



**CENTRO UNIVERSITÁRIO CHRISTUS - UNICHRISTUS
MESTRADO ACADÊMICO EM PROCESSO E DIREITO AO
DESENVOLVIMENTO**

FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO

**ESTUDO DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO: APLICAÇÃO NOS
PROCESSOS DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

FORTALEZA

2022

FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO

ESTUDO DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO: APLICAÇÃO NOS PROCESSOS
DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Processo e Direito ao Desenvolvimento do Centro Universitário Christus, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito. Área de concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação Centro
Universitário Christus - Unichristus
Gerada automaticamente pelo Sistema de Elaboração de Ficha
Catalográfica do Centro Universitário Christus - Unichristus, com
dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F178e Falcão, Fernando Augusto de Melo.
Estudo da teoria do domínio do fato : Aplicação nos processos
de crimes contra a ordem tributária / Fernando Augusto de Melo
Falcão. - 2022.
123 f.

Dissertação (Mestrado) - Centro Universitário Christus -
Unichristus, Mestrado em Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
Área de concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao
Desenvolvimento.

1. Teoria do domínio do fato. 2. Dignidade da pessoa humana.
3. Presunção de inocência. 4. Estado Democrático de Direito.. I.
Título.

CDD 612

FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO

ESTUDO DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO: APLICAÇÃO NOS PROCESSOS DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-graduação stricto sensu em Processo e Direito ao Desenvolvimento do Centro Universitário Christus, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito. Área de concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovado em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Prof. Dr. Juraci Lopes Mourão
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

Universidade de Fortaleza

Resiliência não é ter pressa.
Ser resiliente é seguir adiante,
seja na velocidade que for.

Autor desconhecido

Faça o teu melhor,
na condição que você tem,
enquanto você não tem condições melhores,
para fazer melhor ainda!

Mário Sérgio Cortella

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer a DEUS, pelo privilégio de gozar da Sua presença no meu caminho, e pelo presente de ter a Elizabeth como esposa, pois com certeza é um exemplo da graça Dele na minha vida.

Agradecer a minha esposa e eterna namorada, Elizabeth, por ter apoiado a jornada, por compreender a minha ausência. Te amo infinito!

Agradecer aos meus filhos, Fernando, Carolina e Eduardo, amor incondicional, que apesar de terem cobrado a minha presença, compreenderam a minha vontade de abraçar mais esse desafio.

Impossível não falar dos meus pais (*in memoriam*) Ivan e Elci, que moldaram meu caráter e me ensinaram a encarar desafios. Eterna feliz saudade!

Ao meu irmão Ivan, amor sem explicação, que me apoiou em todos os momentos.

Brother, te amo demais!

Aos meus colegas de escritório Jamila e Eládio, apoio substancial na minha grande ausência, bem como ao Davi, estagiário de muitas qualidades.

Agradecer ao Professor Juvêncio Vasconcelos Vianna, pela amizade e lembrança do meu nome no momento certo. Obrigado professor!

Agradecer ao Dr. Martônio Pontes de Vasconcelos (*in memoriam*), honra de ter sido seu assessor. Marco na mudança da minha vida profissional. Obrigado por todos os ensinamentos. Influência marcante na minha vida de advogado.

Minha amiga Lislíe, amiga e mestranda que dispôs do seu precioso tempo num momento de angústia para me ajudar a organizar as ideias dentro da minha cachola e começar.

A Lara, colega do mestrado que veio em meu socorro na hora exata. Obrigado.

Denise Lage, amiga maravilhosa que conheci no mestrado. Gratidão pelas preciosas conversas.

Ao seleto grupo de professores do PPGD da Unichristus: Fayga Bedê (saudade das suas aulas), Denise Andrade (essencial na qualidade da docência, muito do que aprendi, aplico em sala de aula), Juraci Mourão (dá aula com brilho no olhar, fascinante), Carlos Cintra (sabe demais) e Jânio Pereira (simplicidade na

transmissão de conhecimento; despertou meu interesse pelo estudo da democracia sob outro ângulo).

Agradecimento especial ao Prof. e atleta Carlos Marden, por ter me incentivado a fazer o mestrado, no penúltimo dia de inscrição, no final de um racha de voleibol. Obrigado pelas excepcionais aulas, textos instigantes que despertaram o prazer da leitura; e, por fim, a cereja do bolo, meu Orientador Prof. Hugo de Brito Machado Segundo, obrigado pelos valorosos e educados incentivos no decorrer da dissertação, pela oportunidade ímpar de ter sido seu Estagiário Docente e, acima de tudo, pela simplicidade e humildade com que transfere conhecimento. Como diz o filósofo contemporâneo Mário Sérgio Cortella, “*o conhecimento serve para encantar as pessoas, não para humilhá-las*”.

RESUMO

Muitas decisões dos Tribunais de Justiça Estaduais, Tribunais Regionais Federais e Superior Tribunal de Justiça, têm defendido que a autoria da infração penal pode ser alcançada, exclusivamente, com base na teoria do domínio do fato, nos crimes contra a ordem tributária, praticados por pessoa jurídica. A teoria do domínio do fato, prevista no instituto do concurso de pessoas, foi desenvolvida, inicialmente, por Hans Welzel, em 1939, no início da Segunda Guerra Mundial. Claus Roxin apresentou sua monografia sobre a teoria do domínio do fato em 1963, aprimorando os escritos de Hans Welzel. O objetivo do presente estudo consiste em analisar se as decisões de processos contra a ordem tributária podem ser fundamentadas, exclusivamente, com base na teoria do domínio do fato e, sendo possível, se encontram amparo no Estado Democrático de Direito. Considerando o objetivo deste trabalho, examina-se o emprego da referida teoria à luz do dever de fundamentar as decisões, do princípio da presunção de inocência, do princípio da dignidade humana e da proporcionalidade. O estudo desses princípios é essencial para averiguar se as decisões condenatórias de sócios ou administradores, baseadas na teoria do domínio do fato, que estão sendo aplicadas no Brasil dialogam com o Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Teoria do domínio do fato. Princípio da dignidade da pessoa humana. Princípio da presunção de inocência. Estado Democrático de Direito.

