

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Mestrado Profissional em Direito

**A inaplicabilidade da teoria do domínio do fato nos crimes
tributários ocorridos no âmbito empresarial**

Matheus França Souza

Orientador: Prof. Dr. Rogério Schietti Cruz

Brasília

2024

Matheus França Souza

**A inaplicabilidade da teoria do domínio do fato nos crimes
tributários ocorridos no âmbito empresarial**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito para obtenção do título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Orientador: Professor Dr. Rogério Schietti Cruz.

Brasília
2024

Código de catalogação na publicação – CIP

S729i Souza, Matheus França

A inaplicabilidade da teoria do domínio do fato nos crimes tributários ocorridos no âmbito empresarial / Matheus França Souza. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

85 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Rogério Schietti Cruz

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2024.

1. Ilícito tributário. 2. Domínio do fato- aspectos jurídicos 3
Pessoa jurídica. I. Título

CDDir 341.395

MATHEUS FRANÇA SOUZA

**A INAPLICABILIDADE DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS OCORRIDOS NO ÂMBITO EMPRESARIAL**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito para obtenção do título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Orientador: Professor Dr. Rogério Schietti Cruz.

Brasília, 28 de novembro de 2024.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Rogério Schietti Cruz – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Orientador

Prof. Dr. Diaulas Costa Ribeiro - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Examinador

Prof. Dr. Rafael de Alencar Araripe Carneiro - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Examinador

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradecer a Deus, por sua infinita bondade em me conceder o privilégio de chegar até aqui, iluminando e guiando a minha trajetória. Sem Ele, nada seria possível.

Aos meus pais, por todo amor, carinho, e dedicação, que tiveram não só comigo, como também com meus irmãos, neto e netas. Tenham a absoluta certeza de que essa conquista é tanto minha quanto de vocês.

Aos meus filhos, Gabriel e Maria Beatriz, vocês são as razões e os motivos de todos os meus esforços. Cada sacrifício, cada passo dado, foi por vocês e para vocês.

À minha esposa Grazielle, parceira de vida e companheira em cada etapa da nossa trajetória, o mais profundo agradecimento. Juntos com nossos filhos, construímos uma família que é minha maior inspiração e fonte de força. Que nossa união siga firme e que possamos desfrutar de uma vida longa e repleta de realizações!

Agradeço sinceramente ao Ministro e Professor Dr. Rogério Schietti Cruz pela oportunidade de ser seu orientando. Sem dúvidas, em nenhum momento, desde os tempos de faculdade até minha chegada a Brasília no dia 19 de março de 2019, com a esperança de construir uma vida melhor para meus filhos, eu poderia imaginar que um dia teria a honra de ser guiado por um dos mais respeitados Ministros do Superior Tribunal de Justiça.

Expressar minha profunda gratidão ao Desembargador e Professor Dr. Diaulas Costa Ribeiro pela valiosa oportunidade de estágio em docência no IDP, uma experiência que lembrarei, com carinho, ao longo da minha vida. Agradecer não apenas pelo rico conteúdo e aprendizado compartilhados, fundamentais para minha formação, mas também por ter disponibilizado o acesso à sua biblioteca para a produção desta dissertação. É extremamente gratificante conviver com uma pessoa de tamanha retidão moral e de valores éticos inspiradores.

Minha gratidão eterna ao querido amigo Rafael Carneiro, que, no momento de maior dificuldade, me concedeu um voto de confiança e abriu as portas de Brasília para mim. Sua generosidade em me apresentar à Capital Federal e a suas oportunidades possibilitou firmar raízes com minha família aqui, em uma terra da qual, se Deus permitir, não pretendo mais sair.

Agradeço, em especial, ao amigo Sergio Moraes, por ser um personagem fundamental na minha trajetória de vida e conhecedor da importância que representa no meu núcleo familiar, cuja influência foi essencial para o meu crescimento tanto pessoal como profissional. Exemplo de ser humano, batalhador incansável, com atitudes e valores dignos de serem seguidos.

RESUMO

A presente dissertação analisa a aplicabilidade da teoria do domínio do fato de Claus Roxin aos crimes ocorridos no âmbito tributário. Parte-se dos pilares originais construídos por Roxin, para avaliar a compatibilidade da teoria – construída para operar em um sistema específico, com objetivos claros e bem definidos – com o ordenamento jurídico brasileiro. Uma análise da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais revela a problemática da importação acrítica de teorias estrangeiras como solução para problemas concretos. Essa, longe de promover o resultado esperado, enseja situações complexas que comprometem os princípios constitucionais assegurados aos acusados. Com a pesquisa jurisprudencial realizada nos Tribunais Regionais Federais do país, um problema já conhecido e amplamente debatido nas Cortes Superiores ganha destaque: a resistência dos Tribunais de origem em seguir a orientação jurisprudencial das Instâncias Extraordinárias. Por fim, conclui-se que a teoria do domínio do fato, conforme a dogmática roxiniana, não apenas se revela incompatível com a ordem jurídica vigente, mas também se mostra inaplicável aos crimes tributários no âmbito empresarial, em razão dos requisitos e pressupostos estabelecidos por seu criador.

Palavras-chave: Domínio do fato. Autoria. Posição societária. Pessoa jurídica. Tribunais Regionais Federais.

ABSTRACT

This dissertation examines the applicability of Claus Roxin's theory of control over the act in the context of tax-related crimes. Starting from the foundational pillars established by Roxin, the study assesses the compatibility of the theory—which was developed for a specific legal system with clear and well-defined objectives—with Brazilian law. An analysis of the case law from Federal Regional Courts highlights the problematic nature of uncritical adoption of foreign theories as solutions for concrete issues. This approach, rather than achieving the intended result, leads to complex situations that compromise constitutional rights guaranteed to defendants. Through jurisprudential research conducted in the country's Federal Regional Courts, a well-known and widely debated issue within the Superior Courts is brought to the fore: the reluctance of lower courts to adhere to the jurisprudential guidance of higher instances. In conclusion, it is found that the theory of control over the act, as formulated by Roxin, not only proves incompatible with the current legal framework but is also inapplicable to corporate tax crimes due to the requirements and premises established by its creator.

Keywords: Control over the act. Authority. Corporate role. Legal entity. Federal Regional Courts.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIRPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

MPF – Ministério Público Federal

PIS - Programa de Integração Social

REsp – Recurso Especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 A TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO NO MODELO DE CLAUS ROXIN.....	16
1.1 As três vertentes da teoria do domínio do fato.....	18
1.1.1 Domínio da ação: autoria imediata.....	18
1.1.2 Domínio da vontade: autoria mediata.....	20
1.1.3 Domínio funcional do fato: coautoria.....	22
1.2 Crimes que não comportam a teoria do domínio do fato.....	22
1.2.1 Delitos de dever.....	23
1.2.2 Delitos de mão própria.....	24
1.2.3 Delitos culposos.....	25
2 DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DA PESSOA	
JURÍDICA.....	28
3 BREVES APONTAMENTOS SOBRE O CRIME PREVISTO NO ART. 1º DA LEI	
Nº 8.137/90.....	33
4 A INAPLICABILIDADE DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO A CRIMES	
TRIBUTÁRIOS DEFINIDOS NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90.....	37
4.1 Modelo extensivo e unitário de autor.	37
4.2 Impossibilidade da autoria mediata para imputação do crime tributário no contexto empresarial.....	40
4.3 Da inexistência de norma de extensão na Lei nº 8.137/90.	43
5 A TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS	
REGIONAIS FEDERAIS.....	46
5.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1.....	46
5.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF-2	50
5.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF-3.....	53
5.4 Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4.....	58
5.5 Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF-5.....	62
5.6 Conclusão parcial sobre a aplicação da teoria do domínio do fato no âmbito dos Tribunais Regionais Federais.....	67
6 JULGAMENTO DO PARADIGMÁTICO RECURSO ESPECIAL Nº	
1.874.619/PE.....	69

CONCLUSÃO.....	75
REFERÊNCIAS	77
APÊNDICE.....	80

INTRODUÇÃO

A complexidade das obrigações fiscais no âmbito empresarial decorre do emaranhado sistema tributário nacional, que tem gerado inúmeros debates no campo jurisprudencial e doutrinário. A questão se refere à responsabilização penal dos representantes legais de pessoas jurídicas, sócios, gestores e administradores, quando da violação das normas tributárias na esfera corporativa.

Essa discussão ganha maior relevância em casos que envolvem grandes empresas com um amplo quadro funcional e que, não raras vezes, acabam por terceirizar alguns serviços, devido à especificidade da matéria, a exemplo das atividades contábeis, fiscais e tributárias.

Tal contexto gera um cenário no qual a efetiva identificação do agente responsável pela emissão de uma ordem ou mesmo pelo cumprimento dela se torna ainda mais desafiador, sobretudo se levar em consideração, entre outros aspectos, que a eventual apuração da responsabilidade na seara criminal é iniciada anos, se não décadas, após seu fato gerador.

A diversidade de entendimentos em relação à correta definição da autoria, aliada à atual necessidade de se identificarem os responsáveis pela ocorrência do resultado lesivo – principalmente frente ao discurso de impunidade, conforme destaca Rodrigues¹ –, tem gerado uma onda de acórdãos condenatórios, fundamentados exclusivamente na posição societária do agente. O argumento é o de que os sócios, gestores ou administradores detêm o domínio final do fato capaz de determinar ou de evitar o efeito danoso.

Nesse panorama, percebe-se que tanto a doutrina e jurisprudência, sem maiores critérios, vêm importando teorias jurídicas, na tentativa de conferir respostas para “um problema concreto”². Todavia, ressalvadas as exceções, essa importação tem resultado não apenas na descaracterização da ideia original das respectivas teses, mas também em uma aplicação inadequada delas, a depender do ordenamento jurídico.

¹ RODRIGUES, Victor Trajano de Almeida. **Crimes empresariais e teoria do domínio do fato**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p. 16, 17.

² GRECO, Luis; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 22.

Entre as teorias importadas que ganharam destaque nos últimos anos nos Tribunais e na doutrina nacionais, sobressai-se a teoria do domínio do fato de Claus Roxin, especialmente após o julgamento da ação penal nº 470 pelo Supremo Tribunal Federal.

Em linhas históricas, a teoria roxiniana foi desenvolvida em um contexto social e político bastante conturbado na Alemanha, marcado pelo avanço do nacional-socialismo, entre cujas consequências se encontra a morte de milhões de pessoas, executadas em nome de algo e por ordem de alguém.

A ideia de Roxin era elaborar uma teoria capaz de “abarcas as constelações em que delitos são praticados no âmbito de Estados totalitários”³. O autor alemão buscava a responsabilização dos agentes estatais pelos crimes praticados no regime nazista, e o processo contra Adolf Eichmann serviu de paradigma e inspiração para Roxin formular sua teoria do domínio do fato. Isso porque, apesar de Eichmann não ter, por mão própria, praticado nenhum ato de execução, foi um dos principais responsáveis por arquitetar o massacre de milhares de judeus nos campos de extermínio durante a Segunda Guerra Mundial⁴.

Roxin buscou elaborar um modelo capaz de punir aqueles que, servindo-se de uma organização hierarquicamente estruturada e apartada, dissociada da ordem jurídica, emitiam ordens a serem cumpridas por executores fungíveis. É o exemplo dos representantes dos Estados totalitários, chefes dos grupos terroristas e líderes de organizações criminosas, o que ficou posteriormente conhecido como “aparatos organizados de poder”.

Com isso, ele estabeleceu critérios para distinguir, na prática, as figuras de autor e do partícipe, porquanto, no ordenamento jurídico alemão, a participação e a cumplicidade eram tradicionalmente punidas com penas mais brandas. A premissa básica era a de que o autor é a figura central do acontecer típico.

Entre as espécies de autoria, Roxin elaborou um modelo tripartido de domínio do fato, segundo o qual, a primeira forma de manifestação ocorre através do domínio da ação, quando o autor executa diretamente os elementos do tipo penal; a segunda, pelo domínio da vontade, caracterizada pela autoria mediata, isto é, o autor executa a

³ GRECO, Luís; ASSIS, Augusto. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 101.

⁴ UNITED STATES MEMORIAL MUSEUM. **Adolf Eichmann** (Artigo Resumido). Disponível em: <https://encyclopedia.ushmm.org/content/pt-br/article> Acesso em: 13 agos 2024.

ação por meio de um terceiro, que é reduzido a mero instrumento; por último, pelo domínio funcional do fato, nas hipóteses de coautoria. É quando duas ou mais pessoas, conjuntamente, decidem praticar o crime, cada qual contribuindo consideravelmente para sua realização.

É nesse contexto que este trabalho se insere, tendo como objetivo geral examinar a compatibilidade da importação da teoria do domínio do fato nos moldes originais com o ordenamento jurídico brasileiro, com foco nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, ocorridos no âmbito empresarial.

Especificamente, no trabalho, buscou-se: descrever, histórica e criticamente, a teoria do domínio do fato de Claus Roxin e seus pressupostos teóricos, marco teórico da pesquisa proposta; contextualizar, em termos legais, a responsabilização das pessoas jurídicas no Brasil; caracterizar os dispositivos da Lei nº 8.137/90; discutir a aplicabilidade da teoria do domínio do fato aos crimes previstos no art. 1º e incisos, dessa Lei; examinar decisões dos Tribunais Regionais Federais sobre crimes tributários e aplicação da teoria do domínio do fato; analisar o Recurso Especial nº 1.874.619/PE, à luz da teoria do domínio do fato e seus contrapontos.

O tema é relevante por várias razões: primeiro, por ser atual, conforme se infere das discussões teóricas que vêm sendo promovidas, visando à responsabilização de organizações empresariais por ações contrárias às respectivas obrigações tributárias e sociais; segundo, por ser oportuna, na medida em que a atuação dos Tribunais brasileiros nesse sentido tem apresentado soluções, ao que indica, nem sempre condizentes com as circunstâncias factuais dos casos, mas sim, baseadas em pressupostos de outras realidades; terceiro, porque essa última questão é indicativa de lacunas legislativas, o que leva à referida importação de teorias para se alcançar respostas; finalmente, porque no contexto desse problema, subjaz a cultura da impunidade.

A pesquisa foi desenvolvida na perspectiva do método hipotético-dedutivo, que “pressupõe a [...] presença de lacunas no conhecimento, que seriam solucionáveis mediante tentativas explicativas – formuladas em termos de teorias, hipóteses, conjecturas [...]”⁵. A análise proposta se insere nesse contexto.

⁵ RECIO, Encarnación Moya; NASCIMENTO, Paulo Roberto do. **Introdução ao uso de métodos de pesquisa científica em Ciências Políticas**. Os métodos em Ciência Política. Módulo 2. Disponível em: <https://midia.atp.usp.br/impressos/rededor/> Acesso em: 29 out 2024, p. 13.

Como procedimento metodológico, o estudo foi elaborado por meio de uma pesquisa bibliográfica, para o que foram consultadas publicações nacionais e internacionais que versam sobre o tema. A finalidade foi construir o lastro teórico que serve de exame ao que se busca verificar. Fez-se também uma pesquisa documental, por meio da consulta a sites de Tribunais, para se obter o material objeto de verificação e tentar se alcançar o objetivo proposto. Para tanto, foram feitos procedimentos específicos, descritos no correspondente capítulo.

A escolha pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90 fundamentou-se não apenas na diversidade de delitos previstos na referida legislação, mas também na constatação da predominância de ações penais relacionadas a ele, conforme observado em uma busca jurisprudencial preliminar nos Tribunais Regionais Federais.

O trabalho encontra-se estruturado em seis capítulos, quais sejam: no primeiro, foram abordados os principais aspectos e conceitos conferidos por Claus Roxin à teoria do domínio do fato, abordando-se individualmente as formas de manifestação do domínio e os crimes em que o próprio autor reconheceu não comportar a aplicação da teoria, a exemplo dos delitos de dever, delitos de mão própria e, por fim, de crimes culposos.

No segundo, discorreu-se sobre a responsabilidade penal e tributária da pessoa jurídica, sobretudo diante do reconhecido aumento da criminalidade organizada e dos crimes praticados por meio das sociedades empresárias, verificando-se divergência doutrinária quanto à previsão constitucional sobre a possibilidade de responsabilização e o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

No terceiro, foram tecidas considerações sobre os crimes materiais previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, de modo a permitir, além da análise da aplicação da teoria do domínio do fato nos crimes tributários, o exame da viabilidade de extensão da responsabilidade tributária às pessoas físicas dos sócios, gestores ou administradores por dever legal inerente à empresa.

No quarto, ponto central da pesquisa, foram apresentadas considerações conclusivas, seja por motivos sistêmicos, seja por seus pressupostos, sobre a conceituação original de Claus Roxin e a não adequação da teoria do domínio do fato ao ordenamento jurídico brasileiro e, conseqüentemente, nos delitos contra a ordem tributária.

No quinto, foram apresentados os resultados da pesquisa jurisprudencial aos Tribunais Regionais Federais brasileiros, a fim de averiguar a aplicação da teoria do domínio do fato nos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Buscou-se trazer o estudo para o contexto prático, destacando aqueles em que a teoria foi aplicada e as razões invocadas pelo órgão julgador para sua utilização.

No sexto, examinou-se o Recurso Especial 1.874.619/PE, cuja abordagem histórico-conceitual permitiu, não só, uma visão mais clara da aplicação da citada teoria, como apresentar contrapontos à respectiva aplicação. Tanto é que sua argumentação vem se tornando um paradigma nas discussões sobre o tema.

1 A TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO NO MODELO DE CLAUS ROXIN

As expressões “domínio do fato” e “domínio sobre o fato” foram empregadas inicialmente no direito penal por Hegler em 1915, em sua dissertação intitulada “Os elementos do delito”⁶. Entretanto, suas concepções foram definidas com contornos bastante distintos da noção que atualmente se concebe. Sua conceituação foi erigida sobre o pilar da culpabilidade do agente, relacionada às causas de imputabilidade e às suas excludentes, partindo-se da premissa de que somente agiria com o domínio do fato o agente que pudesse ser considerado culpável⁷.

Em 1933, Lôbo aprofundou as discussões nesse sentido, conceituando a autoria com base no domínio do fato, no entendimento de que autor do crime é o agente que utiliza os elementos objetivos e concretiza os elementos subjetivos, bem como aquele que possui a vontade de domínio e, concomitantemente, tem o efetivo controle da ação delitiva⁸.

Em 1939, Welzel sagrou-se o primeiro doutrinador a apresentar uma teoria do domínio do fato como critério para definição de autoria, a qual depende de dois pressupostos: o primeiro se refere aos requisitos pessoais, decorrentes da estrutura do tipo, subdivididos em objetivos e subjetivos. Os objetivos relacionam-se à qualidade especial de dever do autor, como sua condição de funcionário público, por exemplo. Os subjetivos dizem respeito aos desígnios especiais, tendências ou tipos de sentimentos⁹. O segundo pressuposto concerne à questão fática, na qual o autor é senhor da decisão e da execução de sua vontade final. Nesse sentido, Alflen argumenta que o domínio final do fato não é critério único para definição da autoria, sendo tão somente seu pressuposto material¹⁰.

Não obstante essas referências pretéritas, principalmente Welzel e sua teoria do domínio do fato como critério para delimitação da autoria, Claus Roxin é tido como

⁶ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 73.

⁷ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 74.

⁸ LÔBO. Henrick. **Teoria do domínio do fato: uma análise à luz do concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 18

⁹ ALFLEN. Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v. 1, n. 1, 2013, p. 67.

¹⁰ ALFLEN. Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v. 1, n. 1, 2013, p. 67.

o “verdadeiro revolucionário” no tratamento dado ao concurso de pessoas¹¹. Isso porque, sem buscar um aprimoramento ou aperfeiçoamento da teoria de Welzel¹², a teoria elaborada por Roxin, de 1963, baseou-se na “vagueza e da intangibilidade da concepção welziniana”. Para tanto, desconsiderou sua concepção finalista do domínio do fato, segundo a qual “senhor sobre o fato é quem o realiza finalisticamente com base na sua decisão de vontade”¹³.

Roxin, ao elaborar sua teoria do domínio do fato, visava delimitar a figura do agente na prática delitiva, tendo em vista que o ordenamento jurídico alemão à época punia a participação e a cumplicidade com penas mais moderadas do que as previstas para o autor do crime. Tal fato evidenciava a necessidade de novos critérios para distinguir as figuras de autor e de partícipe.

Em termos históricos, ele almejava a responsabilização dos agentes estatais pelos crimes praticados nos regimes nazistas e totalitários, por meio de organizações criminosas e terroristas. A finalidade era permitir a imputação dos crimes aos que se encontravam em posição de comando, o que ele posteriormente denominou, após o caso Adolf Eichman¹⁴, “aparatos organizados de poder”.

