Por outro lado, há uma segunda ordem de considerações a tornar aconselhável a diferenciação entre autor e partícipe e o repúdio ao conceito unitário de autor – considerações de *natureza constitucional*, referidas ao princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*. Pois a contribuição apta a caracterizar a autoria, está-se a dissolver os tipos e as descrições de ações neles contidas. “Matar” no sentido do art.121 será não só cortar a cabeça de alguém, como também entregar o machado ou gritar “corta, corta, corta”.

Importa aqui salientar que os critérios de apuração da autoria e da participação são necessários para fundamentar a eventual responsabilização dos profissionais de contabilidade nos crimes contra a ordem tributária e nos delitos de lavagem de dinheiro. Gustavo Badaró e Pierpaolo Bottini²⁸⁵ referem ser “importante a fixação de âmbitos de responsabilidade, que não sejam tão exagerados a ponto de inviabilizar o exercício normal de atividades

²⁸⁴ GRECO, Luís. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 11.

²⁸⁵ Ibid., p. 119.

profissionais eventualmente usadas para a lavagem de dinheiro, e, ao mesmo tempo, tão parcos que ensejem o uso da liberdade profissional para a construção de espaços de impunidade”.

Desta feita, num primeiro momento devem-se identificar quais as modalidades de autoria que a doutrina e a jurisprudência vêm reconhecendo como forma de fundamentar uma responsabilização de um agente. Assim, no plano propriamente da *autoria* muito em voga está a denominada *teoria do domínio do fato*, desenvolvida por Claus Roxin, ainda que já existissem doutrinadores que precederam alguns desenvolvimentos sobre essa tese. O propósito dessa teoria é, conforme prescreve Alaor Leite²⁸⁶, “a um só tempo, modesto e amplo. É modesto, pois visa apenas distinguir autores de partícipes, ou seja, distinguir títulos de contribuição para o delito...”

O ponto de partida da *teoria do domínio do fato* está situado num plano abstrato em que o “autor é a figura central do acontecer típico²⁸⁷”. Isto é, o conceito de autor é primário e tem um significado central no injusto típico, enquanto que as formas de participação - instigação e cumplicidade – são causas de extensão da punibilidade, que só têm relevância quando o agente não é o autor. Logo, o partícipe, na qualidade de cúmplice ou instigador, sob a perspectiva da tipicidade, será aquele que contribui para um fato típico em caráter meramente secundário. Trata-se, portanto, de uma figura marginal em relação à realização do tipo penal. A configuração de partícipe se dá ante a ausência de alguns elementos que implicariam positivamente na autoria do fato.

Essa teoria, conforme Luis Greco e Alaor Leite²⁸⁸, não pode ser utilizada universalmente, isto é, não tem como ser aplicada a todas as espécies de delitos. Há crimes cuja autoria é determinada com base em outros fundamentos, sendo o único critério geral de orientação a ideia de que autor será sempre a figura central do acontecer típico.

O critério do domínio do fato, como figura central do acontecer típico, manifesta-se através de três formas concretas: **o domínio da ação, o domínio da vontade e o domínio funcional do fato.**

Na primeira situação, o agente tem o domínio sobre a própria ação, ou seja, comete o fato por si mesmo, realizando todos os elementos de um tipo. É o autor imediato. Como referem Luis Greco e Alaor Leite²⁸⁹ “aquele que domina a ação permanece autor ainda que aja

²⁸⁶ LEITE, Alaor. **Domínio do fato ou domínio da posição? Autoria e participação no Direito penal brasileiro.** Curitiba: Centro de Estudos Professor Dotti, 2016. p. 36.

²⁸⁷ GRECO e LEITE, op.cit., p. 24.

²⁸⁸ Ibid. p. 31.

²⁸⁹ Ibid. p. 25.

a pedido ou a mando de outrem, ou mesmo em erro de proibição inevitável determinado por um terceiro; será um autor exculpado, mais ainda autor do fato típico, ainda que não necessariamente único”.

Já a segunda forma de se dominar um fato está no chamado *domínio da vontade* de um terceiro em que este é reduzido a mero instrumento, ou seja, trata-se da *autoria mediata* em que se comete o fato por meio de outrem. Num primeiro grupo há a *coação* exercida sobre o homem da frente, em que o legislador manifesta o entendimento de que quer responsabilizar o homem de trás que provoca ou aproveita-se de uma situação, como se tem no artigo 22 do Código Penal. Um segundo grupo de razões para os casos de autoria mediata está no *erro*, cuja teoria desenvolvida por Roxin escalona-os em várias formas de *erros* que vão do erro de tipo até o erro de proibição evitável. Para o doutrinador tedesco, a razão para fundamentar a autoria mediata está no *conhecimento superior* do homem de trás, que lhe permite controlar ou dominar o homem da frente como se esse fosse uma marionete²⁹⁰. Tanto o homem de trás como o homem de frente serão considerados autores, o que significa dizer que Roxin prevê a possibilidade de autoria mediata por meio de um instrumento plenamente responsável, isto é, um autor por trás do autor.

Há ainda um terceiro grupo que denota uma situação notória de autoria mediata por meio de um instrumento plenamente responsável, qual seja, o domínio por meio de um *aparato organizado de poder* em que o sujeito vale-se “de uma organização verticalmente estruturada e apartada, dissociada da ordem jurídica, emite uma ordem cujo cumprimento é entregue a executores fungíveis, que funcionam como meras engrenagens de uma estrutura automática²⁹¹”. O agente não instiga, mas age como verdadeiro autor mediato dos fatos realizados. Como requisitos para a configuração dessa forma de autoria mediata Luis Greco e Alaor Leite²⁹² aduzem que são:

- 1 – a emissão de uma ordem a partir de uma posição de poder dentro de uma organização verticalmente estruturada,
- 2 – dissociada do direito, e
- 3- e a fungibilidade dos executores.

Essa terceira forma de dominar um fato se dá no denominado *domínio funcional do fato*, em que há uma divisão de tarefas, com pelo menos mais de uma pessoa. São os casos de coautoria nos quais dois ou mais agentes terão o domínio funcional do fato, uma vez que

²⁹⁰ GRECO E LEITE, op.cit., p. 27.

²⁹¹ Ibid., p. 28.

²⁹² Ibid., p. 28.

contribuem para a sua realização com um ato relevante de um delito, havendo uma imputação recíproca.

As expressões cunhadas pela doutrina da teoria do domínio do fato têm sido utilizadas como fundamentações na jurisprudência pátria. Recentemente, alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal em julgamento midiático da Ação Penal 470, conhecida como *Mensalão*, fundamentaram, ainda que de maneira questionável, os votos com base nessa doutrina, o que já demonstra a sua importância.

Há que mais uma vez se salientar que nem todos os crimes admitem a teoria do domínio do fato, ou seja, trata-se de uma construção sem pretensão de universalidade. Roxin²⁹³ enfatiza que “hay preceptos penales que excluyen su aplicación”. Os delitos de dever, expressão cunhada por Roxin, ou, como preferem os espanhóis delitos de violação de dever, consistem em tipos penais em que o legislador se apóia em deveres concretizados em outros ramos da ordem jurídica e que a violação passa a ser um requisito do tipo penal. Autor, nesses casos, será aquele que viola um dever especial, pouco importando o domínio que tenha sobre esse fato, sendo que quem concorrer para tal será mero partícipe. O detentor dos deveres especiais, extrapenais, será entre os demais intervenientes aquele que efetivamente possui uma relação especial com o conteúdo de injusto do fato, ou seja, aquele que o legislador considera, em função da obrigação trazida nos outros setores da ordem jurídica, a figura central do acontecer típico e, portanto, o autor.

Nos delitos de dever, a descrição típica é fundamental para determinar-se a autoria, visto que é no tipo penal que a qualidade pessoal do autor se encontra. Assim, haverá sempre a descrição de uma ação proibida e uma qualidade pessoal do autor (*contribuinte, funcionário público, etc*), sendo que para a autoria configurar-se necessitará preencher esses dois requisitos. A participação poderá se dar, por sua vez, quando falte um desses requisitos.

Logo, o que determina a diferenciação entre autoria e participação nessas formas de delito é a *vinculação ao dever, e não a forma da contribuição concreta*, seja omissiva ou comissiva, de maior ou menor importância.

Nesses delitos, a proibição penal se dá através da violação de deveres ligados a um papel social assumido pelo próprio agente, o que determina a qualidade de autor. Dentre esses delitos, conforme Luis Greco e Alair Leite²⁹⁴, os crimes omissivos impróprios, em razão da *posição de garantidor*, pertenceriam à categoria, uma vez que não podem ser regidos pelos

²⁹³ ROXIN, Claus. **Autoría y Dominio del Hecho em Derecho Penal**. Traducción de la 7ª. edición alemana por Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo. Madri: Marcial Pons, 2000. p. 385

²⁹⁴ *Ibid.*, p. 33.

critérios dos delitos de domínio, isso porque o domínio do fato pressupõe um controle ativo do curso causal, não se configurando com um mero não-fazer.

Logo, a bem de identificar as modalidades de autoria nos crimes tributários e nos delitos de lavagem de dinheiro deve-se recordar a natureza desses delitos, suas classificações e as modalidades de conduta em que eles podem ser cometidos.

4.1.1. A AUTORIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Nos termos da construção doutrinária de Claus Roxin²⁹⁵, como já referido, há crimes em que a teoria do domínio do fato não é aplicável. São aqueles delitos em que o autor possui uma condição especial, como, por exemplo, nos casos dos funcionários públicos. Há um elemento determinante para a autoria que a delimita as pessoas que possuem certa condição. Conforme o doutrinador alemão, “el criterio determinante para la autoría reside en una infracción de deber, cuya naturaleza aún requiere aclararse²⁹⁶”.

Nos crimes tributários, o autor deverá ser em regra aquele que figura como *contribuinte*, cuja definição normativa encontra-se no artigo 121 do Código Tributário Nacional. Como já demonstrado no capítulo anterior, a própria legislação fiscal prevê outros responsáveis tributários o que amplia o leque de autoria. Quando o contador não é legalmente o *responsável tributário* e, da mesma forma, não figura como *contribuinte*, por se tratarem os delitos tributários de *crimes* classificados como *especiais* que consistem em infrações de dever, as condutas inerentes ao mister profissional e que contribuem para a concretização do tipo penal deverão, adotando o critério de Roxin, ser classificadas sob a figura da *participação*, uma vez que a autoria será sempre daquele que é o *contribuinte* ou a quem a lei fiscal determina como sendo o *responsável*. Isso porque, para Roxin²⁹⁷, o elemento que decide sobre a autoria constitui uma infração de um dever extrapenal que não se estenderá necessariamente a todos os implicados no delito, mas que é necessário para a realização do tipo. Esses delitos são delimitados por deveres que estão antepostos no plano lógico à norma e que se originam de outros ramos jurídicos, no caso do Direito Tributário. Autores serão somente aqueles que têm a obrigação originária da norma fiscal.

²⁹⁵ Ibid., p. 385

²⁹⁶ Ibid., p. 386.

²⁹⁷ Ibid., p. 387. “Más, bien, el elemento que para nosotros decide sobre la autoría constituye una infracción de un deber extrapenal que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pero que es necesaria para la realización del tipo. Se trata siempre de deberes que están antepuestos en el plano lógico a la norma y que, por lo general, se originan en otras ramas jurídicas. Ejemplos de esta categoría son los ya citados deberes jurídico-públicos de los funcionarios, los mandatos de sigilo en ciertas profesiones o estados y las obligaciones jurídico-civiles de satisfacer alimentos y de lealtad”.

Para tanto, Roxin²⁹⁸ esclarece que aquele que numa divisão de trabalhos com outros, coopera realizando um tipo de um delito de infração de dever, no caso um crime tributário, não será considerado coautor, mas sim um partícipe. A ideia de domínio do fato estaria completamente descartada nesses tipos de delito.

Montalvo²⁹⁹, ao explicar essas diferenças, refere que nessa classe de delitos especiais, o que infringe o dever (*contribuinte* ou *responsável legal*) é o autor, seja qual for a sua contribuição para o delito, embora seu comportamento seja objetivamente de participação por cumplicidade. Já aquele que não infringe ao dever não será autor embora tenha o domínio do fato, isto é, qualquer que seja sua contribuição material. O doutrinador espanhol, todavia, ao exemplificar dessa forma como se daria a autoria e a participação nos delitos especiais não é feliz ao trazer os conceitos de domínio do fato de Roxin acerca da autoria, visto que este último rechaça a aplicação da teoria para essas modalidades de crimes. A construção acerca da inaplicabilidade da teoria do domínio do fato aos crimes especiais tem como motivo a busca de soluções convincentes que não se poderiam dar utilizando-se da autoria mediata, como o caso do *intraneus* que move à execução a uma pessoa que atua dolosamente e imputavelmente, mas que falte a qualidade especial que a lei exige para ser o autor da ação. Neste caso, o autor será o *intraneus* que move a execução do fato, pois é quem infringe o dever, enquanto que o *extraneus* é somente cúmplice, em que pese tivesse o *domínio do fato*. Logo, para ser autor num delito especial tem-se que possuir a incumbência de um dever especial, determinado na lei tributária.

O conceito de autor é, desta forma, distinto daqueles trazidos pela teoria do domínio do fato. Em outras palavras, em todos os crimes classificados como especiais a figura central do tipo, isto é, o autor, não se define pelo domínio do fato uma vez que não são delitos de domínio. Com isso, Roxin sugere as seguintes categorias delitivas: tipos de *domínio do fato*, de *infração de dever*, os *próprios de mão própria* e os delitos *imprudentes*.

São esses pressupostos teóricos que fazem com que os crimes fiscais sejam considerados delitos especiais, atribuindo-lhes as consequências dos crimes de infração de dever em que se requer um elemento especial para a configuração da autoria. Os crimes tributários situam-se dentro de um grupo de *delitos de dever específico*, ou seja, em que se deve ater-se ao dever jurídico tributário, considerando que o *extraneus*, tais como os contadores (que não estão no papel de responsáveis legais) que intervém no fato típico, somente poderá ser tratado como partícipe.

²⁹⁸ Ibid., p. 388.

²⁹⁹ Ibid., p. 169-170.

Montalvo³⁰⁰ refere que essa teoria sobre as infrações de dever, embora solucione boa parte dos problemas atinentes aos crimes especiais, seria insuficiente para determinadas situações de domínio do fato por um sujeito não qualificado. Sugere, assim, que nem todos os delitos especiais sejam obrigatoriamente crimes de infração de dever, admitindo-se uma figura denominada de *delitos especiales de dominio*. Conforme o doutrinador espanhol, a distinção entre delitos comuns e especiais não pode ter correspondência com de delito de domínio e de infração de dever, sendo necessárias algumas precisões.

A norma penal é, no caso dos crimes comuns, dirigida a todos os cidadãos em geral, enquanto que nos crimes especiais, os destinatários da norma são um círculo reduzido de pessoas. E tal motivo se deve, como já foi apontado em capítulo anterior do presente estudo, ao fato de que nos delitos especiais o autor deve encontrar-se afeito a uma relação com o bem jurídico (contribuinte/arrecadação), diferenciando-se, desta feita, dos crimes comuns em que esta relação não é necessária. Montalvo³⁰¹ assevera que a bipartição entre delitos comuns e especiais não tem uma base material de diferenciação, senão somente a que distingue os delitos de domínio dos delitos de infração de dever e, por tal razão, não se pode oferecer critérios de solução adequados enquanto não se diferencie dentro dos delitos especiais os delitos de domínio, ou seja, delitos especiais em sentido amplo e os delitos de infração de um dever – delitos especiais em sentido estrito.