ABSTRACT

Many decisions of the State Courts of Justice, Federal Regional Courts and the Superior Court of Justice have defended that the authorship of the criminal offense can be reached, exclusively, based on the Fact Domain Theory, in crimes against the tax order, committed by a legal person. The Fact Domain Theory, foreseen in the institute of the contest of people, was initially developed by Hans Welzel, in 1939, at the beginning of the Second World War. Claus Roxin presented his monograph on the Fact Domain Theory in 1963, Building on the writings of Hans Welzel. The objective of the present study is to analyze whether the decisions of proceedings against the tax order can be based exclusively on the Fact Domain Theory and if they are supported by the Democratic State of Law. Considering the objective of this work, the use of this theory is examined in the light of the duty to base decisions, the principle of presumption of innocence, the principle of human dignity, and proportionality. The study of these principles is essential to verify if the condemnatory decisions of partners or administrators, based on the Fact Domain Theory, that are being applied in Brazil, dialogue with the Democratic State of Law.

Keywords: Fact Domain Theory. Principle of human dignity. Principle of presumption of innocence. Democratic state.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
2 TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO.....	17
2.1 Da autoria em concurso de pessoas na teoria do domínio do fato ...	22
<i>2.1.1 Autoria direta/imediata</i>	<i>27</i>
<i>2.1.2 Coautoria.....</i>	<i>28</i>
<i>2.1.3 Autoria Mediata</i>	<i>28</i>
2.2 Teoria do domínio do fato à brasileira	31
3 APLICAÇÃO DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES BRASILEIROS	37
3.1 AgRg no Recurso em Habeas Corpus nº 103.206 – PR	43
3.2 Recurso Especial nº 1.854.893 - SP	46
3.3 AgRg no Recurso Especial nº 1.925.517 – SP	48
3.4 Apelação criminal nº 5004728-97.2017.4.04.7002-PR.....	52
4 PROCESSO PENAL COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL.....	56
4.1 Princípio da presunção de inocência.....	63
4.2 Dever de fundamentar as decisões	66
4.3 Princípio da dignidade da pessoa humana.....	78
<i>4.3.1 Princípio da dignidade humana no processo penal tributário.....</i>	<i>83</i>
4.4 Princípio da proporcionalidade.....	86
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS	110

INTRODUÇÃO

Os processos de crimes contra a ordem tributária ganham cada vez mais notoriedade na imprensa brasileira¹ através de manchetes em jornais eclodindo dia após dia, mostrando que o Brasil combate a corrupção, que o povo brasileiro roga pela aplicação de penas duras para os sonegadores fiscais, não mais permitindo que a sociedade sofra os prejuízos da sonegação fiscal.

Os crimes contra a ordem tributária, previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, são crimes bastante incomuns, tendo em vista que sua constatação não é de fácil percepção, sendo necessário, geralmente, um procedimento administrativo tributário prévio para que ocorra a denúncia.

A busca pela autoria delitiva neste tipo de crime é uma missão árdua, pois se trata de um crime de difícil identificação do(s) autor(es). Através da correlação entre a prática da ação e o resultado, nem sempre há condições de alcançar os autores mediatos e imediatos, principalmente quando o crime é cometido por pessoa jurídica. A dificuldade de identificar os autores do crime tributário conduz as autoridades à mitigação das provas de autoria do crime da Lei 8.137/90.

1

- Bahia - Empresário é preso em operação contra sonegação fiscal em Salvador e região; mais de R\$ 15 milhões foram ocultados. Disponível em: <https://g1.globo.com/ba/bahia/noticia/2021/10/27/operacao-contra-sonegacao-fiscal-cumpre-mandados-de-prisao-e-busca-em-salvador-e-regiao-mais-de-r-15-milhoes-foram-ocultados.ghtml>. Acesso em 10/01/2022.

- Santa Catarina - Na cidade de Gaspar-SC homem foi preso por prática de crime contra a ordem tributária, para que cumpra quatro anos e cinco meses de prisão. Disponível em: <https://ndmais.com.br/seguranca/policia/empresario-de-gaspar-e-presos-por-sonegacao-fiscal/>. Acesso em: 10/01/2022.

- Rio de Janeiro - Empresário é denunciado por sonegação fiscal de quase R\$40 milhões. Disponível em: <https://odia.ig.com.br/rio-de-janeiro/2021/06/6169307-empresario-e-denunciado-por-sonegacao-fiscal-de-quase-rs40-milhoes.html>. Acesso em: 10/01/2022.

- Minas Gerais - Fundador de grande rede de eletroeletrônicos é acusado de fraude fiscal no valor aproximado de 400 milhões. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/dono-da-ricardo-eleto-e-presos-em-investigacao-de-sonegacao-de-impostos/>. Acesso em: 10/01/2022.

- Pernambuco - Três integrantes do ramo de combustíveis foram detidos ontem em Pernambuco, acusados de desviar R\$ 16 milhões em impostos. Disponível em: <http://www.impresso.diariodepernambuco.com.br/noticia/cadernos/economia/2018/12/empresarios-presos-por-sonegacao.html>. Acesso em: 10/01/2022.

Salutar a apresentação de um exemplo: Empresa A, com sede no Estado do Ceará, constituída por três sócios, todos com poderes de administração, no ramo de atividade de supermercados, no caso, um pequeno mercantil de bairro. A empresa encerrou suas atividades comerciais legalmente, com distrato na Junta Comercial e baixa do CNPJ e do cadastro estadual. Os três sócios trabalharam, efetivamente, na empresa, onde um dos sócios era o gerente financeiro, o outro, gerente de compras e vendas, e o último era gerente do departamento pessoal. A empresa possuía, à época dos fatos, um estoquista, pessoa responsável pelo estoque das mercadorias, que era subordinado ao gerente do departamento pessoal. Ressalta-se que a empresa não estava sujeita ao pagamento por substituição tributária.

Após fiscalização de estoque de mercadorias, realizada pela Fazenda Estadual no ano de 2022, referente ao período de 2018, ficou constatado que a empresa proveu saídas de mercadorias sem a devida emissão de notas fiscais, portanto os tributos devidos – no caso em questão o ICMS - dessas mercadorias não foram pagos.