Na conceituação roxiniana, considera-se autor aquele que possui o controle sobre o fato delituoso, ou seja, quem determina seu curso e seu resultado. Em outras palavras, autor é a figura central (*Zentralgestalt*), a figura chave (*Schlüsselfigur*) do acontecimento mediado pela conduta¹⁵, enquanto partícipe é a pessoa que contribui para a prática do delito, mas não exerce o controle decisivo sobre a ação criminosa.

Ressalte-se, outrossim, não se tratar de uma teoria desenvolvida visando expandir as hipóteses de responsabilização criminal. Diferentemente, foi edificada com base em um conceito mais restritivo de autoria, de modo a servir como *un*

¹¹ GRECO, Luis; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 25.

¹² STJ. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1874619/PE**, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 24/11/2020, DJe 02/12/2020.

¹³ ALFLEN, Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v. 1, n. 1, 2013, p. 66, 67 (nota de rodapé).

¹⁴ GRECO, Luis; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 28.

¹⁵ ROXIN, Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 42.

*principio orientador para determinar el concepto de autor, podríamos decir: el autor es la figura central del acontecer la acción*¹⁶.

Em vista disso e dos respectivos desdobramentos nocionais, no dizer de Díaz y Garcia Collendo, a ideia construída por Roxin representa “a mais ampla, mais elaborada e mais influente que se viu entre todos os defensores da teoria do domínio do fato, e, também, entre o tema de autoria”¹⁷.

Também para Alflen, na mesma linha, a “teoria (roxiniana) representou um marco no desenvolvimento do instituto da autoria e tem sido apontada como o caminho mais seguro para a caracterização da autoria em matéria penal”¹⁸.

A teoria do domínio do fato de Roxin, como marco teórico deste estudo, será vista em seus critérios e elementos, a fim de se buscar atender o objetivo proposto, no que tange a sua compatibilidade em relação ao ordenamento nacional.

1.1 As três vertentes da teoria do domínio do fato

No entendimento da teoria elaborada por Roxin, como ideia central do acontecer típico, o domínio do fato se materializaria em três vertentes, detalhadas nos subtópicos a seguir, a saber: a) domínio da ação, b) domínio da vontade e c) domínio funcional do fato.

1.1.1 Domínio da ação: autoria imediata

Para Roxin, a primeira a forma de manifestação do fato dá-se por meio do domínio da ação, também conhecida como “autoria imediata”¹⁹. Aqui, encontra-se inserida a ideia de que quem executa o ato de forma livre e direta, por mão própria, é considerado autor do delito²⁰.

¹⁶ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 42.

¹⁷ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. **La autoria em derecho penal**. Barcelona: PPU, 1991, p. 583.

¹⁸ ALFLEN. Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v. 1, n. 1, 2013, p. 67.

¹⁹ GRECO, Luís; LEITE, Alaor; **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 25.

²⁰ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 135.

No entender roxiniano, o domínio da ação, nessa hipótese, manifestar-se-ia da maneira mais pura e evidente possível, posto que não existiria melhor meio de se dominar um fato com mais clareza do que quando o autor o executa com as próprias mãos.

En este grupo de casos relativamente fácil, anticipemos el resultado: quien, no estando coaccionado y sin ser dependiente de modo superior a lo socialmente normal, realiza todos los elementos del tipo de propia mano, es autor. En todos los supuestos imaginables, tiene el dominio del hecho. Se trata aquí del prototipo de la autoría, de la manifestación más evidente de la figura central, de un supuesto en que coinciden incuestionablemente la «con-cepción natural de la vida» y la valoración del legislador. No puede dominarse un hecho de manera más clara que cuando lo realiza uno mismo; no se puede mantener en las propias manos de modo más firme que cuando se actúa de propia mano. La obviedad de esta idea se basa no solo en la evidencia no reflexiva de un aserto así, sino que cabe fundamentarla también, en términos puramente dogmáticos, por la seguridad con la que se puede encontrar la naturaleza de la autoría individual a partir de la ley. Pues teniendo en mente al autor individual, no cabe discutir que el legislador, en sus descripciones típicas, describe también al autor. Solo aquel que realiza todos los presupuestos del injusto ahí establecidos es autor, y cuando los realiza lo es sin excepción. Si uno se mantiene firme en este fundamento incontestable, no hay argumento de peso en favor de que hubiera que modificar algo en este resultado cuando también han cooperado otras personas en el hecho. La aportación de estas puede valorarse como se quiera, pero en cualquier caso el que realiza el tipo de propia mano no deja por eso de coincidir con la descripción legal del autor en un ápice.²¹

Todavía, o executor de mão própria não necessariamente será o maior recebedor da reprovação criminal, sobretudo nos casos em que uma terceira pessoa planeja a trama criminoso, mas a execução fica a cargo de outrem. Assim, isso lhe acarretará uma maior reprimenda²².

Pues ciertamente es verdad que el que actúa de propia mano puede no ser el principal responsable en sentido moral o crimino-lógico. Puede haber otro, que le ha instigado y ha ocasionado que cometa el delito, que quizá urdió el plan entero y recabó todo el provecho, y que puede merecer una pena superior. Pero de esto no se trata – como sabemos – en la determinación de la autoría: para el hecho, tal como aparece en forma de acción, el que ejecuta por completo, libremente y de propia mano, no deja de ser la figura central dominante. Ahí reside el contenido de verdad imperecedero de la teoría objetivo-formal. Por eso, el concepto de dominio del hecho solo puede formularse de

²¹ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 133.

²² ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 133, 134.

*manera que comprenda estos casos en cualquier forma imaginable que presenten*²³.

Em síntese, o agente que, tendo domínio sobre a própria ação e atuando em obediência a uma ordem de terceiro ou em erro de proibição inevitável provocado por outrem, também será considerado autor direto do delito. Pode ser considerado, ainda, não o único autor, com a ressalva da possibilidade de ser exculpado²⁴.

1.1.2 Domínio da vontade: autoria mediata

A manifestação do domínio do fato também se dá no chamado “domínio da vontade”. Nesse, o autor mediato exerce o controle sobre um terceiro, que é reduzido a mero instrumento. Dito de outra maneira, o autor mediato se utiliza da outra pessoa como meio para a prática do crime.

Em complemento, Roxin destaca que essa hipótese de autoria pode ocorrer em três formas distintas: a primeira, por meio de coação, exercida sobre o homem da frente, ou seja, sobre o instrumento utilizado pelo ordenador para a prática do crime. Nessa hipótese, o jurista defende a utilização do princípio da responsabilidade como método adequado para determinar a autoria, “haja vista que o domínio exercido por alguém sobre outra pessoa plenamente capaz deve ser considerado em casos excepcionais e devidamente disciplinados pelo legislador”²⁵; a segunda, por meio da indução da pessoa interposta em erro. O homem por trás do delito se vale de um terceiro como instrumento que atua sem dolo. Esse é o caso mais clássico de domínio do fato; a terceira diz respeito à existência de um aparato organizado de poder. Roxin justifica essa modalidade de autoria para quem, valendo-se de uma organização estruturalmente verticalizada e apartada/dissociada da legalidade, emite uma ordem a ser cumprida por um executor fungível. Esse, por sua vez, opera como uma engrenagem dentro da máquina organizacional. Nessa modalidade, há três requisitos fundamentais: 1) emissão de uma ordem advinda de uma posição de poder dentro de uma organização verticalmente estruturada; 2) dissociada do direito; 3) condição de

²³ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano González de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 133, 134.

²⁴ GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 27.

²⁵ LÔBO. Henrick. **Teoria do domínio do fato: uma análise à luz do concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 53-54.

fungibilidade de executores²⁶. Nessa terceira forma, para Roxin, a coletividade criminosa desenvolve sua atuação autonomamente, prescindindo da mudança de identidade de seus membros. Em outros termos, ela funciona de modo automático, independentemente da pessoa física do executor, que pode ser substituído a qualquer momento²⁷.

Ao fixar essas noções, Roxin almejava alcançar os indivíduos que ocupavam posições hierárquicas superiores e de comando em Estados Totalitários, em organizações criminosas e, ainda, em grupos terroristas, atribuindo-lhes a qualidade de autores mediatos²⁸.

Com isso, ele propõe a responsabilização daqueles que, mesmo sem executar crimes com as próprias mãos, utilizam-se de aparato organizado de poder para a prática de ilícitos. Assim, é possível assegurar que os líderes e mentores intelectuais sejam considerados autores dos delitos cometidos sob seu comando.

Portanto, para que se tenha uma autoria mediata, é necessária a efetiva expedição de uma ordem a partir de uma posição de poder – em uma organização estruturada verticalmente e contrária ao ordenamento jurídico – que possua uma fungibilidade de executores.

Com as devidas ressalvas, os pressupostos desse modelo de autoria guardam similitudes com o conceito de organização criminosa, previsto na Lei nº 12.850/13. Tal conceito requer uma estrutura ordenada e com divisão de tarefas, instituída para a prática de determinadas infrações penais.

Contudo, para uma parte da doutrina, a teoria mediata corresponderia a uma modalidade de coautoria, sob o argumento de que haveria uma colaboração conjunta dos intervenientes para a operacionalização do fato e para a execução do delito. Destaca-se, entre outros doutrinadores, o posicionamento de Frister e de Jescheck, para os quais, quem gerencia o painel de controle, justamente porque domina a organização, seria coautor²⁹.

²⁶ GRECO, Luís; LEITE, Alaor; **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 28.

²⁷ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano González de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 240.

²⁸ LÓBO. Henrick. **Teoria do domínio do fato: uma análise à luz do concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 54-55.

²⁹ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano González de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 696-697.

Roxin se contrapõe a essa tese, sob o argumento de que o autor mediato, emissor da ordem, não executa propriamente a ação, mas se vale de pessoa interposta para tanto. Além disso, destaca que a coautoria ocorre em modelos estruturados de forma horizontal, ao passo que a autoria mediata tem por pressuposto uma organização estruturada verticalmente.

1.1.3 Domínio funcional do fato: coautoria

A terceira forma de manifestação do domínio do fato se dá pela coautoria. De acordo com Roxin³⁰, essa modalidade se desenvolve quando a realização do ato típico é compartilhada com outro agente, por meio de uma ação coordenada, com divisão de tarefas e de funções. Cada um, dessa maneira, pratica o crime conjuntamente, agindo como autor direto³¹.

Em outras palavras, Luís Greco e Alaor Leite esclarecem que a coautoria advém do concurso de vários autores. Assim, quando duas ou mais pessoas tomam uma decisão conjunta de praticar o delito e contribuem de modo relevante para a sua consumação, elas terão o domínio funcional do fato, o que fará de cada uma coautora do crime da outra³².

Desta forma, os autores advertem que a consequência jurídica do reconhecimento da coautoria é demasiadamente gravosa. Isso porque, ocorrerá a chamada imputação recíproca, em que “ambos respondem pelo fato como um todo, não obstante cada um tenha praticado parte da conduta típica”³³.

1.2 Crimes que não comportam a teoria do domínio do fato

Apresentadas as hipóteses gerais de manifestação do domínio do fato, Claus Roxin identificou determinados tipos de delitos que não comportam a aplicação dessa teoria, cuja autoria, necessariamente, deve ser aferida por meio de outras

³⁰ROXIN. Claus. **Autoría y domínio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano González de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 270.

³¹LÔBO. Henrick. **Teoria do domínio do fato: uma análise à luz do concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019, p. 60.

³²GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 30-31.

³³GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 30-31.

metodologias. Como exemplo, citam-se os crimes de infração de dever, delitos de mão própria e os delitos culposos.

Conforme assinalam Luís Greco e Alaor Leite, o preceito reitor do domínio do fato não foi concebido com uma visão de universalidade em relação a todas as espécies de infração penal, não obstante permanecer “a ideia de que autor é a figura central do acontecer típico”³⁴.

De acordo com Roxin, o motivo da inaplicabilidade para essas espécies de delitos advém do fato de que a tipificação e a responsabilização penal nesses casos dependem de características que não se referem ao controle nem à divisão de tarefas na execução do crime.

1.2.1 Delitos de dever

Os delitos de infração de dever, como a própria nomenclatura declara, caracterizam-se justamente pela violação de um dever específico imposto ao agente. Segundo Claus Roxin, nesse tipo de crime, considera-se autor aquele que preenche uma qualidade especial prevista no tipo penal, pouco importando o domínio que ele tenha sobre o fato:

En todos estos casos, el criterio determinante para la autoría reside en una infracción de deber, cuya naturaleza aún requiere aclararse. Para lo cual de todos modos en este contexto no es necesario abordar en profundidad la teoría de los deberes en Derecho penal, desde antiguo controvertida. Baste aquí lo siguiente: No se alude a aquel deber surgido de la norma penal cuya vulneración desencadena la sanción prevista en el tipo. Este deber existe en todo delito. Sobre todo, se extiende a los inductores y cómplices no cualificados, pues si los partícipes no estuvieran comprendidos, como destinatarios de la norma, por el efecto de obligación, no cabría fundamentar su punibilidad hasta hoy casi indiscutida. El propio NAGLER, que propugnaba considerar en principio como destinataria de la norma penal solo a la persona cualificada, se vio forzado a incluir al extraneus partícipe, a efectos prácticos, en el ámbito de la norma penal mediante la construcción posterior del «deber de obediencia secundario». No se va a abordar aquí todo este ámbito de problemas, que nada tiene que ver directamente con la delimitación entre autoría y participación ³⁵.

³⁴ GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 30-31.

³⁵ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano González de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 344.

Já quem concorre para a execução da ação, sem possuir a qualidade exigida, será considerado mero partícipe³⁶. Assim, a condição de autor ou partícipe está interligada à subordinação ao dever e não à contribuição propriamente dita para o delito.

Nesse sentido, Luís Greco e Alaor Leite³⁷ assinalam que o essencial para se determinar a autoria nessa espécie de delito é a relevância da descrição típica, o que se por meio da conjugação entre os elementos referentes à vedação da conduta pelo tipo penal e a qualidade especial do agente.

Transportando essa conceituação para o contexto do direito penal brasileiro, verifica-se a existência de significativa incompatibilidade com o ordenamento, na medida em que esse prevê a responsabilização daquele que, sem deter a qualidade especial, por atuar como *extraneos*, é considerado autor da mesma forma que o *intraneos*³⁸.

1.2.2 Delitos de mão própria

O segundo grupo de delitos que não comporta a aplicação da teoria do domínio do fato é o das infrações cometidas por mão própria, as quais devem ser julgadas por outros critérios autônomos de definição de autoria. Nessa espécie, considera-se autor o agente que pratica pessoalmente as ações do tipo penal. Portanto, não acomoda as noções de autoria mediata e de coautoria.

Roxin³⁹ projeta a divisão dos delitos de mão própria em três categorias: a primeira se refere aos delitos de comportamento vinculado, os quais tornam desnecessária a comprovação de lesão do bem jurídico, bastando só a demonstração da reprovabilidade do comportamento; a segunda diz respeito aos delitos do direito penal do autor, em que se pune determinada forma de ser do agente; a terceira é

³⁶ GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 32.

³⁷ GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 32.

³⁸ GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p.32

³⁹ ROXIN. Claus. **Autoría y dominio del hecho em derecho penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras, José Luís Serrano Gonzáles de Murilo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 386-387.

relativa aos delitos de infração de dever personalíssimo, a exemplo do crime de falso testemunho. Segundo Greco e Leite, esse é o de maior relevância⁴⁰.

1.2.3 Delitos culposos

Para Roxin, os delitos culposos também devem seguir regras próprias para definição da autoria, notadamente através do sistema unitário de autor, com renúncia às premissas para distinção entre as formas de participação do delito.

Conforme destaca Avelar, “não seria possível imaginar, nos termos acima expostos, uma participação em delito culposo, já que a autoria pressupõe o domínio do fato e a participação, por conseguinte, é uma cooperação sem domínio”⁴¹.

Da mesma forma, não seria cabível a coautoria, já que essa espécie tem por pressuposto a existência de um plano comum, com base em divisão de tarefas, com uma contribuição relevante para o acontecer típico. Tal pressuposto se revela em franca incompatibilidade lógica com a teoria proposta.

⁴⁰ GRECO, Luis; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 32.

⁴¹ AVELAR. Michael Procopio. **Teoria do domínio do fato: o concurso de pessoas na legislação brasileira**. São Paulo: JusPodivm, 2024, p. 198.

2 DA RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DA PESSOA JURÍDICA

A adoção de modelos jurídicos-penais de responsabilização da pessoa jurídica nos países da Europa continental fomentou espaços para amplas discussões políticas e criminais acerca da viabilidade da criação de um sistema capaz de permitir a imputação penal às sociedades empresariais.

Na avaliação de Zugaldía Espinar, professor da Universidade de Granada, o debate sobre a possibilidade de se adotar um modelo de responsabilidade penal da pessoa jurídica “pertence ao passado, encontrando-se separado desde muito tempo e resolvido em sentido afirmativo”⁴².

A conclusão firmada pelo autor decorre, principalmente, de razões puramente pragmáticas sobre a necessidade de criação de mecanismos de combate ao gradativo aumento da criminalidade organizada e aos delitos praticados por meio das organizações empresárias⁴³.

Não se pode negar que, nas últimas décadas, o Brasil avançou consideravelmente no combate à criminalidade corporativa, com a implementação de programas de integridade, com a estruturação de órgãos de controle e o fortalecimento das instituições públicas, bem como com a promulgação de legislação anticorrupção⁴⁴.

Em que pese a tendência mundial em alavancar políticas visando à responsabilização criminal das empresas, posições absolutamente refratárias a essa tendência ganham força no país, amparadas em sólidos fundamentos dos conceitos tradicionais do direito penal.

No âmbito constitucional, a divergência é capitaneada pela margem interpretativa facultada pelo §3º do art. 225 da Constituição Federal (CF) de 1988, que

⁴² ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel. **La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes entes sin personalidad y de sus directivos: análisis de los arts. 31 bis y 129 del Código Penal**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013, p. 15-16.

⁴³ ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel. **La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes entes sin personalidad y de sus directivos: análisis de los arts. 31 bis y 129 del Código Penal**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013, p. 15-16.

⁴⁴ Embora a Lei nº 12.846/13 não preveja a responsabilização criminal da empresa, estabeleceu a responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Com isso, passou a haver previsão de que a responsabilização da pessoa jurídica não exclui a responsabilidade individual dos seus dirigentes, administradores ou de qualquer pessoa física que concorra para o ato ilícito, na medida da culpabilidade. Percebe-se, portanto, uma clara semelhança com a dogmática penal, o que pode ser considerado um marco embrionário para o desenvolvimento da responsabilização penal da pessoa jurídica no Brasil.

conduz a conclusões diametralmente opostas quanto à possível previsão de incriminação dos entes coletivos.

Afora a possibilidade de responsabilização das pessoas jurídicas em relação aos delitos ambientais, com previsão catalogada na Lei nº 9.605/98, que dispõe sobre as penalidades decorrentes de condutas nocivas ao meio ambiente, nota-se que, em relação aos demais delitos, há uma significativa lacuna legislativa que provoca questionamentos acerca da extensão e dos efeitos de eventual imputação⁴⁵.

Em defesa do entendimento de que a Constituição de República consagrou expressamente a possibilidade de responsabilização criminal das organizações empresariais, Salvador Netto⁴⁶ pondera que o exemplo mais claro dessa consagração é o reconhecimento da responsabilidade penal das pessoas jurídicas por crimes ambientais.

Assim, na posição consolidada pelo autor, admitindo-se a responsabilização penal da empresa por crimes ambientais, essa lógica pode ser estendida aos demais delitos contra a ordem econômica, financeira e tributária. Conforme ele argumenta,

Na hipótese do art. 225, § 3º, o texto constitucional é ainda mais claro e objetivo. Contudo, mesmo assim não é capaz, pelos mencionados motivos políticos e dogmáticos, de evitar interpretações que advoguem a irresponsabilidade penal das empresas. Aqui, assevera o constituinte que as lesões ao meio ambiente "sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados". O legislador, nesse ponto, adotou a responsabilidade penal da pessoa jurídica como instrumento jurídico válido ao reforço de proteção ao meio ambiente. O reconhecimento constitucional da responsabilidade penal da pessoa jurídica, consagrada no art. 225, §3º, da Carta Magna brasileira, derruba, por razões lógicas e de coerência, os entendimentos contrários a tal tese no que tange ao art. 173, § 5º. Afinal, não é possível sustentar a admissão da responsabilidade penal dos entes coletivos para a proteção do meio ambiente e, ao mesmo tempo, afirmar a incompatibilidade de sua natureza com as penas criminais no bojo da tutela à ordem econômica e financeira.⁴⁷

⁴⁵ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**. 3 ed. São Paulo: 2024, p. 288-291.

⁴⁶ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**. 3 ed. São Paulo: 2024, p. 291.

⁴⁷ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**. 3 ed. São Paulo: RT, 2024, p. 291.