Logo, para alguns doutrinadores, do qual se destaca José Antonio Choclán Montalvo, existiriam delitos que contém elementos objetivos de autoria que podem ser realizados por um *extraneus* no lugar do primeiramente obrigado quando tem assumido uma posição idêntica à que este tinha com relação ao bem jurídico. Interpreta-se a autoria conforme critérios materiais, rechaçando uma construção puramente formal da teoria da representação para explicar a autoria nos delitos especiais. Os elementos especiais da autoria expressam um domínio sobre o resultado, algo semelhante ao que se dá com a figura do garante nos crimes omissivos impróprios que tem o dever de evitar o resultado. Partindo-se, assim, de um conceito de autoria fixado em critérios materiais, determinar-se-ia se o *extraneus* se encontra vinculado ao bem jurídico numa relação idêntica a que teria o *intraneus* com o respectivo bem jurídico. Isso significa dizer que aquele que atua no lugar do outro tivera acessado ao *domínio social típico* do delito especial correspondente³⁰². Portanto, haveria *delitos especiales de dominio social* que seriam delitos especiais de garantidor. E por esse viés, careceria de

³⁰⁰ Ibid., p. 171.

³⁰¹ Ibid., p. 172.

³⁰² Ibid., p. 172.

transcendência a relação formal de representação para a atribuição da responsabilidade penal ao que atua no lugar do outro.

Uma grande parte da doutrina contemporânea, sobre a autoria nos crimes omissivos impróprios, tem-se utilizado de critérios materiais afeitos ao bem jurídico, a denominada teoria funcional da posição de garante. Montalvo sustenta que esse embasamento teórico serviria de igual sorte para os delitos especiais de ação, na medida em que os tipos que protegem determinados bens jurídicos somente será autor aqueles que têm uma função de garantidor.

Em outros termos, a distinção entre delito especial e delito comum depende justamente de que o bem jurídico tutelado seja acessível ao domínio de qualquer pessoa ou a determinados sujeitos. No caso dos crimes fiscais, em que se visa proteger entre outros interesses a Fazenda Pública, por meio da arrecadação estatal, impõe-se deveres de contribuição aos cidadãos e, assim, a figura do obrigado tributário adquire um dever especial de contribuir para a sustentação dos gastos públicos pela razão de se ter realizado determinados fatos (a obtenção de uma renda, por exemplo), que expressam a capacidade contributiva.

No entanto, Montalvo³⁰³ salienta com razão que a imposição formal de um dever não pressupõe se é acessível ou não a um terceiro essa posição de obrigado tributário.

Portanto, alude o professor espanhol que a distinção entre delito especial e delito comum seria paralela ao que diferencia a omissão própria da omissão imprópria, pautando-se na doutrina de que nos crimes omissivos puros a responsabilidade se fundamenta no dever geral de solidariedade ou de ajuda, enquanto que na omissão por comissão se consubstancia no dever específico de evitar o resultado derivado da posição de garantidor. O delito comum, por sua vez, infringiria o dever de não lesar o outro, enquanto que o delito especial infringiria o dever de não ofender um bem jurídico determinado com o qual o autor encontra-se numa relação direta. Na verdade, o delito será especial comparando-se ao delito comum em função da maior ou menor amplitude ao destinatário da norma penal, segundo que o sujeito deva observar o dever geral de não lesar ou ofender bens jurídicos alheios de uma maneira juridicamente desaprovada, ou ainda competindo a determinados autores funções especiais de proteção de uma instituição social determinada. Esta competência institucional é determinada por meio de normas extrapenais.

³⁰³ Ibid., p. 173.

O legislador brasileiro apresenta como soluções no próprio Código Tributário Nacional pessoas que podem assumir a função de obrigados tributários, embora não sejam os verdadeiros devedores do fisco. Isso demonstra que a simples condição de contribuinte não é um elemento personalíssimo dos crimes tributários, ainda que se trate de delitos especiais, uma vez que há possibilidade que terceiros tenham acesso a posição de obrigado tributário e com isso tenham uma relação direta com o bem jurídico arrecadação tributária. Essa *ficção jurídica* criada pela lei tributária permite que terceiros incorporem elementos que seriam personalíssimos de autoria e inacessíveis ao domínio de um terceiro estranho, ao permitir que haja a delegação e a atuação em nome de outro. Nesse sentido, o próprio contador poderá figurar como autor de um crime fiscal, pois poderá estar legalmente assumindo uma posição delegada ou substitutiva ao contribuinte.

Todavia, o que se deve realmente perquirir é se o fato dos contadores terem atribuições legais exclusivas para a elaboração, confecção e prestação de informações ao fisco, lhes conduziria a uma posição de autores nos crimes tributários ou meramente de partícipes. Embora o artigo 11 da Lei 8.137/90 refira que quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorrer para os crimes tributários, incidirá nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade, denotando-se que o legislador buscou adotar o sistema unitário de autor e um conceito extensivo, a importância do tema recai justamente naquelas condutas realizadas pelo profissional contábil que podem ser ou não consideradas neutras e se o tipo penal tributário terá alcance a esses profissionais. O próprio fato de o legislador preocupar-se com a *medida da culpabilidade do agente* denota a necessidade de se averiguar a contribuição de cada agente no cometimento do delito. Em outras palavras, aquele que contribui de maneira decisiva para a concretização do tipo penal tributário deverá, em tese, receber um maior apenamento se comparado àqueles cujas condutas não foram decisivas para a realização do injusto penal, embora tenham de alguma forma contribuído para a prática do ilícito.

Não há dúvidas que quando o obrigado tributário tem o domínio do fato (segundo a teoria de Montalvo), o contador poderá ser partícipe em função da sua contribuição para a concretização do tipo penal tributário. A contribuição ao fato deve constituir um aporte juridicamente desaprovado e essa desaprovação, no caso dos contadores, pode vir precisamente do conhecimento especial e das atribuições legalmente exclusivas para o exercício do mister. Por óbvio que nem toda a contribuição do contador ao obrigado tributário (contribuinte, substituto ou outra figura legal) será passível de responsabilização, mas pelas próprias obrigações legais exclusivas desses profissionais, não raro, ele será um *cooperador*

necessário para a realização do injusto cometido pelo autor. Isso será devidamente demonstrado em tópico ulterior próprio sobre a participação.

Os conhecimentos técnicos que estão ao alcance somente daqueles que detêm uma inscrição junto ao Conselho Federal de Contabilidade devem ser sempre analisados para que se chegue à conclusão acerca da possibilidade do crime se perfectibilizar com ou sem a contribuição do contador. A questão, no entanto, poderá receber outros contornos quando se verifica que a contribuição do contador apenas reforçou o comportamento do autor, sem que tenha sido estritamente necessária para a configuração do crime.

Na construção dogmática de Montalvo³⁰⁴, quando um sujeito alheio ao *status* que define formalmente a autoria de um delito especial, no caso um crime tributário, lhe é facultada para o exercício fático as possibilidades de ação que comportam a função de domínio social, esse agente assumiria uma posição material de autor equivalente ao dos *intrañei*. Não se excluiria, dessa forma, que em determinadas situações o *extraneus*, no caso o contador, poderia ser considerado um autor, pois para o referido doutrinador espanhol, ele assumiria o domínio do fato, não podendo ser considerado tão somente partícipe. O princípio da acessoriedade na participação restaria maculado ante a adequada resposta penal que a elisão tributária dolosa merece ser dada ao contador que descumpra com as suas atribuições profissionais, legalmente instituídas, causando um prejuízo a quem lhe outorgou um mandato ou função para o mister.

Já restou demonstrado que nos termos da legislação fiscal, o contador pode assumir a responsabilidade do contribuinte através da delegação em que ele estará representando o obrigado tributário. Nessas circunstâncias, não resta dúvida que na eventualidade de se ocorrer um crime de sonegação fiscal, este delito deverá ser imputado ao contador. O mesmo pode-se dizer naqueles casos em que a pessoa jurídica atribui ao setor contábil as obrigações legais de prestar informações e arcar com o pagamento dos tributos junto ao fisco.

No entanto, há situações em que o problema acerca da delimitação da autoria fica evidenciado. São aqueles casos em que o administrador ou diretor de uma pessoa jurídica figura contratualmente como obrigado tributário, mas não são suas condutas que efetivamente lesam o fisco. Ou seja, legalmente, em matéria tributária, quem deverá responder perante a autoridade fiscal será o diretor, gerente ou administrador da pessoa jurídica, uma vez que há uma disposição contratual que assim determina. Todavia, a responsabilidade pelos atos

³⁰⁴ Ibid., p. 175.

dolosos que levaram ao descumprimento da obrigação tributária foi dos responsáveis pela apuração das importâncias devidas como tributos, isto é, do setor contábil da empresa.

Dito de outra forma, ao contador é encomendado a realização das atuações necessárias tendentes ao cumprimento da obrigação tributária, embora conste no contrato social e em instrumentos da empresa que quem será o responsável da pessoa jurídica pelos tributos é o diretor, gerente ou administrador. Sem a anuência e o conhecimento dessa diretoria, gerência ou administração da pessoa jurídica, dolosamente, o profissional contábil utiliza-se de expedientes fraudulentos e lesa o fisco. Com isso, além de relegar todos os deveres éticos e morais inerentes a profissão, o contador ainda descumpra o seu mandato recebido pela pessoa jurídica representada. Nem sempre esse mandato será outorgado documentalmente e muito menos prevendo responsabilidades penais, pois ninguém parte do pressuposto que ao atribuir uma função à um determinado sujeito, este poderá incorrer num crime. Esse mandato, contudo, confere ao profissional contábil a qualidade de *intraneus*, ainda que ele formalmente seja um *extraneus*.

Dessa feita, resta claro que as teses que negam em termos absolutos que o contador, mesmo não havendo uma delegação oficial por parte dos responsáveis legais pela pessoa jurídica (mas tão somente fática), não podem prosperar quando verificado que ele assumiu faticamente o domínio da situação. A tese aqui defendida assemelha-se a delegação dos deveres de garante, cuja fundamentação foi antes exposta. Quando o contador assume o dever que lhe é delegado para o eficaz cumprimento das obrigações tributárias, na medida em que o contribuinte lhe haja dotado de todos os meios precisos para o cumprimento desse dever, é certo que houve uma transmissão da responsabilidade que pode, inclusive, exonerar o diretamente obrigado tributário (contribuinte), visto que este, ainda que seja o formalmente obrigado a declarar e recolher o tributo (respondendo objetivamente diante da legislação tributária), não será o sujeito que terá o domínio fático da situação e, portanto, o capacitado para evitar que se coloque em perigo ou lesione o bem jurídico protegido nos crimes contra a Fazenda Pública. Logo, não há dúvidas que nesses casos o contador, seguindo os ensinamentos de Montalvo³⁰⁵, deverá responder como autor do crime tributário.

Essa tese desenvolvida pelo doutrinador espanhol vai totalmente de encontro ao que Claus Roxin sustenta acerca dos delitos especiais. Montalvo cria uma figura denominada de *delito especial de domínio* e com isso traz conceitos oriundos da teoria do domínio do fato (que conforme a grande doutrina deve ter rechaçada a sua aplicação nos delitos especiais).

³⁰⁵ Ibid., p. 177.

Portanto, Montalvo³⁰⁶ prevê a figura da *autoria mediata* do contador que é *instrumentalizado* pelo obrigado tributário (*contribuinte*, em regra). Conforme a teoria tradicional, não é possível a autoria mediata nos crimes fiscais, justamente por se tratar de um delito especial de infração de dever. Isso porque, os crimes contra a Fazenda Pública estão legalmente configurados como um tipo especial próprio em que o autor tem que possuir forçosamente a qualidade de sujeito do tributo cujo pagamento é elidido. Para as correntes doutrinárias tradicionais não poderá, assim, ser autor dos crimes tributários, nem direta e nem mediatamente, aquele que seria um *extraneus*, isto é, o sujeito que não possui a qualificação necessária e própria para realizar a ação típica, seja ele um indutor ou cooperador necessário do *intraeus*.

No entanto, Montalvo³⁰⁷ sustenta que a distinção entre a indução e a autoria mediata reside em determinar se o obrigado tributário conservou ou não o domínio do fato. O induzimento para ser punível deverá ser eficaz e a eficácia do induzimento de um delito doloso, como são os crimes fiscais, não pode ser outra coisa, nas palavras do doutrinador espanhol, que o exercício de uma influência espiritual ou psíquica do induzido, o que significa que o dolo do induzido tem que se produzir como consequência da comunicação do indutor. Para ele, um induzimento a um delito doloso não se pode explicar sem dolo do induzido. Por tal motivo, não se poderia falar de induzimento no caso de erro de tipo do induzido, uma vez que seria incompatível conceitualmente. Assim, para Montalvo, não há induzimento, senão domínio de realização do fato principal por parte do *extraneus*.

Seguindo esse entendimento minoritário, a *autoria mediata* do *extraneus* seria possível se este e não o obrigado tributário assumisse uma posição de domínio sobre o cumprimento do dever fiscal. O princípio da acessoriedade da participação requer ao menos um comportamento típico do obrigado tributário, o que restaria descartado naqueles casos em que é somente o contador, como *extraneus*, que engendra uma operação fiscal fraudulenta. Não seria possível deduzir neste caso uma responsabilidade por indução. E isso não conduz necessariamente que o comportamento do obrigado tributário não seja de igual sorte reprovável. Com esse argumento, Montalvo³⁰⁸ reforça a necessidade de se conceber os crimes tributários como delitos especiais de domínio, nos quais se admite um autor estranho a relação quando se demonstrar seu domínio do fato.

³⁰⁶ Ibid., p. 177.

³⁰⁷ Ibid., p. 178.

³⁰⁸ Ibid., p. 179.

Afora os casos em que o contador atua em representação ao obrigado tributário, cuja transmissão jurídica da posição de dever é aceita pela própria lei, é possível ainda que o profissional contábil utilize-se de seus conhecimentos e lese o obrigado tributário ao efetuar a contabilidade fiscal, elidindo tributos. Esses casos não são tão incomuns como pode parecer. Suponha-se que uma pessoa jurídica, por meio de sua diretoria, remunere todos os funcionários e contratados que de alguma forma aumentem a margem de lucro das operações. Visando um aumento na renda pessoal, o setor contábil pode utilizar-se de manobras fraudulentas para ludibriar a autoridade fazendária e com isso alcançar lucros nas operações, o que acarretaria num primeiro momento num benefício para a empresa e via de consequência para todos os funcionários e contratados que participam da divisão dos lucros. Montalvo³⁰⁹ alega que se considerarmos como ponto de partida que não cabe ao contador realizar um delito fiscal como autor mediato

...dada su condición de sujeto no cualificado, las reglas de la accesoriedad de la participación impedirían deducir responsabilidad al asesor que contribuye a que el contribuyente realice el tipo objetivo del delito fiscal pero obrando con error de tipo, pues no cabe participar en un hecho atípico. Sin embargo es posible llegar a una solución diferente si consideramos, como hacemos, que el delito fiscal es un delito especial de dominio que permite el acceso al dominio por medio del error y la coacción.

Como solução a este problema, sugere que se deve analisar em primeiro lugar a questão do erro do obrigado tributário e, posteriormente, sua utilização como instrumento pelo profissional contábil. Essa situação em que há uma instrumentalização do sujeito, no caso o obrigado tributário, por parte de um *extraneus* tem sido debatida na doutrina espanhola, cujas conclusões são de que não é punível o comportamento daquele que não for qualificado e que se serve dolosamente de um sujeito qualificado que age sem dolo ou sem culpabilidade, pois nesses casos não poderia ser castigado como autor mediato o *extraneus*, uma vez que o delito fiscal exigiria especiais circunstâncias para a autoria, o que acarretaria numa lacuna de punibilidade ou ainda numa falta de necessidade punitiva. Tais conclusões seguem a doutrina majoritária defendida por Claus Roxin.