A empresa vendia, exclusivamente, no varejo. Toda mercadoria, ao sair com o cliente, era devidamente registrada em um dos cinco caixas do mercantil, que possuíam emissor de cupom fiscal eletrônico (ECF-e), entregues aos clientes após o devido pagamento. A infração ocorreu nas dependências da empresa há mais de 4 anos e os sócios não possuem contato com nenhum dos antigos funcionários. A representação fiscal foi enviada para o Ministério Público, que denunciou os três sócios, apresentando como únicas provas no processo a cópia do processo administrativo tributário e o Contrato Social da empresa.

Como chegar ao(s) autor(es) imediato(s) e/ou o(s) mediato(s)? O estoquista, que tinha a responsabilidade de controlar o estoque, seria o autor imediato? Se sim, quem seria o autor mediato? A ordem partiu de qual gerente? A ordem poderia ter partido de qualquer gerente, não apenas do gerente ao qual o estoquista estava subordinado, bem como poderia ter sido um conluio de dois funcionários, onde um idealizou o crime, passou a informação acerca do melhor horário e da melhor forma de desviar as mercadorias, ficando alerta para o caso de aparecer alguém, conseguir avisar ao estoquista para desistirem do

combinado. Importante informar que é considerado bem comum o desvio de mercadorias em armazéns onde se estocam mercadorias. Nesta última hipótese, não seria crime contra a ordem tributária, pois o objetivo seria vender a mercadoria sem nota fiscal para receptadores e obter vantagem econômica, portanto não há que se falar em sonegação de tributos.

Várias hipóteses podem ser levantadas para comprovarem, cada vez mais, que as provas colacionadas acusação, processo criminal tributário, resumem-se tão somente à cópia do auto de infração e do contrato social da empresa. Não há como prosperar a acusação penal por total falta de prova. Nesse caso, definindo os sócios como autores mediatos, quem seriam os autores imediatos?

A responsabilidade pela infração tributária, como define no artigo 135 e seguintes do Código Tributário Nacional, não determina a autoria no crime contra a ordem tributária. O agente infrator pode até ser a mesma pessoa, mas, se for condenado, não será em razão do que está exposto no CTN.

A infração tributária penal não pode ser confundida com a infração penal tributária. É certo que as duas conduzem a uma punição. A administrativa, via de regra, conduz-se a uma pena pecuniária, afetando diretamente o patrimônio, de forma objetiva. A infração penal tributária, por sua vez, tem como punição, em regra, pena restritiva de liberdade, além de multa e da obrigatoriedade de reparação dos danos causados, “se assim for requerido pelo Ministério Público”². A aplicação dessa sanção possui caráter subjetivo.

A reprovação da sociedade em relação aos crimes comuns é bem maior que aos crimes de sonegação fiscal, também reprováveis, mas não com a intensidade esperada pelo Direito Penal. Outro aspecto que bem distingue o direito penal do crime tributário é a relação de proporcionalidade entre a pena aplicada e o mal que a pena representa para o autor do delito. O combate aos crimes fiscais almeja proteger o erário público, com isso aplica-se uma punição

² Decreto-Lei nº 3.240/1941.

Art. 1º Ficam sujeitos a sequestro os bens de pessoa indiciada por crime de que resulta prejuízo para a fazenda pública, ou por crime definido no Livro II, Títulos V, VI e VII da Consolidação das Leis Penais desde que dele resulte locupletamento ilícito para o indiciado.

Art. 2º O sequestro é decretado pela autoridade judiciária, sem audiência da parte, a requerimento do ministério público fundado em representação da autoridade incumbida do processo administrativo ou do inquérito policial.

de pena de reclusão que pode chegar a cinco anos. Nesse caso, observa-se uma discrepância entre a pena aplicada e o fato que lhe deu causa³.

A competência para impor pena privativa de liberdade é apenas do Poder Judiciário, distinguindo-se da pena tributária administrativa, que se limita ao Executivo, podendo ainda a matéria ser revista pelo Judiciário. A infração administrativa não difere da infração penal por razões qualitativas, tampouco quantitativas, mas sim pela natureza do ilícito, devendo ser rechaçada a ideia de que a gravidade do ilícito é que define a distinção entre as duas espécies de infração.

Várias diferenças podem ser elencadas, mas merece destaque a culpabilidade, pois, enquanto a infração administrativa independe da vontade do agente, no crime tributário a presença do dolo é *conditio sine qua non*.

No presente trabalho, utiliza-se a pesquisa exploratória bibliográfica, através de livros, dissertações, teses e artigos acadêmicos disponíveis na *internet*, além de legislações e jurisprudências. O método aplicado é o hipotético-dedutivo e os resultados são apresentados de forma qualitativa.

O método histórico-lógico, enquanto análise epistemológica, foi utilizado no estudo da teoria do domínio do fato, tendo como marco inicial os estudos de Welzel.

Por fim, com o objetivo de dar utilidade ao texto científico e promover o contato com a realidade empírica, utiliza-se o método indutivo aristotélico para descrever os elementos que regem a teoria do domínio do fato, a partir da observação dos critérios axiológicos aplicados pelo sistema judiciário brasileiro, quando do julgamento de autores mediatos no âmbito do crime contra a ordem tributária.

Sempre que o termo “crime contra a ordem tributária” for citado na presente pesquisa, deve-se presumir a referência aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, que versa sobre os crimes de sonegação fiscal.

³ Ivys Gandra Martins, citado na obra de Zelmo Denari, ressalta que a sanção tributária não tem como escopo recuperar o sonegador, a paz da sociedade e nem a restauração do dano, mas tão somente compelir os contribuintes a pagarem os impostos cobrados, portanto, bem diferente da periculosidade no Direito Penal (p. 83).