Em sentido contrário, Jair Leonardo Lopes⁴⁸ aduz que a ordem de alocação das expressões “sanções penais e administrativas” no art. 225, §3º da CF implica a assunção de que as pessoas físicas estarão sujeitas às sanções penais, enquanto as pessoas jurídicas se sujeitam às sanções administrativas.

Alguns vêm sustentando que a Constituição Federal instituiu a responsabilidade penal da pessoa jurídica, fundando-se este juízo no texto do § 3.º do art. 225, que dispõe: "As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados". Ousamos divergir da interpretação segundo a qual o teor do texto supra tenha consagrado a responsabilidade penal da pessoa jurídica. O que aí se diz é que os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, sujeitar-se-ão a sanções penais e administrativas, sendo óbvio que as pessoas físicas estarão sujeitas às sanções penais e as pessoas jurídicas às sanções administrativas.⁴⁹

Compartilhando desse entendimento, Miguel Reale Júnior pondera que “o art. 225, § 3.º, acima transcrito, deve ser interpretado no sentido de que as pessoas físicas ou jurídicas sujeitam-se respectivamente a ‘sanções penais e administrativas’⁵⁰.

Mesmo considerando o texto positivado um dos motivos da divergência quanto à previsão constitucional, Salvador Netto⁵¹ ressalta que a pré-concepção estabelecida pelos intérpretes contaminou consideravelmente as conclusões sobre a admissibilidade política e dogmática da incriminação da pessoa jurídica.

Entretanto, sabe-se que essa controvérsia vai muito além da mera interpretação gramatical, já que tem como fundamento, principalmente, os princípios medulares do direito penal.

Para Zugaldía Espinar⁵², para quem a discussão sobre a responsabilização criminal empresarial é uma questão superada há tempos, o atual desafio residiria nos

⁴⁸ LOPES, Jair Leonardo. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013, p. 359.

⁴⁹ LOPES, Jair Leonardo. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013, p. 359.

⁵⁰ REALE JÚNIOR, Miguel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva** In: PRADO, Luiz Regis (coord.), Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva São Paulo: RT, 2011, p. 344.

⁵¹ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**. 3 ed. São Paulo: RT, 2024, p. 35.

⁵² ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel. **La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes sin personalidad y de sus directivos: análisis de los arts. 31 bis y 129 del Código Penal**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013, p. 15-16.

esforços que terão que ser concentrados para aperfeiçoamento da teoria pura do delito e para a elaboração de métodos de imputação de responsabilidade.

Essa premissa, todavia, reveste-se de certa incompatibilidade lógica, por afirmar, ao mesmo tempo, ser possível promover a responsabilização penal da pessoa jurídica e ressaltar a necessidade de criação de um modelo de imputação, esse, algo futuro e incerto; logo, ao final do dia, está-se diante de uma condição incompatível com o ordenamento jurídico vigente.

Friedman argumenta ser plenamente possível delimitar as ações das pessoas jurídicas de modo similar às das pessoas físicas, já que as condutas praticadas pelas empresas resultam em consequências para os diversos eixos do direito. Isso conduz à inexorável “busca pela imposição da responsabilidade criminal principalmente em algumas áreas, como crimes tributários, securitários, concorrenciais, ambientais etc.”⁵³.

Entre os posicionamentos contrários a essa possibilidade, destaca-se o de Juarez Cirino dos Santos⁵⁴ e suas lições, ao argumentar que os entes coletivos não são dotados de elementos característicos do ser humano, como consciência e vontade. Por essa razão, não são capazes de praticar ações passíveis de aferição de sua culpabilidade.

Em outras palavras, Cirino dos Santos defende que o conceito de crime, simbolizado pelas categorias de injusto e de culpabilidade, foi instituído “exclusivamente para o ser humano”. Assim, não seria possível inferir, do ente coletivo, a existência do elemento subjetivo e o juízo de reprovabilidade do fato, mesmo quando outra conduta lhe é exigida.

Em consonância, Assis Toledo esclarece o seguinte: “poder-se-á, pois, dizer, parodiando o poeta, que, no mundo social, só os seres humanos são capazes de ouvir e de entender normas, portanto só eles podem cometer crimes”⁵⁵.

⁵³ FRIEDMAN, Lawrence. In defense of corporate criminal liability. **Haward Journal of Law & Public Policy**, Boston, v. 23, n. 3, Summer 2000, 833.

⁵⁴ SANTOS, Juarez Cirino. LOPES. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013, p. 292.

⁵⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 85.

Em arremate, Jair Leonardo Lopes⁵⁶ destaca que não há conceito mais rico de conteúdo social e humano no direito penal do que a clássica conceituação conferida à culpabilidade, que tem como pressuposto a imputabilidade do agente, ou seja, a capacidade de compreender o caráter ilícito do fato e, a partir daí, comportar-se de acordo com tal entendimento. Além disso, o autor enfatiza que “a pena privativa de liberdade constitui a coluna vertebral do sistema repressivo”, fator que reforça o antagonismo em querer fixar a principal medida punitiva do direito penal à pessoa jurídica.

René Ariel Dotti⁵⁷, igualmente, ao defender a impossibilidade de se responsabilizar criminalmente as pessoas jurídicas, fundamenta sua tese na ausência de elementos indispensáveis à configuração de uma responsabilidade subjetiva dessas pessoas. Entre tais elementos, ele cita as capacidades de ação no sentido penal, de culpabilidade e da pena.

Já Claus Roxin⁵⁸, por sua vez, argumenta que as pessoas jurídicas carecem de substâncias psicoespirituais, razão pela qual não podem praticar atos próprios. Sustenta que as ações atreladas às empresas são praticadas por indivíduos humanos que a representam juridicamente.

Tampoco son acciones conforme al Derecho penal alemán los actos de personas jurídicas, pues, dado que les falta una sustancia psíquico-espiritual, no pueden manifestarse a sí mismas. Sólo "órganos" humanos pueden actuar con eficacia para ellas, pero entonces hay que penar a aquéllos y no a la persona jurídica⁵⁹.

De todo modo, como ressalta Leandro Paulsen, “certo é que nada consta no nosso ordenamento no sentido da responsabilização penal da pessoa jurídica em matéria de crimes contra a ordem tributária e correlatos”⁶⁰.

Por tais razões, entre outras, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou seu entendimento, com base na diretriz de que a responsabilidade penal da pessoa

⁵⁶ LOPES, Jair Leonardo. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013, p. 359.

⁵⁷ REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013, p. 178.

⁵⁸ ROXIN, Claus. **Derecho Penal: Parte General**. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Diaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Editorial Civitas, 1999. p. 258-259.

⁵⁹ ROXIN, Claus. **Derecho Penal: Parte General**. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Diaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madrid: Editorial Civitas, 1999. p. 258-259.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 214.

jurídica se restringe aos crimes ambientais, diante da expressa previsão na Lei nº 9.605/98; logo, é inaplicável aos crimes contra a ordem fiscal e tributária.

EMENTAS: STJ - RHC: 20558 SP 2006/0266781-3. Relator: Ministra Maria Thereza De Assis Moura. Sexta Turma. Julgamento: 24/11/2009. “[...] RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA. RESTRIÇÃO A CRIMES AMBIENTAIS. ADESÃO AO REFIS. DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES. NECESSIDADE DE PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. DATA DO PARCELAMENTO. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.964/2000. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. RETIRADA DA SOCIEDADE. IRRELEVÂNCIA. DOLO ESPECÍFICO. DIFICULDADE FINANCEIRA DA EMPRESA NÃO EVIDENCIADA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. TESE A SER ANALISADO APÓS A INSTRUÇÃO CRIMINAL. RECURSO IMPROVIDO. 1. A única previsão legal para a responsabilização criminal de pessoa jurídica ocorre nas hipóteses de crimes ambientais e, mesmo assim, desde que haja também imputação à pessoa física que por ela responde [...]”⁶¹.

Em conclusão, Winfried Hassemer assevera que os problemas enfrentados pela sociedade moderna, considerada sociedade de risco, devem ser tratados por outras áreas do direito que não a criminalística, sob pena de desconfigurá-la com a eliminação de seus princípios reitores e garantias fundamentais⁶². Observe-se:

Temos grandes problemas de uma sociedade moderna de risco, problemas que foram esboçados em muitos de seus aspectos. Não quero que fechemos os olhos diante desses problemas, ao contrário, desejo que sejam observados minuciosamente. Se tentarmos solucionar esses problemas, não teremos êxito e o máximo que conseguiremos será destruir o Direito Penal ao eliminarmos seus princípios fundamentais. Retirando as garantias do Direito Penal, eliminaremos a sua potência protetora jurídica e teremos instrumentos

⁶¹ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **RHC: 20558 SP 2006/0266781-3**. DJe 14/12/2009. Nesse sentido, também: “HC 15051/SP, 6ª Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJU de 13.08.2001 - HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. PRINCÍPIO NULLUM CRIMEN SINE CULPA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. 1. Desprovida de vontade real, nos casos de crimes em que figure como sujeito ativo da conduta típica, a responsabilidade penal somente pode ser atribuída ao HOMEM, pessoa física, que, como órgão da pessoa jurídica, a presentifique na ação qualificada como criminosa ou concorra para a sua prática. [...]”; “STJ - REsp: 622724 SC 2004/0012318-8, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 18/11/2004, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 17/12/2004 p. 592 PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIMES CONTRA O MEIO AMBIENTE. DENÚNCIA. INÉPCIA. RESPONSABILIDADE PENAL DA PESSOA JURÍDICA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. Na dogmática penal a responsabilidade se fundamenta em ações atribuídas às pessoas físicas. Dessarte a prática de uma infração penal pressupõe necessariamente uma conduta humana. Logo, a imputação penal à pessoas jurídicas, frise-se carecedoras de capacidade de ação, bem como de culpabilidade, é inviável em razão da impossibilidade de praticarem um injusto penal. (Precedentes do Pretório Excelso e desta Corte). Recurso desprovido.”

⁶² HASSEMER, Winfried. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista Brasileira de Ciência Criminais**, ano. 2, n. 8, 1994, p. 48-49.

que não servirão para nada, porque estarão mal localizados e por isso sugiro que se reflita sobre outras reações de direito⁶³.

Em vista disso, à luz da jurisprudência do STJ e da posição majoritária da doutrina, liderada por Claus Roxin, é pacífico o entendimento de que, afora os crimes ambientais, não há previsão constitucional para responsabilização penal da pessoa jurídica por eventual crime tributário, ocorrido no contexto empresarial. Na prática, há a transmissão de responsabilidades para um particular que agiu em nome da empresa, o que será abordado em tópico específico.

⁶³ HASSEMER, Winfried. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista Brasileira de Ciência Criminais**, ano 2, n. 8, 1994, p. 48-49.

3 BREVES APONTAMENTOS SOBRE O CRIME PREVISTO NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90

A Lei nº 8.137/90, em sua seção I do capítulo I, define os “crimes praticados por particulares”⁶⁴ contra a ordem tributária. No entanto, embora o título da seção sugira uma vinculação exclusiva a delitos praticados por particulares, muitas dessas infrações são cometidas por meio de pessoas jurídicas que têm deveres legais para com o fisco⁶⁵.

Nesse sentido, o art. 1º da referida legislação tipifica uma série de atos que configuram crime contra a ordem tributária e que exigem a ocorrência de um resultado naturalístico para sua consumação. São, portanto, classificados como crimes materiais.

Conforme esclarece Leandro Paulsen, o crime material do dispositivo em questão se caracteriza pela supressão ou redução do tributo, com a prática de quaisquer das condutas estabelecidas nos seus cinco incisos e a necessária conjugação com *caput* daquele art. 1º⁶⁶.

Apesar de o art. 1º da Lei 8.137/90 conter múltiplos incisos, “não significa dizer que se trata de vários crimes; na verdade, o crime é um só, o de sonegação fiscal”⁶⁷. O que se observa, portanto, é uma dependência direta dos incisos em relação à supressão ou redução de tributos dispostas no *caput*.

O sujeito ativo, quando pratica alguma das condutas descritas nesse dispositivo, age com a finalidade de suprimir ou reduzir tributos, caracterizando, assim, o dolo como elemento subjetivo, guiado para um especial fim de agir.

Nesse sentido, o inciso I do art. 1º dispõe que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos por meio da omissão de informações ou da prestação de informações falsas à autoridade fazendária. Destarte, para configuração desse delito, é necessária a combinação dos elementos referentes à supressão ou

⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br> Acesso em: 6 agos. 2024.

⁶⁵ Tal circunstância será abordada especificamente no tópico 4.3.

⁶⁶ PAULSEN. Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 219.

⁶⁷ PAULSEN. Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 219.

redução de tributos decorrente do não pagamento, omitindo-se de prestar ou prestando-se declarações inverídicas ao fisco.

Já o inciso II desse art. 1º tipifica como crime a conduta de suprimir ou reduzir tributos a partir de fraude à fiscalização tributária. Isso ocorre quando se inserem elementos inexatos ou se omitem operações de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Em outras palavras, o tipo em questão consiste em “ludibriar” os órgãos de fiscalização, criando um cenário contábil/fiscal fictício, descolado da realidade.

Conforme ressalta Roberto dos Santos Ferreira, para subsunção da conduta ao tipo é necessário que o agente, “violando o dever de informar, dolosamente omita operação ligada ao fato gerador de obrigação tributária, em livro ou documento exigido pela lei fiscal, visando a supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório”⁶⁸.

Já o inciso III do mesmo art. 1º estabelece as hipóteses em que a supressão ou a redução dos tributos ocorre por meio da falsificação ou alteração de qualquer documento relativo à operação fiscal, como por exemplo, através da falsificação material ou ideológica de notas fiscais, faturas, duplicatas ou notas de vendas⁶⁹.

Leandro Paulsen esclarece que a expressão “operação” se refere ao negócio jurídico tributável, isto é, àquele que dá origem à obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador⁷⁰.

O inciso IV do art. 1º dispõe que constitui crime contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributos por meio da elaboração, da distribuição, do fornecimento, da emissão ou da utilização de documentos que o agente sabia ou deveria saber serem falsos ou inexatos.

Sobre este tipo de delito, Cícero Lana pontua com muita clareza que “pune o legislador, de uma forma geral, a circulação de documentos falsos e inexatos

⁶⁸ FERREIRA. Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 53.

⁶⁹ PAULSEN. Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2024, p. 232. A falsificação pode ser material ou ideológica, originária ou superveniente. O autor, contudo, destaca a existência de divergência doutrinária quanto a essa possibilidade, referenciado o entendimento de Juary Silva, para o qual o inciso III do art. 1º da Lei nº 8.137/90 diz respeito, exclusivamente, ao falso material, porquanto o ideológico estaria abarcado pelo inciso II do referido dispositivo.

⁷⁰ PAULSEN. Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2024, p.234.

tendentes a burlar o Fisco e, assim, eximir os contribuintes do pagamento total ou parcial de tributos”⁷¹.

Por fim, o inciso V do referido art. 1º preconiza a supressão ou redução de tributos decorrente da não emissão de documento fiscal obrigatório. Em outras palavras, são considerados crimes a recusa ou o não fornecimento da nota fiscal ou documento equivalente, relativo à venda de mercadoria ou de prestação de serviço, quando obrigatória, e a emissão desses documentos em desacordo com a legislação vigente⁷².

Para as condutas estabelecidas no dispositivo em comento, o legislador fixou uma pena de dois a cinco anos de reclusão, além de multa. Entretanto, se a conduta porventura ocasionar grave lesão à coletividade ou se o crime for praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde, a pena poderá ser agravada de 1/3 até a metade, conforme a mesma lei.

No âmbito da presente pesquisa, a hipótese que pode incidir sobre o referido agravamento da pena se dá nos casos de acentuado dano à coletividade. A respeito do tema, a Terceira Seção do STJ firmou o entendimento de que, em crimes tributários cometidos contra municípios ou estados, a configuração do grave dano à coletividade dependerá da classificação do crédito pela Fazenda Pública local como prioritário ou destacado como de grande devedor, levando-se em conta o valor devido acrescido dos encargos legais. É o que se verifica no exemplo a seguir, entre outros:

EMENTA: REsp n. 1.849.120/SC. Relator Ministro Nefi Cordeiro. Terceira Seção. Julgado em 11/3/2020. RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 12, I, DA LEI 8.137/90. ICMS. VALOR SONEGADO. INCLUSÃO DE JUROS E MULTA. AUSÊNCIA DE GRAVE DANO À COLETIVIDADE. CAUSA DE AUMENTO AFASTADA. REDUÇÃO DA PENA-BASE. PRESCRIÇÃO RECONHECIDA. RECURSO PROVIDO. 1. O dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa. 2. A majorante do grave dano à coletividade, prevista pelo art. 12, I, da Lei 8.137/90, restringe-se a situações de especialmente relevante dano, valendo, analogamente, adotar-se para tributos federais o critério já administrativamente aceito na definição de créditos prioritários, fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), do art. 14, caput, da Portaria 320/PGFN. 3. Em se tratando de tributos estaduais ou municipais, o critério deve ser, por equivalência, aquele definido como prioritário ou de destacados créditos (grandes devedores) para a fazenda local. 4. Em Santa Catarina, a legislação de regência não prevê prioridade de créditos, mas define, como grande devedor, aquele sujeito passivo cuja soma

⁷¹ LANA. Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. Campinas: Impactus, 2006, p. 56.

⁷² BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br> Acesso em: 6 agos. 2024.

dos débitos seja de valor igual ou superior a R\$ 1.000.000, 00, nos termos do art. 3º da Portaria PGE/GAB n. 094/17, de 27/11/2017. 5. Caso em que o valor sonegado relativo a ICMS - R\$ 207.011,50 - alcança o valor de R\$ 625.464,67 com multa e juros, o que não atinge o patamar diferenciado de dívida tributária acolhido pela Fazenda estadual catarinense e, assim, não se torna tampouco apto a caracterizar o grave dano à coletividade do art. 12, I, da Lei 8.137/90. 6. Fixada, assim, a tese de que o grave dano à coletividade é objetivamente aferível pela admissão na Fazenda local de crédito prioritário ou destacado (como grande devedor). 7. Reduzida a pena, impõe-se o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva estatal. 8. Recurso especial provido para reduzir as penas a 2 anos de reclusão e a 10 dias-multa e declarar, de ofício, a extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva do Estado⁷³.

Realizadas as considerações necessárias para o esclarecimento das condutas tipificadas no art. 1º da Lei nº 8.137/90, passa-se, a seguir, à análise das razões que conduzem à conclusão de que a teoria do domínio do fato, de Claus Roxin, mostra-se inaplicável aos delitos tributários ocorridos no âmbito das organizações empresariais.

⁷³BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.849.120/SC** DJe de 25/3/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/> Acesso: 6 agos. 2024.

4 A INAPLICABILIDADE DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATOS NOS CRIMES MATERIAIS PREVISTOS NO ART. 1º DA LEI Nº 8.437/90

Com base no até aqui descrito, pode-se concluir que a teoria do domínio do fato, fiel à conceituação de Claus Roxin, revela-se não somente inaplicável aos crimes tributários, ocorridos no contexto empresarial, mas, sobretudo, incompatível com o atual ordenamento jurídico penal brasileiro. Vários aspectos permitem essa conclusão, conforme será explicitado:

O primeiro ponto é o fato de a teoria roxiniana ter sido elaborada, especificamente, sob um aspecto do sistema diferenciador, enquanto o Código Penal brasileiro adota, desde sua vigência, um sistema unitário e extensivo do conceito de autor.

O segundo, no foco da presente pesquisa, restrita aos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.437/90, é a forte inviabilidade de se atribuir aos sócios, aos gestores e aos administradores das empresas a autoria mediata de crimes tributários, ocorridos no contexto empresarial, para a respectiva imputação de penalidades. Isso porque as sociedades empresárias, desde sua concepção, não são estruturadas à margem do direito, sendo sua relação com o direito um requisito indispensável para a caracterização dessa modalidade de autoria.

Por fim e de forma reflexa, a ausência de uma norma de extensão semelhante à do art. 6º da lei nº 4.729/65 e à do art. 179 da lei nº 11.101/05, por exemplo, representa, tecnicamente, uma limitação adicional para a responsabilização dos representantes legais. Na prática, não se desconheça, porém, a transmissão de responsabilidade e o dever para as pessoas físicas com arrimo no art. 29 e seguintes do Código Penal.

Feitas essas considerações, fundamentam-se, detalhadamente, as razões que serviram de subsídio às presentes conclusões.

4.1 Modelo extensivo e unitário de autor

Na exposição de motivos do Código Penal de 1940, submetida ao Congresso Nacional, o então Ministro Francisco Campos esclareceu que o projeto abolia a distinção entre autores e cúmplices, adotando a teoria monista. Essa definia o crime, do ponto de vista material e jurídico, como único e indivisível, dispondo, no então art.

25 que “quem, de qualquer modo, concorrer para o crime, incide nas penas a este cominadas”⁷⁴.