Todavia, Montalvo³¹⁰ ressalva que a produção dolosa pelo contador de um prejuízo à Fazenda Pública é um comportamento merecedor de sanções penais. E, portanto, o profissional contábil nesses casos poderia ser responsabilizado como autor, na medida em que assumiu na sua esfera de competência o domínio da situação para o cumprimento do dever fiscal, retirando do obrigado tributário esse domínio em virtude do erro a que este foi

³⁰⁹ Ibid., p. 180.

³¹⁰ Ibid., p. 180-181.

induzido. Portanto, do mesmo modo que a representação supõe a transferência da posição de dever também se deve entender produzida a oportuna transferência de responsabilidade seguindo-se, desta feita, as regras gerais da *autoria mediata*.

As possibilidades de configuração da autoria do *extraneus*, no caso o contador que não figura como obrigado tributário, em um delito especial não pode se reduzir à apenas as formas de domínio social derivadas de normas administrativas ou tributárias, tais quais as que prevêm a representação, podendo compreender formas de domínio através da coação ou do erro, de modo que não haveria obstáculos para que o *extraneus* que domina a execução do delito do *intraneus* seja considerado o responsável, reconhecendo-se assim que alguns delitos especiais, em que a especialidade é oriunda da concorrência de especiais elementos objetivos de autoria, seriam acessíveis à autoria de um *extraneus* que chegue a dominar a execução típica, dando lugar a uma *autoria mediata*.

Portanto, resta claro que, dependendo da teoria que se adote, os contadores poderão, pela posição que se encontram serem tratados como autores do delito, ou, num outro viés, as suas condutas em relação ao bem jurídico é que determinarão se está-se diante de uma autoria ou participação. A adoção da teoria clássica de Roxin sobre os delitos especiais de infração de dever pode acarretar numa não responsabilização do profissional contábil quando se verificar que o obrigado tributário foi induzido em erro por ele. No entanto, se seguirmos a doutrina de José Antonio Choclán Montalvo, essas lacunas de responsabilidade são perfeitamente resolvidas, o que implicará numa maior atenção as atribuições dos profissionais contábeis, principalmente no âmbito das pessoas jurídicas.

4.1.2 A AUTORIA NOS CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO

A importância de se analisar o concurso de agentes nos delitos de lavagem de dinheiro está atrelada ao fato de que os atos de encobrimento geralmente são praticados por mais de uma pessoa, sendo que os agentes se utilizam de atividades profissionais de diversos setores da economia a fim de atingir seus objetivos. Pela função vital que os contadores têm na economia, devem-se fixar âmbitos de responsabilidade que ao mesmo tempo em que não podem ser exagerados, pois inviabilizaria a atividade profissional, não podem ser desconsiderados, uma vez que isso ensejaria um uso de uma liberdade profissional que acarretaria em espaços de impunidade³¹¹.

³¹¹ BADARÓ E BOTTINI, op.cit., p. 119.

Os crimes de lavagem de dinheiro, diferentemente dos crimes tributários, são infrações penais de natureza comum, de modo que não se exige do sujeito ativo especial capacidade de fato ou de direito. Em outros termos, toda e qualquer pessoa pode praticá-lo. No Brasil, embora haja recomendações do FAFT/GAFI para tanto, a responsabilização da pessoa jurídica não está prevista para esses tipos de delito. No entanto, a lei determina sanções de caráter administrativo para as empresas que se utilizem das atividades para o branqueamento de capitais.

Justamente pela legislação não adotar a responsabilidade penal da pessoa jurídica nos delitos de lavagem de capital que se é necessário identificar e determinar o que a conduta de cada um representa no processo de branqueamento de dinheiro. Desta feita, autor será aquele sobre o qual recai a responsabilidade principal ou nuclear pela prática da ação penal³¹². Autor será, assim, aquele que tem o domínio dos fatos, o que exerce o controle do curso causal do delito, seja agindo como um *executor direto*, como *autor funcional*, nos casos de coautoria, ou como *autor mediato*, seguindo a construção doutrinária de Claus Roxin antes exposta.

No primeiro caso a ser analisado, o da autoria direta, não há muitos pormenores a serem considerados, visto que autor será aquele que realiza diretamente e sem qualquer coação as condutas previstas no tipo penal trazido no artigo 1º da Lei 9.613/98. Trata-se do sujeito que tem ciência e intenção de realizar o tipo penal. Age dolosamente, buscando *ocultar ou dissimular bens ou produtos provenientes de infração penal* (como traz o caput do artigo 1º da Lei de Lavagem), realizando *atos de mascaramento* (conforme o §1º do artigo 1º da Lei), ou ainda utilizando os bens na *atividade econômica ou financeira* (de acordo com o §2º, I, da norma penal em comento). Há que se atentar que o legislador criou no artigo 1º, §2º, II, um tipo próprio de condutas de participação, como antes demonstrado e que serão analisadas em tópico destinado ao tema.

Considera-se autor, conforme Pierpaolo Bottini³¹³

aquele que colabora de maneira funcional e essencial com o delito praticado em conjunto, colocando-se em posição chave, central, da prática criminosa, desde que tenha controle consciente de suas atribuições essenciais relacionadas ao curso causal e tenha poder de interrupção de seu desdobramento.

É nesses casos que se verificam mais facilmente a autoria dos profissionais contábeis nos crimes de lavagem de dinheiro. São através de operações complexas que demandam conhecimentos especiais, além de se ter a previsão legal de que alguns documentos só

³¹² Ibid., p. 119.

³¹³ Ibid., p. 120.

poderão ser elaborados por determinadas pessoas, que se identifica que o contador tem um papel não raro fundamental na perpetração do crime de lavagem de capitais. Em situações assim, há o denominado *autor de escritório* do esquema de lavagem de capitais, que se utiliza de outros coautores que justamente por terem um conhecimento do fluxo de capitais, podem controlar os processos, os investimentos, as movimentações, determinando e dirigindo condutas que visam não apenas ocultar, dissimular, como também integrar o dinheiro oriundo de atividades ilícitas. Na classificação de Roxin, trata-se do chamado *domínio funcional do fato*.

As contribuições típicas parciais de todos aqueles envolvidos no esquema de lavagem de dinheiro que atuam de comum acordo configuram uma típica autoria, não se confundindo com a participação. Isso porque, os coautores cometem o delito entre todos, não regendo, dessa forma, o princípio da acessoriedade que é próprio da participação. Há uma imputação recíproca nas distintas condutas que contribuem para a concretização do delito, uma vez que a coautoria possui seu próprio conteúdo de injusto que não deriva de um fato alheio. Segundo o princípio da imputação recíproca, as atuações de cada um dos coautores são imputáveis a todos os demais, sempre e quando procedam de comum acordo³¹⁴.

A autoria mediata nos delitos de lavagem de dinheiro é muito comum na medida em que um determinado agente realiza o tipo penal utilizando-se de outras pessoas como instrumentos. São nessas situações em que se verificaram a presença do profissional contábil, uma vez que a pessoa jurídica que se utilizar das suas atividades para o branqueamento de capitais necessitará de pessoas habilitadas para assinarem documentos contábeis usualmente confeccionados para o mascaramento do dinheiro oriundo de infrações penais.

Os exemplos de *autoria mediata* são inúmeros como desde o diretor de instituição financeira que realiza o tipo penal de lavagem de dinheiro se servindo dos vários profissionais, entre eles os contadores, como instrumentos para a prática do delito. Sob o ponto de vista da teoria do domínio do fato é preciso que o sucesso da empreitada criminosa apareça como obra de uma vontade reitora daquele que está por trás, ou seja, que controla o autor direto. Assim, nesse exemplo antes mencionado, o domínio do fato está com o diretor da instituição financeira que atua sabendo da origem ilícita dos recursos que são movimentados na pessoa jurídica. No entanto, ele tem que se utilizar como instrumento pessoas subordinadas a ele, como gerentes de setor e os próprios contadores, sendo considerado como “*homem de trás*”. Essas pessoas subordinadas, como os próprios contadores, podem atuar atipicamente se

³¹⁴ BLANCO CORDERO, op.cit., p. 814.

não for verificado o dolo, isto é, a vontade e o conhecimento de que está cometendo um crime. Nessas circunstâncias, está-se diante de um *instrumento que atua sem dolo*, uma vez que desconhece que os recursos têm proveniência ilícita, descaracterizando assim o elemento subjetivo ante a ausência do componente intelectual necessário até certo ponto para a configuração do crime de lavagem de dinheiro. São nessas situações que se deve atentar para a questão do dolo eventual e da teoria da cegueira deliberada. Logo, quem possui o domínio do fato será o autor uma vez que se serve de um instrumento que age sem dolo, sendo ele o homem de trás, pois a ele pertence o fato realizado pelo instrumento.

Os problemas acerca da autoria se encontram quando se coteja em determinados delitos a possibilidade ou não de que um sujeito possa ser autor do crime antecedente e da lavagem de dinheiro sem que isso configure um *bis in idem*. Isso pode se dar, por exemplo, quando o delito antecedente à lavagem de dinheiro é uma sonegação fiscal. Embora existam divergências doutrinárias acerca dessa possibilidade de ocorrência de branqueamento de capitais, o FAFT/GAFI já se posicionou pela responsabilização dos atos de lavagem de dinheiro de crimes fiscais nas suas últimas Recomendações. Sendo assim, aparentemente é possível que um contador participe de um crime fiscal e, posteriormente, seja autor ou cúmplice de uma lavagem de dinheiro. As situações, no entanto, devem ser observadas caso a caso, a bem de se evitar uma ampla e irrestrita responsabilização ou, ainda, adotar uma regra que não permita sancionar o agente pelos seus atos.

Essas situações por si só já justificam o estudo da autoria e da participação nos crimes de lavagem de dinheiro, uma vez que com a delimitação desses conceitos se consegue averiguar as circunstâncias em que o agente pode ou deve ser imputado em relação às suas condutas.

4.2. A PARTICIPAÇÃO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS E NA LAVAGEM DE DINHEIRO: ASPECTOS GERAIS E CONDUTAS CONSIDERADAS NEUTRAS

As dificuldades em se determinar a que título se pode responsabilizar um agente quando se tem uma interação de pessoas intervindo para o cometimento de um delito é um problema que demanda na sociedade contemporânea soluções que longe estão de alcançar uma unanimidade doutrinária e jurisprudencial, acarretando decisões que se apresentam injustas seja pelos excessos de responsabilização ou ainda por uma não responsabilização de condutas que efetivamente ferem bens jurídicos. Nesse contexto, de interação entre indivíduos

para o cometimento de ilícitos, é possível verificar dois blocos de estrutura de interação de uma pluralidade de sujeitos num mesmo contexto delitivo³¹⁵.

Primeiramente, têm-se os casos em que a responsabilidade de uma pluralidade de sujeitos que concorrem num mesmo delito se dá através de uma *interação vertical*³¹⁶. Nesses casos há uma repartição de competências no seio de uma mesma estrutura organizada hierarquicamente, como se ocorrer em empresa, sociedades, organizações criminosas, administração pública, etc. Essas situações adquirem relevância na medida em que é difícil fundamentar através de critérios sólidos como se pode imputar aos sujeitos que intervêm na organização das atividades, em especial nos crimes econômicos, as responsabilidades de cada um. Isto é, os problemas de responsabilização daqueles que têm funções delegadas demonstram que a teoria clássica do direito penal não consegue resolver esses casos em que a concorrência de condutas de vários agentes é o que efetivamente provoca o delito. Cada uma das contribuições que isoladamente poderão apresentar-se de pouca relevância (e até mesmo lícitas) quando somadas contribuem para a concretização do delito, o que leva a análise para uma dimensão maior. Isso já foi verificado quando do estudo da autoria mediata e da omissão imprópria que são as principais estruturas no marco da *interação vertical*³¹⁷. Todavia, a questão adquire relevo quando se trata da *participação* na criminalidade organizada em que condutas neutras ou profissionalmente adequadas são utilizadas para a prática do ilícito penal. Em outras palavras, uma das principais repercussões da *interação vertical* para a dogmática jurídico-penal da intervenção delitiva é a existência de condutas nos âmbitos de organização que não são propriamente desaprovadas pelo ordenamento jurídico, mas que são utilizadas por outras pessoas para o cometimento de um delito. O sujeito comporta-se conforme a norma, agindo no seio da estrutura organizada, podendo até mesmo conhecer as intenções delitivas de terceiros, mas de acordo com o que lhe foi lícitamente atribuído.

Num segundo momento, há as chamadas *interações horizontais*³¹⁸ entre os intervenientes, cujo numeroso grupo de casos resta por vezes sem uma solução adequada pela doutrina penal tradicional. A divisão de tarefas não somente provoca novos fenômenos de interação no nível vertical (antes exposto) como comporta uma multiplicação de fenômenos *associativos* de sujeitos que atuam no mesmo nível hierárquico. E nesse aspecto, não há um abismo entre a conduta que pode ser considerada propriamente delitiva daquela que não figura como tal. Há uma cadeia de fases intermediárias nos quais sujeitos que não são autores

³¹⁵ ROBLES PLANAS, op.cit., p. 26,

³¹⁶ Ibid., p. 27.

³¹⁷ Ibid., p. 28.

³¹⁸ Ibid., p. 29.

contribuem em algum momento, realizando tarefas e, com isso, entrando em contato com os que ostentam a efetiva condição de autor. As diversas formas de se associar-se conduzem a uma transformação radical na forma de se analisar as questões da autoria e da participação que influenciam diretamente na culpabilidade. Isso porque a maioria dos contatos sociais aparecem, nas palavras de Robles Planas³¹⁹, estereotipada, esporádica, circunstancial ou instantânea, ou seja, se esgotam no cumprimento de objetivos concretos.

Diferentemente do que ocorre na *interação vertical*, a *interação horizontal* tem na existência de âmbitos de responsabilidade *associados* uma especial importância, visto que denota uma diferença entre a autoria da participação. Isso porque, se todos contribuírem de maneira que possam ser considerados como os que realmente executam o fato típico, estar-se-á diante de casos de coautoria, como já foi demonstrado anteriormente. Para tanto, deve-se definir exatamente o que consiste a participação.

Na teoria da participação delitiva há um acordo sobre um princípio, qual seja, não pode ser constitutivo de uma coautoria qualquer comportamento que de alguma forma implique no desenvolvimento de um determinado fato punível. As incontáveis formas de contribuição para a realização de um crime são motivos, por um lado, para a aparição do fenômeno da *dissociação*³²⁰ com a correspondente exclusão de responsabilidade da conduta realizada por outros no marco de seu âmbito de influência funcional. Por outro lado, como já salientado, aparecem os fenômenos de *associação* dinâmicos, com a correspondente fundamentação da responsabilidade não somente da própria conduta realizada por um autor (ou autores), senão também sobre a contribuição de outros que se unem ou se solidarizam com a concretude do fato típico. Nestes últimos casos, a fundamentação da responsabilidade terá lugar na relação com aqueles comportamentos entre os que se tem estabelecido determinadas conexões fáticas e valorativas que sejam relevantes para a imputação jurídico penal.

Em outras palavras, embora a legislação brasileira não se preocupe em expor critérios de diferenciação entre a autoria e a participação, a necessidade que se tem em delimitar quais condutas serão dignas de imputação penal e em que ponto afetarão a culpabilidade são um problema premente que necessitam de análise, ainda mais sob o ponto de vista dos crimes econômicos. Isso porque uma determinada conduta pode fundamentar uma autoria e outra pode ser considerada uma contribuição relevante ou irrelevante, sendo

³¹⁹ Ibid, p. 30.

³²⁰ MARTÍN, María Ángeles Rueda. **¿Participación por omisión? Un estudio sobre la cooperación por omisión en un delito de acción doloso cometido por un autor principal.** Barcelona: Atelier, 2013. p. 35.

que no primeiro caso deverá o agente responder, nos limites de sua culpabilidade, enquanto que na outra situação não poderá, dependendo do caso, ser responsabilizado. Uma teoria que não enfrente este problema estará fadada a responsabilizar todos os agentes, sem considerar suas efetivas contribuições ou, ainda, criar lacunas de responsabilização, gerando um sentimento de injustiça.