O tema causa inquietude em razão das crescentes condenações penais, nos mais diversos tribunais do Brasil, de empresários em processos de crimes contra a ordem tributária. A fundamentação das decisões condenatórias deu-se com base na teoria do domínio do fato na forma desenvolvida por Claus Roxin? A presente pesquisa é importante em razão da possibilidade de empresários estarem sendo condenados por decisões fundamentalmente inconstitucionais, ou seja, por decisões que consideram, unicamente, o contrato social da empresa e a aplicação da teoria do domínio do fato como suficientes para identificar os autores de determinado ilícito. O objetivo é saber se as decisões judiciais sobre essa matéria estão em consonância com os direitos fundamentais inseridos na Constituição de 1988, em face do Estado Democrático de Direito.

No segundo capítulo, a teoria do domínio do fato é visitada de forma objetiva, sem tergiversações no seu berço jurídico. A teoria do domínio do fato passou a ser reconhecida, juridicamente, como tal a partir da criação da teoria finalista por Hans Welzel, que apresentou os estudos da teoria do domínio do fato e a teoria do domínio da organização, derivada da primeira, adotando a tese de que a autoria do crime pode ser atribuída àquele que tem o controle final do fato. A teoria toma fôlego com o compatriota de Welzel, Claus Roxin. Para Roxin, três são as formas de dominar o fato: i) o domínio da ação; ii) o domínio funcional do fato; e iii) o domínio da vontade.

O tópico 2.1 encarrega-se de apresentar o concurso de pessoas, uma vez que a teoria do domínio do fato necessita da pluralidade de indivíduos, no mínimo dois, fato que não vem acontecendo na aplicação da teoria no Brasil. Roxin, Welzel, Maurach e Jakobs demonstram suas razões sempre se referindo a, no mínimo, duas pessoas. Nos subitens, faz-se uma divisão da autoria direta ou imediata, a coautoria e autoria mediata, delimitando cada uma delas.

O tópico 2.2, por sua vez, aborda a forma como o domínio do fato vem sendo tratado no Brasil, em razão da Ação Penal 470/MG, derivada da ação da polícia federal que ficou nacionalmente conhecida como Operação Lava-Jato, a partir da análise de alguns votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, cujo relator foi o ex-Ministro Joaquim Barbosa.

No terceiro capítulo, analisam-se quatro precedentes dos tribunais superiores que tratam da teoria do domínio do fato. As decisões referem-se à penalização dos sócios como autores de crimes tributários por - simplesmente - serem sócios, como pode ser extraído da fundamentação dos votos dos Desembargadores e Ministros do judiciário brasileiro⁴, sem qualquer outra prova da participação do acusado (sócio/gestor). Apresenta, ainda, outras duas decisões, também dos tribunais superiores, onde se destaca que apenas o fato de ser sócio não o qualifica como réu, demonstrando que permanecem conflitantes, resultando na insegurança jurídica do contribuinte.

No quarto e último capítulo, são trazidos à baila quatro princípios caracterizadores do Estado Democrático de Direito, mas que não interagem de forma direta e positiva com a teoria do domínio do fato. São eles: princípio da presunção de inocência, o dever de fundamentar as decisões, o princípio da dignidade humana e o princípio da proporcionalidade, que são analisados e linkados com a teoria do domínio do fato, na expectativa da doutrina do Estado Democrático de Direito.

Quanto às considerações finais, utiliza-se a forma aristotélica da teleologia para verificar se a forma como a teoria do domínio do fato vem sendo interpretada pelos Tribunais Superiores é a mesma de Claus Roxin, bem como se encontra amparo na Constituição Federal de 1988, notadamente pelos quatro princípios constitucionais apresentados.

⁴ As decisões as quais o se autor se refere, são apresentadas no Capítulo 2.

2 TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO

A teoria do domínio do fato é objeto de intenso estudo até os dias atuais. A citada teoria foi inserida no contexto jurídico por Welzel em 1939, no instituto dos crimes em concurso de agentes, e definiu o autor do crime como aquele que tem o controle final do fato, que tem o poder de decisão sobre o modo como deve ocorrer, que tem o controle sobre a finalidade; deixa de ser um mero partícipe para assumir a qualidade de autor. “É uma teoria que se assenta em princípios relacionados à conduta e não ao resultado” (JESUS, 1999, p.17).

De forma simplista, a teoria do domínio do fato propõe-se a distinguir, no caso concreto, quem é autor e quem é partícipe, com o objetivo de concernir a punição aos verdadeiros autores dos crimes (RAMALHO, H. S., *et al*).

O primeiro teórico a utilizar o termo “domínio do fato” foi Hegler, em sua monografia, no ano de 1915. No referido trabalho, o domínio do fato estava relacionado à culpabilidade, cujos estudos levavam ao entendimento de que este tal domínio era condição material da culpabilidade, sendo o “autor livre e capaz”. O domínio do fato não estava nas mãos de quem executou⁵, mas sim de quem comandou, quem tinha o total controle sobre fato, quem estava por trás do executor, ou seja, o autor mediato (ROXIN, 2016).

Claus Roxin, partindo dos escritos de Welzel, foi quem realmente estruturou a teoria do domínio do fato, recepcionada como doutrina em 1963.

Alguns juristas que vieram antes de Welzel são aqui citados *en passant*, pois, ainda que não seja o objeto central do estudo, faz-se necessário para a compreensão da teoria do domínio do fato e para a sua aplicação nos dias de hoje.

A teoria de Hegler entende que a pessoa que executa a ação age por engano ou sob coação, portanto é inimputável, cabendo a autoria, exclusivamente, àquele que está por trás das ações, aquele que articulou o feito, aquele que detém, portanto, o total domínio sobre a situação (Hegler, *apud* ROXIN, 2016).

⁵ “Desde que o executor tenha agido sem culpabilidade ou culposamente”

Entretanto, até o momento, não resta configurada nenhuma teoria do domínio do fato. O domínio do fato foi explicado por Bruns⁶ com a intenção de demonstrar que autor e partícipe não possuem o mesmo significado. A autoria recai sobre quem, desde o princípio, tem a possibilidade do domínio do fato, sobre aquele capaz de causar o resultado esperado ou evitá-lo. Quem instiga ou auxilia não tem o domínio sobre o fato, são apenas partícipes (ALFLEN, 2014, *Kindle*). Adolf Lobe foi o primeiro a apresentar “um conceito de domínio do fato considerando os critérios objetivos e subjetivos” e dispor que autor é aquele que, de vontade própria, quer o resultado, o domínio e ser, de fato, o condutor da execução. O autor mediato não se manifesta de forma direta (ARARUNA, 2004, p. 179).

