RESPONSABILIDADE PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA AUTORIA DELITIVA SOB A PERSPECTIVA DAS TEORIAS DO DOMÍNIO DO FATO E DA CEGUEIRA DELIBERADA

CRIMINAL RESPONSIBILITY FOR CRIMES AGAINST TAX ORDER: ANALYSIS OF THE DELIVERY AUTHORITY UNDER THE PERSPECTIVE OF THE THEORY OF FACT AND DELIBERATE BLIND

Camila Fernandes Ferreira da Silva Lobo[1];
Carina Souza Cruz[2];
Luana Aguiar Ferreira[3];
Rafael Pereira Venâncio[4]; e
Thaís Dias Teixeira[5].

RESUMO: O artigo traz à baila a análise da responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária, perfazendo uma progressiva explanação da caracterização e identificação da autoria dos crimes em comento, conduzindo às vertentes doutrinárias contemporâneas que auxiliam na especificação do sujeito ativo do delito. O tema foi escolhido em razão da imperiosa necessidade de buscar diretrizes doutrinárias para detectar os autores dos crimes fiscais, uma vez que a teoria restritiva adotada pelo Código Penal pátrio mostra-se insuficiente aos crimes em estudo. Desse modo, a partir de uma metodologia de pesquisa exclusivamente bibliográfica, fez-se uma análise crítico-reflexiva acerca da autoria delitiva, notadamente sob a ótica das teorias do domínio do fato e da cegueira deliberada. Assim, demonstrou-se que, diante das complexas estruturas comumente utilizadas para a prática dos crimes previstos na Lei nº 8.137/1990, imprescindível a aplicação das teorias suscitadas com o escopo de ampliar o conceito de autor e garantir a aplicação da norma a quem de fato praticou o ilícito penal.

Palavras chave: Responsabilidade penal. Crimes contra a ordem tributária. Teoria do Domínio do fato. Teoria da Cegueira Deliberada.

ABSTRACT: This article brings Fo cuson thean alysis of criminal

[1] Graduada pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – Servidora do Ministério Público do Estado de Rondônia, atualmente lotada no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes contra a Ordem Tributária.
[2] Graduada pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – Servidora do Ministério Público do Estado de Rondônia, atualmente lotada no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes contra a Ordem Tributária.
[3] Graduada pela Faculdade de Rondônia – Servidora do Ministério Público do Estado de Rondônia, atualmente lotada no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes contra a Ordem Tributária.
[4] Graduado pela União das Escolas Superiores de Rondônia – Servidor do Ministério Público do Estado de Rondônia, atualmente lotado no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes contra a Ordem Tributária.
[5] Graduada pelo Instituto Luterano de Ensino Superior – Universidade Luterana do Brasil – Servidora do Ministério Público do Estado de Rondônia, atualmente lotada no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e aos Crimes contra a Ordem Tributária.

responsibility in crimes against the tax order, making a progressive explanation of the characterization and identification of the author ship of the crimes in question, it conducts to the contemporary doctrinal aspects that help in the especification of the active subject of the crime. The theme was chosen because of the imperative necessityto search doctrinal guidelines to detect the perpetrators of tax crimes since the restrictive the oryadop ted by the Brazilian Penal Code isinsufficient for the crimes understudy. Thereby, from na exclusive ly bibliographical research methodology, a critical-reflexive na alysiswas made on delusion a lauthor ship, especiallyun der the point of view of the oriesfrom the domain of factand Willful Blindness Doctrine. Thus, it was demonstrated that, in the face of the complexs tructures commonly used for the practice of crimes under the Law No. 8,133 / 1990, it isessential to apply the theoriesra is edwith thes cope of expanding the concept of author and guaranteeing the application of the normtotho sewh of actcarried out the criminal offense.

Keywords: Criminal responsibility. Crimes against a taxorder. Theoryof Domain offact. Will ful Blindness Doctrine.

INTRODUÇÃO

O presente artigo trata da Responsabilidade Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária, analisada sob a perspectiva das teorias do domínio do fato e da cegueira deliberada, que têm sido aventadas, de forma recrudescente, nos tribunais pátrios.

A metodologia escolhida consiste em pesquisa bibliográfica na doutrina especializada de diversos autores da área jurídica, com análise crítico-reflexiva do material selecionado. Por sua vez, a coleta de dados da pesquisa se dará em jurisprudência e doutrina atuais, tendo em vista a contemporaneidade do debate acerca do tema.

Inicialmente, pretende-se demonstrar que o legislador penal tributário, ao promulgar a Lei nº 8.137/1990, não exauriu a identificação do sujeito ativo do fato criminoso, razão pela qual se tornou imperioso que a doutrina e jurisprudências pátrias passassem a analisar, com cautela, a figura do autor. Diante deste cenário, notou-se a crescente adoção, pelos julgadores, da teoria do domínio do fato, e, de forma ainda tímida, da teoria da cegueira deliberada, geradas no Direito Comparado, a fim de consubstanciar e preencher as lacunas existentes na legislação.

O tema do artigo foi escolhido por sua relevância no Direito Penal Tributário, diante da frequente dificuldade na apuração da autoria nos crimes em comento, porquanto, em muitos casos, as defesas apresentadas pelos sócios-proprietários e administradores das empresas geram celeuma jurídica e dissenso jurisprudencial, na medida em que sustentam que, por não deterem conhecimento das questões fiscais relacionadas à empresa, não praticaram fato ilícito. Outrossim, as decisões dos tribunais e o recente debate doutrinário formam terreno propício ao estudo das supracitadas teorias.

Para compreender a aplicação das teorias do domínio do fato e da cegueira deliberada, será abordado, no primeiro tópico, o conceito doutrinário e legal do crime tributário, abrangendo o sujeito do crime, o momento do crime, o elemento subjetivo e o bem jurídico tutelado, analisados em cotejo com os recentes e relevantes julgados acerca do tema.

No segundo tópico, será tratada, de forma pormenorizada, a responsabilidade penal tributária dos sócios e administradores nos crimes em testilha, consubstanciada na doutrina e na jurisprudência.