A participação ativa num delito doloso está atrelada pela determinação do critério em virtude do qual a conduta do partícipe adquire um *significado* de formar parte do fato punível e da existência de uma referência de sentido delitivo comum, de modo que a conduta do partícipe se manifesta como uma contribuição ao ato delitivo. E isso implica em verificar duas questões: a primeira diz respeito aquelas referentes a condutas consideradas *neutras*, enquanto que a outra refere-se a possibilidade da participação por meio de uma *omissão*.

A doutrina majoritária contemporânea afirma existirem duas formas de participação, quais sejam: a *instigação* e a *cumplicidade*. A primeira forma consiste na provocação no autor principal da decisão de praticar o fato, enquanto que a segunda se dá com o auxílio, a facilitação, material ou psíquica para que o autor principal pratique o fato típico e antijurídico. Assim, todo aquele sujeito que provoca ou auxilia, facilita, para que o autor realize os elementos do crime, mas que não tenha o domínio dos fatos ou da organização será partícipe. Do conceito de cumplicidade extraem-se palavras chaves como *auxílio*, *contribuição*, voltados para um terceiro que comete um fato típico e antijurídico. *Auxílio*, nas palavras de Greco³²¹ “significa qualquer ação que facilite, possibilite ou assegure o cometimento da ação principal”. Logo, esse auxílio poderá ser material ou psíquico, caracterizando a primeira hipótese como *cumplicidade física ou material* e a segunda como *cumplicidade psíquica*.

A função do auxílio está em possibilitar que um terceiro realize a conduta típica e ilícita, o que é uma decorrência da denominada *assessoriedade limitada da participação*³²², isto é, toda a participação pressupõe para a doutrina majoritária a existência de uma conduta principal que seja típica e ilícita. Luis Greco³²³ salienta que o dolo duplo, ou seja, aquele por parte do autor e do partícipe, embora seja exigida pela maior parte da doutrina alemã e defendida pelos adeptos ao finalismo, é objeto de críticas por vários setores da doutrina contemporânea. Refere o professor da Universidade de Augsburg que o nosso direito não impõe esta exigência do dolo, nem na cumplicidade, nem na conduta principal, o que demandaria um estudo aprofundado, restando adotada a doutrina pela qual se parte do

³²¹ GRECO, Luís. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2004. p. 07.

³²²Ibid., p. 08.

³²³Ibid, p. 08.

pressuposto que se o autor principal agir sem dolo, aquele que auxilia será o autor, ou mediato, se auxiliar dolosamente, ou imediato, se com atuar com culpa. Se o auxílio for, todavia, prestado sem dolo, quem age deste modo será diretamente punível como autor (colateral) e não mais como cúmplice³²⁴.

Mesmo que se tragam essas considerações preliminares, a grande dificuldade mais uma vez será a de fixar critérios que determinem até que ponto as condutas dos partícipes serão ou não puníveis. Significa dizer: qual seria o fundamento legal para a punição da cumplicidade? Essa operação dogmática, a par de aparentar uma mera filigrana (visto que o Código Penal brasileiro parte de um conceito unitário e extensivo de autor), é fundamental para identificar e qualificar o comportamento dos diversos intervenientes, o que ganha um especial relevo, como já salientado, nos delitos contra a ordem econômica que envolvem grandes organizações, verificado não apenas em crimes contra a ordem tributária, como também na lavagem de dinheiro, onde os processos de encobrimento e mascaramento das origens ilícitas abarca uma gama de profissionais.

Tradicionalmente, nos delitos dolosos, a *participação*, por meio da *cumplicidade*, era considerada como uma mera causalidade no plano objetivo e a existência de dolo no plano subjetivo. Contudo, alguns problemas de ordem prática surgiram na medida em que a *causação* não poderia ser um critério único no plano objetivo para configurar a *participação*. Nesse sentido, o contador que tem acesso a dados e documentos inexatos e propícios para a realização típica de um crime contra a ordem tributária ou de lavagem de dinheiro e que, no entanto, em relatório apurado aponta tais problemas, seja no âmbito interno da organização (pessoa jurídica, por exemplo) ou para os órgãos externos como a Receita Federal e o COAF, estará atrapalhando ao invés de auxiliando para o cometimento dos crimes. Porém, sob um enfoque meramente da *causação*, as condutas do contador poderão ser interpretadas como contributivas para a realização do delito. Isso porque, a contabilidade foi usada para a prática de sonegação fiscal ou mascaramento dos bens de origem ilícita.

É óbvio que quem atrapalha não auxilia, restando não configurada a tipicidade do comportamento do contador. Para tanto, é necessário que se tragam os princípios gerais reitores da imputação objetiva, demonstrando que as condutas do cúmplice deverão, além de ser uma das causas para o resultado, criar um risco juridicamente desaprovado de que este resultado ocorra, risco esse que deve nele realizar-se³²⁵.

³²⁴Ibid., p. 09.

³²⁵Ibid., p. 15.

O uso da teoria da imputação objetiva, além de simplificar os critérios para a delimitação da *cumplicidade*, permite que se diminua a possibilidade de soluções contraditórias e tratamentos desiguais, restringindo o âmbito de aplicação da participação de todo e qualquer agente que de alguma forma tenha contribuído para a realização típica do crime. Sem a adoção da teoria da imputação objetiva, todo o contador, em virtude de suas atribuições legais exclusivas, deveria de alguma forma responder por crimes contra a ordem tributária no seio das pessoas jurídicas, ao menos considerando o plano objetivo. A expressão *auxiliar* deve ser interpretada sob a ideia de criação de um risco para um bem jurídico. Ademais, tal risco terá de ser proibido, sendo que somente a teoria antes referida poderá fornecer critérios para determinar se estes riscos são ou não proibidos.

Em outros termos, qual a responsabilidade penal, a título de cumplicidade, do contador que de alguma forma colabora com a consumação de um crime contra a ordem tributária ou de lavagem de dinheiro quando este está no exercício normal de suas atividades profissionais? Significa dizer que a cumplicidade através dessas ações consideradas *neutras*, após o fortalecimento da teoria da imputação objetiva, adquiriu novos contornos, tornando-se um dos temas centrais da discussão jurídico-penal a partir da década de 90³²⁶.

Luis Greco³²⁷ afirma que para se conceituar o que seriam *condutas neutras* há duas alternativas. A primeira seria formular uma definição precisa, clara, “que enuncie com exatidão a que pressupostos uma ação deve atender para ela mereça o adjetivo de neutra”. Já uma segunda opção partiria de uma definição *aberta, imprecisa*, cujos pressupostos são vagos na determinação da neutralidade de determinadas condutas. Por óbvio que a melhor forma de se conceituar o que seriam condutas neutras partiria de uma definição clara e precisa, pois no direito penal há uma necessidade de segurança jurídica para a sua aplicação. Assim, num conceito puramente descritivo Greco³²⁸ refere que condutas neutras “são aquelas contribuições a fato ilícito alheio que, à primeira vista, pareçam completamente normais”. Abarca, portanto, todos os fatos que, superficialmente, num contato perfunctório, aparentam serem irrelevantes para o direito penal, por terem um aspecto inocente, inofensivo, de adequação social. Já aqueles casos em que há dúvidas sobre a *neutralidade* das condutas estariam englobados de igual forma na definição, pois o conceito de condutas neutras, para o referido doutrinador, seria todas as contribuições a fato ilícito alheio não manifestamente puníveis.

³²⁶Ibid., p. 20.

³²⁷Ibid., p. 108.

³²⁸Ibid., p. 110.

Não foram poucos os critérios que a doutrina tradicional buscou para resolver tais questões, restando, todavia, insolúveis. Aliás, podem-se citar algumas dessas construções doutrinárias que tentaram solucionar o problema e que ainda são usadas por doutrinadores como uma tentativa para resolver até que ponto condutas neutras são passíveis de responsabilização. Primeiramente, deve-se citar a *adequação social* que parte da premissa que as *condutas neutras* seriam socialmente adequadas, ou seja, funcionalmente integradas à organização da vida comunitária de um povo em determinado momento histórico. E assim caberia verificar se realizar operações contábeis, tais como relatórios, escriturações, balancetes, entre outras, estariam integradas à vida comunitária.

Luis Greco³²⁹ alega que “a teoria da adequação social propunha uma exclusão de tipicidade para todos aqueles comportamentos funcionalmente integrados ao dia-a-dia de determinada comunidade, mesmo nos caso que eles formalmente se enquadrassem num tipo de delito”. Nesse sentido, a realização do mister profissional contábil seria uma conduta socialmente adequada, principalmente ao realizar escriturações, balancetes, prestar informações e assessorar o cliente com os dados que foram fornecidos para o contabilista. Recorria-se a esse critério para resolver o problema da contribuição prestada pelo contador a delitos de sonegação fiscal e lavagem de dinheiro.

No entanto, numa análise perfunctória da teoria denota-se que ela não tem o condão de resolver tais problemas. Isso porque não se consegue identificar se essa teoria tem aplicação sob o âmbito do tipo penal ou da antijuridicidade ou, ainda, se trata de um problema afeito a um princípio de interpretação. Isso faz dessa teoria um tanto quanto imprecisa, visto que é difícil saber exatamente o que é socialmente adequado e o que é inadequado³³⁰. Como bem expressa Luis Greco, o equívoco fundamental está em não deixar claro se a teoria se trata de uma descrição ou de uma prescrição, recaindo num questionamento ao qual se deve perquirir se ela deve ser compreendida em sentido sociológico-descritivo ou em termos éticos-normativos. Sob ambos os aspectos as falhas são patentes, pois a teoria admitiria práticas habituais de contabilidades consubstanciadas em elementos notoriamente falsos (recaindo a sanção sob um aspecto meramente administrativo-profissional) ou, num viés normativo, tornar-se-ia vazia, porque não teria um parâmetro para descobrir o que é tido por correto numa determinada sociedade. Um contador, de posse de documentos visivelmente falsos ou forjados, estaria cumprindo com as suas atribuições se realizasse as operações com base nesses elementos sem adentrar na legitimidade.

³²⁹Ibid., p. 21.

³³⁰Ibid., p. 23.

Ademais, outras teorias mais apropriadas já estão à disposição da doutrina e permitem soluções concretas capazes de enfrentar não só os problemas que a teoria da adequação social fora projetada para resolver³³¹. Portanto, superada tal teoria, deve-se analisar a denominada *proibição de regresso*. Para essa vertente doutrinária, o terceiro que intervém dolosamente após a prática de uma conduta culposa por outra pessoa isentaria esta última da pena, pois a conduta dolosa é livre, de modo que não se poderia falar em causalidade. Significa dizer que a ação dolosa culpável do terceiro, interromperia o nexo de causalidade. Logo, a participação, seja na modalidade de cumplicidade ou instigação, seria uma exceção legislativa a este princípio de que a conduta livre sempre começaria por si própria uma nova cadeia causal, *proibindo o regresso a causas anteriores*³³².

As críticas a essa teoria podem ser agrupadas em duas vertentes. Inicialmente, já restou superada pela doutrina a ideia de interrupção do nexo causal, este ou está presente ou ausente. A contribuição do cúmplice tem um papel importante para a causa do resultado típico, ora tendo *sido uma conditio sine qua non* deste resultado, ora como uma “condição conforme uma lei natural, ou ainda uma componente necessária de uma condição suficiente para ele”.³³³ Por tal motivo, a teoria na sua vertente tradicional é hoje rechaçada pela maior parte da doutrina.

A outra crítica que se faz a *proibição de regresso* se deve ao fato dela não resolver os casos de cumplicidade através de condutas neutras, uma vez que se preocupa em unicamente isentar a responsabilidade daquele que age culposamente, quando na maior parte dos casos de cumplicidade, o cúmplice age com dolo.

Há quem busque limitar a responsabilidade quando se tem uma concorrência de outras pessoas para um resultado criminoso por meio do chamado *princípio da confiança*. Esta construção doutrinária consiste basicamente em sustentar que um terceiro não precisa contar com o comportamento ilícito dos outros antes de realizar cada qual de suas condutas. Ou seja, não se pode exigir que alguém deixe de realizar alguma conduta pensando que outra pessoa não agirá como a lei determina. Luis Greco salienta que para essa teoria “todos podem, em princípio, confiar e, que os demais se comportarão conforme é devido”³³⁴. Essa construção dogmática é dominante em todas as situações em que haja uma divisão de tarefas, repartição de funções ou um compartilhamento de atribuições laborais. Trata-se de um princípio geral de

³³¹ Ibid., p. 24.

³³² Ibid., p. 24.

³³³ Ibid., p. 25.

³³⁴ Ibid., p. 28.

imputação. Diferentemente das outras teorias antes citadas, o princípio da confiança está acolhido majoritariamente na dogmática internacional contemporânea.

No entanto, o princípio da confiança, nas palavras de Luis Greco³³⁵ não fornece soluções satisfatórias para resolver alguns casos de participação, em especial na cumplicidade através de condutas neutras, visto que há limitações ao referido princípio, pois ele não abarcaria situações em que os pontos de apoio, isto é, os casos em que há indícios concretos de que o terceiro realmente comportar-se-ia ilicitamente. Adotar esse princípio para esses casos, portanto, excluiria sempre a responsabilidade do cúmplice, cujos elementos fáticos demonstram que ele teria um conhecimento da real possibilidade do cometimento do injusto.

A teoria da insignificância, de igual sorte, já foi utilizada como forma de resolver situações em que a participação através da cumplicidade está delimitada por condutas tidas como neutras. Este princípio parte do pressuposto que o injusto penal deve ser qualificado, ou seja, o Estado só pode cominar penas àqueles crimes que apresentam certa gravidade. Somente ofensas ou lesões intensas aos bens jurídicos mais valiosos serão consideradas crimes. Disso decorre que os tipos penais deverão ser interpretados restritivamente. Porém, embora esse princípio seja amplamente utilizado em várias vertentes interpretativas ele possui um baixo grau de precisão, o que acarreta numa insegurança jurídica, já que depende de valorações de cunho subjetivo no que tange a análise das condutas de participação a título de contribuição para o injusto típico. Luis Greco assevera que “os casos de cumplicidade através de ações neutras são justamente casos cuja carga de desvalor é problemático e controvertido, algo que de modo algum se pode avaliar já *prima facie* e sem qualquer sombra de dúvida³³⁶”.

Ademais, como se pode considerar insignificante uma conduta realizada por um contador consistente na realização de um relatório contábil inexato, fundado em elementos visivelmente fraudulentos (ainda que não tenham sido trazidos pelo profissional contábil para a realização do trabalho), que acarretará numa sonegação fiscal vultosa ou numa inserção de uma monta expressiva de dinheiro sujo na economia? Esses casos são controversos e implicam numa verificação fática, cuja valoração não se pode ficar adstrita tão somente a uma interpretação com base no princípio da insignificância.

As teorias que tentam solucionar os problemas da participação por meio dos princípios da adequação social, proibição de regresso, confiança e insignificância são consideradas clássicas e, embora possam apresentar linhas de raciocínio coerentes, não são satisfatórias para solucionarem situações como as do alcance da participação por meio de

³³⁵ Ibid., p. 29.

³³⁶ Ibid., p. 31.

condutas neutras. Por tal motivo, desenvolveram-se atualmente outras teorias que podem ser agrupadas em quatro vertentes, quais sejam: as teorias objetivas, as teorias subjetivas, as teorias mistas e as teorias casuísticas.