Importante ressaltar que os crimes contra a ordem tributária só existem na modalidade dolosa, conforme estabelece o Código Penal Brasileiro⁷, salvo os casos, expressamente, definidos em lei, que não é o caso da Lei 8.137/90 (BRASIL), pois trata dos crimes contra a ordem tributária⁸.

Somente em 1939 foi realmente elaborada uma teoria sobre domínio do fato, com o alemão Hans Welzel. Seus estudos trouxeram consigo a teoria do domínio finalista do fato, portanto, para melhor compreensão da teoria objeto de estudo deste trabalho, o conhecimento da teoria finalista é essencial, pois é considerado o escrito seminal⁹ daquela.

Welzel entende que o domínio do fato passava pelo conceito de ação final, e apresenta duas características fundamentais.

Em primeiro lugar, a distinção entre injusto e culpabilidade, baseada no conceito ontológico de ação final e no conceito de culpabilidade referindo a valores ontológicos e, em segundo lugar, a distinção entre crimes dolosos e culposos já no tipo penal (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

⁶ Seus trabalhos foram publicados entre os anos de 1932 e 1958.

⁷ Art. 18, II, Código Penal Brasileiro.

⁸ Hugo de Brito Machado esclarece que nos crimes contra a ordem tributária o dolo é específico, não sendo admitido o genérico.

⁹ O termo “escrito seminal” é utilizado por Hugo de Brito Machado Segundo, no livro Direito e sua ciência: uma introdução à epistemologia jurídica (p.82), no sentido de que muitas obras, estudos, se originaram desse escrito, como é o caso em questão.

Welzel apresenta a teoria finalista, que tem como essência o resultado a vontade da pessoa humana, através de ações realizadas que têm como objetivo alcançar determinado fim antijurídico, pois o autor tem o conhecimento que tais caminhos podem conduzir ao resultado almejado.

O próprio Welzel esclarece:

Actividad final es una actividad dirigida conscientemente en función del fin, mientras que el acontecer causal no está dirigido en función del fin, sino que es la resultante causal de la constelación de causas existente en cada momento. La finalidad es, por ello -dicho en forma gráfica- "vidente", la causalidad, "ciega". (2011, p. 41)

[...]

Dado que la finalidad se basa en la capacidad de la voluntad de prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias de su intervención en el curso causal y de dirigir, por consiguiente, éste, conforme a un plan, a la consecución del fin, la espina dorsal de la acción final es la voluntad, consciente del fin, rectora del acontecer causal. Ella es el factor de dirección que configura el suceder causal externo y lo convierte, por tanto, en una acción dirigida finalmente; sin ella quedaría destruida la acción en su estructura y sería rebajada a un proceso causal ciego. La voluntad final, como factor que configura objetivamente el acontecer real, pertenece, por ello, a la acción. (2011, p. 42)

A ação finalista é arquitetada com um objetivo, conforme a vontade consciente de onde se quer chegar ao final das ações. O citado autor entende que a vontade consciente do resultado é a “espinha dorsal na ação finalista”. A ação final não é um resultado de mera causalidade, mas as ações causais externas tem como bússola a vontade final, que é o elemento objetivo da materialização do fim pretendido, motivo pelo qual a vontade final pertence a ação (WELZEL, 2001).

O autor do delito define a vontade final, posteriormente pensa nos meios necessários – fatores causais - para alcançar a vontade final. Com base no seu conhecimento causal, planeja o proceder, devendo considerar os efeitos concomitantes, que podem aparecer como resultados das ações causais. Somente depois é que se coloca o planejamento em ação. A doutrina da ação causal entende que o impulso da vontade desencadeia uma série de ações causais, podendo gerar resultados intermediários não previstos - resultados causais - independentemente da vontade do autor. Na teoria finalista, a vontade

final é desenhada na mente, mas materializa-se através das ações causais (WELZEL, 2001). Welzel afastou o conceito causalista, para adotar o finalista, de forma que a ação está relacionada, diretamente, à vontade e ao resultado anelado. O sistema é objetivo-subjetivo, pois a tipicidade é objetiva, mas a vontade de praticar o crime depende do autor.

De acordo com Machado (2008), o conceito de autoria está ligado ao de causalidade, pois, analisado nesta seara, quando se discute o alcance do tipo objetivo, observa-se quem deve responder como autor, sem prejuízo dos possíveis filtros dos elementos subjetivos.

Bitencourt aponta o conceito restritivo de autor como aquele em que a autoria é condicionada, unicamente, pela prática do verbo núcleo do tipo. Nesse caso, a participação, a instigação e a cumplicidade não seriam puníveis (2003). Jescheck e Weingend (2002) aduzem que o conceito restritivo de autoria está vinculado à teoria objetiva da participação, que, por sua vez, pode ser dividida em duas variantes: (a) a teoria objetivo-formal¹⁰ e (b) a teoria objetivo-material. A primeira tem apreço especial pelos verbos que indicam o núcleo de determinado tipo penal, sendo a participação qualquer contribuição causal que não estivesse prevista no enunciado jurídico definidor do crime. A segunda teoria, por sua vez, apoia-se na periculosidade da conduta para distinguir autoria e participação.