No terceiro tópico, buscar-se-á trazer à baila a responsabilidade penal dos sócios e administradores a partir da teoria do domínio do fato, a qual postula pela ampliação do conceito de autor do delito para abranger, além

do executor do núcleo do tipo penal, aquele que detém o controle final do fato.

Por derradeiro, no quarto tópico será realizado o estudo da teoria da cegueira deliberada e sua novel aplicação nos crimes tributários, a fim de compreender a importância e pertinência de sua utilização nos delitos desta ordem.

1 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O crime contra a ordem tributária, comumente conhecido como "sonegação fiscal", consiste na prática de uma ação ou omissão, perpetrada por meio de um artifício fraudulento, visando à supressão e/ou redução do tributo devido a um Ente Federativo.

Além disso, para a tipificação do crime, também é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo (dolo), consubstanciado na intenção do sujeito ativo em não repassar os valores devidos ao erário, para que possa usufruir desses valores em benefício próprio.

Vale ressaltar que os crimes previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, consistem em de crimes materiais, na medida em que necessitam da consumação da conduta disposta nos referidos incisos, qual seja, a efetiva redução ou supressão do tributo.

Por outro lado, os crimes tipificados no inciso V do mesmo dispositivo legal, bem como aqueles dispostos no art. 2º, consistem em crimes formais, ou seja, se caracterizam quando o agente pratica a conduta descrita no tipo, sem, todavia, a necessidade da ocorrência do resultado.

No tocante a tipificação, o crime tributário encontra previsão nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, versando os dois primeiros sobre práticas perpetradas por particular contra o erário e o terceiro, por outro lado, embora verse sobre crimes da mesma natureza, trata de práticas especificamente perpetradas por funcionários públicos, ou seja, consistem em crimes funcionais.

Ainda sobre o conceito em análise, os autores Moraes e Smanio (2006) traçam a seguinte definição:

> Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astucia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Publico. Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributaria a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou

> acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal (p. 97).

Nessa toada, convém destacar que o bem jurídico tutelado, no caso em vértice, não se trata apenas de arrecadação de receitas, mas também do propósito desta arrecadação, que é voltado para a aplicação nas políticas públicas dos Entes Federativos.

Como bem explana Ferraz (2011), não se pode olvidar da relevância da função desempenhada pela tributação para o cumprimento de todas as finalidades estatais, sendo que, nos crimes contra a ordem tributária, a tutela penal se traduz em interesses difusos, cuja compreensão só pode ser dimensionada por um panorama coletivo, como o custeio das atividades institucionais e das prestações sociais.

Nessa linha de raciocínio, o ilustre doutrinador Lima (2017, p. 48/49) dispõe que "[...] o que outorga autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam um bem jurídico digno de proteção […]."

Vale destacar que, segundo Brutti (2006), a lavratura do auto de infração constitui uma sanção tributária, causada por um fato delituoso, motivado pelo descumprimento de um dever legal.

Nessa linha, é oportuno ressaltar que, em obediência ao parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, também nos crimes elencados na Lei nº 8.137/90, e, mais especificamente, nos vaticinados pelos artigos 1º, 2º e 3º, é imprescindível a presença do elemento subjetivo do tipo, no caso, o dolo, seja com o intuito de reduzir ou suprimir os tributos devidos.

Vale esclarecer, também, que não existe previsão de modalidade culposa nos referidos crimes, cabendo apenas mencionar que, na Lei nº 8.137/90, somente o parágrafo único do art. 7º prevê a modalidade culposa, na parte destinada aoscrimes contra relação de consumo.

Ainda no que pertine ao dolo, a jurisprudência majoritária entende que, para a caracterização do delito, não é necessária a comprovação do dolo específico, sendo suficiente o dolo genérico. Nessa linha dispõe a jurisprudência pátria:

> AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PREJUÍZO EM FACE DA RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A

> ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90. [...] SUSCITADA INEXISTÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO PENAL. INCORRÊNCIA. **DOLO GENÉRICO CONSISTENTE NA CONSCIÊNCIA E VONTADE DE DEIXAR DE RECOLHER O VALOR DO TRIBUTO DECLARADO. INEXIBILIDADE DA DEMONSTRAÇÃO DO ANIMUS DE SE OBTER BENEFÍCIO INDEVIDO**. "**Já é pacífico o entendimento de que para se caracterizar a conduta prevista nos arts. 1º, IV, e 2º, II, da Lei 8.137/90, exige-se apenas o dolo genérico, não sendo necessário demonstrar o animus de se obter benefício indevido**". (Resp 480.395/SC, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 11.03.2003). [...] (ARE 911938 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 28/06/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO Dje-143 DIVULG 29/06/2017 PUBLIC 30/06/2017). [Grifo nosso].
>
> PENAL. PROCESSUAL PENAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PLEITO DE ABSOLVIÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/ STJ. DOSIMETRIA. FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA. DESPROPORCIONALIDADE NO QUANTUM DE EXASPERAÇÃO. INEXISTÊNCIA. INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA. SÚMULA 568/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA CONHECER EM PARTE DO RECURSO ESPECIAL E, NA EXTENSÃO, NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO […] 'PROCESSUAL PENAL APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 1º, INC. I e II DA LEI 8.137/90. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DOLO GENÉRICO SUFICIENTE DEMONSTRADO. DOSIMETRIA DA PENA CORRETAMENTE APLICADA. [...] 3. **Para a caracterização do crime do art. 1º da Lei n. 8.137/1990, basta a demonstração do resultado, caracterizado pela efetiva redução de tributos federais. Para tanto, é suficiente a demonstração do dolo genérico. Precedentes do STJ. Inexistência de elementos que infirmem a ilicitude e afastem o conhecimento do réu da empreitada criminosa.** […]' Dessa forma, estando o v. acórdão prolatado pelo eg. Tribunal a quo em conformidade com o entendimento desta Corte de Justiça quanto ao tema, […]. Ante o exposto, com fulcro no art. 253, parágrafo único, incisos I e II, b, do Regimento Interno do STJ, conheço do agravo para conhecer em parte do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento. (STJ - AREsp nº 1291504. RJ 2018/0109026-8, Relator(a): Ministro Felix Fischer. Data da Publicação: DJ 08/08/2018). [Grifo nosso].