As vertentes teóricas-objetivas deslocam o problema da culpabilidade por meio das condutas neutras para o tipo objetivo. A primeira teoria a ser citada que pode ajudar a solucionar esse problema foi desenvolvida por Gunther Jakobs e consiste na teoria dos papéis. Jakobs³³⁷ criou um sistema próprio segundo o qual o Direito Penal tem como função garantir a manutenção da configuração social e estatal através da garantia da vigência das normas, o que representa a defesa da legitimação material de sua teoria. Para tanto, o doutrinador tedesco³³⁸ aplica a *teoria dos papéis*, fundada no conceito de rol, que ora adquire um ponto de vista sociológico, ora um viés jurídico-normativo, e consiste no fato de que todo sujeito desempenha atividades na vida comunitária que devem ser vistas sob o aspecto da vigência da norma jurídica. O rompimento ou a violação desses papéis sociais implica numa necessidade de adoção do Direito Penal, cuja função seria a de restabelecer as expectativas normativas dos cidadãos. Jakobs rejeita, com isso, que o Direito Penal seja voltado para a proteção de bens jurídicos. Dentro dessa concepção, a conduta praticada pelo agente deverá exceder os limites dos papéis sociais de cada cidadão para que seja responsabilizada. Trata-se de uma teoria objetiva justamente por não levar em consideração o aspecto subjetivo da conduta, isto é, pouco importa se o sujeito sabia ou não que ela estaria contribuindo mediata ou imediatamente para a prática do delito. Em outras palavras, “o tipo objetivo realiza-se somente quando há uma violação de um papel³³⁹”.

José Danilo Tavares Lobato³⁴⁰, sobre a teoria dos papéis, alude que a execução da conduta, como um processo de comunicação, somente poderá ser atribuída ao partícipe devido a um contexto significativo que, por sua vez, terá como pressuposto o fato de um comportamento igualmente culpável. Se não houver o rompimento do papel, não se terá qualquer conduta típica.

A teoria dos papéis, embora possa apresentar-se consistente a primeira vista, possui alguns problemas, tais como o fato de pautar-se numa concepção acerca dos fins do direito penal que vai de encontro a teoria do bem jurídico aqui defendida. Além disso, o principal

³³⁷ JAKOBS, Günther. **Derecho Penal – Parte General – Fundamentos y Teoría de la imputación**. Trad. Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. 2ª ed. Madri: Marcial Pons, 1997, p. 44.

³³⁸ JAKOBS, Günther. **Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho Penal funcional**. Trad. Manuel Cancio Meliá e Bernardo Feijoó Sanchez. Madri: Civitas, 2000, p. 54-55.

³³⁹ GRECO, op.cit. p. 35.

³⁴⁰ LOBATO, José Danilo Tavares. **Teoría General de la participación criminal y acciones neutrales: una cuestión única de imputación objetiva**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 40.

fundamento em que se apóia a teoria dos papéis é a função do direito penal como garantidor da identidade normativa da sociedade, sendo que tal ideia apresenta uma falta de clareza, na medida em que não se sabe se está tratando-se de uma função em sentido descritivo (a forma como direito penal opera) ou num sentido normativo/prescritivo (aquilo que o direito penal pretende)³⁴¹. De outra banda, não se sabe se por *papéis* o sentido utilizado é sociológico ou jurídico-normativo.

Aliás, a adoção dessa teoria descarta os chamados conhecimentos especiais que o agente, como partícipe, pode ter quando se está diante de uma prática de um delito. Explica-se: um contador, de posse de documentos aos quais deverá realizar escriturações e outras atividades contábeis, estaria cumprindo o seu *papel* e não poderia ser responsabilizado mesmo que soubesse que a sua atividade será utilizada para uma fraude fiscal ou uma operação de lavagem de capitais.

Essa teoria acaba por normatizar excessivamente a sociedade, relegando a um segundo plano o lado subjetivo da conduta e desconsiderando o sentido delitivo que a conduta do contador adquire no momento em que ele realiza uma tarefa que será sabidamente usada para o cometimento de um crime tributário ou de lavagem de dinheiro.

Outra vertente teórica objetiva da participação é a teoria da solidarização³⁴² com o injusto alheio, cujo enfoque está no alcance do *princípio da autorresponsabilidade*. Para essa doutrina desenvolvida por Schumann citado por Robles Planas³⁴³ “si cada persona es responsable por su própria conducta, de ahí se sigue que un individuo no puede responder por lo que otro haga si este ha obrado de forma responsable”. O fundamento para punir-se a participação está na solidarização com o fato principal. Solidarização³⁴⁴, para o doutrinador alemão, significa compartilhar o fato com o terceiro, isto é, reconhecer uma tomada de posição em favor do delito. Somente quando a conduta do partícipe demonstrar uma tomada de posição em favor do delito é que ela poderá ser interpretada como uma solidarização com o fato e, portanto, deverá ser punível.

³⁴¹ GRECO, op.cit. p. 39.

³⁴² ROBLES PLANAS, op.cit., p. 102; GRECO, op.cit., p. 42.

³⁴³ SCHUMANN, Herbert. **Strafrechtliches Handlungsunrecht und Prinzip der Selbstverantwortung der Anderen**. Tübingen: Mohr, 1986 citado por ROBLES PLANAS, Ricardo. **La participación en el delito: fundamento y límites**. Madri: Marcial Pons, 2003. p. 102

³⁴⁴ SCHUMANN, Herbert. **Strafrechtliches Handlungsunrecht und Prinzip der Selbstverantwortung der Anderen**. Tübingen: Mohr-Siebeck, 1986 citado por GRECO, Luis. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2004. p. 44.

Uma consideração importante trazida por Schumann³⁴⁵ diz respeito ao caráter rotineiro e profissional de determinadas condutas. Salienta o doutrinador tedesco que ninguém pode ser obrigado a alterar o curso de sua vida cotidiana em razão de que um terceiro possa vir a cometer um delito. Desta feita, a contribuição que segue uma rotina profissional, além de ser neutra, deve ser considerada impunível, uma vez que não manifestaria uma solidarização com o fato principal. Todavia, propõe-se uma exceção a esta regra nos casos em que o autor principal revela ao possível cúmplice os seus propósitos delitivos, situações em que a punição é merecida.

Essa teoria, no entanto, não deve prosperar, visto que as críticas podem ser elencadas inicialmente na má fundamentação acerca da fundamentação da punição da participação, bem como no fato de que o Estado não está legitimado a punir alguém pelo simples fato da pessoa ter se manifestado solidária a um delito alheio. Isso seria punir a opinião, o que na maioria das vezes não fere um bem jurídico. Ademais, a própria ideia de solidarização é imprecisa, visto tratar-se de um conceito exageradamente normativo em que a aplicação acaba por se utilizar de arbitrariedades. Logo, embora a primeira vista seja uma construção doutrinária interessante, peca em vários aspectos, não sendo uma solução para os problemas oriundos da participação.

Winfried Hassemer³⁴⁶ apresenta uma interessante solução partindo sua análise em atividades bancárias que facilitariam a realização de crimes tributários pelos clientes das referidas instituições financeiras. Buscando a solução no âmbito do tipo objetivo, o professor de Frankfurt traz ao debate novamente a questão da adequação social, desenvolvendo alguns critérios acerca do que se deve ser considerada como tal no marco do favorecimento a delitos alheios. Cria-se, assim, a denominada da *teoria da adequação profissional* em que o critério se funda nas condutas profissionalmente adequadas em que a cumplicidade só será punível quando forem infringidas as regras profissionais. Logo, sobre o exemplo trazido, assevera Hassemer³⁴⁷ que para se configurar uma atividade delitiva de cumplicidade seria necessário que existisse uma construção de uma participação punível para os funcionários bancários, nos quais estes devessem figurar como auxiliares das instituições estatais de fiscalização, prevenção e investigação criminal. As condutas neutras, socialmente aceitas,

³⁴⁵ Id. **Strafrechtliches Handlungsunrecht und Prinzip der Selbstverantwortung der Anderen**. Tübingen: Mohr-Siebeck, 1986 citado por GRECO, Luis. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2004. p. 46.

³⁴⁶ HASSEMER, Winfried. **Professionelle Adäquanz – Bankentypisches Verhalten und Beihilfe zur Steuerhinterziehung**. Parte I., em: **Wistra**. Caderno 2, 1995 citado por LOBATO, José Danilo Tavares. **Teoría General de la participación criminal y acciones neutras: una cuestión única de imputación objetiva**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 50.

³⁴⁷Ibid., p. 50.

profissionalmente reguladas e, assim, adequadas, não podem estar penalmente proibidas. Importa para essa teoria a regulamentação da profissão e se estas normas teriam compatibilidade com o ordenamento jurídico. Devem-se apontar quais razões especiais podem tornar a atividade proibida.

A *teoria da adequação profissional* aparentemente é bem fundamentada e serviria perfeitamente para resolver questões atinentes às condutas profissionais dos contadores. Isso porque, toda aquela conduta que não foge do mister contábil seria adequada e não poderia implicar numa tipicidade. Todavia, numa análise mais acurada, verificar-se-á que essa teoria é vaga e não consegue solucionar de forma plausível alguns problemas. Não é crível que uma contabilidade realizada em detrimento à metodologia legalmente exigida para a tarefa possa configurar obrigatoriamente uma tipificação de participação. A conduta é inadequada profissionalmente e servirá como indício para se averiguar uma participação. Logo, não se tem como vislumbrar de forma clara se a conduta profissional aparentemente vedada seria ilícita ou não. Ademais, a metodologia utilizada para concretizar um conceito através de indícios não demonstra a relação entre eles, tornando imprecisa a definição de adequação profissional.

Há um extenso número de teorias que procuram resolver a questão da participação, principalmente no âmbito das condutas neutras, por meio do alcance do tipo objetivo. Luis Greco³⁴⁸, ao defender que os limites externos entre o proibido e o permitido estão afeitos ao tipo objetivo, busca com a sua teoria delimitar os pressupostos que podem excluir a tipicidade objetiva daquelas condutas de contribuição a fato ilícito inicialmente perquirindo acerca da criação do risco e se tal risco criado é juridicamente desaprovado. Contudo, para solucionar o problema, propõe que se parta da premissa de o que princípio constitucional da proporcionalidade permite somente limitar a liberdade das pessoas se tais restrições ao direito à liberdade são, primeiramente, idôneas e adequadas para alcançar o objetivo proposto. Em seguida, estabelece que essas proibições devem ser as menos gravosas possíveis, isto é, realmente necessárias; e, por fim, postula pela existência de uma ponderação de valores entre a restrição à liberdade e os benefícios de sua proibição. Para isso, utiliza-se também como fundamento o denominado princípio da idoneidade partindo do pressuposto de verificar se a proibição seria ou não idônea, a bem de cumprir seus propósitos. Como exemplo, Greco alude que seria inútil proibir uma determinada conduta neutra se ela pode ser obtida em qualquer local e sem dificuldades. Por não serem manifestamente ilegais, as contribuições neutras tem

³⁴⁸Ibid., p. 115-117.

um caráter ubíquo³⁴⁹. A exigência da idoneidade da proibição, para o doutrinador, significa que só haverá risco juridicamente desaprovado se a não-prática da ação proibida representar uma melhora relevante na situação do bem jurídico concreto.

A crítica a teoria sustentada por Greco está no fato de saber quem irá determinar a relevância ou não da idoneidade da proibição. Isso implicará num arbítrio judicial que em cada caso concreto se verificará conforme o entendimento da autoridade julgadora.

Numa vertente diversa das soluções apresentadas, alguns autores procuram resolver os problemas atinentes à participação, principalmente por meio de condutas neutras, pautando a análise no tipo subjetivo. Harro Otto citado por José Danilo Tavares Lobato³⁵⁰ parte da premissa da não punição do dolo eventual, salientando que o partícipe que não conhece e aquele que não tem a intenção de incentivar o injusto alheio, ainda que atue com dolo eventual, não cumpriria o tipo penal de uma cumplicidade penalmente punível quando atua por meio de condutas profissionalmente ou especificamente apropriadas. Somente haveria uma cumplicidade punível se demonstrado o dolo direto. A consciência por parte do profissional da possível ocorrência de um fato criminoso no futuro não tem o condão de prejudicar a liberdade de exercer a profissão. Isso porque, conforme Harro Otto³⁵¹, se o legislador não proibiu a prática de determinada atividade profissional, seria inadequado ameaçar punir aquele que exerce suas tarefas em razão de estados subjetivos de dúvida. Com base nessa teoria, a dúvida de um contador que tem em mãos documentos aparentemente falsos, ilegítimos ou manipulados e que foram trazidos por terceiros, a bem de que se fizesse a contabilidade, não poderia acarretar uma punição por cumplicidade, pois não se poderia restringir o direito de se realizar a tarefa contábil simplesmente porque se devia desconfiar daquilo que se tinha acesso como dados. O contador estaria apenas cumprindo o dever de realizar a sua atividade.

As críticas a esse critério subjetivo devem partir num primeiro momento da fundamentação parca utilizada na expressão que diz que a liberdade de exercício profissional deve prevalecer. Isso não diz muito coisa, além de ser dotado de um significado que beira a obviedade. Ademais, fixar como critério a diferenciação entre dolo direto e dolo eventual para justificar as consequências jurídicas tão diversas (punição *versus* liberdade) desloca o

³⁴⁹Ibid., p. 138.

³⁵⁰ OTTO, Harro. Das Strafbarkeitsrisiko berufstypischen, geschäftsmäßigen Verhaltens em **JZ**, n.9, 2001 citado por LOBATO, José Danilo Tavares. **Teoría General de la participación criminal y acciones neutras: una cuestión única de imputación objetiva**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 67.

³⁵¹ OTTO, Harro. Das Strafbarkeitsrisiko berufstypischen, geschäftsmäßigen Verhaltens em **JZ**, n.9, 2001 citado por GRECO, Luis. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2004. p. 66.

problema para outra grande celeuma jurídico-penal que persiste por séculos: o conceito e a amplitude do dolo eventual.

A doutrinadora suíça Grace Marie Luise Schild Trappe citada por José Danilo Tavares Lobato³⁵² trabalha com a questão da participação, por meio da cumplicidade de condutas inofensivas, no âmbito do tipo subjetivo também. Ao se ater ao problema da causalidade na cumplicidade, a autora conclui pela necessidade de tornar a cumplicidade psíquica como o protótipo de cumplicidade punível. Logo para que se configure a participação por meio da cumplicidade deve-se ter uma adesão e uma manifestação de solidariedade, inclusive quando estas não tenham influído na decisão de realizar a conduta delitiva que já estava concebida em sua estabilidade e intensidade. A cumplicidade secreta não seria passível de punição, uma vez que há a necessidade de externalização do sentimento de solidariedade com a prática do delito pelo autor (ou autores). O cúmplice deve de alguma forma interferir na psique do autor, só havendo a participação nesta modalidade quando o autor souber da ajuda que lhe foi prestada pelo partícipe. O conhecimento do cúmplice em relação aos propósitos do autor é fundamental para a punibilidade, sendo inadmissível, assim, a figura do dolo eventual.

Essa construção doutrinária merece de igual sorte algumas críticas. Não apenas por tentar resolver o problemas das condutas neutras dos partícipes no âmbito do tipo objetivo, mas também por relegar a um segundo plano a questão da ofensa ou lesão ao bem jurídico. A doutrinadora atém-se a uma manifestação de ânimo e ao fato de que o autor principal deva conhecer tal disposição de ânimo, gerando uma subjetivização inaceitável num Estado de direito. As críticas, desta feita, assemelham-se as antes expostas na teoria desenvolvida por Schumann.

Nem todas as teorias desenvolvidas pela doutrina procuram resolver os problemas da participação no tipo objetivo ou no tipo subjetivo. Há doutrinas que recorrem a soluções teóricas mistas, isto é, que fazem a análise tanto no plano objetivo, como no subjetivo, do injusto para enfrentar as questões atinentes à participação.