Por exemplo: o sócio da empresa A autoriza que o gerente do setor de compras adquira mercadorias da empresa B, fornecedora, e a nota fiscal que acompanha as mercadorias apresenta todas as características extrínsecas necessárias. Entretanto, o sócio da empresa A sabia que a nota fiscal estava adulterada, mas, com o intuito de aproveitar o crédito de ICMS destacado no documento fiscal, não apontou a irregularidade. A nota fiscal é encaminhada para o contador, que, de forma natural, registra tal documento nos livros fiscais da empresa, aproveitando o crédito de ICMS para reduzir o montante do tributo a ser recolhido, em face do princípio da não-cumulatividade. Quem efetuou a compra com documento fiscal foi o setor de compras, quem registrou o crédito

¹⁰ Sobre a teoria objetivo-formal, ver também ROXIN (2000, pp. 697-700)

inidôneo foi o contador, cuja ação final do era somente registrar a nota fiscal nos livros fiscais e/ou contábeis, mas quem arquitetou, quem sonhou com o resultado, foi o sócio da empresa. Este era quem queria como resultado o ilícito de se creditar de ICMS de notas fiscais inidôneas, portanto o sócio é o autor mediato do crime, ainda que não tenha efetuado diretamente a compra nem tenha executado o lançamento da nota fiscal nos livros fiscais e contábeis. O gerente e o contador não agiram com dolo, por isso não cometeram nenhum crime, ainda que o contador seja o autor imediato.

Considerando que os crimes dolosos e crimes culposos são apreciados no tipo penal, a autoria não pode ter uma definição engessada, o estudo deverá ser de acordo com os delitos, se culposos ou dolosos, devendo ser ressaltado que a vontade da realização do ato integra a ação, o que conduz ao entendimento que o fato é elemento essencial da autoria. Para Welzel o autor do crime culposo é aquele que ultrapassa a faixa de cuidado e pratica um ato típico, cujo resultado não queria, age com negligência ou imperícia. Quanto à distinção entre autor e partícipe, a resposta não está nas normas, mas “nas formas essenciais de manifestação da conduta final dentro do mundo social” (Welzel, *apud* ALFLEN, 2014, *Kindle*).

Os crimes que interessam ao estudo do domínio do fato são os crimes dolosos. Analisando a autoria direta, Welzel desferiu duras críticas à teoria subjetiva, pois entende que esta não tem como afirmar que o fato delituoso é realmente obra do autor, bem como “não permite apreender a sua consciência”. O entendimento do jurista alemão é que se o homem determina a finalidade do seu ato, e quer realizar o ato final, pouco importa quem executa o termo final, pois o domínio do fato é de quem realizou a vontade até o final, de forma consciente, buscando aquele resultado, e não quem executou os atos (Welzel, *apud* ALFLEN, 2014, *Kindle*).

El defecto fundamental de la acción causal consiste en que no sólo desconoce la función absolutamente constitutiva de la voluntad, como factor de dirección para la acción, sino que incluso la destruye y convierte la acción en un mero proceso causal desencadenado por un acto voluntario *cualquiera* ("acto voluntario"). Desconoce que toda acción es una *obra* (más a

menos lograda), mediante la cual la voluntad humana configura, es decir, dirige el suceder causal. (WELZEL, 2011, p. 51/52)

Quanto ao ordenamento jurídico brasileiro, Código Penal de 1940, reformado em 1984, foi mantido o entendimento da teoria monística ou unitária, que diz que não há distinção de crimes quando se trata de concurso eventual de pessoas. Todos que participam do delito respondem por um único e mesmo crime, com graduação de pena de acordo com sua culpabilidade, portanto, todos são autores da infração penal, não há partícipe (BUSATO, CAVAGNARI, 2017, p. 86-87).

A relevância do tema se evidencia em razão de que a teoria do domínio do fato deve ser avocada somente quando se tratar de concurso de pessoas, pois o objetivo é encontrar o autor mediato, uma vez que o imediato é quem praticou - efetivamente - o fato delituoso. Ocorre que diversas ações de crime contra a ordem tributária no Brasil possuem somente réus que são autores mediatos, e a condenação, por diversas vezes, é exclusivamente embasada na teoria do domínio do fato¹¹, sem especificar quem é o autor imediato, tampouco mencionar como executou a ação ou se teve coautores.

2.1 Da autoria em concurso de pessoas na teoria do domínio do fato

Para configurar o concurso de agentes, é necessário mais de uma pessoa e que todas pratiquem atos sem os quais o fato típico não ocorreria; o *iter* para cometer o fato antijurídico, se perfaz, no mínimo, com duas pessoas. A teoria do domínio do fato se encaixa, exatamente, na proposição acima. No mínimo, deve alcançar o autor imediato e autor mediato, o que não acontece na maioria das vezes. O Código Penal Brasileiro¹² aderiu a teoria unitária ou

¹¹ ACR nº 5004728-97.2017.4.04.7002/PR-TRF 4ª Região. Embargos Infringentes em Apelação Criminal nº 20088305000626401 - TRF 5ª Região. REsp nº 1896662 - PR (2020/0246024-7).

¹² Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade
§ 1º - Se a participação for de menor importância, a pena pode ser diminuída de um sexto a um terço.

monista, que diz que havendo vários agentes na mesma ação criminal, em busca de um só delito, todos respondem como autores, em regra.

Bittencourt (2020) e Greco (2017) apresentam quatro requisitos necessários para identificar o concurso de pessoas: pluralidade de participantes e condutas, relevância de cada conduta, vínculo subjetivo entre os participantes e identidade de infração penal. Portanto, o mínimo de dois agentes, cujas práticas tiveram significado para o objetivo final, bem como um liame de consciência do fato ilícito praticado, desde que as atividades praticadas sejam para alcançar o mesmo fim.

Na percepção de Alflen (2014, *Kindle*), o domínio do fato não é suficiente para determinar a autoria. Somente após verificados os pressupostos objetivos e o momento subjetivo da autoria, é que o autor alcançará seu mais amplo domínio social.

Daí referir, sistematicamente, que a autoria possui ao todo os seguintes pressupostos: 1) Pressupostos pessoais, decorrentes da estrutura do tipo: a) objetivos, tais como a posição especial de dever do autor (funcionário público, militar, comerciante, mãe, médico, advogado etc.), e b) subjetivos, tais como intenções especiais, tendências ou tipos de sentimentos (os chamados elementos subjetivos do injusto); 2) Pressuposto fático: o domínio final do fato (o autor é o senhor sobre a decisão e sobre a execução da sua vontade final). (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

Os pressupostos pessoais são essenciais se os aspectos assim exigirem.