No entanto, em virtude da prolação de decisões desarrazoadas, foi promulgada a Lei nº 7.209/84, com a finalidade de corrigir as distorções práticas na aplicação da norma referente à coautoria. Nessa ocasião, acrescentou-se, à parte final do revogado art. 25 (atual art. 29 do CP) a expressão “na medida da sua culpabilidade”.

Embora considerável parte da doutrina perfilhe o entendimento de que a partir dessa alteração legislativa o Código Penal passou a adotar um sistema unitário temperado⁷⁵, Alaor Leite se posiciona de modo contrário a essa possibilidade, declarando que “um tal sistema misto – que acende uma vela a deus, outra ao diabo – não mereceria o nome de sistema”⁷⁶.

Já Luís Greco e Alaor Leite, nesse sentido, destacam que,

Do ponto de vista teórico, pode-se atribuir esse quadro de recepção tardia, entre outras coisas, à contingência legislativa de o art. 29 do Código Penal de 1984, nesse aspecto pouco diferindo do art. 25 do CP de 1940, indicar e mesmo inclinar-se a um modelo extensivo e unitário de autor, que não distingue, no plano do injusto, entre autores e partícipes, mas que declara autor todo aquele que, de qualquer forma, concorre para o crime⁷⁷.

Para os referidos autores, todos os envolvidos no crime devem ser tratados de maneira igual no sistema unitário, com base em parâmetros penais idênticos. Alternativamente, podem ser distinguidas, no plano conceitual, as diversas formas de contribuição para o crime, embora os mesmos marcos penais sejam mantidos.

Relativamente a esse sistema unitário, Pablo Rodrigo Alflen destaca dois aspectos importantes em relação à opção do legislador brasileiro em adotá-lo: trata-se de um sistema que não é incompatível com a diferenciação das modalidades de

⁷⁴BRASIL. **Código Penal. Decreto-Lei N. 2.848 -- 7-12-40**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/> Acesso: 23 jun. 2024.

⁷⁵ Alguns autores, a exemplo de Nilo Batista sustenta que o Código Penal adotou um sistema misto ou temperado. Nas palavras de Paulo César Busato e Rodrigo Cavagnari, “o instituto do concurso de pessoas está subordinado à teoria da culpabilidade, e, com isso, distingue-se, ainda que tacitamente, entre autoria e participação, além de limitar a punição à contribuição pessoal de cada protagonista, quando se impôs, no final no caput do art. 29 e em seus parágrafos, distinções entre aqueles que concorrem para o delito.” Disponível em: <https://revistajusticaesiste.macriminal.fae.edu/direito/article/> Acesso: 26 jun. 2024.

⁷⁶ LEITE, A. **Domínio do fato ou domínio da posição?: autoria e participação no direito penal brasileiro**. Curitiba: Centro de Estudos Professor Dotti, 2016, p. 35.

⁷⁷ GRECO, Luis; LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 20.

autoria e de participação; embora a legislação não traga conceitos, foram apresentados critérios a fim de nortear a doutrina nessa tarefa⁷⁸.

Citando Mestieri, Alflen ressalta que a referência à culpabilidade disposta no final do art. 29 do Código Penal representa uma cláusula salvatória frente aos excessos ocorridos anteriormente ao advento da Lei nº 7.209/84, que possibilitava uma “interpretação radicalizante orientada por uma concepção parificadora, e que, em virtude disso, o legislador teria adotado uma ‘teoria unitária temperada’”⁷⁹.

O autor, contudo, sinaliza que essa denominação não consistiu na criação de uma nova teoria, mas sim, foi fruto do desconhecimento por parte da doutrina brasileira à época, quanto à diferenciação entre o sistema unitário formal e o sistema unitário funcional. A “divisão e denominação havia sido elaborada por Diethelm Kienapfel, em 1971, e o chamado sistema unitário reduzido de autor, elaborado alguns anos após por Burgstaller”⁸⁰.

Seguindo esse viés, Alflen enfatiza que a diferenciação das diversas modalidades de concorrência para o crime é consequência necessária desse sistema, pois a pena deve ser dosada conforme o grau de participação do agente no crime⁸¹.

Fruto do mesmo substrato teórico, o modelo extensivo parte da premissa de que todos aqueles que concorrem para o crime serão considerados autores, porém, em diferentes graus de responsabilidade, de acordo com a sua contribuição para o resultado.

Conforme esclarece Victor Trajano Rodrigues, “a semelhança mais latente entre o conceito unitário e extensivo de autoria reside na equiparação de todos os codelinquentes como autores do mesmo fato”⁸², com a diferença de que, no modelo extensivo, a lei obriga a distinção dos diferentes níveis de contribuição com base nos tipos penais de participação.

Esclarecidos esses aspectos, cumpre avaliar se o sistema unitário funcional seria compatível com a teoria do domínio do fato de Claus Roxin. Embora alguns doutrinadores sustentem a compatibilidade com o direito penal brasileiro, a exemplo

⁷⁸ ALFLEN. Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

⁷⁹ ALFLEN. Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

⁸⁰ ALFLEN. Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

⁸¹ ALFLEN. Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

⁸² RODRIGUES. Victor Trajano de Almeida. **Crimes empresariais e teoria do domínio do fato**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p. 73.

de Nilo Batista, Paulo Cesar Busato e Juarez Cirino dos Santos, é possível afirmar que a teoria, na concepção roxiniana, é incompatível com modelo pátrio atualmente vigente.

Isso porque Roxin, além de ter elaborado essa teoria para operar no contexto do sistema diferenciador, no qual se distinguem as formas de participação no delito, rechaçou categoricamente a aplicação da sua teoria no âmbito do sistema unitário.

Nesse sentido, se o próprio criador rejeita sua aplicação no sistema adotado pelo legislador brasileiro, não parece adequada, a posição de parte da doutrina, sustentar uma possível convergência entre aquela teoria e a ordem jurídica em vigor.

Ademais, conforme esclarece Alflen, a concepção de domínio do fato, tanto finalista quanto funcionalista-normativista, está firmemente assentada no absoluto rechaço a premissas causais-naturalistas, pilar de sustentação do sistema unitário⁸³.

Assim, a aplicação da teoria do domínio do fato, nos exatos termos em que foi desenvolvida, não se revela compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, sendo certo que qualquer experiência para transplantá-la segue um sentido diametralmente oposto às ideias do seu criador.

Além do mais, eventual tentativa de adequação e de flexibilização dessa teoria ao sistema brasileiro resultaria na distorção de seus traços originais e dos princípios fundamentais sobre os quais ela foi edificada. Haveria não apenas uma perda da sua originalidade, mas também a aplicação de uma nova teoria que, embora inspirada na original, diverge dos conceitos e objetivos estabelecidos por seu criador.

4.2 Impossibilidade da autoria mediata para imputação do crime tributário no contexto empresarial

Conforme mencionado, Roxin propôs que o domínio do fato se manifestaria de três formas específicas: a partir do domínio da ação; por meio da autoria imediata, com o domínio da vontade, pela autoria mediata; com o domínio funcional do fato, nas hipóteses de coautoria.

Não obstante a incompatibilidade dessa teoria com o sistema jurídico adotado pelo Código Penal brasileiro, também se sobressai a impossibilidade de atribuir-se

⁸³ ALFLEN. T Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v.1, n.1, 2013, p. 31.

aos sócios, aos gestores ou aos administradores das sociedades empresariais a modalidade de autoria mediata como forma de imputação dos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Entre as formas de manifestação do domínio do fato, certamente, a autoria mediata é a que mais importa na discussão sobre organizações empresariais. Isso porque, para caracterização dessa categoria, é necessária a emissão de uma ordem originada de uma pessoa em posição de poder dentro de uma organização verticalmente estruturada e dissociada do direito, organização essa que possua uma fungibilidade de executores.

Claus Roxin, entretanto, rechaça a possibilidade de aplicação da teoria do domínio do fato nessa modalidade de autoria aos crimes praticados por meio das empresas, notadamente em razão da ausência dos mencionados requisitos, estabelecidos para sua incidência.

Ainda nessa linha, Roxin assinala que o objetivo originário da formulação dessa teoria foi determinar a autoria mediata de crimes em casos que envolvam aparelhos estatais ou paraestatais e não utilização no contexto empresarial, o que poderia representar um “Estado criminoso dentro do Estado”⁸⁴, nas máfias, grupos terroristas e nas organizações criminosas, não no âmbito empresarial⁸⁵.

A segunda razão, conforme esclarece o referido autor, reside no fato de que as empresas, desde o início da sua concepção, a rigor, não desenvolvem suas atividades desvinculadas do direito, como já ressaltado. A pessoa jurídica nasce de um complexo de atos formais constitutivos, previstos em lei, e não às margens dela⁸⁶. Via de regra, atuam conforme a ordem jurídica, de modo que eventual conduta criminosa, praticada por elas, não é suficiente, por si só, para caracterizá-la como uma estrutura dissociada do direito.

Em síntese, o autor alemão destaca que a estrutura do domínio da organização somente pode existir onde a estrutura, como um todo, se encontrar fora do sistema jurídico. É que enquanto a gestão e os órgãos executivos permanecerem ligados a

⁸⁴ ROXIN. Claus. O domínio por organização como forma independente de autoria mediata. Tradução Pablo Rodrigo Alflen. **Panóptica. Law E-Journal**, nº 04, 2009, p. 69-94. Disponível em: www.panoptica.org. Acesso em: 8 set. 2024, p. 87.

⁸⁵ RODRIGUES. Victor Trajano de Almeida. **Crimes empresariais e teoria do domínio do fato**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p.127.

⁸⁶ FARIA. Thiago Rodrigues. **A teoria do domínio do fato de Claus Roxin e sua aplicabilidade ao Direito Penal Econômico**. São Paulo: Dialética, 2024, p.118.

um sistema jurídico independente, eventual ordem para cometimento de crimes não é capaz de estabelecer um domínio, porquanto as leis, em posição suprema, excluem o cumprimento de ordens ilegais e, com isso, o poder do sujeito que está por trás delas⁸⁷.

Em terceiro lugar, Roxin ressalta a ausência do pressuposto de fungibilidade dos executores, posto que, não raras vezes, o “funcionário da empresa detém conhecimentos específicos para a execução de determinadas tarefas, o que afasta a possibilidade de ‘fungibilidade do executor’”⁸⁸.

Em razão disso, Greco e Assis assinalam que, na hipótese de aplicação da teoria do domínio do fato aos crimes empresariais, os requisitos originais estabelecidos por Roxin devem ser descartados. Consequentemente, como mencionado, implicaria a descaracterização da ideia original do autor. Conforme explicam,

Uma ordem ilícita emitida no âmbito de uma estrutura empresarial por um gerente e cumprida por um funcionário não preenche [...] os requisitos da teoria originalmente proposta por Roxin. Como as empresas não são organizações dissociadas do direito - pelo contrário, estão sujeitas a diversos controles realizados por diversos órgãos estatais - não se pode, segundo o modelo original, falar em um domínio da organização nos casos de crimes cometidos a partir de uma empresa. Outro tem de ser o caminho escolhido pelos autores que defendem essa transposição. Eles modificam a formulação original, prescindindo de alguns de seus requisitos. A dissociação do direito tem necessariamente de ser descartada, uma vez que aqui, temos empresas e não mais máfias ou organizações criminosas/terroristas. O requisito da verticalidade da estrutura, por sua vez, pode ser mantido, uma vez que ele é característico também de uma organização empresarial⁸⁹.

De igual modo, Alflen assevera que “não haveria mais sentido se falar em aplicação da teoria do domínio por organização aos crimes praticados por meio de empresas, na medida em que o próprio criador rejeita a sua utilização para este fim”⁹⁰.

Por fim, Greco e Leite esclarecem que os fatores que determinam a impossibilidade de autoria mediata de crimes no contexto empresarial não excluem a

⁸⁷ ROXIN, C. **Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal**. Tradução Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 244.

⁸⁸ RODRIGUES, Victor Trajano de Almeida. **Crimes empresariais e teoria do domínio do fato**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023. p. 128.

⁸⁹ GRECO, Luis; ASSIS, Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 102.

⁹⁰ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 147.

possibilidade de o superior hierárquico ser considerado autor da ação, desde que a imputação se dê por outras razões “que não o seu domínio sobre o fato de executor”⁹¹.

4.3 Da inexistência de norma de extensão na Lei nº 8.137/90

O ordenamento jurídico brasileiro preconiza tipos de delitos que exigem do autor uma qualidade especial. Entre os exemplos mais clássicos, cita-se o crime de corrupção passiva, previsto no art. 317 do Código Penal, o qual exige a qualidade especial de servidor público. Da mesma forma, o disposto no art. 168, *caput*, da Lei nº 11.101/2005⁹², que considera crime “Praticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar a recuperação extrajudicial, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar prejuízo aos credores, com o fim de obter ou assegurar vantagem indevida para si ou para outrem”.

Nesse contexto, no recorte legal realizado para fins desta pesquisa – art. 1º da Lei nº 8.137/90 – nas organizações empresariais, verifica-se que, concretamente, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos e pela devida prestação de informações fiscais é da pessoa jurídica.

Algumas leis, a exemplo das normas que regulam a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária (Lei nº 11.101/2005), assim como a lei que define os crimes de sonegação fiscal (Lei nº 4.729/65), possuem, respectivamente, a previsão de norma de extensão, transmitindo aos sócios, gestores e administradores a responsabilidade do dever especial inerente à pessoa jurídica.

A Lei nº 11.101/2005, por exemplo, dispõe, em seu art. 179, que nas hipóteses de falência, de recuperação judicial ou extrajudicial das empresas, seus sócios, diretores, gerentes, administradores e conselheiros, de fato ou de direito, bem como o administrador judicial, equiparam-se ao devedor ou falido para todos os efeitos penais, na medida de sua culpabilidade.

De forma semelhante, a Lei nº 4.729/65 prevê, em seu art. 6º, uma norma de extensão, ao dispor que, na hipótese de pessoa jurídica, a responsabilidade penal

⁹¹ GRECO, Luís; LEITE. Alaor. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.** São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 30.

⁹² GRECO, Luís; ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.** São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 117.

será de todos os que, direta ou indiretamente, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal. É nessa perspectiva que Greco e Assis destacam:

Por conta [...] de tal norma de extensão, a qualidade de responsável tributário detida pela pessoa jurídica pode ser transmitida à pessoa física, a quem incumbia no plano fático o dever de recolher o tributo, possibilitando a aplicação os tipos contidos nessa lei⁹³.

Como se vê, as normas mencionadas acima são claras quanto à transmissão da responsabilidade aos sócios, aos gestores, aos administradores e às pessoas que concorrerem para o crime. Entretanto, a Lei nº 8.137/90 não contém disposição semelhante que autorize a extensão da responsabilização a seus representantes.

Em virtude dessa lacuna legislativa, para Camargo, a obrigação deve ser atribuída ao indivíduo que “se encontra na posição fático-institucional de cumprir essa obrigação”⁹⁴, isto é, ao agente responsável pelo cumprimento das respectivas obrigações na empresa⁹⁵.

Para Greco e Assis, o raciocínio desenvolvido por Camargo, em tese, está correto. No entanto, eles destacam que o problema reside justamente em sua aplicação no direito positivo brasileiro. Afinal, se o tipo penal pressupõe um dever, qual seja, o recolhimento do tributo pela pessoa jurídica, não seria possível aplicá-lo à pessoa física, já que essa não é a titular do dever.

Diante disso, Greco e Assis apresentam quatro soluções imagináveis para o caso: a primeira seria considerar a inaplicabilidade do tipo, haja vista que quem possui a qualidade especial é a pessoa jurídica. Essa deve cumprir suas obrigações fiscais e tributárias, não sendo possível, portanto, falar em eventual responsabilização penal, sob pena de, ao se transmitir a responsabilidade à pessoa física, incorrer em violação ao princípio da legalidade. A segunda seria aplicar a solução perfilhada por Camargo, no sentido de que a pessoa encarregada do cumprimento das obrigações na empresa seria efetivamente a responsável pelo resultado lesivo que deu causa. A terceira estaria arrimada aos arts. 29 e 30 do Código Penal, embora eles reconheçam que tal desfecho poderia “exceder os limites da interpretação legal”, uma vez que os

⁹³ GRECO, Luis; ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.** São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 119.

⁹⁴ CAMARGO, 2012, p. 385 apud GRECO. Luis. ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.** São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 118.

⁹⁵ GRECO, Luis; ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.** São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 118.

mencionados dispositivos “sempre foram entendidos como referidos à pessoa natural ou física”⁹⁶. A quarta e última estaria consubstanciada na ulterior “inclusão de uma norma geral de imputação que possibilite a transmissão da qualidade da pessoa jurídica para pessoa física que atua em seu favor na parte geral do código”⁹⁷.

Nesse cenário, os autores concluem que, do ponto de vista técnico, apenas a primeira hipótese seria viável no atual ordenamento jurídico, pois, sem norma de extensão, não seria possível aplicar um tipo que pressupõe violação de um dever a uma pessoa não incumbida do sobredito dever.

Isso porque, conforme as lições de Adel El Tasse⁹⁸, o sujeito ativo do delito será necessariamente o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa sobre quem recai a obrigação tributária⁹⁹. Logo, tomando por base a delimitação dos sujeitos do crime, nota-se uma incoerência legal na transmissão de responsabilidade para a pessoa física dos efeitos penais de uma obrigação que não lhe pertence.

Ademais, convém ressaltar, embora já destacado, que o próprio título da seção I é explícito ao dispor sobre os “crimes praticados por particulares”, significando dizer que o tipo penal, ao ser elaborado, teve por fim a responsabilização direta do particular vinculado à obrigação tributária.

Assim, embora se reconheça que a interpretação aplicada atualmente considera o agente responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais e tributárias dentro da empresa como autor do fato criminoso, desde que esteja presente o nexo de causalidade entre sua atuação e o resultado lesivo, é possível concluir, tecnicamente, que remanesce, no mínimo, a necessidade de criação de uma norma de extensão que permita a aplicação do tipo penal a quem não detinha a incumbência e o dever legal de recolher tributos ou de prestar as devidas informações ao fisco.

⁹⁶ GRECO, Luís; ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 118.

⁹⁷ GRECO, Luís; ASSIS. Augusto. **Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 118.

⁹⁸ TASSE. Adel El. **Legislação criminal especial**. 2 ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 969. Coleção Ciências Criminais, v. 6.

⁹⁹Embora o autor classifique o sujeito ativo do delito como o sujeito passivo da obrigação tributária, notadamente “qualquer particular” admite a possibilidade de que, caso a conduta seja acobertada pela figura da pessoa jurídica, deverá haver a descoberta dos agentes, pessoas naturais, que atuaram para a prática do delito, levando-se em consideração a responsabilidade subjetiva.

5 A TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

Com o objetivo de verificar a (in)adequada aplicação da teoria do domínio do fato no contexto dos crimes tributários julgados pelos Tribunais Regionais Federais (TRF), foi realizada uma busca jurisprudencial em cinco Tribunais do país. Não foi possível a pesquisa jurisprudencial no TRF-6, devido à informação constante no sítio de que o portal de consulta de jurisprudência se encontra em construção¹⁰⁰.

Nas consultas realizadas, foram utilizadas as palavras-chave “crime contra a ordem tributária” e “teoria do domínio do fato” para identificar decisões relevantes sobre matéria. Da mesma forma, fixou-se o lapso temporal de julho de 2022 a agosto de 2024, a fim de se obterem dados mais atuais e suficientes para fundamentar a conclusão sobre o posicionamento jurisprudencial adotado pelas Cortes.

Todos os acórdãos foram examinados para verificar a linha de argumentação descrita para as decisões e para se buscar um resultado mais seguro sobre o entendimento adotado, considerando a existência de diferentes turmas julgadoras e, conseqüentemente, a possibilidade de posições divergentes sobre a matéria. Para a análise empírica, foi selecionado o acórdão mais recente de cada TRF, e os demais foram catalogados no apêndice A.

O procedimento adotado não apenas visa quantificar as decisões, como também examinar se os Tribunais vêm aplicando a teoria do domínio do fato e como a aplicam nos processos de crimes contra a ordem tributária no contexto empresarial.

A escolha de um acórdão por TRF para um estudo empírico, acompanhada da quantificação dos demais julgados no intervalo de tempo analisado, possibilita a compreensão do posicionamento de cada órgão julgador e permite visualizar se tem havido uniformidade ou não no tratamento desse tema pela justiça federal.

5.1 Tribunal Regional Federal da 1ª Região

No âmbito do TRF-1, foram localizados três acórdãos, sendo dois condenatórios e um que manteve a absolvição proferida na instância originária. O

¹⁰⁰ BRASIL. TRF 6. Tribunal Regional Federal 6º região. Disponível em: <https://portal.trf6.jus.br/jurisprudencia-2/> Acesso em: 15 agos. 2024.

acórdão mais recente é o do processo nº 0006840-10.2013.4.01.3200, julgado pela Décima Turma, em 21 de fevereiro de 2024, que será o objeto da análise, conforme parâmetros previamente definidos.