Assim, Frisch citado por Greco³⁵³ coloca o problema das condutas neutras no comportamento típico afirmando que somente poderá ser típica a participação se a proibição

³⁵² TRAPPE, Grace Marie Luise Schild. **Harmlose Gehilfenschaft? Eine Studie über Grund und Grenzen bei der Gehilfenschaft.** Berna: Stämpfli + Cie AG, 1995 citado por LOBATO, José Danilo Tavares. **Teoría General de la participación criminal y acciones neutrales: una cuestión única de imputación objetiva.** Curitiba: Juruá, 2015. p. 71.

³⁵³ FRISCH, Wolfgang. **Beihilfe durch neutrale Handlungen – Bemerkungen zum Strafgrund (der Unrechtskonstitution) der Beihilfe,** em: Prittwitz e etc. *Festschrift für Lüderseen.* Baden-Baden: Nomos, 2002

penal foi idônea, necessária e adequada à proteção de bens jurídicos. Utiliza-se de dois critérios que entende suficientes para a punição da participação através de condutas neutras, quais sejam: o sentido delitivo e a violação de uma norma de solidariedade. Tais critérios são alternativos e não cumulativos, isto é, a segunda premissa é subsidiária a primeira. Em outros termos, basta que a ação seja dotada de sentido delitivo que não se necessitará indagar acerca da violação à norma de solidariedade, uma vez que o requisito para a punição da conduta já estará presente. Somente quando não existir um sentido delitivo é que se perquirirá sobre a existência ou não da violação de uma norma de solidariedade que seja capaz de fundamentar a punibilidade da conduta. As condutas que não são dotadas de sentido delitivo, em princípio, não seriam típicas, a menos que haja razões para tanto. A punibilidade para essas condutas de caráter neutro dependerá de todos os requisitos da violação à norma de solidariedade, com um especial relevo aos requisitos subjetivos, e por tal motivo considera-se uma teoria mista. Como crítica principal a essa teoria, pode-se ressaltar que a ideia de sentido delitivo é imprecisa.

Além dessas teorias objetivas, subjetivas e mistas, Luis Greco enumera alguns doutrinadores que trabalham com soluções casuísticas para resolver os casos em que a participação apresenta-se como um problema conturbado e determinar se é possível ou não punir tais condutas.

Importa dizer que embora o Código Penal brasileiro tenha adotado um sistema que não distingue autores e partícipes e relega a quantificação individual das condutas dos intervenientes ao plano da aplicação da pena a fundamentação teórica, a discussão não perde relevo e tem consequências práticas. Ainda que o artigo 11 da lei 8137/90 disponha que quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorra para os crimes fiscais, incidirá nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade, bem como o parágrafo segundo do artigo 1º da lei de lavagem de dinheiro determine que incorrerão no crime previsto pela norma em comento aqueles que participem de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de delitos de branqueamento de capitais; não se tem como deixar de analisar o alcance das condutas daqueles que de alguma forma estiveram ligados em algum momento aos delitos.

Para que haja uma extensão da autoria, deve-se, antes de tudo, verificar até que ponto as condutas são passíveis de punição. Aliás, a busca de uma fundamentação com base nas inúmeras doutrinas existentes permite que se atente para o grau de intervenção no delito e,

consequentemente, serve de substrato para uma correta delimitação da culpabilidade. Não se trata, portanto, de mera filigrana retórica, ainda que o ordenamento pátrio adote um sistema extensivo e um conceito unitário de autoria.

4.3 CASOS DE AUTORIA E PARTICIPAÇÃO DE CONTADORES EM DELITOS TRIBUTÁRIOS E EM CRIMES DE LAVAGEM DE DINHEIRO: LIMITES E ALCANCES DOS TIPOS

Os casos em que o contador de alguma forma contribui para um delito tributário ou de lavagem de dinheiro são inúmeros, cujas hipóteses de configuração de uma autoria ou participação devem ser delineadas conforme as circunstâncias trazidas. Para tanto, inicialmente far-se-ão análises pontuais de situações que envolvem o profissional contábil nos crimes fiscais.

Um primeiro caso pode ser assim citado a título de exemplo:

- A) Um contador “A” presta seus serviços profissionais de contabilidade para uma pessoa jurídica administrada jurídica e faticamente por “B”. Numa auditoria da Receita Federal descobre-se um inadimplemento de tributos da pessoa jurídica, onde se verificam a omissão de informações, a prestação de declarações falsas, a inserção de elementos inexatos e a omissão de operações em documento ou livro exigido pela lei fiscal, assim como a elaboração e utilização de documentos, cujo teor sabia-se ou dever-se-ia saber que eram falsos ou inexatos. Quem deverá responder pelas sanções do artigo 1º, I, II e IV da Lei 8137/90?

Como premissa desse exemplo deve-se recordar que a resolução 560/83 do Conselho Federal de Contabilidade ao especificar e regulamentar as atribuições dos contadores previstas no decreto-lei 9.295/46 previu nos quarenta oito itens a obrigatoriedade de realizar a declaração de Imposto de Renda das pessoas jurídicas (com algumas exceções), além de outras atividades que poderão ser efetuadas exclusivamente por esses profissionais. Isso significa dizer que a contribuição de tais profissionais é obrigatória na realização da contabilidade das pessoas jurídicas.

Num segundo momento, tem que se averiguar a forma de contratação de tais profissionais pela pessoa jurídica. E nesse ponto, se destacam a contratação de pessoas jurídicas ou físicas terceirizadas voltadas para a realização do mister contábil, como os escritórios de contabilidade e as assessorias contábeis; a contratação como profissional

empregado da pessoa jurídica (via Consolidação das Leis Trabalhistas); e, ainda, a possibilidade de que o contador figure nos quadros da pessoa jurídica como sócio.

Posteriormente, a par das atribuições legais exclusivas dos contadores, é necessário verificar quais atividades foram delegadas a esses profissionais, isto é, se algumas das condutas previstas no tipo penal do artigo 1º, I, II e IV da lei dos crimes tributários seriam da competência do administrador ou do contador ou de ambos. É nesse momento que se tem que analisar as interações verticais e horizontais no seio da pessoa jurídica.

O comportamento típico se dá com o não pagamento, total ou parcial, de certo valor em dinheiro que é devido ao Estado, por força da obrigação tributária existente, sendo que, por essa visão, o sujeito ativo do crime, em regra, é o sujeito passivo da referida obrigação fiscal principal que deixa de cumpri-la. Há que se constatar a prévia existência de uma relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo do crime e o Estado. Essa administrativização e interrelação com os outros ramos da ciência jurídica são uma das características marcantes presentes no direito penal econômico. Os artigos 121, 122 e 123 do Código Tributário Nacional são os que definem, para fins tributários, o sujeito passivo da obrigação fiscal.

No entanto, nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte, será o autor do crime fiscal. Pensar diferente acarretaria numa responsabilidade objetiva penal, figura jurídica rechaçada no Estado de Direito.

Logo, voltando ao exemplo pode-se inferir das condutas típicas que no tocante a omissão de informações, por se tratar de um delito de resultado, deve-se identificar quem é o garantidor. Normalmente, quem figura nessa posição é o administrador (no exemplo seria “B”), sendo, todavia, possível que a pessoa jurídica delegue ao contador “A” a atribuição de prestar informações ao Fisco. Ainda que a figura de contribuinte seja a da pessoa jurídica, representada em regra pelo administrador, e, mesmo Código Tributário Nacional vedando a hipótese no artigo 123 de que “convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”, não se pode esquecer que a questão é atinente ao âmbito penal.

Formalmente, a pessoa jurídica na qualidade de contribuinte, através do seu administrador (ou quem o contrato social preveja como responsável), omitiu as informações devidas. Porém, considerando um direito penal do fato, quem realmente realizou a conduta foi o contador. Uma vez que o Código Penal Brasileiro adota a teoria formal no artigo 13, §2º, que considera a *lei*, o *contrato* e a *ação precedente perigosa* como fontes do dever de garantia, sob o aspecto legal, aparentemente o garantidor seria o contribuinte (no caso do

exemplo o administrador “B”, responsável pela pessoa jurídica). No entanto, demonstrado que há um contrato delegando funções ao contador “A” de prestar as informações devidas ao Fisco, não se teria como dizer que este não assumiu o papel de garantidor. Dessa situação surge a possibilidade de que o administrador “B” seja ou não corresponsável com o contador “A”.

Pode parecer pouco crível que um contador omita informações sem que, para tanto, não tenha sido orientado pelo responsável legal da pessoa jurídica, cuja fraude ao Fisco beneficiaria financeiramente diretamente esta e seus sócios. Contudo, não são incomuns as promessas realizadas por profissionais inescrupulosos de gerar maiores ganhos para empresas, diminuindo a contribuição, através de fórmulas “mágicas” pouco ortodoxas. Como moeda de troca, tais profissionais estipulam percentuais elevados sob os lucros indevidos da pessoa jurídica, ganhos estes obtidos através de manobras contábeis voltadas à prática da sonegação fiscal.

O mais corriqueiro, todavia, é o responsável legal, no caso o administrador “B”, não repassar todos os documentos hábeis para a elaboração e prestação das informações fiscais pertinentes, acarretando numa omissão cuja causa não pode ser atribuída ao contador “A”. E isso não pode acarretar numa responsabilidade do contador “A”, ante o fato de que a ele a posição de garantidor não lhe compete.

Na prestação de declarações falsas, na inserção de elementos inexatos e na omissão de operações em documento ou livro exigido pela lei fiscal cabe perquirir a quem se atribui a realização de tais tarefas. A legislação acerca das atribuições do contador (afora algumas exceções, como no caso de pessoas jurídicas regidas pelo SIMPLES) determina que operações, declarações e escriturações são funções exclusivas desses profissionais. Isso, porém, não conduz de imediato a uma corresponsabilização daqueles que têm tais atribuições. Para tanto, deve-se observar a relação contratual entre o profissional e a pessoa jurídica.

Um contador ou uma organização contábil terceirizada contratada para realizar as escriturações e demais atividades inerentes ao labor não têm, em regra, o dever de averiguar a legitimidade da documentação apresentada pelos responsáveis legais da pessoa jurídica. Como já foi demonstrado, em caso de suspeitas sobre as atividades exercidas no âmbito da empresa, caberá ao profissional informar ao COAF, órgão estatal responsável pela prevenção e combate à lavagem de dinheiro. Não há, no entanto, normas que estabeleçam uma obrigação de relatar ao Fisco atividades que possam configurar um crime de sonegação fiscal.

Ademais, uma exigência legal de que o contador buscasse averiguar a validade e credibilidade de todos os documentos apresentados por uma pessoa jurídica seria absurda,

uma vez que inviabilizaria o labor contábil, ferindo o princípio da confiança. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu que:

4. Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato. 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. Tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica, autor será aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa, podendo ser o administrador, o sócio-gerente, diretor, administrador por procuração de sócio ou mesmo um administrador de fato que se valha de interposta pessoa. 5. Até prova em contrário, o contador, como empregado ou prestador de serviços, elabora as declarações de acordo com as orientações e com base na documentação fornecida pelo administrador da pessoa jurídica, competindo a este o poder de decidir se haverá ou não supressão de tributo, ou seja, a decisão quanto à prática ou não do crime. 6. Inexistindo prova acima da dúvida razoável da participação do contador nos fatos narrados na denúncia, impõe-se a absolvição deste. (TRF4, ACR 5005043-74.2012.404.7205, OITAVA TURMA, Relator DANILO PEREIRA JUNIOR, juntado aos autos em 06/02/2017)

Embora, o Código Penal brasileiro não adote um sistema diferenciador e um conceito restritivo de autoria, o que não permitiria que se fundamentasse a autoria pelos conceitos de domínio do fato, o acórdão traz outro equívoco ao usar essa teoria sob a perspectiva doutrinária de Claus Roxin. Como os crimes tributários são crimes especiais, a teoria do domínio do fato não é aplicável a tais categorias delitivas. Apenas um setor da doutrina, capitaneada por Montalvo, defende a possibilidade da existência de delitos especiais de domínio. Contudo, a absolvição do contador ante a ausência de elementos que possibilitem aferir a legitimidade dos documentos não está incorreta. Porém, se restasse demonstrado que o profissional contábil, mesmo cumprindo ordens, tinha o conhecimento de que estava realizando uma atividade ilícita, a questão da responsabilidade penal deve ser mais bem analisada. Sob o aspecto administrativo profissional, não restam dúvidas que o contador deverá responder pela conduta e, aparentemente, no âmbito criminal não se tem como isentar a responsabilidade a título de participação, uma vez que se ele contribuiu sabendo que estava auxiliando na realização do tipo objetivo, a sua conduta contribuiu para a lesão ao bem jurídico tutelado. Ou seja, pautando-se por um conhecimento especial do contador acerca da falsidade das declarações, assim como o fato dele saber que está inserindo elementos inexatos ou omitindo operações em documento ou livro exigido pela lei fiscal, ainda que a mando do responsável legal pela pessoa jurídica, a sua conduta perde a neutralidade, devendo ser responsabilizada. Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal corretamente já decidiu:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. AUTORIA NÃO-DEMONSTRADA. 1. A responsabilidade penal exige a consciente colaboração para o crime, não bastando o mero exercício da mera escrita contábil ou fiscal pelo contador, que a isso estaria obrigado por dever funcional, não lhe sendo sequer exigível a denúncia das irregularidades praticadas pelos empregadores. 2. Apenas é **o contador responsável pelos atos pessoalmente realizados em consciente apoio à supressão de tributos** e disso nada sequer inicialmente se demonstrou, faltando daí justa causa para a ação penal. 3. Recurso denegado. (Apelação Criminal n.º 5007926-61.2011.404.7000, Sétima Turma, Relator p/ Acórdão Desembargador Federal Néfi Cordeiro, D.E. de 16/12/2011.)

O exemplo antes citado adquire algumas nuances se o contador ou organização contábil fizer parte da própria estrutura da pessoa jurídica em que se presume que haja uma contribuição ativa na coleta de dados e informações contábeis destinadas a formação do tributo e usadas para as declarações efetivadas junto ao Fisco. Nesses casos, o desconhecimento das inexatidões e das falsidades dos documentos dificilmente poderá ser oposto como forma de eximir-se de uma responsabilidade. É pouco crível que um profissional contábil que atue diariamente no âmbito da pessoa jurídica ignore práticas voltadas à sonegação fiscal. E justamente por fazer parte das atividades cotidianas da empresa, exercendo o seu mister, estará, geralmente, atrelado ao fato ilícito, auxiliando na sua perfectibilização. Sob o viés da doutrina de Claus Roxin, o contador será partícipe se não assumiu a posição de responsável legal pelo tributo. No entanto, se for adotada a possibilidade do domínio do fato em delitos especiais, como defende Montalvo, o profissional contábil poderia ser considerado autor ainda que não fosse o obrigado tributário, isto é, o contribuinte.

Outro ponto que pode causar alguma celeuma é a previsão no inciso IV do artigo 1º da lei 8.137/90 do dolo eventual ao salientar que incorre em crime aquele que elaborar e utilizar-se de documentos, cujo teor sabia-se ou dever-se-ia saber que eram falsos ou inexatos. Em princípio, essa elaboração e utilização de documentos que se deveria saber que eram falsos ou inexatos não diz respeito diretamente a aquelas informações que o contador deverá repassar ao Fisco. Trata-se de documentos originariamente afeitos à própria pessoa jurídica, isto é, ao seu controle. Se tal função foi delegada a um contador, não há dúvidas que ele responderá pelo delito. No entanto, se esses documentos já confeccionados foram entregues ao profissional contábil para que ele elaborasse a declaração do tributo, não se pode, mais uma vez, exigir que o contador busque averiguar a legitimidade. Não se pode presumir uma inidoneidade profissional. Portanto, a norma não tem um alcance desmedido que exija que todos os profissionais envolvidos devam verificar a veracidade de um documento. Para que

haja uma responsabilização o profissional deve ultrapassar os limites do rol social de sua atividade.