O autor não é somente aquele que pratica os atos com as próprias mãos, mas aquele que, detendo o integral domínio do fato, o faz através de outros instrumentos - como o meio mecânico, por exemplo - ou de terceiros, ou seja, mantém-se por trás do instrumento. O instrumento usado para a prática delituosa final não pode conter os três pressupostos da autoria mediata, caso os possua, será autor, não instrumento (ALFLEN, 2014, *Kindle*):

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

a) A autoria mediata em virtude da “falta de pressupostos pessoais objetivos”, “no caso de instrumento doloso sem a qualificação exigida pelo tipo”, utilizado para a execução do delito. De acordo com Welzel, em tal caso o instrumento pode atuar de maneira consciente e voluntária (dolosa), porém, falta-lhe unicamente o pressuposto objetivo da qualificação estabelecida pelo tipo penal.

b) A autoria mediata em virtude da falta de pressupostos pessoais subjetivos por parte do terceiro (instrumento) utilizado para a execução do delito: na hipótese de “instrumento doloso sem a intenção” exigida pelo tipo (“*absichtslos dolosen Werkzeugs*”). Assim, por exemplo, na hipótese em que “A” deixa “B” levar um livro da estante de “C”, dizendo tratar-se que ele, “A”, emprestou a “C”, quando na realidade, trata-se de um livro de propriedade de “C”, sendo que “A” pede a “B” que após a leitura lhe devolva. Na hipótese, tem-se que “A”, ao utilizar “B” como instrumento, é autor mediato do crime de furto (art. 155 do CP), visto que possui o domínio final do fato, ao passo que à “B” falta a intenção de se apropriar.

c) Autoria mediata em virtude da falta de domínio do fato pelo terceiro, na hipótese de : 1) uso de terceiro que não atua dolosamente (caso em que não atua culposamente ou sem culpabilidade), como na hipótese do médico que, com intenção de homicídio, entrega à enfermeira uma injeção de morfina extremamente forte para ser aplicada a um enfermo; a enfermeira injeta a droga e o paciente morre. O médico é o autor doloso e a enfermeira, conforme pudesse saber o não da dose excessivamente forte, será autora culposa ou totalmente inculpável (portanto, podendo ser um instrumento punível); 2) uso de terceiro que atua em direção ao resultado delitivo, mas não o faz livremente: 2.1) no caso de coação a uma autolesão, como na hipótese de “A” que obriga “B”, mulher grávida, sob grave ameaça, a ingerir um abortivo. “A” é autor mediato e “B” não atua antijuridicamente; 2.2) no caso de uso de menores ou de certos portadores de enfermidades mentais carentes de vontade (inimputáveis, em conformidade com os arts. 26, *caput*, e 27 do CP). 2.3) no caso de uso de um subordinado, que age de boa-fé, para a execução de uma ordem antijurídica (correspondente à hipótese de obediência hierárquica, art. 22, §2ª parte, do CP).

A teoria do domínio do fato faz uma ruptura com o conceito ontológico de autor do fato antijurídico, entendido como sendo aquele que executa o verbo do tipo especificado, para incluir o “mandante”, que é a pessoa que tem comando sobre o instrumento em direção ao resultado almejado, ou seja, o autor mediato.

Especificamente, no caso de autoria mediata, o autor não executa todas as fases do tipo diretamente, pois as delega a terceiros para atingir seu

fim, embora conserve o domínio do tipo penal (WELZEL, 1956, p.106). Nessa ordem de ideias, é indiferente que o terceiro atue dolosa ou culposamente, uma vez que é apenas um instrumento utilizado pelo autor mediato, e esse sim que deve ter dolo em sua atuação.

Vale ressaltar que o conceito utilizado por Welzel de autor é o objetivo, ou seja, somente o autor que possui o domínio final do tipo é que pode ser responsabilizado, pois é ele quem pratica, ainda que por outras mãos, o núcleo essencial do tipo penal (WELZEL, 1956).

Contrário a Welzel, Maurach ressalta que existe o domínio do fato e autoria mediata na situação em que o executor atua também na forma culposa, de modo que admite a coautoria intelectual (FIORINI, 2020). Em certo momento, Maurach acaba concordando com Welzel em relação a crítica ao pensamento de Roxin, pois os partícipes podem impedir o fato, possuindo o poder de interromper o curso do fato típico (FIORINI, 2020).

Desta forma, Reinhard Maurach desenvolve a própria definição, ainda que baseada na teoria finalista de Welzel, que diz que o domínio do fato está nas mãos dos colaboradores que tiverem condições de prosseguir, impedir ou interromper o fato final, fato típico de crime doloso. Esse entendimento serve para determinar autoria individual, coautoria ou autoria mediata, sem renunciar ao controle do domínio sobre o fato. O jurista alemão defende que, na coautoria, os atos de todos os participantes devem ter sua parcela de colaboração para o acontecimento final, bem como todos devem deter o domínio sobre o fato. Na teoria de Maurach, é possível que “o homem de trás” utilize um executor (instrumento) culpável que pratique o ato final ciente do crime que está cometendo. Maurach diverge de Welzel quanto ao executor, pois, havendo um terceiro que nada executou com as próprias mãos (homem por trás dos acontecimentos), mas que possui total domínio sobre o fato, beneficiando-se de terceiro (instrumento), esse terceiro pode ser culpável ou não, sem consciência do ato criminoso, como pode ser culpável, agindo de forma dolosa. Jakobs entende que Maurach deixou a concepção muito aberta, ampla a tal ponto que qualquer pessoa que fizer intervenção e impedir ou executar o fato

delituoso, terá o domínio do fato, assim como todos os outros participantes (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

Claus Roxin, tendo como base a teoria finalista de Welzel, assim se manifesta:

Para él, el dominio del hecho es «el mantener en las propias manos, abarcado por el dolo, el curso del hecho típico». Dominio del hecho lo tiene todo cooperador que puede impedir o dejar continuar, a su albedrío, la realización del resultado total»; es «configuración del hecho sustentada por la voluntad».