Os outros acórdãos referem-se, respectivamente, à ação penal nº 0018944-59.2012.4.01.3300, da Terceira Turma, que condenou o agente pela prática do crime previsto no art. 1º, I da Lei 8.137/1990, e ao processo nº 0030949-11.2015.4.01.3300, da Quarta Turma, que manteve o édito absolutório proferido na origem.

Em comum, todos os acórdãos localizados utilizaram a teoria do domínio do fato como fundamento central das decisões. Inclusive, no processo nº ACR 0030949-11.2015.4.01.3300, Quarta Turma, Des. Federal Leão Alves, a teoria foi empregada para justificar a manutenção da absolvição do recorrido. Conforme argumentou-se, “[...] a teoria do domínio do fato, aplicável aos crimes contra a ordem tributária, não implica presunção de autoria ou de culpabilidade”. Entretanto, contraditoriamente, consignou-se que nos crimes contra a ordem tributária envolvendo pessoa jurídica, “autor será sempre o administrador, que pode ser o sócio-gerente, diretor, administrador por procuração de sócio ou mesmo o administrador de fato que se valha de um "laranja" figurando formalmente como administrador”¹⁰¹.

Assim, fiel à proposta do trabalho, que busca realizar uma análise dos acórdãos mais recentes, examina-se, a seguir, o acórdão referente ao processo nº 0006840-10.2013.4.01.3200¹⁰², julgado pela Décima Turma desse TRF.

Nesse caso, na origem, o Ministério Público Federal ofereceu denúncia em desfavor do sócio-administrador de determinada empresa, imputando-lhe a prática do crime capitulado no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

De acordo com a denúncia, consta da representação para fins penais, lavrada pela Receita Federal, que a empresa teria fornecido uma declaração falsa de inatividade no exercício de 2005, eximindo-se do pagamento de tributos relativos ao imposto de renda de pessoa jurídica, à contribuição social sobre o lucro líquido, ao programa de integração social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), apesar de ter havido movimentação bancária no período.

¹⁰¹ BRASIL. TRF 1. Tribunal Regional Federal 1ª Região. **ACR 0030949-11.2015.4.01.3300**. PJe 04/09/2023. Disponível em: <https://pje2g.trf1.jus.br/Acesso> em: 9 set. 2024.

¹⁰² BRASIL. TRF 1. Tribunal Regional Federal 1ª Região. **ACR 0006840-10.2013.4.01.3200**. PJe 21/02/2024. Disponível em: <https://pje2g.trf1.jus.br/Acesso> em: 9 set. 2024.

Ao término da instrução criminal, foi proferida sentença condenatória sob o fundamento de que, embora o interrogado tenha alegado o desconhecimento dos fatos apurados pela autoridade fiscal, atribuindo a responsabilidade pelas declarações ao contador da empresa, “as negativas dos réus padecem de lógica, afinal era o Sócio-Administrador, respondendo pelas operações da empresa”¹⁰³.

Em sede de apelação, a Décima Turma do TRF-1 negou provimento ao recurso defensivo, sob o argumento de que a sentença havia trazido elementos suficientes em relação à autoria e à materialidade do delito; “as provas contidas nos autos evidenciam que, como efetivo administrador da pessoa jurídica, detinha o Réu o domínio dos fatos”. O acórdão restou assim ementado:

EMENTA: TRF1- ACR 0006840-10.2013.4.01.3200. Décima Turma. Des. Federal Marcus Vinicius Reis Bastos. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DOSIMETRIA DA PENA. LEGALIDADE. GRATUIDADE DE JUSTIÇA. 1. A sentença proferida apontou provas suficientes não só quanto à autoria e à materialidade do delito, mas também acerca do elemento subjetivo (dolo) necessário à caracterização do ilícito penal. **As provas contidas nos autos evidenciam que, como efetivo administrador da pessoa jurídica, detinha o Réu o domínio dos fatos.** 2. A dosimetria da pena foi fundamentada, tendo sido fixada a reprimenda com razoabilidade (art. 5º, XLVI CF), atenta às circunstâncias objetivas e subjetivas eleitas pela Lei Penal Material como parâmetros para tanto (art. 59 Código Penal), obedecida a legislação. 3. Majorar a pena base ao reconhecer desfavoráveis as circunstâncias de culpabilidade e reprovabilidade com base no prejuízo causado pela conduta configuraria bis in idem, uma vez que o magistrado sentenciante já utilizou esse fundamento para valorar negativamente as consequências do crime. 4. Quanto à agravante prevista no art. 12, I, da Lei 8.137/90, mostra-se razoável compreender como quantia vultosa para os fins referido artigo o valor-piso de R\$ 1.000,000,00, definido pelo art. 14 da Portaria nº 320/FGFN. Para tanto, deve ser considerado o valor histórico do lançamento, data do ilícito penal, e não suposto montante monetariamente atualizado. 5. Apelação da Defesa a que se dá parcial provimento. Apelação do Ministério Público Federal a que se nega provimento¹⁰⁴.(g.n.)

Nesse caso, a leitura dos votos condutor e revisor permite extrair, em síntese, que a discussão gravitou em torno da alegação do recorrente, segundo a qual a

¹⁰³ BRASIL.TRF 1. Tribunal Regional Federal 1ª Região. **ACR 0006840-10.2013.4.01.3200**. PJe 21/02/2024. Disponível em: <https://pje2g.trf1.jus.br> Acesso em: 9 set. 2024.

¹⁰⁴ BRASIL.TRF 1. Tribunal Regional Federal 1ª Região. **ACR 0006840-10.2013.4.01.3200**. PJe 21/02/2024. Disponível em: <https://pje2g.trf1.jus.br> Acesso em: 9 set. 2024.

responsabilidade pelas informações constantes nas declarações apresentadas à Receita Federal seria exclusiva do contador.

Como já sinalizado, inicialmente, a Turma afastou a alegação defensiva com a justificativa de que o acusado, como efetivo administrador da pessoa jurídica, detinha o domínio dos fatos. Em complemento, declarou que, para acolhimento da tese defensiva, seria necessário comprovar a atuação maliciosa do contabilista, inclusive apontar a vantagem que ele teria com a apresentação de informações adulteradas.

Em suma, o órgão fracionário estabeleceu três critérios para afastar as alegações do recorrente e manter a condenação: 1) o sócio-administrador detinha o domínio do fato; 2) a comprovação de atuação dolosa do contador; 3) o benefício a ser auferido pelo contador com a prestação de declarações falsas.

Entretanto, esses parâmetros devem ser analisados com devidas ressalvas, uma vez que, primeiramente, o acórdão não estabelece, de forma objetiva, quando o sócio-administrador efetivamente detém o domínio dos fatos, condicionando-o tão somente à sua posição societária. Depois, no que tange à atuação maliciosa do contador e ao recebimento de vantagens por tal ato, é importante destacar que tal condição nem sempre se verifica, sendo plausível o cometimento de erros por um contador, sem que isso implique, necessariamente, uma conduta dolosa.

Desse modo, ao impor como pressuposto para afastar a responsabilidade do dirigente a comprovação do ato doloso pelo contabilista, assim como o benefício por ele obtido, o Tribunal deixou implícito que, mesmo diante de um erro contábil desprovido de má-fé, o sócio continuará a ser penalmente responsabilizado – independentemente de participação – tão somente em razão de sua posição societária.

Há, ainda, pequena semelhança entre os fundamentos da presença do elemento subjetivo do tipo e a conceituação da autoria mediata conferida por Claus Roxin, especialmente no que se refere ao possível uso de pessoas interpostas, em tese, com a finalidade de ocultar a verdadeira autoria do ilícito fiscal.

Além disso, observa-se uma discussão no acórdão sobre a possível existência de interpostas pessoas, denominados “laranjas”, no contrato social. Entretanto, apesar de tal questão ser relevante, ao fim e ao cabo, não influenciou a análise da autoria, uma vez que a Turma considerou esse fato como prova do elemento subjetivo do tipo penal e não como fator preponderante para definição da autoria.

Ademais, infere-se das balizas fáticas do aresto que o recorrente não buscou imputar a responsabilidade a esses supostos sócios fictícios, mas sim, ao contador da empresa, alegando que as declarações fiscais prestadas estavam a seu encargo.

De toda sorte, é possível perceber que a teoria do domínio do fato foi utilizada para suprir a ausência do nexos de causalidade exigido entre a posição societária do administrador e o crime tributário. É que o acórdão não se referiu a uma conduta concreta praticada pelo dirigente que o vincule ao delito, exceto o fato de ele ocupar a função de administrador.

5.2 Tribunal Regional Federal da 2ª Região – TRF-2

No TRF-2, foram localizados quatro acórdãos de natureza condenatória, que utilizaram a teoria do domínio do fato como fundamento para imputar a autoria e, conseqüentemente, a responsabilização penal dos sócios, dos gestores e dos administradores.

Esses acórdãos se referem aos processos: 0010979-12.2010.4.02.5001, 0000512-76.2012.4.02.5106, 0500125-62.2016.4.02.5106 e 0011846-34.2012.4.02.5001, todos julgados pela 2ª Turma Especializada do Tribunal.

Na análise do acórdão mais recente, parâmetro da pesquisa, ação penal nº 0010979-12.2010.4.02.5001, julgada em 05 de junho de 2023, verificou-se que o Ministério Público Federal denunciou o sócio-gerente e o administrador de determinada empresa como incurso nas penas do art. 1º, inciso I, da Lei n 8.137/90. O argumento foi de que os denunciados omitiram receitas originárias de prestação de serviços, no valor de R\$ 2.653.287,64, referentes ao ano-calendário de 2002, reduzindo os tributos federais devidos, tais como Imposto de Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e COFINS.

Em razão do desmembramento processual, o feito prosseguiu apenas em relação ao sócio-gerente, que foi condenado ao cumprimento da pena definitiva de três anos e quinze dias de reclusão e ao pagamento de multa, ao final substituída por duas penas restritivas de direitos, na forma do art. 44 do Código Penal.

Interposto recurso de apelação pela defesa, a 2ª Turma Especializada decidiu, por unanimidade, negar provimento ao apelo, sob o fundamento de que a autoria e a materialidade delitivas foram suficientemente demonstradas nos autos, em especial,

os elementos que constam na representação fiscal para fins penais e no contrato social da empresa. Tais elementos revelaram a capacidade de gestão do acusado.

EMENTA: TRF-2. Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001. 2ª Turma Especializada. Rel. Flavio Oliveira Lucas, julgado em 05/06/2023. PENAL E PROCESSO PENAL. APELAÇÃO DA DEFESA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90. COISA JULGADA MATERIAL. NÃO RECONHECIDA. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO RECONHECIDA. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA PARA A CONDENAÇÃO. DOLO CONFIGURADO. DOSIMETRIA. APLICABILIDADE DA AGRAVANTE DO ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90. RECONHECIDA. PENA PECUNIÁRIA SUFICIENTE E PROPORCIONAL RECURSO DESPROVIDO. I – Não há coisa julgada material que caracterize o vedado bis in idem a ser reconhecido em relação aos fatos tratados neste feito tendo em vista a constatação clara e inequívoca de que as ações penais citadas tratam de fatos distintos, pois a sonegação tributária objeto dos presentes autos se refere ao ano-calendário de 2002, ao passo que as ações penais mencionadas pela defesa dizem respeito ao ano-calendário de 2003. II - Autoria e materialidade delitivas suficientemente demonstradas nos autos. III - A denúncia obedece aos requisitos previstos no art. 41 do Código de Processo Penal, contendo narrativa clara e coerente, de forma a possibilitar a compreensão perfeita dos fatos que são imputados e, conseqüentemente, o exercício da sua ampla defesa. Além disso, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado no sentido de que fica superada a alegação de inépcia da denúncia quando proferida sentença condenatória. IV - **Não comprovada a alegada culpa exclusiva de terceiros, cujo ônus cabia à defesa. De acordo com as provas constantes dos autos, o réu admitiu ser o sócio gerente na empresa, em períodos em que houve prestação de serviços com geração de receitas, não declaradas à Receita Federal.** V - **Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato, segundo a qual é autor do delito aquele que detém o controle sobre a conduta, decidindo se, quando e como ela vai ocorrer. Com base em tais premissas, autor do crime contra a ordem tributária envolvendo uma sociedade empresarial será aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa, que, no caso em análise, restou suficientemente demonstrado ser o réu.** VI - A norma incriminadora prevista no art. 1º da Lei 8.137/90 exige apenas o dolo genérico, configurando-se com a supressão ou redução do tributo por meio de omissão de informações às autoridades fazendárias, ou mediante a apresentação de declarações falsas, de forma consciente e voluntária. VII - A incidência da causa especial de aumento prevista no artigo 12, inciso I, da Lei 8.137/90, que foi devidamente fundamentada no elevado valor do crédito tributário, de R\$ 1.484.082,94, atualizado em 09/06/2008, encontra-se em consonância com o entendimento firmado no âmbito do c. STJ, no sentido de que "a causa de aumento de pena relativa ao grave dano à coletividade "restringe-se a situações de especialmente relevante dano, valendo, analogamente, adotar-se para tributos federais [como

no caso] o critério já administrativamente aceito na definição de créditos prioritários, fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), do art. 14, caput, da Portaria 320/PGFN" (REsp n. 1.849.120/SC, relator Ministro Nefi Cordeiro, Terceira Seção, julgado em 11/3/2020, DJe 25/3/2020), considerando-se, ainda, que "o dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa" (AgRg no REsp 1.849.662/PR, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 6/10/2020, DJe 13/10/2020)" (AgRg no AREsp n. 2.149.591/RS, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 25/10/2022, DJe de 4/11/2022.). VIII - Inexistindo causas que comprovem a impossibilidade de cumprimento da pena pecuniária imposta e, sendo suficiente e proporcional o valor fixado, não é cabível a redução pretendida. IX - Negado provimento à apelação. DECISAO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 2a. Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região decidiu, por unanimidade, NEGAR PROVIMENTO ao apelo, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado ¹⁰⁵. (g.n.)

De início, observa-se da ementa do acórdão que o órgão fracionário adotou o entendimento de que, "se tratando de crime contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato, segundo a qual é autor do delito aquele que detém o controle sobre a conduta, decidindo se, quando e como ela vai ocorrer."¹⁰⁶.

Ao examinar a fundamentação do voto condutor, o Desembargador relator enfatizou que, nos delitos envolvendo sociedades empresariais, será considerado autor aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa. Não sendo assim, "a simples contratação de um contador transferiria a responsabilidade penal, que não pode prescindir a quem efetivamente incumbia o domínio do fato"¹⁰⁷.

Com esteio nessa premissa, o colegiado não acolheu as alegações defensivas de que o preenchimento da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIRPJ) havia sido apresentado ao fisco sem resultado algum e sem movimentação financeira ("zerado") por orientação do contador da empresa à época. Esse profissional havia abandonado suas funções sem prestar as devidas declarações,

¹⁰⁵ BRASIL.TRF 2, Tribunal Regional Federal 2ª Região. **Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001**. DJe 15/06/2023. Disponível em: <https://juris.trf2.jus.br/documento.php?Acesso em: 4 agos.2024>.

¹⁰⁶ BRASIL.TRF 2, Tribunal Regional Federal 2ª Região. **Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001**. DJe 15/06/2023. Disponível em: [https://juris.trf2.jus.br/documento.php? Acesso em: 4 agos. 2024](https://juris.trf2.jus.br/documento.php?Acesso em: 4 agos. 2024).

¹⁰⁷ BRASIL.TRF 2, Tribunal Regional Federal 2ª Região. **Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001**. DJe 15/06/2023. Disponível em: <https://juris.trf2.jus.br/documento.php? Acesso em: 4 agos. 2024>.

inviabilizando a retificação das informações antes da fiscalização da Receita Federal. Inclusive, essa situação culminou na falência da empresa.

À vista disso, o Tribunal considerou que o fato de o acusado ter confiado o gerenciamento contábil a um contador, dando-lhe total autonomia, apenas evidenciou “sua capacidade gestora ao admitir ter efetuado a troca deste profissional quando tomou conhecimento da devassa fiscal, e da despesa assumida, confirmando que era ele quem administrava” a empresa. Ele não corroborou a alegada ausência de responsabilidade.

Segundo o relator, o controlador e administrador da empresa tinha “responsabilidade pelo teor dos apontamentos da pessoa jurídica junto aos órgãos públicos, o que reforça uma autoria, já explícita, de omissão da carga tributária devida, sendo intransferível a responsabilidade penal decorrente”¹⁰⁸.

Em relação ao dolo, o acórdão reconheceu a presença do elemento subjetivo do tipo, sob o fundamento de que o acusado, na condição de sócio-administrador da empresa, foi o principal beneficiário financeiro da fraude tributária.

Como os acórdãos analisados são da mesma turma especializada, os fundamentos adotados e a estrutura das decisões são bastante similares. Em todos os casos, é possível observar que a teoria do domínio do fato foi utilizada para suprir uma deficiência probatória em relação a uma conduta específica praticada pelo agente.

Por sua vez, nota-se semelhança tanto nos argumentos levados ao Tribunal – responsabilidade do contador pelas declarações contábeis –, como também na fundamentação desenvolvida pelos TRF-1 e TRF-2. Ambos afastaram essa alegação quanto à preconcepção estabelecida de que, em regra, o autor dos crimes contra a ordem tributária é o sócio administrador.

5.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região

No âmbito do TRF da 3ª Região, foram localizados 32 (trinta e dois) acórdãos, dos quais, apenas um acórdão resultou em absolvição. Na análise dos demais,

¹⁰⁸ BRASIL.TRF 2, Tribunal Regional Federal 2ª Região. **Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001**. DJe 15/06/2023. Disponível em: <https://juris.trf2.jus.br/documento.php?> Acesso em: 4 agos.2024.

verificou-se que três resultaram em absolvições e condenações por haver uma pluralidade de recorrentes. São os processos nº: 5001950-54.2019.4.03.6181, 0001370-70.2016.4.03.6131 e 0000192-71.2019.4.03.6102.

Dos acórdãos examinados, sete são oriundos da 5ª Turma. Cinco resultaram em condenação; um, em absolvição e um, na condenação de um dos apelantes, sendo o outro absolvido. Os demais 25 acórdãos são originários da 11ª Turma, sendo 23 condenatórios, além de dois referentes às apelações criminais nº 0000192-71.2019.4.03.610 e nº 5001950-54.2019.4.03.6181, nos quais alguns apelantes foram condenados e outros absolvidos.

Feito o registro, constatou-se que o Tribunal possui a orientação jurisprudencial consolidada no sentido de que, nos crimes contra a ordem tributária, a autoria delitiva é imputada àquele que detinha o poder de mando na empresa à época dos fatos, desempenhando os atos de gestão da pessoa jurídica.

Na análise do acórdão mais recente, processo nº 0011595-33.2015.4.03.6181¹⁰⁹, julgado em 07 de junho de 2024, pela 11ª Turma, a Procuradoria da República em São Paulo ofereceu denúncia contra dois administradores de uma empresa de representação comercial, imputando-lhes a prática do crime previsto no art. 1º, I e II, C.C. art. 12, I, ambos da Lei nº 8.137/90.

De acordo com a denúncia, os agentes suprimiram tributos, fraudando a fiscalização tributária com a omissão de “rendas recebidas pela empresa, inserindo elementos inexatos e omitindo operações em documentos e livros exigidos pela lei fiscal”¹¹⁰.

Infere-se do acórdão que, em relação ao primeiro denunciado, o Ministério Público Federal concluiu que, embora um dos agentes não tenha sido sócio formal, “tinha poder de gestão em tal empresa e de ingerência sobre as receitas que lhe pertenciam.” Sobre o segundo, o órgão ministerial sustentou que a autoria estava “comprovada pelas cópias dos contratos sociais”, pois “à época dos fatos o denunciado figurava como sócio da pessoa jurídica autuada”¹¹¹.

¹⁰⁹ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos. 2024.

¹¹⁰ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos. 2024.

¹¹¹ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos.2024.

Finda a instrução processual, os réus foram condenados pelo Juízo da 3ª Vara Federal Criminal de São Paulo, respectivamente, a sete anos e seis meses de reclusão e a oito anos e nove meses de reclusão, ambos em regime inicial fechado.

Em grau recursal, a sentença foi parcialmente reformada para absolver o primeiro denunciado, sob o argumento de que ele não tinha domínio do fato, pois “além de não estar listado formalmente como sócio administrador da empresa no contrato social, não foram apresentadas provas da sua participação na gestão da pessoa jurídica.” Assim, não era legalmente “obrigado a tomar as medidas necessárias à regularidade contábil e fiscal da empresa”¹¹².

Contudo, o órgão fracionário manteve a condenação imposta em face do corréu, por considerar que, ao figurar na condição de sócio-administrador, tinha o dever legal de adotar as providências necessárias para regularidade contábil e fiscal da empresa. Não podia, convenientemente, sustentar que não era responsável pela contabilidade ou pelas obrigações tributárias da empresa, atribuindo-as a terceiros.