Um segundo exemplo de caso envolvendo contadores pode ser assim descrito:

B) Um contador “A” vislumbra atividades suspeitas de um cliente “B” que configurariam, em tese, lavagem de dinheiro, porém deixa de comunicá-las ao COAF. Essa conduta configuraria um crime de lavagem de capitais?

A omissão do contador em comunicar ao COAF atividades suspeitas que podem configurar um crime de branqueamento de capitais, via de regra, não é crime. Consiste numa infração administrativa, cuja penalização encontra-se prevista no artigo 12 da lei 9.613/98. Para que haja a imputação a título de participação faz-se necessário que a conduta crie um risco que ultrapasse a fronteira do tolerável, isto é, um risco não permitido. Além disso, esse risco deve ser típico.

A própria atividade contábil, em determinadas esferas do mercado, já é por si só criadora de um risco, visto que poderá ser usada como forma de cometer o delito de lavagem de dinheiro. Significa dizer que não basta a constatação da periculosidade do comportamento, é necessário que o risco criado não seja permitido. Esses conceitos trazem alguns parâmetros para que as atividades contábeis não sejam todas consideradas formas de participação do crime de lavagem.

A omissão em informar o COAF ou outros órgãos de controle é insuficiente nesse caso para gerar um dever de garantidor ao profissional contábil, motivo pelo qual o legislador previu sanções de cunho administrativo.

Uma variante desse caso pode ser assim descrita:

C) Um contador “A” atua junto a um setor de uma instituição financeira como empregado, participando da gestão e do Comitê de Prevenção a Lavagem de Dinheiro. O programa de *compliance* da referida instituição, prevê claramente obrigações de vigilância, fiscalização, voltadas à prevenção desses delitos. Esse setor, por sua vez, detecta movimentações financeiras suspeitas por parte de um cliente “C”, porém deixa de comunicá-las ao COAF ou a outros órgãos de controle. Tal conduta configuraria uma lavagem de capitais?

A resposta a esse questionamento demanda uma solução diversa da apresentada no caso anterior. Embora possam parecer semelhantes as situações dos dois casos, a conduta do contador “A” pode viabilizar mecanismos e estratégias para omitir informações relevantes aos órgãos de controle (como o COAF ou o SISBACEN) que, assim, infringem,

deliberadamente, as normas que estabelecem procedimento para a comunicação aos referidos órgãos de controle.

Se o acervo probatório demonstrar que o contador, sozinho ou em concurso com outras pessoas, realizou procedimentos incompatíveis com o arcabouço de normas atinentes às instituições financeiras que, não apenas configuram infrações administrativas, como também demonstram uma ausência de zelo com a gestão da pessoa jurídica, criou-se um risco juridicamente proibido. É o conjunto de atividades e condutas omissivas e comissivas que possibilitam a lavagem de dinheiro que poderão tornar o contador um cúmplice ou coautor.

Deve-se assim aferir se essas condutas revelam um conhecimento por parte do contador “A” e/ou de seus comparsas que estariam facilitando a prática do delito de lavagem de dinheiro. Com isso, é necessário verificar a idoneidade das condutas. Em havendo consciência da origem dos ativos, agindo o contador com dolo, ao deixar de comunicar as operações suspeitas aos órgãos de controle, afasta-se a neutralidade das condutas (que seriam punidas somente na esfera administrativa), ante a existência de um conhecimento especial.

Assim, dependendo das circunstâncias fáticas do caso concreto, há possibilidade de se ter um delito de lavagem de dinheiro através da modalidade da omissão imprópria, visto que o contador “A” figuraria como garante.

Ainda que sejam incontáveis os exemplos de casos em que se perquire o alcance dos tipos de lavagem de dinheiro e sonegação fiscal em relação aos profissionais contábeis, uma situação tem sido analisada em relação ao exercício da advocacia e que pode ser comparada ao labor contábil. Ela pode ser expressa no seguinte caso:

D) Um contador “A” presta serviços de consultoria contábil a um administrador “B” de uma pessoa jurídica, que com base na consulta, suprime ou reduz o pagamento de tributos ou, ainda, comete um delito de branqueamento de capitais. O profissional contábil responderia pela prática do delito?

A problemática a ser enfrentada no presente caso diz respeito a dois aspectos: primeiramente, a análise acerca de uma atividade típica e privativa de consultoria contábil socialmente adequada e que, portanto, não criaria risco ao bem jurídico tutelado; e, em segundo, um assessoramento profissional estranho aos desígnios do labor, cuja consequência se dá com a desaprovação jurídica do risco criado com a conduta praticada que poderá redundar numa contribuição típica ao delito do administrador “B”.

Assim, se o profissional contábil “A” apresentar um planejamento tributário em conformidade com o ordenamento jurídico, estará agindo no dever de contador em exercer seu mister de maneira legítima e dentro dos limites impostos à sua atividade. O que é

permitido, isto é, legítimo e privativo da atividade contábil encontra-se previsto nas normas que regulamentam a profissão.

No entanto, se a consultoria prestada pelo contador “A”, ainda que estritamente contábil, servir ao cliente, no caso o administrador “B”, para suprimir ou reduzir tributos de uma forma mais eficaz, ou seja, que ludibrie o Fisco e demais autoridades de fiscalização se terá uma intervenção de um agente externo que em decorrência dos serviços prestados contribui para o sucesso do injusto penal intentado pelo autor do crime contra a ordem tributária (administrado “B”). Para solucionar esse problema acerca da possibilidade da consultoria do contador “A” ser passível de responsabilização, devem-se mais uma vez enfrentar a questão das condutas neutras em matéria de cumplicidade. E nesse sentido, o risco desaprovado incrementado pelo contador só poderia ser punível se hipoteticamente a sua recusa viesse a dificultar de forma relevante e eficaz o cometimento do crime fiscal por parte do administrador “B”. Logo, se o administrador “B” puder conseguir a mesma contribuição de outra fonte, sem a necessidade de revelar seu plano para uma segunda pessoa (outro contador), e sem que isso dificulte a sua intentada ofensa ao bem jurídico, não há porque proibir penalmente o risco criado pela contribuição do contador “A”, ainda que o referido administrador revele seus planos de sonegar tributos ou lavar dinheiro.

O caso serve para delimitar o alcance das condutas de lavagem de dinheiro em relação ao contador. O parecer emitido pelo profissional contábil em consultoria, uma conduta neutra, será proibido somente quando relevante para a melhoria do bem jurídico concreto. Não se pode punir um contador ou qualquer profissional que apresentar hipóteses de se ludibriar os mecanismos de prevenção à lavagem de dinheiro. A proibição jurídica da contribuição do contador, para ser idônea e legítima, não precisa salvar o bem jurídico, mas tão somente trazer uma melhora relevante à sua situação jurídica.

Logo, não se pode generalizar impondo que toda a atividade de consultoria contábil seja proibida quando não coíba a sonegação fiscal ou a lavagem de dinheiro tencionada pelo cliente (administrador “B”). A contribuição da consultoria contábil tem que ser relevante, pautada no grau de facilidade ou dificuldade para se encontrar um substituto, e que de igual sorte aceite realizar a conduta de contribuição em caso de recusa do contador que, quando consultado, emitiu seu parecer.

Portanto, situação em comento não difere daqueles casos em que o contador elabora balancetes, planilhas ou demais informações contábeis, podendo estar criando um risco de lavagem de dinheiro, justamente porque esses documentos poderão ser usados para dar licitude a origem dos bens. Isso porque, se observadas as regras de condutas profissionais

estabelecidas nas legislações sobre o tema, bem como os cuidados exigíveis, não se estará ultrapassando o risco permitido, de tal sorte que por mais que o comportamento do contador tenha sido usado para a lavagem de dinheiro, este resultado não poderá lhe ser objetivamente imputável, nem mesmo a título de participação.

As circunstâncias em que o contador poderá, através de suas atribuições profissionais, contribuir para um crime contra a ordem tributária ou delito de lavagem de dinheiro são inúmeras, sendo que para se delimitar a responsabilidade penal é necessário uma análise da situação concreta, observando as construções dogmáticas que permitem identificar requisitos para a tipicidade, ilicitude e culpabilidade das intervenções desses profissionais no injusto penal. Cada caso trará um acervo probatório, onde se verificará a natureza das condutas do contador.

É importante salientar que o Estado Constitucional de Direito, ao prever direitos e garantias do cidadão, pauta-se por uma intervenção mínima, com decisões fundamentadas e contextualizadas que devem alçar como princípio a liberdade e não a segregação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O capitalismo, como modo de produção, depende de ações estatais para a sua regulamentação. As defesas oriundas das correntes ultraliberais de que o Estado não deve intervir na atividade econômica são equivocadas ao dissociá-lo da sociedade civil. Uma política estatal que limita a interferência dos governos e/ou órgão governamentais no mercado estará inegavelmente tendo uma ingerência na atividade econômica, isso porque Estado, sociedade e mercado são uma unidade. O mercado é, portanto, uma instituição jurídica, na medida em que seu nascimento se dá em virtude de determinadas reformas institucionais, sendo que é operado com base em normas jurídicas que o regulam, o limitam e o conformam.

As sociedades contemporâneas, ao terem suas preocupações voltadas ao funcionamento do sistema social, necessitam que o Estado intervenha na economia, o que implica numa redução da discussão acerca dos limites de extensão e profundidade dessa atuação estatal. Essa intervenção na economia se dá através de múltiplas formas, geralmente por meio de instituições do próprio estado que têm diversas funções, entre as quais destacamos as de regulamentar e vigiar o cenário sócio-econômico. O intervencionismo supera um Estado cuja função era apenas de produção do Direito e segurança e passa a ser um instrumento de políticas públicas, regulando as atuações do mercado.

Dentro desse contexto, há uma ressystematização de outros ramos do ordenamento jurídico, abandonando-se a concepção tradicional liberal e subjetivista para se adotar funções de proteção da instituição mercado e dos agentes econômicos que operam nele. Disso exsurge a necessidade de se identificar interesses que transcendem o indivíduo e dizem respeito ao que se denomina de interesses coletivos e difusos. No direito penal esses interesses são representados pelos bens jurídicos e como tais merecem a proteção efetiva do Estado.

No entanto, esse intervencionismo em matéria penal é inócuo se o Estado não adota novas políticas de delegação de funções de vigilância e polícia que antes lhe eram exclusivas. Dito de outra maneira, repartem-se essas funções com a sociedade civil, conferindo-lhes deveres de colaboração com o Estado para que este consiga exercer sua atuação preventiva-policia e de vigilância. Há uma cooperação e um intercâmbio constante de informações entre os Setores Público e Privado.

Em virtude dos processos de privatização e de liberalização da economia, assim como as crescentes atuações transnacionais, fruto da globalização, as organizações empresariais são obrigadas a assumir um papel conjunto com o Estado de regulamentação das suas atividades, autorregulando-se, e com isso colaborando ativamente para exercício do

controle do Estado em setores chaves como a economia. Em suma, atribui-se aos particulares para que estes se regem e informem suas atividades, visando a diminuição ou a neutralização dos riscos. A colaboração obrigatória das pessoas jurídicas e pessoas físicas com o Fisco é trazida em inúmeras normas, assim como algumas atividades sensíveis a lavagem de dinheiro em que há determinação expressa de serem reportadas ao COAF, visando com isso prevenir e fiscalizar a sonegação de tributos e o branqueamento de capitais.

Nesse sentido, a contabilidade, justamente por ter como função primordial a elaboração de informações verazes de uso dos clientes e agora, mais que nunca, do próprio Estado, adquire um status ímpar na regulamentação e fiscalização de atividades inerentes à ordem econômica. Isso porque, as Demonstrações Contábeis, tais como Balanço Patrimonial e suas Notas Explicativas, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e Demonstração de Fluxo de Caixa são documentos fundamentais, cujo objeto que consiste em resumir as atividades da empresa, num determinado período, nos seus aspectos patrimoniais e financeiros, na qualidade de exigências legais, servem como elementos para que os órgãos estatais consigam averiguar a regularidade e com isso identificar crimes perpetrados por pessoas físicas e jurídicas.

Os deveres legais instituídos pelas legislações exigem que as informações prestadas passem obrigatoriamente por profissionais habilitados e qualificados, no caso, os contadores devidamente inscritos junto ao Conselho Federal de Contabilidade. A inobservância das exigências legais caracteriza desde infrações tributárias, passíveis de multas e de cobranças de verbas não adimplidas, até uma responsabilidade penal que será atribuída, em regra, aos responsáveis legais pela empresa ou ao cliente dos serviços contábeis.

Não restam dúvidas que os conhecimentos especiais inerentes a profissão contábil podem contribuir ou impedir o cometimento de crimes contra a ordem tributária e de lavagem de dinheiro. Por tal motivo, ao se analisar as condutas profissionais dos contadores verificou-se que elas são fundamentais no exercício das atividades de controle e fiscalização estatais.

A contabilidade, como profissão regulamentada, determina aos seus agentes habilitados para tanto atribuições específicas e privativas, assim como insere nesse contexto normas de caráter ético. O profissional contábil funciona como uma engrenagem fundamental e obrigatória para o sistema econômico, sendo que a realização de tarefas em desacordo com as normas contábeis implica numa infração ética. Se antes essas infrações acarretavam tão somente numa punição administrativa disciplinar dentro dos Conselhos profissionais, hoje as suas implicações em matéria de responsabilidade penal têm relevância. A inter relação entre os ramos do direito propicia que uma determinada infração possa ser analisada sob o enfoque

do direito administrativo sancionador, direito civil, direito tributário e, entre outras disciplinas, na esfera criminal.

A principal finalidade do Direito Penal é a de proteger instituições básicas dos Estados, mas por ser a *ultima ratio*, isto é, o ramo cujas sanções atingem a liberdade do indivíduo, há todo um arcabouço dogmático que visa a sua limitação. O Direito Penal Econômico, onde se circunscrevem os crimes contra a ordem tributária e a lavagem de dinheiro, adota as mesmas categorias dogmáticas do chamado direito penal clássico. No entanto, em virtude da dogmática tradicional ater-se a responsabilidade de um indivíduo, sem considerar as novas organizações sociais, cuja divisão de tarefas dificulta e por vezes impossibilita que se atribua um fato delituoso a uma determinada pessoa, há a necessidade de se verificar o papel de contribuição de cada agente numa empreitada criminosa.

A análise dogmática penal inicia-se com o reconhecimento de que o fim do direito penal é a proteção de bens jurídicos tutelados, passando a se verificar o tipo penal, conceito que delimita quais as condutas que são puníveis e a que título elas devem ser responsabilizadas. É por meio dessa categoria dogmática que se alcança uma segurança jurídica, o que sob tal aspecto consegue se indagar se a contribuição de um profissional contábil é passível de tipificação ou não.

O tipo penal é caracterizado através de duas facetas, uma objetiva e outra subjetiva. O tipo objetivo apresenta uma estrutura na qual se pode identificar a ação, o objeto material, o resultado (quando existir), as circunstâncias externas do fato e a pessoa do autor. A teoria da imputação objetiva traz critérios de exame da tipicidade pautando-se pela criação do risco, o que é apreciado na conduta e no resultado. Nesse sentido, o seu uso é fundamental para esmiuçar as condutas afeitas ao labor contábil, perquirindo se aquele que seguindo ou não os ditames próprios das regras e princípios contábeis estará criando um risco não permitido.

De outra banda, há o tipo subjetivo, onde se observa as manifestações de vontade e conhecimento por parte do autor em realizar o tipo, o que acaba sendo outro fator fundamental para se investigar a contribuição do profissional contábil à prática de um delito. Nessa seara, a jurisprudência importou do sistema anglo-americano a figura da cegueira deliberada que, a par de se confundir em alguns casos com o dolo eventual, relegou o conhecimento a um segundo plano, permitindo que se punam agentes que de algum modo deveriam desconfiar que estariam realizando um comportamento objetivamente típico. Essa situação tem uma implicação direta na atividade contábil, na medida em que relativiza o conhecimento por parte do contador sobre os desideratos criminosos de terceiros a quem se é prestado os serviços profissionais.