Denota-se, dessa forma, que para a caracterização do crime contra a ordem tributária basta que a conduta, omissiva ou comissiva, tenha sido perpetrada com a intenção de concretizar os requisitos objetivos do tipo, que

se materializam por meio de uma supressão ou redução de tributos.

Por derradeiro, frisa-se que os crimes tributários apenas se perpetuam com o seu lançamento definitivo, situação que ocorre por meio de Procedimento Administrativo Tributário, já definitivamente julgado no âmbito administrativo, ou seja, após esgotado o prazo para interposição do respectivo recurso administrativo, com a constituição definitiva do crédito, em obediência ao disposto na Súmula Vinculante nº 24 do STF.

2 RESPONSABILIDADE PENAL DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

De início, cabe destacar a diferença existente entre a responsabilidade penal, civil e administrativa do representante legal da empresa. Nesse ponto, cumpre distinguir o ilícito penal (crime) do ilícito tributário (administrativo), sendo certo que o primeiro requer a demonstração de uma série de elementos que o segundo dispensa, dentre os quais, o elemento subjetivo (dolo). Em virtude disso, para a comprovação do crime contra a ordem tributária, não pode o Ministério Público se basear, exclusivamente, na existência das irregularidades fiscais, pois estas configurariam somente a prova da materialidade delitiva.

Isso porque, no âmbito criminal, o que se busca é a responsabilidade da pessoa física (natural), que, agindo em nome da pessoa jurídica, pratica uma conduta consubstanciada em suprimir ou reduzir tributo, causando prejuízo ao Fisco.

Por sua vez, o processo administrativo tributário conduzido pela autoridade fazendária se presta, unicamente, à constatação do ilícito fiscal e à quantificação do débito, a ser cobrado mediante execução fiscal (esfera cível), não sendo seu objeto a apuração da autoria de eventual crime, ou seja, identificar quem, dentro da empresa, fez o quê, ou, ainda, se o fez com dolo ou não, o que fica a cargo da Polícia ou do Ministério Público, órgãos com atuação na seara penal, pelo que o processo fiscal, em regra, traz meros indícios que devem ser corroborados no processo criminal.

Registre-se, ainda, que, diferentemente dos Processos Administrativo e Civil, nos quais se busca a verdade formal, o Processo Penal é orientado pelo Princípio da Verdade Real e da Culpabilidade, sendo necessário, para a caracterização do crime tributário, não apenas o reconhecimento de que algum tributo tenha sido suprimido ou reduzido, mas também a demonstração de que o agente direcionou sua conduta visando àquele fim específico.

Quanto à autoria nos crimes fiscais, observa-se que tem sido adotada

a teoria da responsabilidade pessoal do agente, que, nessa qualidade, poderá agir em nome da pessoa jurídica para, por meio de uma conduta omissiva ou comissiva, suprimir ou reduzir tributo, ou qualquer acessório, conforme enunciado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

A respeito do tema, menciona Baltazar Júnior (2012, p. 536):

> A partir dos indícios e dados formais como o contrato ou o estatuto que revelam quem era o sócio-gerente, o presidente, o diretor, já se pode visualizar quem tinha aparentemente o poder de comando na empresa, sendo esse dado suficiente para o oferecimento e recebimento da denúncia (TRF, HC 20070400041971-6/RS, Élcio Pinheiro de Castro, 8ªT., u., 16.1.08). Mas esse tipo de indício tem que ser corroborado por outras provas, uma vez que ninguém pode ser condenando somente por figurar como diretor no estatuto da empresa (STJ, HC 13.597/PA, Jorge Scartezzini, 5ª T., u., 13.11.00) ou como sócio-gerente no contrato social (TRF4, AC 19997104002776-4/RS, Vladimir Freita, 7ªT., u., DJ 15.5.02), exigindo-se, para condenação, a prova de que tenha poderes de gerência. Essa confirmação se dá especialmente pela prova oral, seja pelo interrogatório do próprio réu, que pode admitir que administrava a empresa, pela inquirição de testemunhas, o fiscal responsável pela autuação, os empregados ou ex-empregados e até mesmo os clientes da empresa arrolados como testemunhas abonatórias pela defesa podem revelar quem dirigia os negócios e com quem mantinham os seus contatos.

De igual modo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN pode auxiliar na identificação do sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária, pois o fato de alguém figurar como diretor, gerente ou representante legal de uma empresa, por certo, o torna responsável, perante a Administração Fazendária, pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Por consequência, a autoria nos crimes de sonegação fiscal cabe aos administradores, proprietários, gerentes ou diretores, já que são detentores de poderes gerenciais, de decisão, de mando ou de administração da pessoa jurídica.

Conforme sintéticas palavras de Prado (2014, p. 275):

> [...] agente do delito é aquele que realiza a ação ou omissão descrita no tipo objetivo (contribuinte ou responsável) ou determina, ordena ou prescreve a terceiro que atue em seu nome. As regras da autoria e da participação são plenamente aplicáveis. Ainda que o agente não venha a determinar a prática da referida conduta, mas tenha dela conhecimento e a utilize para supressão ou redução de tributo, é sujeito ativo

do delito.

Contudo, ainda que no direito penal não se admita a responsabilidade objetiva, fato é que na qualidade de administrador da empresa presume-se– relativamente – o exercício das atividades empresariais, inclusive as de cunho fiscal, o que pode ser confirmado pela acusação ou afastado pela defesa durante a instrução processual.

Nesse sentido é a seguinte lição de Eisele (2002, p. 50):

> Em princípio, o administrador de uma empresa possui o domínio do fato de todas as atividades realizadas por esta, eis que age por intermédio da pessoa jurídica. Nesse contexto, geralmente o contrato social indica o administrador de fato da empresa. Essa individualização é um indício que gera a presunção de que este (em princípio e, até que, eventualmente, seja provado o contrário) é o emitente das linhas gerais de atuação da atividade empresarial. Nesse caso, presume-se que as orientações referentes aos atos praticados no exercício da atuação empresarial foram emitidas (ainda que de forma genérica, indireta ou implícita) pelo administrador de fato que comanda a pessoa jurídica, independentemente da designação que este receber (gerente, diretor etc.).