EMENTA: TRF 3ª Região, 11ª Turma, ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181, Rel. Des. Federal Nino Oliveira Toldo, julgado em 07/06/2024. PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, I E II, DA LEI Nº 8.137/90. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. MATERIALIDADE. AUTORIA. DOLO. DOSIMETRIA DA PENA. PENA-BASE. REINCIDÊNCIA. PENA DE MULTA. REGIME INICIAL DE CUMPRIMENTO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. SUBSTITUIÇÃO. PENAS RESTRITIVAS DE DIREITOS. 1. A materialidade do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90 está condicionada à constituição definitiva do crédito tributário, nos termos da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, o que só ocorre com o exaurimento da fase administrativa, de modo que somente a partir desse momento é que se inicia a contagem do prazo da prescrição da pretensão punitiva. 2. São aplicáveis ao caso em exame as regras de prescrição dos arts. 109 e 110 do Código Penal com as alterações feitas pela Lei nº 12.234/2010. Não ocorreu a prescrição da pretensão punitiva. 3. Rejeitada a preliminar de nulidade da sentença em razão do indeferimento do pedido de expedição de carta rogatória para oitiva de testemunha de defesa. Não foi demonstrada a imprescindibilidade dessa diligência, tampouco a existência de efetivo prejuízo. 4. Materialidade comprovada. O procedimento administrativo fiscal, validamente constituído na esfera administrativa, goza de presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, de modo que a existência de vício na constituição de crédito tributário deve ser discutida no âmbito cível, não comportando discussão neste processo. Jurisprudência do STJ. 5. É tranquila a

¹¹² BRASIL. TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos. 2024.

jurisprudência no sentido de que os processos administrativos, incluídos os de cunho fiscal, são considerados provas não repetíveis, nos termos do art. 155 do Código de Processo Penal, sujeitos ao contraditório diferido e aptos a embasar condenações criminais. 6. Autoria e dolo comprovados em relação apenas a um dos réus. **Ao figurar na condição de sócio administrador, o acusado tinha o dever legal de tomar as providências necessárias à regularidade contábil e fiscal da empresa. O administrador da sociedade empresarial não pode, convenientemente, sustentar que não teria responsabilidade pela contabilidade ou pelas obrigações tributárias da empresa, atribuindo-as a terceiros.** Quanto ao outro réu, o conjunto probatório é insuficiente para levar a um juízo condenatório. 7. Dosimetria da pena. Pena-base reduzida. A utilização de empresas nacionais e estrangeiras, além de contas bancárias mantidas no exterior, com a finalidade de burlar o Fisco, apresenta traços de excepcionalidade aptos a evidenciar maior reprovação da conduta e amparar a valoração negativa da circunstância judicial relativa às circunstâncias do crime. Contudo, não houve fundamentação idônea para negativar a circunstância judicial relativa à culpabilidade. 8. Afastado o reconhecimento da circunstância agravante da reincidência, pois o trânsito em julgado da condenação criminal indicada na sentença deu-se após o cometimento do crime apurado no presente feito. 9. A quantificação da pena de multa deve dar-se de forma proporcional à pena privativa de liberdade e pelo mesmo critério trifásico. Pena de multa reduzida. 10. Ante o redimensionamento da pena privativa de liberdade, altera-se ara o regime aberto o início do seu cumprimento, substituindo-se essa pena por duas penas restritivas de direitos. 11. Apelações provida e parcialmente provida ¹¹³.(g.n.)

À luz da fundamentação do Desembargador relator, observa-se que a alegação do apelante, de que a empresa contava com a assessoria de um escritório de contabilidade, foi utilizada pela Turma para reforçar a responsabilidade penal do administrador, justificando que o apelante "teria com quem dirimir eventuais dúvidas sobre suas obrigações legais perante o Fisco"¹¹⁴.

Não obstante, a Turma considerou que o responsável legal que não se certifica do recolhimento correto dos tributos assume o risco de incorrer em ilícito tributário ou penal. O eventual desconhecimento da irregularidade não seria razão para eximi-lo de responsabilidade, pois anuiria com a produção do resultado que poderia antever.

Ademais, restou enfatizado que o pagamento dos tributos incidentes sobre o faturamento da empresa é uma obrigação exclusiva do representante legal. O

¹¹³ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos.2024.

¹¹⁴ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/> Acesso em: 15 agos.2024.

contador e outros gerentes são meramente auxiliares, e o representante seria o principal beneficiário da supressão e/ou da redução tributária.

Nesse sentido, veja-se o excerto do voto condutor em relação à autoria:

Diante disso, a autoria delitiva é incontroversa. Com efeito, ao figurar na condição de sócio administrador (ID 170494140, pp. 47/53), esse acusado tinha o dever legal de tomar as providências necessárias para a regularidade contábil e fiscal da empresa. O administrador da sociedade empresarial não pode, convenientemente, sustentar que não teria responsabilidade pela contabilidade ou pelas obrigações tributárias da empresa, atribuindo-as a terceiros. No caso, tanto Tibério quanto o próprio acusado esclareceram que a empresa era assessorada por escritório de contabilidade, de modo que teria com quem dirimir eventuais dúvidas sobre as suas obrigações legais para com o Fisco. Ademais, a atuação do réu como administrador da pessoa jurídica foi corroborada pelo seu sócio, que prestou depoimentos harmônicos em sede policial e em juízo a esse respeito. No mais, ressalto que o responsável legal da sociedade empresarial que não se certifica da ausência do recolhimento do tributo assume o risco por eventual ilícito tributário e/ou penal, razão pela qual eventual desconhecimento dessa ilicitude não tem o condão de eximi-lo de responsabilidade, pois anui com a produção do resultado, que poderia antever. Além disso, o responsável pelo pagamento dos impostos incidentes sobre o faturamento da empresa é o seu representante legal, sendo o contador ou outros gerentes apenas auxiliares, de modo que, no caso em exame, o beneficiário da supressão e/ou redução de tributos foi o apelante¹¹⁵.

Percebe-se que, no caso concreto, a condenação se alicerça fundamentalmente sobre a posição societária do agente, sem qualquer respaldo em eventual conduta efetivamente praticada por ele, relacionada à inserção de elementos inexatos nas declarações prestadas ao Fisco.

Ademais, ao afastar a condenação do primeiro denunciado, no entendimento de que ele não detinha o domínio do fato, o acórdão, de forma indireta, reconheceu que o segundo denunciado, por constar no contrato social como sócio-administrador da empresa, tinha, ao fim e ao cabo, o domínio final do fato.

Essa premissa surge, inclusive, de forma mais clara, em outros acórdãos analisados, permitindo concluir que o TRF-3 aplica indevidamente a teoria do domínio do fato em crimes tributários. Especialmente, essa aplicação visa compensar a falta de provas concretas da participação e de uma conduta efetiva praticada pelo sócio, a

¹¹⁵ BRASIL.TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/Acesso> em: 15 agos.2024.

exemplo da emissão de uma ordem ou da omissão dolosa de dados, com a finalidade de suprimir e/ou reduzir tributos.

Nesse viés, percebe-se, de forma clara, que as condenações estão ocorrendo não em razão da comprovação de atos praticados pelos dirigentes, mas sim, em função dos cargos que ocupam nas empresas, em prestígio à lógica da responsabilização penal objetiva.

Por fim, nota-se, mais uma vez, uma similaridade nas fundamentações utilizadas pelos Tribunais até o momento, assim como as questões fáticas apresentadas pelos recorrentes, que se concentram na alegação de eventual responsabilidade do contador.

5.4 Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4

Ao realizar a pesquisa jurisprudencial no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, foram encontrados 12 acórdãos que utilizaram expressões relacionadas à teoria do domínio do fato. Desses, oito resultaram em condenações e três em absolvições, todos aplicando a teoria para determinar a autoria ou para promover, indiretamente, a responsabilização penal dos sócios, gestores ou administradores das empresas.

Identificou-se, ainda, o acórdão referente ao processo nº 5004657-18.2019.4.04.7005, que, devido à presença de dois recorrentes, resultou na absolvição de um deles e na manutenção da condenação do outro.

Do total de acórdãos, cinco eram originários da Oitava Turma, resultando, deles, quatro em condenações, enquanto um condenou um dos recorrentes e absolveu o outro. Os sete restantes foram prolatados pela Sétima Turma, dos quais quatro são de natureza exclusivamente condenatória, enquanto os outros são de ordem absolutória.

Na análise empírica dos julgados, foi possível constatar que, em todos os casos, a autoria foi fundada na premissa de que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, a responsabilidade penal recai sobre o indivíduo que exercia a administração da empresa à época dos fatos.

Na análise do acórdão mais recente, relativo à ação penal nº 5013627-48.2021.4.04.7001, da Oitava Turma, o Ministério Público Federal ofereceu denúncia contra

dois dirigentes de uma empresa, aduzindo que eles, na condição de proprietários e administradores, “omitiram rendimentos e prestaram informações falsas às autoridades fazendárias, vindo a suprimir e/ou reduzir o pagamento de tributos, causando prejuízo aos cofres públicos”¹¹⁶.

Sustentou, o Ministério Público, que a sociedade empresária teria omitido receitas obtidas no ano-calendário 2010, considerando a movimentação financeira em contas bancárias que, em tese, não teriam sido declaradas ao Fisco no IRPJ e suas obrigações reflexas. O valor totalizava R\$ 241.767,37 (duzentos e quarenta e um mil setecentos e sessenta e sete reais e trinta e sete centavos), incluídos juros e multa.

Em razão de um dos denunciados não ter sido localizado, após citação por edital, foi determinado o desmembramento do feito nos termos do art. 366 do CPP, prosseguindo o processo em relação ao corréu.

Ao término da instrução criminal, sobreveio uma sentença condenatória, impondo pena privativa de liberdade de dois anos de reclusão em regime aberto, substituída por duas penas restritivas de direito consistentes na prestação de serviços à comunidade e pagamento de prestação pecuniária.

Em sede de apelação, o Tribunal afastou a insurgência recursal no tocante à tese de negativa de autoria, destacando que “o sujeito ativo dos crimes cometidos no âmbito de uma pessoa jurídica é, em regra, o seu administrador: a pessoa que detém o poder de gerência, o comando, o domínio sobre a prática da conduta delituosa”¹¹⁷.

EMENTA: TRF4, ACR 5013627-48.2021.4.04.7001, Oitava Turma, Relator Marcelo Malucelli, juntado aos autos em 03/07/2024. PENAL. PROCESSO PENAL. ART. 1º, INCISO I DA LEI N. 8.137/1990. SONEGAÇÃO FISCAL. PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRELEVÂNCIA. AUTORIA. SÓCIO DA EMPRESA. DOMÍNIO DO FATO. PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE JURÍDICA. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. 1. A constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente à tipificação das condutas previstas no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90, de forma que o eventual reconhecimento da prescrição tributária não afeta a persecução penal, diante da independência entre as esferas administrativo-tributária e penal. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. 2. Caracteriza crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, a omissão de informações às autoridades fazendárias sobre valores depositados em contas bancárias sem comprovação de origem (art. 42 da Lei nº 9.430/96).

¹¹⁶ BRASIL.TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5013627-48.2021.4.04.7001**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php>? Acesso em: 18 agos.2024.

¹¹⁷ BRASIL.TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5013627-48.2021.4.04.7001**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php>? Acesso em: 18 agos 2024.

3. É reconhecida a validade jurídica da prova indiciária quando verificada a coexistência de vários vestígios concretos que se apresentem coesos com aquela realidade que se propõe evidenciar, sendo plenamente válida a prova da autoria constituída por consistente quadro indiciário revelador da participação do apelante na gestão da empresa. **4. O sujeito ativo dos crimes cometidos no âmbito de uma pessoa jurídica é, em regra, o seu administrador: a pessoa que detém o poder de gerência, o comando, o domínio sobre a prática da conduta delituosa.** 5. Nos delitos de sonegação fiscal, sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico¹¹⁸ .(g.n.)

Da leitura do voto condutor, infere-se que a Turma considerou ser o apelante um dos administradores da empresa e se apresentava como responsável por ela à época dos fatos. Essa circunstância evidenciaria um potencial domínio e controle sobre a pessoa jurídica, inclusive na esfera fiscal.

Além disso, o acórdão consignou que, em virtude dos poderes de gestão que o recorrente possuía, seria possível lhe atribuir, pessoalmente, a responsabilidade pela infração tributária, independentemente de integrar formalmente o quadro societário. Confira-se, por oportuno, os seguintes excertos do julgado:

A prova documental e testemunhal, bem como o próprio interrogatório do ora apelante revelam que FRC¹¹⁹ era um dos administradores da empresa (...), e se apresentava como responsável por ela à época dos fatos, restando evidenciado que possuía domínio e controle sobre a empresa, inclusive quanto aos fatos tributários, ainda que não tenha integrado formalmente seu quadro social.(...) De fato, as provas amealhadas na instrução permitem concluir que FRC detinha, de fato, efetivos poderes de gestão o que possibilita que se lhe possa atribuir pessoalmente a infração. A prova testemunhal e documental colhida nos autos aponta para o fato de que o apelante respondia pela empresa perante as demais pessoas e instituições. Nesse sentido as provas testemunhais apontam que FLÁVIO exercia a administração da empresa em conjunto com SANDRO. (...) Já os demais elementos coligidos apontam que FLÁVIO exercia a administração da empresa em conjunto com SANDRO. Nesse sentido, o depoimento da testemunha que atuava como contador da empresa à época dos fatos é claro ao referir que, embora as ordens emitidas quanto às questões contábeis via de regra fossem dadas por SANDRO, para várias questões (que por óbvio só podem se referir especificamente à gestão financeira/ contábil tributária da empresa) havia a necessidade de consulta/ deliberação com FLÁVIO ("uma reunião entre eles pra decidir o que seria feito"), o que aponta para o fato de que o apelante participava de maneira efetiva da gestão financeira da empresa, ainda

¹¹⁸ BRASIL.TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5013627-48.2021.4.04.7001**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php>? Acesso em: 18/ ago.2024.

¹¹⁹ Com o intuito de preservar a intimidade dos recorrentes, optou-se por abreviar o nome completo referenciado no acórdão, garantindo, assim, o respeito à privacidade e à dignidade da pessoa humana.

que a testemunha acreditasse que FLÁVIO "seria mais da área comercial", e tenha afirmado que "não saberia dizer" se "administrativamente ele realmente era o principal" (...) ¹²⁰.

Como se pode observar, embora seja possível reconhecer, em determinados casos, a existência de materialidade, do presente processo, não é possível extrair uma conduta concreta praticada pelo sócio ou gestor, capaz de conectá-lo à infração fiscal.

Tal como nos demais acórdãos analisados, nota-se que o Tribunal tem uma preconcepção firmada sobre a autoria nessa espécie de delito, presumindo-se que, em razão da posição hierárquica, o sócio ou o proprietário da empresa é o autor do ilícito tributário. Todavia, ao adotar essa presunção, ainda que relativa, o Tribunal opta por criminalizar o cargo ocupado pelo agente, ao invés de se concentrar na apuração de quem, de fato, deu causa à prática, em tese, delituosa.

Essa fundamentação também se repetiu nos demais casos analisados, inclusive no acórdão absolutório referente à ação penal nº 5012388-16.2020.4.04.7107. Nesse, a Sétima Turma afastou a presunção relativa de autoria, tradicionalmente associada à posição societária do agente.

Nos demais acórdãos condenatórios, muitos deles, de forma explícita, aplicaram a teoria do domínio do fato, como os processos 5029625-60.2015.4.04.7100, 5023942-76.2019.4.04.7108, 5000026-53.2019.4.04.7127, 5027258-59.2021.4.04.7001 e 5004657-18.2019.4.04.7005.

EMENTA - TRF-4, ACR 5029625-60.2015.4.04.7100, Sétima Turma, Relator Ângelo Roberto Ilha Da Silva, juntado aos autos em 18/10/2023. [...] Quanto à autoria, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a regra da Teoria do Domínio do Fato. Isso porque no âmbito do Direito Penal a responsabilização objetiva é rechaçada por completo. Conforme elementos de prova constantes dos autos, no tocante à autoria delitiva, é necessário apontar a pessoa física que administrava a sociedade em cujo âmbito foram constatados os débitos, no período mencionado pela acusação ¹²¹.

Daqueles julgados, merece destaque a apelação criminal nº 5004657-18.2019. 4.04.7005, na qual a Oitava Turma declarou aplicar a teoria do domínio do fato de Claus Roxin, para fundamentar a autoria mediata do ilícito tributário, a partir do domínio da organização ¹²².

¹²⁰ BRASIL.TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5013627-48.2021.4.04.7001**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?> Acesso em: 18 agos. 2024.

¹²¹ BRASIL.TRF 4, Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5029625-60.2015.4.04.7100**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?> Acesso em: 23 agos 2024.

¹²² BRASIL.TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região **ACR 5004657-18.2019.4.04.7005**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?> Acesso em: 23 agos 2024.

Considera-se que a teoria aplicada pode ser supostamente a de Roxin, na medida em que, mesmo o acórdão fazendo referência expressa ao autor para fundamentar a autoria delitiva, verifica-se que houve uma clara distorção da concepção original da teoria roxiniana, haja vista que o próprio autor alemão rechaça, categoricamente, sua aplicação nas organizações empresariais.

EMENTA: TRF4, ACR 5004657-18.2019.4.04.7005, Oitava Turma, Relatora Gisele Lemke, juntado aos autos em 04/08/2022. [...] A teoria do domínio da organização, como espécie da teoria do domínio do fato, desenvolvida por Claus Roxin, a explicar a autoria mediata, em que o líder da organização, com poder de mando, determinando a prática delitiva a subordinados, autoriza a responsabilização por esta. Precedentes. 11. Tratando-se de crimes societários, é imprescindível a demonstração de que o agente de fato detém poder de decisão do âmbito da empresa. Figurar no estatuto ou contrato social na posição de sócio ou administrador não atrai, automaticamente, a responsabilidade na esfera penal sobre as infrações praticadas por meio da pessoa jurídica, sob pena de admitir verdadeira responsabilidade criminal objetiva ¹²³.

Assim essa análise, relativamente ao TRF 4, conclui-se que a teoria do domínio do fato tem sido utilizada de maneira equivocada, com base em uma interpretação extensiva da responsabilidade penal, diferente da pretendida pela referida teoria e calcada na posição societária, desconectada de eventual participação ou não do dirigente.

5.5 Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF-5

No âmbito do TRF-5, foram localizados 17 acórdãos relacionados ao domínio do fato na esfera dos crimes contra a ordem tributária. Entre eles, 14 resultaram em condenações e 2 em absolvições. Além disso, foi localizado o HC nº 0812697-72.2022.4.05.0000, da 5ª Turma, cuja ordem foi denegada. Entre as razões dessa denegação, de acordo com a teoria do domínio do fato, foi alegado que o administrador “deve responder pelo delito desde que ele detenha a atuação final ou funcional da ação praticada ainda que por terceiro, mesmo que ele, como na hipótese concreta, não preencha materialmente as declarações falsas transmitidas ao Fisco”¹²⁴.

¹²³ BRASIL. TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região **ACR 5004657-18.2019.4.04.7005**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?> Acesso em: 23 agos.2024.

¹²⁴ BRASIL. TRF 5, Tribunal Regional Federal 5ª Região. **HC 0812697-72.2022.4.05.0000**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 10 agos. 2024.

Dos condenatórios, dois acórdãos são provenientes da 1ª Turma; cinco da 2ª Turma; quatro da 3ª Turma – dois condenatórios e dois absolutórios–; três condenatórios da 4ª Turma e dois condenatórios da 5ª Turma.

Tal como se verificou nos demais Tribunais Regionais, todos os acórdãos encontrados no TRF-5, incluindo os absolutórios, aplicaram a teoria do domínio do fato, seja para definir a autoria, seja para fundamentar a condenação com base na posição societária do agente, ao argumento de que o sócio, gestor ou administrador tem o controle final sobre a conduta típica.

O acórdão mais recente se refere à ação penal nº 0809924-84.2016.4.05.8400, que foi ajuizada pelo Ministério Público Federal em desfavor de dois indivíduos pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90. Contudo, infere-se do acórdão que a ação penal foi desmembrada em relação ao primeiro denunciado, permanecendo, para fins de instrução, tão somente em relação ao corréu.

Consta da inicial que o primeiro denunciado, entre os anos de 2000 a 2003, movimentou mais de R\$ 2.200.000,00 no período, embora tenha apresentado declaração de isenção à Receita Federal do Brasil. Instaurado o procedimento administrativo na Receita Federal, as instituições financeiras informaram que, no decorrer do apuratório, as contas bancárias da pessoa física eram operadas por uma empresa distribuidora atacadista.