Ao estudarmos os crimes contra a ordem tributária, vislumbrou-se que inúmeras condutas lá tipificadas passariam por uma contribuição do profissional contábil que teria um papel importante para que se possibilitasse a supressão ou redução do tributo. Não se trata nem da questão de conhecimentos especiais que esses profissionais têm em virtude de sua formação, mas sim das atribuições privativas em elaborar documentos, informes e declarações que servirão como elementos materiais dos crimes fiscais. No entanto, verificou-se que as condutas do contador estão atreladas a tudo aquilo que lhe foi repassado pelo cliente para que, então, ele possa realizar o seu mister. Concluiu-se, todavia, que o labor contábil em si pode ser considerado uma atividade de risco e que a inobservância das normas técnicas colabora para uma ofensa ao bem jurídico tutelado, qual seja, a arrecadação fiscal. Nas modalidades omissivas impróprias, observou-se que o contador pode adquirir a posição de garantidor dependendo da relação contratual que tiver com aquele que lhe requisitou os serviços.

No tocante a lavagem de dinheiro, verificou-se que o contador ao estruturar operações financeiras no bojo de empresas ou organizações com a finalidade de ocultar, mascarar ou ainda inserir no mercado o capital de origem ilícita poderá estar atuando como autor, coautor ou partícipe do delito em questão. A problemática, contudo, verifica-se nas obrigações trazidas pela lei de informar ao COAF acerca de operações suspeitas. Nesse sentido, percebeu-se que a simples omissão em informar as autoridades não estaria abarcada pelo tipo penal, configurando apenas uma infração administrativa prevista na própria lei. Porém, caso haja uma previsão contratual de uma estruturação de *compliance*, no qual o contador tem como dever buscar evitar a prática da lavagem de dinheiro, ele assumiria uma posição de garantidor, permitindo assim que seja responsabilizado pela eventual prática do delito. Aliás, nesse quesito, demonstrou-se a possibilidade dos administradores legais de uma pessoa jurídica delegarem funções de garante e mitigarem a responsabilidade com os profissionais que assumem tais atribuições.

No estudo da autoria e da participação, ficou claro que embora o Código Penal brasileiro adote um sistema extensivo e um conceito unitário, o que implica num tratamento típico igualitário entre aqueles que de algum modo contribuem para a prática do delito, a jurisprudência tem-se utilizado de teorias que partem do pressuposto que há diferenças entre as figuras formas de colaboração para o delito.

Além disso, a delimitação de forma fundamentada da maneira em que o agente contribui para o delito permite que se possa melhor aferir o alcance da responsabilidade penal. A teoria do domínio do fato em princípio não coaduna com ordenamento jurídico pátrio, mas

oferece elementos conceituais de autoria que auxiliam nas análises sobre os fenômenos da criminalidade organizada, ajudando a identificar o papel de cada agente num delito.

Contudo, os tribunais brasileiros têm aplicado a teoria do domínio do fato de modo equivocado, ao menos aquela considerada tradicional e desenvolvida na Alemanha. Isso se verificou quando do estudo da autoria nos crimes contra a ordem tributária. Nessa perspectiva, o contador só poderia figurar como autor se se confundisse com a figura de contribuinte ou ainda estivesse numa posição de substituto legal. Em regra, o profissional contábil deverá ser sempre partícipe nesses crimes.

Na lavagem de dinheiro, observou-se que as contribuições típicas parciais de todos aqueles envolvidos no esquema e que atuam de comum acordo, inclusive os contadores, configuram uma típica autoria, não se confundindo com a participação que exige um aspecto de assessoriedade. Além disso, nota-se que nessa modalidade delitativa, a autoria mediata em relação aos contadores é muito comum, na medida em que um determinado agente realiza o tipo penal utilizando-se de outras pessoas como instrumentos.

Por fim, ao analisarmos a participação, foram trazidos algumas teorias que a fundamentam, objetivando delimitar critérios para o alcance típico nessa figura dogmática de intervenção de um terceiro no delito. Nesse ponto, verificou-se a questão atinente as condutas consideradas neutras, isto é, condutas que num primeiro momento aparentam uma adequação social, como por exemplo a elaboração de informações contábeis. Concluiu-se que os pressupostos a serem analisados inicialmente são se tais condutas criaram um risco e se tal risco criado é juridicamente desaprovado. Além disso, deve-se partir da premissa de que o princípio constitucional da proporcionalidade permite somente limitar a liberdade das pessoas se tais restrições ao direito à liberdade são, primeiramente, idôneas e adequadas para alcançar o objetivo proposto, para assim ponderar esses valores de restrição à liberdade e os benefícios de sua proibição.

Em suma, os papéis dos contadores nas relações sócio-econômicas têm uma relevância direta na responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária e a na lavagem de dinheiro. Isso porque, a atividade contábil é fundamental e obrigatória nas pessoas jurídicas, onde esses delitos soem acontecer. A adequação típica desses delitos deve passar por uma análise das condutas desses profissionais. Isso não significa dizer que eles obrigatoriamente estão implicados num crime fiscal ou de branqueamento de capitais, mas a ausência de indagação acerca de suas ações pode conduzir a lacunas de responsabilidade e, o que é mais grave, punindo agentes cuja contribuição foi irrelevante se comparados aos contadores.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O princípio da confiança no direito penal: uma introdução ao estudo do sujeito em face da teoria da imputação objetiva funcional.** Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006.

ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato.** São Paulo: Saraiva, 2014.

BACIGALUPO, Enrique. El delito fiscal. In. BACIGALUPO, Enrique (Dir.) **Curso de Derecho Penal Económico.** 2ª Ed. Madri: Marcial Pons, 2005.

BADARÓ, Gustavo Henrique. BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspecto penais e processuais penais – comentários à Lei 9.613 com as alterações da Lei 12.683/2012.** 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Tratado de Direito Penal: parte geral.** São Paulo: Saraiva, 2012.

BOCKELMANN, Paul. VOLK, Klaus. **Direito penal: parte geral.** Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes; Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

BORRAGINE, Bruno Garcia. O exercício da advocacia e os pontos de conexão com a o delito de lavagem de capitais: análise de dois casos examinados pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. In. ESTELLITA, Heloisa (Coord.). **Exercício da advocacia e lavagem de capitais.** Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão na Ação Penal nº 470/MG. Relator: BARBOSA. Joaquim. Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2012, Publicado no DJE-074 DIVULG 19-04-2013 PUBLIC 22-04-2013 RTJ VOL-00225-01 PP-00011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000203677&base=baseAcordaos>>, folhas 52885. Acesso em: 27 ago. 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão na Apelação Criminal nº 5003520-79.2011.4.04.7005/PR. Relatora: Claudia Cristina Cristofani. Disponível em <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF412420076>>. Acesso em 24 nov. 2016.

BUJÁN PÉREZ, Carlos Martínez. El delito de defraudación tributaria. **Revista Penal.** n.1, 1998.

BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: parte geral.** São Paulo: Atlas, 2013.

CALLEGARI, André. **Lavagem de dinheiro.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. WEBER, Ariel Barazzetti. **Lavagem de dinheiro**. São Paulo: Atlas, 2014.

CAPPELLARI, Álisson dos Santos. **Controle penal das movimentações financeiras: dever de informar versus direito à privacidade**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

CLAYTON, Mona. **Entendendo os desafios de Compliance no Brasil: um olhar estrangeiro sobre a evolução do Compliance anticorrupção em um país emergente**. In DEL DEBBIO, Alessandra. MAEDA, Bruno Carneiro. AYRES, Carlos Henrique da Silva (Org). *Temas de Anticorrupção & Compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

CERVINI, Raul. ADRIASOLA, Gabriel. **Responsabilidade penal dos profissionais jurídicos: os limites entre a prática jurídico-notarial e a participação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

COCA VILA, Ivó. **¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?** In *Criminalidad de empresa y Compliance*. Jesús-María Silva Sánchez (Dir.) Raquel Montaner Fernández (Coor.). Barcelona: Atelier, 2013.

CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito de blanqueo de capitales**. 3ª edição. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2012.

D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

DIRETIVA (UE) 2015/849 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 20 de maio de 2015. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L0849>> Acesso em: 30 de jul. 2015.

DUMONT, Louis. **O Individualismo: uma perspectiva antropológica da ideologia moderna**. Rio de Janeiro: Rocco, 1993.

EL HIRECHE, Gamil Föppel e SANTANA, Rafael de Sá. **Dos Crimes contra a Ordem Tributária**. Salvador: JusPODIVM, 2005.

ELIAS, Norbert. **O Processo Civilizador Volume II**. São Paulo: Zahar, 2005.

ESTELLITA SALOMÃO, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

FELDENS, Luciano. **Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo. **Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico**. Editorial B de F: Montevideú, 2009.

_____. **Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos**, Disponível em: <http://www.indret.com/pdf/627_1.pdf>. Acesso em 24 ago. 2014.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 12ª ed. Niterói: Impetus, 2012.

FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. **Diritto Penale: parte generale**. Sesta edizione Bologna: Zanichelli, 2010. p. 356/357.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa de. **Direito Penal Secundário, Inflação Legislativa e White-Collar Crimes**. In. PRADO, Luiz Regis. DOTTI, René Ariel. *Doutrinas Essenciais. Direito Penal Econômico e da Empresa*. Vol. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GIDDENS, Anthony. **O Estado-nação e a violência**. São Paulo: EDUSP, 2008.

GOMÉZ-ALLER, Jacobo Dopico. *Posición de garante del compliance officer por infracción del “deber de control”: una aproximación tópica*. In. ZAPATERO, Luis Arroyo. MARTÍN, Adán Nieto (Dir). **El derecho penal econômico en la era compliance**. Valência: Tirant Lo Blanch, 2013.

GONZALES, M.^a Paz Batista. **La responsabilidad penal de los órganos de la empresa**. In BACIGALUPO, Enrique (Dir.); *Curso de Derecho Penal Econômico*. 2ª Ed. Madri: Marcial Pons, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L(org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

GRECO, Luís. **Cumplicidade através de ações neutras: a imputação objetiva na participação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Modernização do Direito Penal, Bens Jurídicos Coletivos e Crimes de Perigo Abstrato**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

_____. LEITE, Alaor. **O que é e o que não é a teoria do domínio do fato. Sobre a distinção entre autor e partícipe no direito penal**. In. GRECO, Luis (Et. alli). *Autoria e domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

_____. **Um panorama da teoria da Imputação Objetiva**. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2005.

HEFENDEHL, Roland. ¿Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros?: bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto. In **Revista electrónica de ciencia Penal y Criminología**. 04-14 (2002)

JAKOBS, Günther. **Derecho Penal – Parte General – Fundamentos y Teoría de la imputación**. Trad. Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. 2ª ed. Madri: Marcial Pons, 1997.

_____. **Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho Penal funcional**. Trad. Manuel Cancio Meliá e Bernardo Feijó Sanchez. Madri: Civitas, 2000.

JESCHECK, Hans-Heinrich. WEIGEND, Thomas. **Tratado de Derecho Penal. Parte General**. 5ª ed. Trad. Miguel Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002.

LEITE, Alaor. **Domínio do fato ou domínio da posição? Autoria e participação no Direito penal brasileiro**. Curitiba: Centro de Estudos Professor Dotti, 2016.

LIMA, Vinicius de Melo. **Lavagem de dinheiro e ações neutras: critérios de imputação penal legítima**. Curitiba: Juruá, 2014.

LOBATO, José Danilo Tavares. **Teoría General de la participación criminal y acciones neutras: una cuestión única de imputación objetiva**. Curitiba: Juruá, 2015.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTÍN, María Ángeles Rueda. **¿Participación por omisión? Un estudio sobre la cooperación por omisión en un delito de acción doloso cometido por un autor principal**. Barcelona: Atelier, 2013.

MIR PUIG, Santiago. **Derecho penal, parte general**. 8ª ed. Madri: Editorial B de F, 2008.

MONTALVO, José Antonio Choclán. **Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales: Tratamiento penal de la información societaria inveraz**. Barcelona: Editorial Bosch, 2003.

PACELLI, Eugênio. CALLEGARI, André. **Manual de direito penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2015.

PADRÕES INTERNACIONAIS DE COMBATE À LAVAGEM DE DINHEIRO E AO FINANCIAMENTO DO TERRORISMO E DA PROLIFERAÇÃO AS RECOMENDAÇÕES DO GAFI DE FEVEREIRO DE 2012. Disponível em <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Portuguese-GAFISUD.pdf>> Acesso em: 17 jan. 2015.

PASCHOAL, Janaina Conceição. **Ingerência indevida: os crimes comissivos por omissão e o controle pela punição do não fazer**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2011.

PIRES, Adriane Pinto Rodrigues da Fonseca. **Lavagem de capitais e delitos omissivos: responsabilidade penal pelo descumprimento dos deveres de compliance**. Curitiba: Juruá, 2015

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A Decisão Administrativa Tributária como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária. In. TANGERINO, Davi de Paiva Costa. GARCIA, Denise Nunes (coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. **La ignorância deliberada em Derecho penal**. Barcelona: Atelier libros, 2007.

RIEGER, Renata Jardim da Cunha. **A posição de garantia no direito penal ambiental: o dever de tutela do meio ambiente na criminalidade de empresa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

ROBLES PLANAS, Ricardo. **La participación en el delito: fundamento y límites**. Madri: Marcial Pons, 2003.

RODRÍGUEZ ESTÉVEZ, Juan Maria. **Riesgo penal para directivos de empresa**. Editorial B de F: Montevidéo, 2016.

ROTSCH, Thomas. *Criminal Compliance*. **InDret. Revista para el análisis del derecho**. Tradução a cargo de Ivó Coca Vila. Revisão Prof. Dr. Ricardo Robles Planas. Barcelona, jan. 2012. p. 2. Disponível em <<http://www.indret.com>>. Acesso em: 05 maio 2016

ROXIN, Claus. **Autoría y Dominio del Hecho em Derecho Penal**. Traducción de la 7ª. edición alemana por Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de Murillo. Madri: Marcial Pons, 2000.

_____. **Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Traducción de la 2ª. edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña. Madri: Civitas Ediciones, 2003.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal Parte Geral**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SCHÜNEMANN, Bernd. *Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa*. **Anuário de derecho penal y ciências penales**, tomo XLI, fasc, II, mayo /agosto de 1988, Tradução a cargo de Daniela BROCKNER e Juan Antonio LASCURAIN SANCHEZ, 1988.

SICA, Leonardo. **Caráter Simbólico da Intervenção Penal na Ordem Econômica**. In. PRADO, Luiz Regis. DOTTI, René Ariel. *Doutrinas Essenciais. Direito Penal Econômico e da Empresa*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

_____, Jesus Maria. **Fundamentos del Derecho Penal de la Empresa**. Madri: Editorial B de F, 2013.

_____, Jesús-María. **Política criminal em la dogmática: algunas cuestiones sobre su contenido y limites.** In. ROXIN, Claus. *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

STOCO, Rui. STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TAVARES, Juarez. **Teoria dos Crimes Omissivos.** São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. **Teoria do Injusto Penal.** 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VON HIRSCH, Andrew. **El concepto de bien jurídico y el “principio del daño”** in *La teoría del bien jurídico.* Org. Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007.

WELZEL, Hans. **Derecho Penal Alemán. Parte General.** 11ª Edición. Tradução de Juan Bustos Ramírez e Sergio Yáñez Pérez. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.

WESSELS, Johanes. **Direito Penal. Parte Geral.** Tradução de: Juarez Tavares. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976.