Aliás, é prescindível que o sócio-administrador, de mão própria ou não, tenha de realizar a escrita fiscal ou contábil da pessoa jurídica, ou mesmo que presencie a sua confecção, sendo suficiente que participe das decisões ou delegue essa função a terceiro de sua confiança, ou ainda, que a ele aproveite o produto da sonegação, para sua responsabilização nos crimes contra a ordem tributária.

Com efeito, cabe ao administrador a responsabilidade pelas operações fiscais praticadas em nome da pessoa jurídica, devendo responder pelo crime de sonegação fiscal.

Acerca do tema, colhe-se da doutrina de Eisele (1998, p. 221):

> O sujeito que consta como administrador no contrato social da empresa à época da conduta (tempo do crime, art. 4º do CP) praticada por intermédio desta, presume-se autor do delito, ao menos na modalidade intelectual, devendo provar o contrário, caso impute a iniciativa anímica da conduta de terceiro (por exemplo, um funcionário) invertendo, assim, o ônus da prova devido à alegação de circunstância fática nova nos autos (art. 156 CPP), divergente das circunstâncias constantes na documentação constitutiva da pessoa jurídica.

A propósito, transcreve-se a seguir jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

> […] O contribuinte deve se responsabilizar pela declaração prestada à Receita Federal, mesmo que esta tenha sido elaborada por terceiros, não sendo crível que empresários do ramo de postos de gasolina, com mais de vinte e duas filiais, tenham confiado incondicionalmente no contador, a ponto de não acompanhar as declarações de ajuste anual apresentadas à Receita Federal e o pagamento dos tributos em valores inferiores do que os devidos. Inverossímil a alegação de que o contador tenha prestado informações falsas aos sócios […] (TRF da 1ª Região, 3ª T., Ap 0020594-41.2003.4.01.3500, Rel. Des. Fed. Carlos Olavo, j. 14-12-2011, e-DJF1 20-12-2012, p. 162)

No mesmo sentido, colhe-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Rondônia e Santa Catarina:

> Apelação criminal. Crime contra a ordem tributária (art.1º, I e II, da Lei n. nº 8.137/90). Materialidade e autoria. Comprovação nos autos. Absolvição. Impossibilidade. Responsabilidade de funcionários. Afastada. Dolo genérico. Inexistindo circunstâncias que excluam o crime ou isente o réu, mantém-se a condenação. A responsabilidade pela sonegação, especialmente no que tange à quitação de tributos, é do administrador legal da empresa. (Apelação Criminal n. 1006576-62.2017.822.0501, Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, 1ª Câmara Criminal, Relator Desembargador Valter de Oliveira, julgado em 04/04/2019)
>
> […] Tocante aos crimes contra a ordem tributária, a doutrina e a jurisprudência dominantes apontam que por eles devem responder os administradores das pessoas jurídicas, porquanto são os comandantes da atividade empresarial e responsáveis pelas decisões sobre os rumos e políticas que devem seguir, nisso incluído o adimplemento dos tributos devidos (Apelação Criminal n. 2013.064641-1, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Relator Desembargador Sérgio Rizelo, julgado em 16/12/2014).

Não bastasse isso, ainda que se admitisse que a conduta fosse perpetrada diretamente pelo contador, não haveria dúvidas de que o administrador também concorreu para a prática criminosa, pois era sua obrigação, como gestor da sociedade empresária, fiscalizar as funções delegadas a terceiro.

Por oportuno, destaca-se o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, excluindo a responsabilidade do contador nos crimes contra a ordem tributária:

> PENAL E PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. ALEGAÇÃO

> DE NULIDADE. NOMEAÇÃO DE DEFENSOR DATIVO. PREJUÍZO NÃO VERIFICADO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO CONFIGURAÇÃO. ADMINISTRADOR. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO RELATIVA. DOLO GENÉRICO. CONTADOR. AUTORIA NÃO COMPROVADA. INEXISTÊNCIA DE PROVA ACIMA DE DÚVIDA RAZOÁVEL. ABSOLVIÇÃO. DOSIMETRIA. CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS. CULPABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIAS. ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90. GRAVE DANO À COLETIVIDADE. […] 5. Até prova em contrário, o contador, como empregado ou prestador de serviços, elabora as declarações de acordo com as orientações e com base na documentação fornecida pelo administrador da pessoa jurídica, competindo a este o poder de decidir se haverá ou não supressão de tributo, ou seja, a decisão quanto à prática ou não do crime. 6. Inexistindo prova acima da dúvida razoável da participação do contador nos fatos narrados na denúncia, impõe-se a absolvição deste. […] (Tribunal Regional Federal da 4ª Região - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 50050437420124047205 - SC 5005043-74.2012.404.7205; Orgão Julgador: OITAVA TURMA; Julgamento: 1 de Fevereiro de 2017; Relator: DANILO PEREIRA JUNIOR).

Por outro lado, mesmo a pessoa que não faça parte do quadro societário da empresa poderá ser sujeito ativo do delito de sonegação fiscal, em coautoria, como, por exemplo, o contador responsável, nos termos do artigo 11 da Lei nº 8.137/90.

E assim permite a jurisprudência:

> Apelação Criminal. Crime Contra a Ordem Tributária. Preliminar. Prescrição. Pena em concreto. Inocorrência. Extinção da Punibilidade. Mérito. Absolvição. Falta de provas. Responsabilidade de terceiro. Impossibilidade. Para aferição da prescrição dos crimes tributários, conta-se como data do fato a efetiva inscrição do débito em dívida ativa, quando então passa a ser exigível o pagamento do tributo ora sonegado e, não sendo atingido o prazo prescricional indicado pela pena em concreto entre algum dos marcos interruptórios, afasta-se a tese de prescrição. **O sócio-administrador da sociedade empresária é responsável civil e criminalmente pelos atos praticados pela empresa, salvo quando demonstrar de forma inequívoca a responsabilidade de terceiros pelo fato, em circunstância que revele pelo menos dúvida razoável da autoria.** (Apelação Criminal n. 0003200-49.2016.822.0007, Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, 2ª Câmara Criminal, Relator Desembargador Valdeci CastellarCiton, julgado em 16/05/2018). [Grifo nosso].