O sócio majoritário dessa empresa, segundo denunciado, informou que mantinha os valores na conta do primeiro denunciado pelo fato de a empresa estar em recuperação judicial, buscando evitar bloqueios judiciais e garantir o pagamento de fornecedores. Alegou, ainda, que a quantia movimentada foi devidamente computada nos livros fiscais da empresa, sendo responsabilidade do contador realizar a escrituração correta e apurar os tributos devidos.

Em complemento, esclareceu que não houve sonegação, pois o dinheiro era fruto das receitas da empresa decorrentes das notas fiscais emitidas, cujos extratos bancários eram repassados mensalmente para o setor de contabilidade. Aduziu que eventual erro na transmissão dos dados à Receita seria de responsabilidade “do

escritório contábil, haja vista que todo o histórico de movimentações financeiras era repassado à contabilidade para fins de escrituração”¹²⁵.

O contador, ouvido em juízo, confirmou ter recebido os extratos bancários mensalmente e afirmou que a utilização de contas de terceiros, por si só, não implicava sonegação fiscal, já que os recursos eram devidamente registrados nas receitas, com base na emissão das respectivas notas fiscais. Ao término da instrução criminal, o sócio majoritário foi condenado ao cumprimento da pena de quatro anos e dois meses de reclusão, além do pagamento de multa.

Interposto recurso de apelação, o Tribunal considerou a presença de indícios suficientes de autoria e de materialidade, notadamente a partir do procedimento administrativo fiscal que, em tese, seria demonstrativo de que os valores depositados em conta de “laranja” não serviram de base de cálculo para os tributos devidos; logo, resultaram em efetiva supressão tributária.

Ainda que houvesse dúvidas quanto à materialidade do delito fiscal, em relação à autoria, é possível extrair do acórdão que o recorrente tinha ciência da movimentação financeira em contas de terceiros, com a justificativa de assegurar o pagamento de fornecedores, ante a possibilidade de bloqueios judiciais dos recursos depositados nas contas da empresa.

Nesse contexto, a discussão centralizou-se em determinar se eventual erro nas declarações fiscais decorreu de falha do contador ou de uma ordem direta do sócio. Ao realizar um cotejo entre as versões apresentadas por ambos, não foi possível concluir, com a devida certeza, se houve ordem do dirigente para que a contabilidade omitisse os valores, até porque o contador afirmou que “nunca foi abordado para fazer algo diferente daquilo que é correto e obrigação do contador”¹²⁶.

Sobre essa alegação, a Turma destacou que “não parece crível que as omissões de receitas nas declarações tenham partido dele próprio [contador] e não de decisão do denunciado”¹²⁷, pois nenhum benefício adviria dessa prática em favor dele. Também, eventual delegação de poderes de administração a terceiros não

¹²⁵ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal 5º Região. **ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 3 set. 2024.

¹²⁶ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal 5ª Região. **ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 3 set. 2024.

¹²⁷ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal 5ª Região. **ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 3 set. 2024.

eximia o dirigente de responsabilização penal pela omissão tributária, tendo em vista seu “dever de evitar o fato”¹²⁸.

Ademais, com base no trecho da sentença referenciado no acórdão, a Turma entendeu existirem provas efetivas da autoria delitiva, especialmente indícios formais, como o contrato social. Esse, as provas testemunhais e as documentais evidenciaram que o recorrente era responsável pela administração e pela gerência da pessoa jurídica, cabendo-lhe a tomada das decisões mais relevantes, inclusive sobre o fato delituoso, sua modificação ou cessação.

EMENTA: TRF 5. ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400. Segunda Turma. Rel. Des. Federal Paulo Machado Cordeiro, Julg 13/08/2024. [...] No que toca à autoria delitiva, a jurisprudência defende que nos crimes tributários, deve o juiz apurar, a partir dos indícios formais como o contrato ou estatuto, corroborado pelas demais provas testemunhais e documentais, quem detinha o poder de comando ou domínio do fato, o qual não se extrai apenas da mera condição de sócio-cotista do denunciado, conforme já decidiu o STF, mas também obsta, por inverossimilhança, alegações dos diretores da empresa de que não tomavam parte na gestão e nem determinavam sua forma de atuação, a qual era levada a cabo apenas pelo contador ou por empregados. Portanto, é a análise conjunta de todos esses elementos formais e documentais, como contrato ou estatuto social, aliado ao auto de infração, inquirição de testemunhas e do fiscal, e interrogatório do réu, que possibilitará a identificação da autoria delitiva, sendo digno de nota o fato de que esses crimes são normalmente cometidos através de ajustes espúrios e secretos, fraudes e simulações ocorridas em escritórios ou ambientes particulares. No caso em questão, a autoria também restou amplamente demonstrada nos autos.

Na espécie, comprova-se que HAZ¹²⁹ suprimiu o pagamento de tributos federais (Imposto de Renda Pessoa Jurídica e seus reflexos em Contribuição para o Programa de Integração -PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido-CSLL, mediante a conduta de omitir informações sobre receitas à Receita Federal, utilizando-se de contas bancárias mantidas em nome de terceiro, sendo ele o verdadeiro responsável pelas operações financeiras, porém omitidas ao Fisco. Nesse sentido, as provas presentes nos autos, especialmente o contrato social da empresa UVIFRIOS DISTRIBUIDOR ATACADISTA LTDA. (p. 844/846 da RFFP) e os depoimentos testemunhais, denota de forma clara que o réu HAZ era o responsável pela administração e gerência da citada pessoa jurídica, de modo que lhe competia a tomada das decisões mais relevantes do

¹²⁸ BRASIL. TRF 5. Tribunal Regional Federal 5ª Região. **ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta> Acesso em: 3 set. 2024.

¹²⁹ Com o intuito de preservar a intimidade dos recorrentes, optou-se por abreviar o nome completo constante no acórdão, garantindo, assim, o respeito à privacidade e à dignidade da pessoa humana.

empreendimento, inclusive a decisão sobre a realização do fato delituoso, sua modificação ou a cessação da prática¹³⁰.

Desse modo, embora no caso concreto não se possa afirmar que a teoria do domínio do fato tenha sido utilizada de forma exclusiva para fundamentar a manutenção do édito condenatório, é possível concluir que ela foi um dos fundamentos considerados pelo Tribunal, para corroborar a responsabilidade do administrador na alegada prática delitiva.

Outros precedentes do TRF-5 utilizaram, de forma clara, a teoria do domínio do fato para atribuir a autoria e, conseqüentemente, a responsabilização penal ao dirigente e sócio da pessoa jurídica. São exemplos os processos: 0800161-98.2021.4.05.8104¹³¹, da 1ª Turma; 082404457-2019.4.05.8100¹³², da 5ª Turma; 0000624-95.2015.4.05.8100¹³³, da 2ª Turma.

Convém destacar ainda o julgamento da apelação criminal nº 0811882-84.2020.4.05.8200, interposta pelo Ministério Público Federal, que visava à reforma da sentença absolutória proferida na origem, cujo fundamento era o de que a teoria do domínio do fato se aplicava a crimes contra a ordem tributária.

A Terceira Turma, entretanto, utilizou a teoria não para reformar a sentença, mas sim, para manter a absolvição, deliberando que a parte recorrida, na condição de administradora da pessoa jurídica, foi negligente na fiscalização dos trabalhos realizados pelo contador, caracterizando conduta culposa. Diz o excerto da Ementa:

EMENTA: TRF 5. ApC 0811882-8420204058200, Terceira Turma. Rel. Des. Federal Luiz Bispo Da Silva Neto (Convocado), Julg. 20/07/2023. [...] com a aplicação no caso concreto da teoria do domínio do fato, incluindo ANA PAULA VITURINO DOS SANTOS como autora da conduta, o que se verifica, in casu, é que a acusada, na condição de administradora da pessoa jurídica, foi negligente na fiscalização dos trabalhos realizados pelo contador da empresa, caracterizando a culpa na sua conduta¹³⁴.

¹³⁰ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 3 set. 2024.

¹³¹ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **ApC 08001619820214058104**. Primeira Turma. Rel. Des. Federal Edvaldo Batista Da Silva Júnior, Julg. 27/06/2024. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 3 set. 2024.

¹³² BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **ApC 08240445720194058100**. Quinta Turma. Rel. Des. Federal Cibele Benevides Guedes da Fonseca, Julg.06/11/2023. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 6 set. 2024.

¹³³ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **ApC 00006249520154058100**, Segunda Turma. Rel. Des. Federal Paulo Machado Cordeiro. Julg. 01/08/2023. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 23 agos. 2024.

¹³⁴ BRASIL.TRF 5. Tribunal Regional Federal 5º Região. **ApC 08118828420204058200**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/> Acesso em: 15 agos. 2024.

Portanto, a partir da análise dos 17 acórdãos examinados, conclui-se que o TRF-5 vem aplicando reiteradamente a teoria do domínio do fato nos delitos contra a ordem tributária.

5.6 Conclusão parcial sobre a aplicação da teoria do domínio do fato no âmbito dos Tribunais Regionais Federais

Dos 68 acórdãos analisados nos cinco Tribunais Regionais Federais, 56 resultaram em condenações, além de quatro que, concomitantemente, diante da pluralidade de recorrentes, culminaram em condenações e absolvições. Há, ainda, um acórdão relativo ao julgamento de um Habeas Corpus, cuja ordem foi denegada¹³⁵. Apenas sete eram de natureza exclusivamente absolutória.

A par desses dados, foi possível concluir que a teoria do domínio do fato vem sendo utilizada de forma equivocada, não apenas como um mecanismo genérico para atribuição da autoria delitiva, mas também como uma solução “superficial” de promover a responsabilização penal do agente que ocupa uma posição de destaque na empresa.

O elevado número de condenações pode ser atribuído à desvirtuação do conceito original da teoria, agravado por sua aplicação inadequada pelas Cortes Federais, que a utilizam como uma fórmula para suprir a necessidade de comprovação do nexo de causalidade entre a condição societária do agente e o resultado lesivo.

Outros fatores também justificam o expressivo volume de decretos condenatórios, como a presunção firmada pelos Tribunais no sentido de que, nos crimes contra a ordem tributária, envolvendo uma sociedade empresarial, o sujeito ativo, via de regra, é sempre seu administrador que, em tese, detém o domínio sobre a prática criminosa.

Registra-se, outrossim, que essa preconcepção de autoria, além de ser uma das principais causas pelo alto índice de condenações, acarreta consequências deletérias ao processo penal, por comprometer direitos e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente aos acusados; malferir, em especial, o princípio da presunção de inocência.

¹³⁵BRASIL. TRF 5. Tribunal Regional Federal 5ª Região. HC 0812697-72.2022.4.05.0000. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/> Acesso em: 10 agos. 2024.

Isso porque, transfere-se ao dirigente a obrigação de comprovar que, no mínimo, ele não concorreu ou não praticou o crime fiscal, o que o insere, frequentemente, na complexa órbita da produção de provas negativas indefinidas, para afastar a imputação da autoria e, conseqüentemente, da responsabilização criminal, o que é de seu interesse.

O prejuízo suportado pelos acusados é evidente, pois em razão da presunção relativa de autoria, firmada pelos Tribunais, o sócio, gestor ou administrador denunciado é colocado, desde o início da *persecutio criminis in iudicio*, em uma posição de relativamente culpado, sendo compelido a produzir provas que a própria acusação tem dificuldades de apresentar, não logrando êxito muitas vezes.

Daí, se os órgãos de persecução, com todos os recursos à sua disposição, não conseguem delimitar o nexa causal, lançando mão da teoria do domínio do fato para imputação da autoria, imagine quão improvável pode ser a tarefa do dirigente da empresa para demonstrar que não praticou ou que sequer contribuiu conscientemente para a prática delitiva.

Esse quadro ainda se agrava quando se constata que uma parcela significativa dos acórdãos examinados se refere a fatos ocorridos há décadas, isto é, em uma época que não havia os recursos tecnológicos atualmente disponíveis, tanto para auxiliar nas funções administrativas, quanto para possibilitar a extração de elementos probatórios nos dias de hoje.

Outro ponto extraído dos acórdãos que merece destaque refere-se ao argumento de que o sócio seria o principal beneficiário do delito tributário. Justifica-se, com essa lógica, a atribuição da autoria do crime e a responsabilização penal, independentemente de existir, no caso concreto, a demonstração da efetiva participação ou contribuição para o ilícito fiscal.

Em outra perspectiva, também foi possível identificar conflito entre os conceitos relativos à autoria, na invocação da teoria do domínio do fato, com os aspectos inerentes ao elemento subjetivo do tipo. Observam-se, também, questões conceituais quanto à nítida punição de condutas que, embora fundamentadas em elementos característicos da culpa, tais como os deveres de agir e de vigilância, foram tratadas como dolo genérico.

6 JULGAMENTO DO PARADIGMÁTICO RECURSO ESPECIAL Nº 1.874.619/PE

O precedente ora analisado, o REsp nº 1.874.619/PE, Sexta Turma do STJ, Relator Min. Rogério Schietti Cruz, julgado monocraticamente em 29/10/2020, foi escolhido em virtude da profundidade com que se refere à teoria do domínio do fato. Em uma histórica abordagem analítica, a fundamentação abrangeu desde a formulação da ideia original por Welzel até a reconstrução e o desenvolvimento inovador de Claus Roxin, “com implicações teóricas e prática distintas”¹³⁶.

Em caso semelhante, no REsp nº 1.854.893/SP, Sexta Turma do STJ, também de relatoria do Min. Rogério Schietti Cruz, julgado em 8/9/2020, observou-se igualmente um exame aprofundado sobre a evolução dessa teoria. Todavia, apesar de abordagens similares, uma pesquisa jurisprudencial no STJ demonstrou que o REsp nº 1.874.619-PE vem sendo utilizado por ambas as Turmas criminais desse órgão, como referência paradigmática na fundamentação das decisões judiciais¹³⁷. Tal referência reforçou a referida escolha.

Vão ser examinados os fundamentos utilizados para afastar a aplicação da teoria do domínio do fato no âmbito dos crimes contra a ordem tributária.

Infere-se, da decisão monocrática que deu provimento ao citado REsp nº 1.874.619/PE, que o recorrente, na qualidade de representante legal de determinada sociedade empresária, livre e conscientemente, omitiu receitas de sua atividade na apuração de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, registrados em uma Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referente ao ano calendário de 2003.

A sentença, ao tratar da materialidade e da autoria delitiva do fato, assinalou que o denunciado seria o responsável pela supressão dos tributos, pois constava do contrato social e das ulteriores alterações como sócio responsável pela administração da pessoa jurídica.

Em complemento, restou consignado que, embora o dirigente tenha contratado um escritório de contabilidade para cuidar das questões financeiras, recebia ou

¹³⁶ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.

¹³⁷ A título exemplificativo, veja-se os seguintes julgados de ambas as Turmas criminais do STJ, a saber: BRASIL. **AgRg no REsp n. 2.039.074/RN**, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 18/3/2024, DJe de 20/3/2024; e **HC n. 821.162/SP**, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 12/9/2023, DJe de 15/9/2023.

deveria receber todas as informações relativas ao planejamento contábil da empresa. Deveria, então, concordar com a orientação e passar a adotá-la, circunstância que evidenciaria o dolo de agir do recorrente.

Por sua vez, o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco afastou a insurgência defensiva em relação à ausência de dolo. Isso porque não considerou razoável o fato de o administrador da empresa, mesmo tendo afirmado seu pouco conhecimento sobre assuntos relacionados à contabilidade, não ter o cuidado de verificar com o contador quais informações eram prestadas à Receita Federal.

No tocante à autoria, registrou que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, “o autor do ilícito é quem comanda a empresa, pela administração, e na mesma exerce o poder de mando, de decisão; essa pessoa determina o que pode acontecer, inclusive, a evitar a prática do ato que configura o tipo penal”¹³⁸, com amparo na teoria do domínio do fato.

Confira-se, por oportuno, o seguinte trecho do aresto mencionado na decisão do STJ:

O argumento central divisado pelo réu é que não haveria comprovação do dolo. No ponto, tem-se por irrazoável que o condenado, na qualidade de administrador da empresa, responsável pela gestão empresarial, incluindo arrecadação de tributos, mesmo que tendo afirmado que tem pouco conhecimento de assuntos relacionados à contabilidade, não tivesse o cuidado de verificar com seu contador quais informações eram prestadas à Receita Federal. De todo modo, não tomando qualquer diligencia, ou com mínimo cuidado, acabava por atuar em dolo eventual, modalidade perfeitamente admitida no caso. Ademais, cuidando-se de crime contra a Ordem Tributária, o autor do ilícito é quem comanda a empresa, pela administração, e na mesma exerce o poder de mando, de decisão; essa pessoa determina o que pode acontecer, inclusive, a evitar a prática do ato que configura o tipo penal. Consoante a **teoria do domínio do fato**, neste específico pertinente, a conduta é atribuída ao sujeito ativo, o verdadeiro administrador, sócio-gerente, que, muitas vezes, ainda sem diretamente executar tal conduta típica, controla a atividade de outrem, em muitos casos, funcionário qualificado, v. g., o contador, que realiza a parte fiscal. [...] Nesse contexto, sendo **o condenado detentor do comando administrativo da empresa, conforme afirmado pelo próprio recorrente em seu interrogatório**, se torna por inverossímil que não tivesse controle ou domínio do fato das condutas delitivas que eram praticadas, sendo que a afirmação

¹³⁸ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.

que desconhecia não é suficiente para afastar sua responsabilidade¹³⁹. (grifo no original)

Interposto o REsp, monocraticamente, foi dado provimento ao recurso para absolver o recorrente da prática do delito de sonegação fiscal. De saída, o relator, Ministro Rogério Schietti, destacou a recorrência de “situações nas quais o intérprete lança mão do domínio do fato, de modo a presumir e demarcar a autoria, tal qual se deu na espécie”¹⁴⁰. Ressaltou que o conceito de domínio do fato ou domínio final do fato não se satisfaz com a simples referência à posição societária do agente e que não é suficiente considerar essa qualidade isoladamente, para atribuir a responsabilidade penal pela prática do crime tributário.

Para fundamentar essa conclusão, foi traçado um panorama histórico da teoria, desde a primeira referência de Hegler, em 1915, como elemento da culpabilidade; passando por Welzel, em 1939, que desenvolveu a teoria como critério de delimitação de autoria e respectiva dependência de pressupostos fáticos e pessoais; até a elaboração do modelo de Roxin, em 1963, edificado com o objetivo de definir o papel do agente na prática delitiva.

O Ministro esclareceu que a teoria de Roxin foi desenvolvida em um contexto sociopolítico específico na Alemanha, marcado pelo nacional socialismo, com a finalidade de subsidiar a diferença entre as figuras de autor e do partícipe, considerando que, à época, a cumplicidade e a participação eram apenas de forma mais branda.

Entre as três vertentes de domínio do fato, a decisão enfatizou o domínio da vontade, exercido por meio da autoria mediata. Nessa, um terceiro é instrumentalizado para a prática do crime, notadamente sob as hipóteses de coação, de indução a erro ou, como destacou, por meio de aparatos organizados de poder. Essa é a modalidade mais utilizada para fundamentar, equivocadamente, a autoria nos casos envolvendo sociedades empresariais.

¹³⁹ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul 2024.

¹⁴⁰ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.

Considera-se “equivocadamente” porque, conforme consta na decisão analisada, a teoria é “insuficiente, por si mesma e se conceitualmente considerada”¹⁴¹ para assegurar que um indivíduo é autor do crime por deter o domínio do fato.

Não há como considerar que a posição de gestor, de sócio ou de administrador de uma empresa leva à presunção de sua participação no delito se não houver, no plano fático, alguma circunstância que o vincule a ele.

No tocante à imputação da responsabilidade penal, nos casos em que o gestor emite uma ordem ao contador para realizar uma manipulação dos dados contábeis, com a finalidade de sonegar tributos, o relator destacou que haverá mera coautoria delitiva, não sendo possível, assim, invocar a teoria do domínio do fato.

Para melhor compreensão das razões expostas no voto do relator, colacionam-se, de forma destacada, trechos que elucidam, de maneira clara e precisa, os fundamentos que sustentam a crítica à aplicação da teoria do domínio do fato em situações nas quais não há prova suficiente do nexos causal entre a figura do sócio e o ilícito fiscal.

Ao tratar especificamente do domínio da vontade, Roxin distinguiu três hipóteses: (1) por coação exercida sobre terceiro, (2) por indução a erro de terceiro e (3) por um aparato organizado de poder. Esta última hipótese trata daquele que “servindo-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 automática, não se limita a instigar, mas é verdadeiro autor mediato dos fatos realizados” (GRECO, Roxin. *Autoria como domínio do fato*, p.28).

Mas, para Roxin, esse não seria o único critério de fundamentação e distinção da autoria e da participação. Existiriam outros delitos que não seriam influenciados pela teoria do domínio do fato, como aqueles em que há violação de dever (delitos próprios). Então, v. g., no crime de peculato, não seria estabelecida a autoria pela teoria do domínio do fato, mas por violação de dever. Além desses, os delitos culposos, omissivos (próprios e impróprios), também não seriam abrangidos pela teoria do domínio do fato.

Observa-se, portanto, que a referida teoria opera em um plano de abstração e funciona como uma ratio, a qual é insuficiente, por si mesma e se conceitualmente considerada, para aferir a existência do nexos de causalidade entre o crime e o agente. É insuficiente e equivocado afirmar que um indivíduo é autor porque detém o domínio do fato se, no plano intermediário ligado aos fatos, não há nenhuma circunstância que estabeleça o nexos entre sua conduta e o resultado

¹⁴¹ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul.2024.

lesivo (comprovação da existência de um plano delituoso comum ou a contribuição relevante para a ocorrência do fato criminoso).

Não há, portanto, como considerar, com base na teoria do domínio do fato, que a posição de gestor, diretor ou sócio administrador de uma empresa implica a presunção de que houve a participação no delito se não houver, no plano fático-probatório, alguma circunstância que o vincule à prática delitiva.

O mesmo equívoco ocorre quando se considera o domínio do fato para imputar a responsabilidade penal nas hipóteses em que o gestor determina que alguém, como, por exemplo, o contador, faça a manipulação dos dados contábeis com a finalidade de sonegar tributo. Haverá, em tal hipótese, mera coautoria delitiva, o que impossibilita a invocação da teoria do domínio do fato. [...]

Na espécie, observa-se que o acórdão impugnado, ao delimitar a autoria com o emprego da teoria do domínio do fato, equivocou-se pelas razões que até aqui foram expostas. O fato de o recorrente ocupar a posição de administrador da empresa não significa, de per si, que haja concorrido para a prática do delito. Vale dizer, a referida teoria não serve de fundamento para imputar a autoria se não houver, no plano fático-probatório, alguma circunstância que a vincule à prática delitiva.

Segundo as instâncias ordinárias, o acusado era o responsável pela administração da empresa e, muito embora tenha contratado um escritório de contabilidade para cuidar das questões financeiras da Plastspuma Pernambuco – Indústria e Comércio Ltda, recebia, ou ao menos deveria receber, todas as informações relativas ao planejamento contábil. Ainda, apontaram que não se mostra suficiente a afastar o dolo o argumento de que simplesmente confiava na orientação da empresa de contabilidade.

Diante desse quadro, não vejo como imputar-lhe o delito em análise com fulcro, única e exclusivamente, na teoria do domínio do fato, máxime porque, no plano fático, não há descrição de nenhuma circunstância que indique o nexo de causalidade, o qual não se presume. Muito ao contrário, todos os fatos denotam que a conduta do recorrente não foi de aquiescência, mas de negligência ou impudência em não acompanhar ou fiscalizar as operações fiscais da empresa¹⁴².

No caso, para além dos fundamentos teóricos expostos na decisão, academicamente, é possível aprofundar a discussão no tocante ao aspecto de que a teoria é “insuficiente, por si mesma e se conceitualmente considerada”¹⁴³. Isso, não apenas para aferir a existência de nexo de causalidade, mas sobretudo, porque o próprio Roxin rechaça sua aplicação no âmbito empresarial, por entender que as

¹⁴² BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.

¹⁴³ BRASIL.STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.

empresas não podem ser vistas como organizações dissociadas do direito. Diferentemente, elas nascem de acordo com o ordenamento jurídico¹⁴⁴.

Não se desconhece que alguns doutrinadores não veem óbice em flexibilizar os pressupostos estabelecidos por Roxin em sua teoria, sustentando que, atualmente, há pessoas jurídicas criadas especificamente para a prática de crimes. Porém, deve-se convir que tal situação difere muito de uma empresa regularmente constituída, a qual, no decorrer de suas atividades, pode incorrer isoladamente em ilícitos fiscais.

Ademais, deve-se ter em mente que a teoria foi desenvolvida para operar exclusivamente no sistema diferenciador, com a finalidade de viabilizar a imputação de responsabilidade àqueles que se valiam de regimes totalitários, de grupos terroristas e de organização criminosas para a prática de crimes. E como dito algumas vezes, foi rechaçada pelo próprio criador sua utilização em sistemas unitários.

Nesse sentido, a decisão proferida pelo Ministro Schietti, referendada à unanimidade pela Turma por ocasião do julgamento do Agravo Regimental interposto pelo MPF, assume uma relevância fundamental no atual cenário jurídico. É que se visa corrigir as distorções incorridas pelos TRFs, os quais, ao fim do dia, terminam por imputar condenações que acarretam severas estigmatizações aos acionados.

Não se pode desconsiderar, ainda, que uma parcela significativa dessas condenações é resultado de condutas praticadas há décadas, quando o sistema tributário era reconhecidamente confuso e controverso. É o que se observa, por exemplo, da síntese fática do próprio REsp ora examinado, em que o fato gerador remonta a 2003, época em que não havia os mecanismos de informação e tecnologia disponíveis atualmente.

Por fim, a decisão do Ministro Schietti, utilizada em diversos casos como paradigma por ambas as Turmas do STJ, associada à pesquisa jurisprudencial realizada neste trabalho, corrobora um problema que há tempos vem sendo publicamente debatido na Corte: a resistência dos Tribunais de origem em seguirem a orientação jurisprudencial de Instâncias Extraordinárias, em um sistema que, reconhecidamente, a justa justiça não é para todos.

¹⁴⁴ ALFLEN. Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v. 1, n.1, 2013, p. 227. Alflen, destaca que “não se pode acreditar que a criatura esteja acima de seu criador, de modo que, se o próprio Roxin rechaça, categoricamente, a ideia de transposição de sua teoria aos crimes praticados por meio de organizações empresariais, insistir nessa hipótese é um contrassenso”.

CONCLUSÃO

Com o aprofundamento dos estudos sobre a teoria do domínio do fato, constatou-se, inicialmente, que Claus Roxin tinha por objetivo desenvolver uma teoria restritiva de responsabilização criminal, com critérios bem definidos, para distinguir as figuras de autor e de partícipe na prática delituosa.

Porém, com o avanço da criminalidade econômico-empresarial, as discussões sobre a responsabilidade penal das pessoas jurídicas ganharam espaço no campo acadêmico e jurisprudencial, embora prevalecendo o entendimento de que a responsabilidade prevista constitucionalmente se restringe aos crimes ambientais.

À vista desse panorama, diversas teorias jurídicas foram importadas para o ordenamento brasileiro, com o objetivo de oferecer soluções para os problemas concretos, principalmente em resposta ao crescente discurso popular de impunidade que contaminou não apenas o Poder Judiciário, como também os demais Poderes da República.

Contudo, foi possível perceber que essa importação, realizada sem maiores critérios e conhecimentos sobre o que, de fato, estava sendo importado, longe de proporcionar a solução esperada, acabou gerando novas adversidades que agora demandam intervenção judicial.

Um exemplo clássico é a própria importação da teoria do domínio do fato de Claus Roxin, importada da Alemanha, que ganhou destaque no Brasil com o julgamento da Ação Penal nº 470 pelo Supremo Tribunal Federal. Mas não se levou em consideração a incompatibilidade sistêmica entre os países, os pressupostos e os critérios definidos por seu criador.

A distorção da teoria fica ainda mais evidente com a análise da jurisprudência dos TRFs, que não apenas ignoram a ausência de compatibilidade entre os sistemas jurídicos brasileiro e alemão, mas também desconsideram os limites traçados por Roxin, a exemplo da vedação de seu uso em organizações empresariais.

O resultado é uma notória ampliação da responsabilização criminal, especialmente nos delitos envolvendo pessoas jurídicas, atribuindo-se autoria não em razão de indícios da participação do dirigente no contexto delitivo, mas pela presunção de que, diante de sua posição hierárquica, ele detinha o controle sobre a organização.

Aliado a isso, verificou-se uma falta de critério capaz de indicar, concretamente, quando o agente realmente tem ou não o domínio do fato. Sob essa lógica, a conclusão que se chega é que, para os TRFs, basta o agente ocupar uma posição hierárquica para ser detido.

De sua parte, o STJ vem afastando a aplicação da teoria na órbita dos delitos tributários. Todavia, esse afastamento não decorre, em especial, de sua incompatibilidade sistêmica ou com base nos pilares construídos por Roxin; ele se dá, principalmente, nas hipóteses em que a teoria é utilizada isoladamente para fundamentar a autoria e a condenação do gestor.

De todo modo, a principal conclusão que se chega ao término do presente trabalho é a de que a teoria do domínio do fato de Claus Roxin é inaplicável ao ordenamento jurídico brasileiro. Isso, porque sua aplicação no sistema unitário é rechaçada pelo próprio criador, assim como no âmbito das organizações empresariais, porquanto não são estruturas dissociadas do direito.

REFERÊNCIAS

- ALFLEN. Pablo Rodrigo. Teoria do domínio do fato: Incongruências da doutrina e jurisprudência brasileiras. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal**, v.1, n.1, 2013.
- ALFLEN. Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ALMEIDA, André Vinícios de. **Erro e concurso de pessoas no direito penal**. Curitiba: Juruá, 2010.
- AVELAR. Michael Procópio. **Teoria do domínio do fato: o concurso de pessoas na legislação brasileira**. São Paulo: JusPodivm, 2024.
- BRASIL. STJ. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.874.619/PE**. DJe 12/11/2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/monocraticas/> Acesso em: 15 jul. 2024.
- BRASIL. TRF 1. Tribunal Regional Federal 1ª Região. **ACR 0006840-10.2013.4.01.3200**. PJe 21/02/2024. Disponível em: <https://pje2g.trf1.jus.br> Acesso em: 9 set. 2024.
- BRASIL. TRF 2, Tribunal Regional Federal 2ª Região. **Apelação Criminal, 0010979-12.2010.4.02.5001**. DJe 15/06/2023. Disponível em: <https://juris.trf2.jus.br/documento.php?Acesso> em: 4 agos. 2024.
- BRASIL. TRF 3. Tribunal Regional Federal 3ª Região. **ApCrim 0011595-33.2015.4.03.6181**. DJEN 13/06/2024. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/jurisprudencia/Acesso> em: 15 agos.2024.
- BRASIL. TRF 4. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **ACR 5013627-48.2021.4.04.7001**. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?> Acesso em: 18 agos. 2024.
- BRASIL. TRF 5. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **_ApC nº 0809924-84.2016.4.05.8400**. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/Acesso> em: 3 set. 2024.
- BUSATO, Paulo César. **Direito penal: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Teoria geral do delito**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. **La autoria em derecho penal**. Barcelona: PPU, 1991.
- FARIA. Thiago Rodrigues. **A teoria do domínio do fato de Claus Roxin e sua aplicabilidade ao direito penal econômico**. São Paulo: Dialética, 2024.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FRIEDMAN, Lawrence. In defense of corporate criminal liability. **Haward Journal of Law & Public Policy**, v. 23, n. 3, 2000. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?> Acesso em: 3 jul. 2024.

GREGO, Luis. LEITE, Alaor. **Autoria como domínio do fato**: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial/Pons, 2014.

HASSEMER, Winfried. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista Brasileira de Ciência Criminais**, ano 2, n. 8, 1994.

LANA. Cícero Marcos Lima. **Os crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. Campinas: Impactus, 2006.

LEITE, Alaor. **Domínio do fato ou domínio da posição?**: autoria e participação no direito penal brasileiro. Curitiba: Centro de Estudos Professor Dotti, 2016.

LÔBO. Henrick. **Teoria do domínio do fato: uma análise à luz do concurso de pessoas no direito penal brasileiro**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2019.

LOPES. Jair Leonardo. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

PAULSEN. Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva** In: PRADO, Luiz Regis (coord.), Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva São Paulo: RT, 2011,

RECIO, Encarnación Moya; NASCIMENTO, Paulo Roberto do. **Introdução ao uso de métodos de pesquisa científica em Ciências Políticas**. Os métodos em Ciência Política. Módulo 2. Disponível em: <https://midia.atp.usp.br/impessos/redefor/> Acesso em: 29 out 2024.

REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. 4 ed. São Paulo: RT, 2013.

RODRIGUES. Victor Trajano de Almeida. **Crimes empresariais e teoria do domínio do fato**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023.

ROXIN, C. **Autoría y dominio del hecho en derecho penal**. Tradução: Joaquín Cuello Contreras e José Luis Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons, 2016.

SANTOS. Juarez Cirino. LOPES. Responsabilidade penal incompatível com a natureza da pessoa jurídica. In: REGIS PRADO, Luiz; DOTTI, René Ariel. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva. 4 ed. São Paulo: RT, 2013.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Responsabilidade penal da pessoa jurídica**. 3 ed. São Paulo: RT, 2024.

SILVA, Pablo Rodrigo Alflen. da. **Teoria do domínio do fato**. São Paulo: Saraiva, 2014.

TOLEDO. Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1986.

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel. **La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes entes sin personalidad y de sus directivos**: análisis de los arts. 31 bis y 129 del Código Penal. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013.

APÊNDICE

APÊNDICE A

ACÓRDÃOS TRF-1

Classe	Processo	Turma	Relator/Desemb.	Result.	DJe
Apelação	0006840-10.2013.4.01.3200	10 ^a	Marcus Vinícius	Cond.	21/02/2024
Apelação	0018944-59.2012.4.01.3300	3 ^a	Ney Bello	Cond.	08/11/2023
Apelação	0030949-11.2015.4.01.3300	4 ^a	Leão Alves	Absol.	04/09/2023

APÊNDICE B

ACÓRDÃOS TRF-2

Classe	Processo	Turma	Relator/Desemb	Result.	DJe
Apelação	0010979-12.2010.4.02.5001	2ª T.E.	Flávio Lucas	Cond.	15/06/2023
Apelação	0000512-76.2012.4.02.5106	2ª T.E.	André Fontes	Cond.	10/02/2023
Apelação	0500125-62.2016.4.02.5106	2ª T.E.	André Fontes	Cond.	08/02/2023
Apelação	0011846-34.2012.4.02.5001	2ª T.E.	Marcelo Granado	Cond.	20/09/2022

APÊNDICE C

ACÓRDÃOS TRF-3

Classe	Processo	Turma	Relator/Desemb.	Result.	DJe
Apelação	0011595-33.2015.4.03.6181	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	13/06/2024
Apelação	0016054-10.2017.4.03.6181	11 ^a	Hélio Nogueira	Cond.	14/05/2024
Apelação	0001321-10.2015.4.03.6181	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	13/05/2024
Apelação	0000031-32.2018.4.03.6123	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	02/05/2024
Apelação	0000138-39.2014.4.03.6116	5 ^a	Maurício Kato	Cond.	26/04/2024
Apelação	0001370-70.2016.4.03.6131	5 ^a	Ali Mazloum	Cond./ Absol.	29/02/2024
Apelação	0007667-77.2016.4.03.6104	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	15/02/2024
Apelação	0012966-08.2010.4.03.6181	5 ^a	Maurício Kato	Cond.	19/12/2023
Apelação	0000187-11.2016.4.03.6181	5 ^a	André Custódio	Cond.	16/11/2023
Apelação	0012126-17.2018.4.03.6181	11 ^a	Hélio Nogueira	Cond.	17/10/2023
Apelação	0005675-10.2017.4.03.6181	11 ^a	Hélio Nogueira	Cond.	16/10/2023
Apelação	0002049-37.2015.4.03.6121	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	09/10/2023
Apelação	0003911-08.2017.4.03.6110	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	05/10/2023
Apelação	0000192-71.2019.4.03.6102	11 ^a	Hélio Nogueira	Cond./ Absol.	04/10/2023
Apelação	5001950-54.2019.4.03.6181	11 ^a	José Lunardelli	Cond./ Absol.	04/10/2023
Apelação	0004528-80.2016.4.03.6181	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	03/10/2023
Apelação	5002029-58.2019.4.03.6108	11 ^a	José Lunardelli	Cond.	21/09/2023
Apelação	0000356-61.2018.4.03.6105	11 ^a	Hélio Nogueira	Cond.	15/09/2023
Apelação	0009507-17.2018.4.03.6181	5 ^a	Maurício Kato	Cond.	11/09/2023
Apelação	0003342-85.2018.4.03.6105	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	28/08/2023
Apelação	0007619-16.2010.4.03.6109	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	28/06/2023
Apelação	0003896-83.2018.4.03.6181	11 ^a	Mônica Bonavina	Cond.	15/03/2023
Apelação	0000724-78.2016.4.03.6125	11 ^a	José Lunardelli	Cond.	15/03/2023
Apelação	0004903-36.2012.4.03.6112	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	31/01/2023
Apelação	0001034-40.2014.4.03.6130	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	09/12/2022
Apelação	0000987-75.2014.4.03.6127	5 ^a	Paulo Fontes	Cond.	01/12/2022
Apelação	0002560-55.2016.4.03.6103	5 ^a	André Custódio	Cond.	30/11/2022
Apelação	0001416-53.2011.4.03.6125	11 ^a	Nino Oliveira	Cond.	29/11/2022
Apelação	0002695-71.2009.4.03.6181	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	17/11/2022

Apelação	0000791-20.2018.4.03.6110	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	17/11/2022
Apelação	0000916-81.2016.4.03.6134	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	13/10/2022
Apelação	0000371-65.2016.4.03.6116	11 ^a	Fausto Martin	Cond.	19/08/2022

APÊNDICE D

ACÓRDÃOS TRF-4

Classe	Processo	Turma	Relator/Desemb.	Result.	DJe
Apelação	5013627-48.2021.4.04.7001	8ª	Marcelo Malucelli	Cond.	03/07/2024
Apelação	5052558-80.2022.4.04.7100	7ª	Ângelo Roberto	Cond.	25/06/2024
Apelação	5002081-16.2015.4.04.7127	8ª	Loraci Flores	Cond.	03/04/2024
Apelação	5024126-32.2019.4.04.7108	7ª	Ângelo Roberto	Cond.	20/03/2024
Apelação	5012388-16.2020.4.04.7107	7ª	Salise Sanchotene	Absol.	21/03/2024
Apelação	5029625-60.2015.4.04.7100	7ª	Ângelo Roberto	Cond.	18/10/2023
Apelação	5041825-79.2013.4.04.7000	8ª	Thompson Flores	Cond.	29/09/2023
Apelação	5012049-21.2019.4.04.7001	8ª	Thompson Flores	Cond.	07/09/2023
Apelação	5023942-76.2019.4.04.7108	7ª	Danilo Pereira	Absol.	25/08/2023
Apelação	5000026-53.2019.4.04.7127	7ª	Danilo Pereira	Absol.	09/03/2023
Apelação	5027258-59.2021.4.04.7001	7ª	Danilo Pereira	Cond.	19/12/2022
Apelação	5004657-18.2019.4.04.7005	8ª	Gisele Lemke	Cond./ Absol.	04/08/2022

APÊNDICE E

ACÓRDÃOS TRF-5

Classe	Processo	Turma	Relator/Desemb.	Result.	DJe
Apelação	0809924-84.2016.4.05.8400	2ª	Paulo Cordeiro	Cond.	13/08/2024
Apelação	0800161-98.2021.4.05.8104	1ª	Edvaldo Batista	Cond.	27/06/2024
Apelação	0800790-28.2019.4.05.8400	2ª	Paulo Cordeiro	Cond.	14/05/2024
Apelação	0804183-49.2019.4.05.8500	3ª	Luiz Neto	Cond.	18/04/2024
Apelação	0806253-32.2020.4.05.8200	5ª	Francisco Júnior	Cond.	15/04/2024
Apelação	0824044-57.2019.4.05.8100	5ª	Cibele Benevides	Cond.	06/11/2023
Apelação	0000624-95.2015.4.05.8100	2ª	Paulo Cordeiro	Cond.	01/08/2023
Apelação	0811882-84.2020.4.05.8200	3ª	Luiz Neto	Absol.	20/07/2023
Apelação	0802258-20.2020.4.05.8100	4ª	Manoel Erhardt	Cond.	13/06/2023
Apelação	0004116-77.2015.4.05.8300	3ª	Rafael Chalegre	Cond.	25/05/2023
Apelação	0808859-13.2018.4.05.8100	2ª	Paulo Cordeiro	Cond.	16/05/2023
Apelação	0808646-52.2019.4.05.8300	4ª	Vladimir Carvalho	Cond.	25/04/2023
Apelação	0811864-54.2020.4.05.8300	2ª	Paulo Cordeiro	Cond.	31/01/2023
HC	0812697-72.2022.4.05.0000	5ª	Danielli Rodrigues	Ord. Den.	12/12/2022
Apelação	0804675-41.2019.4.05.8500	3ª	Cid Marconi	Absol.	20/10/2022
Apelação	0000269-17.2017.4.05.8100	1ª	Leonardo Coutinho	Cond.	01/09/2022
Apelação	0809979-23.2020.4.05.8100	4ª	Rubens de Mendonça	Cond.	23/08/2022