Portanto, pode-se afirmar que são responsáveis pessoal e diretamente

pelo crime de sonegação fiscal os sócios-administradores de empresas e todos quantos, de certa forma, participarem dos atos delituosos ou contribuírem para que eles se consumem.

3 RESPONSABILIDADE PENAL DO SÓCIO E/OU ADMINISTRADOR SOB A ÓTICA DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO

A teoria do domínio do fato amplia o conceito de autor do delito para abranger além do executor do núcleo do tipo penal, aquele que detém o controle final do fato.

A teoria restritiva ou objetivo-formal, adotada pelo Código Penal Brasileiro, segundo a qual o autor do crime é tão somente aquele que executa o núcleo do tipo penal, mostra-se insuficiente para completa análise da autoria delitiva na seara penal tributária.

Conforme explicitado alhures, a responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária recai exclusivamente às pessoas físicas. A esse propósito, quando a sonegação tributária é perpetrada em nome da pessoa jurídica, em razão da estrutura existente no ente fictício, faz-se imprescindível a análise da autoria delitiva por uma perspectiva doutrinária complexa, a fim de determinar quem de fato detém o controle da ação praticada, aquele que é o sujeito ativo do tipo penal.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional traz em seu dispositivo rol taxativo daqueles pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei. Todavia, referido dispositivo não se aplica à esfera penal, pois como anteriormente destacado há distinção entre a responsabilidade tributária – prevista no artigo 135, CTN – e a responsabilidade penal.

Nessa senda, visando à determinação da autoria aplicada ao Direito Penal, surge no direito pátrio a teoria objetivo-subjetiva, também denominada de teoria do domínio do fato, que se subdivide em quatro modalidades, quais sejam: autor propriamente dito, autor intelectual, autor mediato e coautores, que, segundo os ensinamentos de Renato Brasileiro de Lima (2017, p. 156), evidenciam que a autoria do fato delituoso compete a quem domina a realização do fato.

Notadamente em relação aos crimes contra a ordem tributária, o objeto de estudo pauta-se na autoria mediata, que para Roxin, precursor da teoria adotada atualmente em nosso ordenamento jurídico, consiste na prática delitiva por intermédio de terceiro em virtude do uso de aparatos organizados de poder.

Segundo construção doutrinária, a autoria do fato típico é imputada "aquele que vai decidir quando, como e se o crime será praticado; trata-se de autoria mediata; está-se a falar do mentor intelectual, isto é, aquele que não pratica o núcleo do tipo, porém tem o domínio da situação" (MORO, 2016).

No mesmo sentido, Bitencourt (2012) destaca que "embora o domínio do fato suponha um controle final, "aspecto subjetivo", não requer somente a finalidade, mas também uma posição objetiva que determine o efetivo domínio do fato".

A fim de exemplificar a aplicação da mencionada teoria aos crimes contra a ordem tributária, Lima (2017, p. 157) cita que, eventualmente, ao prestar informações falsas às autoridades fazendárias, com o escopo de reduzir ou suprimir a arrecadação do tributo, o sujeito ativo do crime utiliza-se de um terceiro, sob seu comando.

> De regra quem detém o domínio final da ação é o administrador, que pode ser um sócio-gerente, um diretor, um administrador de fato que se utilize de um *laranja* figurando formalmente como administrador, mas que não detenha nenhuma relação com a empresa, etc. Logo, à luz da teoria do domínio do fato, é este administrador que deve ser considerado *autor* do delito. (LIMA, 2017, p. 157).

Subsidiando a aplicação do referido instituto aos crimes fiscais, o caput do artigo 11 da Lei 8.137, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, dispõe que "quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade".

Ademais, a culpabilidade exigida na Lei Penal é aferida a partir do elemento subjetivo consistente no dolo genérico em suprimir a arrecadação de tributos. Nessa toada, pertinente trazer à baila recente jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, de relatoria do Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto:

> [...] 2. O sujeito ativo do crime de sonegação de tributo cometido 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 ou não da conduta delituosa. A teoria do domínio da organização, como espécie da teoria do domínio do fato, desenvolvida por ClausRoxin, 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. (…) 5. O elemento subjetivo do tipo é o

> dolo genérico, bastando, para a perfectibilização do delito, que o agente tenha a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. 6. Erro de proibição não verificado, diante da ausência de comprovação de que o réu não possuía meios que lhes viabilizassem o conhecimento do ilícito penal. […] (TRF 4ª R.; ACR 5004539-88.2018.4.04.7001; PR; Oitava Turma; Rel. Des. Fed. João Pedro Gebran Neto; Julg. 22/05/2019; DEJF 24/05/2019).

No mesmo sentido, colaciona-se decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo:

> [...]. 7. Domínio do fato X proprietário da empresa. O simples fato do proprietário ser o administrador da empresa é indicativo fundamental para a sua responsabilização penal, afinal, tem ele o domínio do fato sob as mais variadas formas. É ele, geralmente, nestas circunstâncias, a figura central da conduta delituosa. Aqui, toda a prova oral judicial, corroboradora da não menos robusta prova oral extrajudicial, deu conta de que os réus eram, sim, os proprietários da empresa e que negociaram com empresas inativas, objetivando a supressão de tributo. Inteligência da doutrina de Alecio Adão Lovatto. (...) (TJSP; APL 0002465-16.2012.8.26.0081; Ac. 11125810; Adamantina; Terceira Câmara de Direito Criminal; Rel. Des. Airton Vieira; Julg. 30/01/2018; DJESP 08/02/2018; Pág. 2481).

Os julgados acima evidenciam a aplicação do instituto em estudo, demonstrando que para a caracterização da autoria delitiva nos crimes contra a ordem tributária, praticados em nome de pessoa jurídica, a responsabilização, em regra, recai sobre o sócio ou administrador, pois estes possuem domínio sobre a ação executada, tendo, inclusive, o dever de fiscalizar a atuação dos profissionais contratados, que, até provem contrário, respondem a comandos da cúpula societária.

4 RESPONSABILIDADE PENAL DO SÓCIO E/OU ADMINISTRADOR SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CEGUEIRA DELIBERADA

Conforme já explanado no primeiro tópico, o elemento subjetivo dos crimes contra a ordem tributária é o dolo, consistente na intenção do agente de sonegar o tributo devido. Contudo, a recrudescente prática de crimes desta natureza levou ao desdobramento e evolução de sua análise pelos Tribunais Pátrios, que enxergaram outras vertentes gestadas no Direito Comparado.

Assim, passou a ser aplicada a Teoria da Cegueira Deliberada ou *WillfulBlindnessDoctrine,* também definida como Ignorância Inventada ou Teoria do Avestruz, nascida no Direito Anglo-Saxão e utilizada em larga escala nos Tribunais norte-americanos. Excelente definição foi encontrada no caso"*In reAimster Copyright Litigation*", julgado pela Suprema Corte

estadunidense:

> *Cegueira voluntária é o conhecimento (...)* **é a situação em que o agente, sabendo ou suspeitando fortemente que ele está envolvido em negócios escusos ou ilícitos, toma medidas para se certificar que ele não vai adquirir o pleno conhecimento ou a exata natureza das transações realizadas para um intuito criminoso**. *Em United States v. Giovannetti (1990) restou estabelecido que* **o esforço deliberado para evitar o conhecimento da ilicitude é tudo que a lei exige para estabelecer a culpa do acusado**.*" [Grifo nosso].*

Em outros termos, a aplicação da Teoria da Cegueira Deliberada tem o escopo de responsabilizar criminalmente o agente que, de maneira deliberada, busca permanecer em estado de completo desconhecimento acerca da ilicitude de suas práticas, embora seja possível, pela natureza dos seus atos, percebê-la. Assim, valendo-se dessa condição, por ocasião das investigações ou do processo judicial, o agente alega que não tinha conhecimento da ilegalidade de sua conduta, com a intenção de afastar eventual criminalização.

No Brasil, referida doutrina ganhou notoriedade no furto ao Banco Central, popularmente conhecido como "o assalto ao Banco Central", ocorrido em 2005 em Fortaleza/CE, que resultou na subtração de mais de 160 (cento e sessenta) milhões de cédulas de R$ 50 (cinquenta reais). Na Ação Penal registrada sob o nº 2005.81.00.014586-0, julgada em segunda instância pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, além dos infratores, também foram denunciados os sócios da loja dos automóveis utilizados pelos criminosos.

Na primeira instância, o juiz singular entendeu que os sócios da loja agiram com dolo eventual, diante da utilização de valores com provável origem ilícita, e os condenou pelo crime de lavagem de capitais. Entretanto, apesar da teoria aventada na primeira instância, o TRF firmou o entendimento de que a legislação pátria não previa, para a prática do crime, o dolo eventual, mas tão somente o dolo direto, e dessa forma, reformou a decisão do juízo a quo.

Todavia, ganhou nova repercussão na Ação Penal nº 470, o "Caso Mensalão", em que o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal mencionou a Teoria da Cegueira Deliberada. Na ocasião, o julgador sustentou que era possível restar configurado o crime de lavagem de valores com aplicação do dolo eventual apoiado na Teoria da Cegueira Deliberada.

Recentemente, o então Juiz Federal Sérgio Moro tornou-se um

conhecido adepto desta doutrina, aplicando-a na propalada "Operação Lava-Jato", que investigou um gigantesco esquema de lavagem de dinheiro e pagamento de propinas, que culminou no desvio de bilhões de reais dos cofres públicos. O então magistrado assim postulou pela sua aplicação:

> […] 345. Para todos eles, entendo que a prática sistemática de fraudes, em quantidade elevada e por período prolongado, **torna impossível o não reconhecimento do agir doloso. No mínimo, teriam agido com dolo eventual.**
> 346. São aqui pertinentes as construções do Direito anglosaxão para o crime de lavagem de dinheiro em torno da "cegueira deliberada" ou "willfulblindness" e que é equiparável ao dolo eventual da tradição do Direito Continental europeu. [...]
> 347. Em síntese, aquele que realiza condutas típicas à lavagem, de ocultação ou dissimulação, **não elide o agir doloso e a sua responsabilidade criminal se escolhe permanecer ignorante quando a natureza dos bens, direitos ou valores envolvidos na transação, quando tinha condições de aprofundar o seu conhecimento sobre os fatos.** *[Grifo nosso]. (13ª Vara Federal de Curitiba/PR. Ação Penal 5026212-82.2014.4.04.7000/PR. Juiz Sergio Moro)*

Atualmente, essa doutrina vem sendo utilizada em crimes de diversas naturezas, notadamente nos crimes de tráfico de entorpecentes, de lavagem de capitais, e, conforme abordaremos adiante, nos crimes contra a ordem tributária.

É assentado, como já destrinchado, que, na legislação penal tributária e na doutrina especializada, os crimes tributários exigem o dolo do agente para restarem configurados. Por outro lado, frequentemente, os sócios cotistas e/ou administradores das empresas, sustentam que delegaram as questões fiscais aos profissionais contratados, neste caso, aos contadores ou técnicos contábeis, e não tinham conhecimento de eventuais práticas ilícitas adotadas po*r* esses profissionais.

Para melhor ilustração, vislumbre-se a seguinte hipótese: o sócio-proprietário da pessoa jurídica conhece, ou deve conhecer, as movimentações financeiras, os débitos e os lucros gerados pela atividade desempenhada. Dessa forma, se, ao final do mês ou na conclusão de uma operação comercial, o administrador obtém um lucro acima do esperado, deveter ciência de que algo irregular ocorreu.

No julgamento do Agravo Regimental do Agravo Especial nº 1009274, de Relatoria do Ministro Felix Fischer, do Superior Tribunal de Justiça, em um caso que julgava o Ministério Público Federal, pugnou pela aplicação da teoria da cegueira deliberada, manifestando, em síntese, que

"o autor dos fatos tinha totais condições de verificar

> *a inidoneidade do crédito de ICMS gerado por meio de empresas fictícias ou inidôneas. Assim, no mínimo, o réu assumiu o risco de fraudar o fisco, gerando sua responsabilização pelo ato por dolo eventual […]" (Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Aresp 1009274 MG 2016/0288729-2. Rel. Min. Felix Fischer. Julgado em 18/04/2017).*

O catedrático Luiz Flávio Gomes (2016), ao discorrer sobre o tema, esclarece que é necessário cumprir determinados requisitos para aplicar a doutrina da cegueira deliberada. É imperioso que o criminoso participe de maneira efetiva em alguns atos; embora o agente alegue não ter conhecimento do fato por inteiro, deve tê-lo de forma parcial, assumindo o risco de envolver-se em fato criminoso, daí a relação existente entre a mencionada teoria e o dolo eventual.

Logo, embora o sujeito não tenha plena consciência dos fatos em que está envolvido, o parcial conhecimento deve servir como um sinal de que algo está errado, sinal este que deve impedi-lo de prosseguir na comprovada atividade criminosa. Para o Professor, "diante da luz amarela é sempre correto se abster (parar). É correto não avançar (correto jurídica e moralmente)".

Se, mesmo frente ao alerta, o indivíduo opta por prosseguir, resta claro que, de forma proposital, busca ignorar a completude dos fatos, e, assim, caracteriza a chamada cegueira deliberada, sabedor de que a sua parte, aquela fração que realiza, integra o todo, o crime propriamente dito. Não há, na conduta do criminoso, a vontade de não atuar de forma criminosa, mas de não "saber" que aquela conduta importa em ilícito penal.

A diferença entre a cegueira deliberada e o dolo direto reside exatamente no quantumé sabido pelo agente. Enquanto na cegueira deliberada ele conhece parte do fato criminoso e isto é suficiente para que ele assuma o risco de praticar um crime, no dolo direto há total conhecimento dos fatos. Noutra senda, no dolo eventual, o autor sabe de todo o fato e assume o risco de produzir um resultado.

Partindo-se dessa premissa, conforme o caso concreto a ser analisado, é mister que o julgador atente-se para a responsabilidade dos sócios-proprietários e/ou administradores da empresa, que possuem o dever de acompanhar a movimentação da pessoa jurídica e o de fiscalizar a conduta dos profissionais contratados por ele, seja o contador que realiza a escrituração fiscal da pessoa jurídica, seja um funcionário ou terceiro de sua confiança.

CONCLUSÃO

O poder de tributar é o instrumento voltado a suprir os cofres públicos de recursos suficientes à manutenção dos serviços públicos, e por conseguinte, à satisfação dos interesses coletivos, satisfação esta que caracteriza precipuamente a função do Estado, não havendo como dissociar a função social do tributo, intimamente ligada à ideia de justiça tributária e distributividade, com a própria função do Estado, o qual, por sua vez, tem o dever de garantir a eficácia do Direito, e dessa forma, proteger tanto os seus próprios bens jurídicos quanto os de todos os que se submetam à sua soberania.

A justificação do crime fiscal reside no fato de que a conduta delituosa, além de causar grave prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário, também acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos.

Sendo assim, o bem jurídico protegido pelas normas que definem os crimes contra a ordem tributária, objeto do interesse público primário, é aquele vinculado às funções que a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito, o qual não se confunde com o interesse público secundário da fazenda pública.

Tratando-se a ordem tributária de um bem jurídico de importância tamanha a merecer a tutela penal, por parte de uma legislação especial, no ordenamento pátrio, a Lei n. 8.137/90 regula inteiramente a matéria em comento, definindo as condutas fraudulentas e cominando as respectivas sanções.

Diante disso, indaga-se: Quem seria o autor no crime de sonegação fiscal praticado por intermédio de pessoa jurídica?

Acerca do tema, observou-se que o ordenamento jurídico vem evoluindo na compreensão da autoria e do dolo nos crimes de sonegação fiscal, e ampliando o conceito de autor do delito para abranger, além do executor do núcleo do tipo penal, o sujeito que detém o controle final do fato, o que cria estratégias para não tomar conhecimento de elementos do tipo penal, ou ainda aquele que deixa de investigar suspeita acerca de situação delituosa em que está inserido.

Inicialmente, demonstrou-se que a teoria restritiva ou objetivo-formal, adotada pelo Código Penal Brasileiro, segundo a qual o autor do crime é tão somente aquele que executa o núcleo do tipo penal, mostrou-se insuficiente para completa análise da autoria delitiva na seara penal tributária.

Nesse contexto, em completude às interpretações mais restritivas

do conceito de autoria, surge a teoria objetivo-subjetiva, também denominada de teoria do domínio do fato, originariamente concebida pelo alemão Hans Welzel, em 1939, e que veio a se tornar internacionalmente conhecida após a publicação da obra TäterschaftundTatherrschaft ("Autoria e Domínio do Fato no Direito Penal"), pelo jurista ClauxRoxin, em 1963.

A Teoria em questão aduz a uma interpretação extensiva do conceito de autoria, segundo um critério final-objetivo, entendendo-se também como autor e não um mero partícipe, aquele que domina a realização do crime, arquitetando, controlando e instruindo a sua execução, bem como a sua continuidade, em contraposição ao critério formal-objetivo que aponta como autor, exclusivamente aquele que realiza a conduta do verbo típico.

Conforme demonstrado no presente trabalho, a supracitada teoria vem sendo amplamente aceita e aplicada pelos tribunais pátrios nos crimes contra a ordem tributária, imputando-se a autoria delitiva no crime contra a ordem tributária, praticado em nome de pessoa jurídica, aos sócios-gerentes e diretores da firma, pois são essas pessoas, em regra, que se encontram nas condições de praticá-lo ou impedir sua concretização, controlando assim o iter criminis, cabendo a estes, inclusive, o dever de fiscalizar a atuação dos profissionais contratados.

Em seguida, discorreu-se também acerca da Teoria da Cegueira Deliberada, que vem ganhando espaço na jurisprudência, e preleciona que age em cegueira deliberada quem cria estratégias para não tomar conhecimento de elementos do tipo penal e quem deixa de investigar suspeita acerca de situação delituosa em que está inserido, concluindo-se que agir conscientemente não é necessariamente agir apenas com conhecimento positivo, mas também agir com desprezo quanto à elevada probabilidade da existência do fato em apreço.

Na seara do direito penal, verifica-se que a teoria da cegueira deliberada tem sido aplicada com mais frequência nos crimes de lavagem de dinheiro, mas tem alcançado também a análise de delitos como estelionato, peculato, corrupção no âmbito eleitoral e inclusive sonegação fiscal.

Mencionaram-se os três casos emblemáticos que envolvem o instituto no Brasil, e nos quais se discute mais claramente o elemento subjetivo do crime sob tal ótica, quais sejam: 1) o caso do furto ao Banco Central de Fortaleza, no qual os sócios-proprietários da empresa de venda de veículos foram condenados em 1º grau na Justiça Federal, pela prática do crime de lavagem de capitais com base na teoria da cegueira deliberada; 2) a Ação Penal n. 470 ("Mensalão"), na qual o Min. Celso de Mello se manifestou admitindo a configuração do crime de lavagem de capitais mediante dolo eventual, cujo reconhecimento apoiar-se-ia no denominado

critério da teoria da cegueira deliberada ou da ignorância deliberada"; e 3) a Ação Penal nº 5013405-59.2016.4.04.7000, no qual o juiz Sérgio Moro, em análise à possibilidade da utilização do instituto do dolo eventual em relação à lavagem de dinheiro, considerou pertinente a exposição da WillfulBlindnessDoctrine (Teoria da Cegueira Deliberada), sobre a qual já discorreu em seu livro "Crime de lavagem de dinheiro", argumentando que o instituto foi adaptado ao civillaw pelo Supremo Tribunal Espanhol, quando assimilado ao dolo eventual.

Concernente à aplicação da supracitada teoria aos crimes contra a Ordem Tributária, demonstrou-se por meio de excerto do presente trabalho, notadamente da decisão do TRF da 4ª Região, no julgamento da Apelação Criminal 2003.70.00.056661-8, que condenou o contador do doleiro Alberto Youssef pelo crime de sonegação fiscal, porquanto deliberadamente fechou os olhos ao disparate entre a renda declarada pelo cliente e o valor disponível em moeda estrangeira no exterior, ser plenamente possível a aplicabilidade da Teoria da Cegueira Deliberada aos crimes de sonegação fiscal, conferindo, desse modo, efetividade à lei penal e à proteção à Ordem Tributária, e responsabilizando criminalmente o agente que, de maneira deliberada, busca permanecer em estado de completo desconhecimento acerca da ilicitude de suas práticas, embora seja possível, pela natureza dos seus atos, percebê-la.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais**. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 536.

BITENCOURT, Cezar Roberto. A teoria do domínio do fato e a autoria colateral. In: **Consultor Jurídico**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-nov-18/cezar-bitencourt-teoria-dominio-fato-autoria-colateral>. Acesso em 03/07/2019.

BONA JÚNIOR, Roberto. É preciso discutir teoria da cegueira deliberada em crimes de lavagem. In: **Consultor Jurídico**. Publicado em: 19.11.2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-19/roberto-bona-preciso-discutir-cegueira-deliberada - crimes-lavagem>. Acesso em: 01/07/2019.

BRUTTI, Roger Spode. **Crimes contra a ordem tributária**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 35, dez 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/ index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1465>. Acesso em: 01/07/2019.

COUTINHO, Fabiana de Oliveira. A Teoria da Cegueira Deliberada. Conteúdo Juridico, Brasilia-DF: 26/07/2013. Disponível em: <http://www.

conteudojuridico. com.br /?artigos&ver=2.44465&seo=1>. Acesso em: 01/07/2019.

CUNHA, Rogério Sanches. L**eis penais especiais: comentadas artigo por artigo** / Coordenadores Rogério Sanches Cunha, Ronaldo Batista Pinto, Renee do Ó Souza – Salvador: Editora JusPodivm, 2018. 2048p.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. Dialética. 2. ed. São Paulo: 2002, p. 50.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. Dialética. 1. ed. São Paulo: 1998. p. 221.

ESTADOS UNIDOS. Suprema Corte dos Estados Unidos. In reAimster Copyright Litigation (2003). Disponível em: <http://homepages.law.asu.edu/~dkarjala /cyberlaw/inreaimster(9c6-30-03).htm>. Acesso em: 28 2019.

FERRAZ, Sérgio Valladão. Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 – A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out. 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com. br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460>. Acesso em 01/07/2019.

GOMES, Luiz Flávio. Dilma, Temer, Lula, Aécio... podem ser condenados por cegueira deliberada? **Em tese**, sim. Caso Messi ajuda entender o assunto. 2016. Disponível em: <https://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/366826589/dilma-temer-lula-aecio-podem-ser-condenados-por-cegueira-deliberada-em-tese-sim-caso -messi-ajuda-entender-o-assunto> Acesso em: 27/06/2019.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada**: volume único / Renato Brasileiro de Lima – 5. ed. rev., atual. e ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2017. 1.248 p.

MORAES, Alexandre de, SMANIO, GianpaoloPoggio. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Altas, 2006.

MORO, Talita Simões de Aquino. **Teoria restritiva e teoria do domínio do fato no direito penal brasileiro**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 152, set. 2016. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/n_link=revista_artigos_leitura&artigo_**id=17823**>. Acesso em 02/07/2019.

PRADO, Luiz Régis. **Direito Penal Econômico**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 275).

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. Breves apontamentos sobre a responsabilidade penal dos sócios e administradores de empresas. In: **Migalhas**. Publicado em: 23 de agosto de 2013. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI184860, 11049-Breves+apontamentos+sobre+a+responsabilidade+penal+dos+socios+e>. Acesso em: 01/07/2019.