A diferencia de WELZEL – que propugna excluir estos casos del ámbito de la autoría-, MAURACH considera que también hay «dominio del hecho» y por tanto autoría mediata en el sujeto detrás cuando el ejecutor actúa dolosa y culpablemente, p. ej., en el caso en que uno hace que su esclavo sexual cometa delitos, sin que en el «instrumento» se den los requisitos de los §§ 51,52 StGB¹³; reconociendo, pues, la figura del «autor» (ROXIN, 2016, p.81-82). (Nota de rodapé não consta no original)

Apenas com Claus Roxin, em 1963, com a monografia “Autoria e domínio do fato”¹⁴, é que a teoria de mesmo nome foi fundamentada nos termos em que foi aceita pela doutrina e jurisprudência, permanecendo, assim, até os dias atuais (GRECO *et al*, 2014).

A teoria do domínio do fato foi citada, de forma indireta, no Estatuto de Roma, no Tribunal Penal Internacional¹⁵, em Haia, na Holanda:

Artigo 25

Responsabilidade Criminal Individual

1. De acordo com o presente Estatuto, o Tribunal será competente para julgar as pessoas físicas.
2. Quem cometer um crime da competência do Tribunal será considerado individualmente responsável e poderá ser punido de acordo com o presente Estatuto.
3. Nos termos do presente Estatuto, será considerado criminalmente responsável e poderá ser punido pela prática de um crime da competência do Tribunal quem:
 - a) Cometer esse crime individualmente ou em conjunto ou por intermédio de outrem, quer essa pessoa seja, ou não, criminalmente responsável;

¹³ De acordo com Alflen (2014, *Kindle*) StGB significa Strafgesetzbuch (Código Penal alemão).

¹⁴ Täterschaft und Tatherrschaft, no idioma de origem.

¹⁵ O Tribunal Penal Internacional, também chamado de Tribunal de Haia, foi criado em julho de 1998, e hoje conta com mais de 100 países signatários. Compete ao tribunal o julgamento de indivíduos por crime de genocídio, crimes de guerra, crimes contra a humanidade e crime de agressão.

Na lição de Roxin, a teoria do domínio do fato é aplicável com a finalidade de determinar a autoria somente aos crimes comissivos dolosos. Dessa forma, deixa claro que não se deve aplicar, à universalidade, o critério do domínio do fato (BOMBARDELLI, 2014). Como já dito anteriormente, a teoria do domínio final do fato somente pode ser aplicada em crimes dolosos quando a autoria for, no mínimo, de duas pessoas, em que se busca encontrar o “homem por trás” (autor mediato), que é autor juntamente com quem praticou o fato (autor imediato).

Nessa perspectiva, segundo Jesus (1999) e Machado (2013), tem-se que a autoria pode ser exercida de três formas (modelo tripartido de Claus Roxin). Veja:

- Autoria direta/ imediata – domínio sobre a própria mão;
- Coautoria – domínio funcional do fato;
- Autoria mediata – domínio da vontade de um terceiro.

2.1.1 Autoria direta/imediata

A autoria direta ou imediata é o domínio de quem realiza, com as próprias mãos, em sua própria pessoa, todos os elementos previstos no tipo penal (BOMBARDELLI, 2014; MACHADO, 2013; GRECO *et al*, 2014).

Na concepção welzeliana, a autoria direta consiste na realização direta, voluntária e conscientemente final do fato por quem, tendo preenchido os pressupostos pessoais objetivos e subjetivos exigidos pelo tipo, possui o domínio pleno sobre a sua decisão e execução (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

Observe o exemplo: Uma empresa atacadista de alimentos possui dois sócios, que no contrato social constam como administradores. O sócio **A** é responsável, exclusivamente, pelo departamento pessoal, enquanto o sócio **B** é responsável pelas demais operações da empresa. O sócio **B** resolve vender as mercadorias sem documento fiscal, mas com consentimento de **A**. Nesse caso, quem deve ser o autor do ilícito? **A**? **B**? ou **A e B**? O teórico entende que o sócio **A** não pode ser autor do crime, pois não contribuiu de maneira relevante para o

cometimento da infração penal. Dito isso, não é possível sequer falar em concurso de pessoas, dessa forma não pode ser aplicada a teoria do domínio do fato. Portanto, o sócio **B** responderá na qualidade de autor direto.

2.1.2 Coautoria

Coautoria é o nome que se dá quando, no mesmo fato antijurídico, existem dois ou mais autores.

O domínio funcional do fato está relacionado a uma divisão tarefas. Necessariamente, isso deve envolver mais de uma pessoa, sendo cada pessoa responsável pela execução de uma parte que irá compor a integralidade do fato planejado (MACHADO, 2013).

Para Welzel, as pessoas que praticam os atos com intuito de alcançar o mesmo fim delituoso, expressando sua vontade, praticando atos que se complementam, são todos coautores. Os autores das partes do todo são autores imediatos da sua própria tarefa, mas, em relação ao todo, são autores mediatos. Ou seja, todos possuem parcela do domínio do fato, ao mesmo tempo que nenhum desses possui o domínio pleno do fato, mas todos respondem pela execução do ato finalístico. Os coautores planejam e executam - conjuntamente - o fato delituoso, cada um com sua função própria e todos com o mesmo objetivo (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

[...] cada coautor, para Welzel, deve ser autor e, portanto, ter as condições pessoais (objetivas e subjetivas) do autor e possuir o domínio final do fato. Com isso, cada coautor deve subjetivamente ser codetentor da decisão comum do fato, isto é, deve possuir juntamente com os demais a vontade absoluta de concretizar o fato e objetivamente completar as contribuições dos demais para o fato, mediante a sua contribuição. Aqui se deve observar que, para Welzel, sempre é coautor quem realiza uma ação de execução, como também quem realiza atos preparatórios e de apoio, desde que seja codetentor da decisão conjunta do fato (ALFLEN, 2014, *Kindle*).

2.1.3 Autoria Mediata

Autor mediato é aquele que, de livre e espontânea vontade, desejando a ocorrência do fato criminoso, planeja e escolhe o instrumento com total domínio final do fato, e executa seu plano através de uma terceira pessoa

(o instrumento) (ALFLEN, 2014, Kindle). De acordo com Bombardelli (2014), a autoria mediata de Roxin se apresenta de três maneiras distintas:

- a) Coação exercida sobre o homem da frente;
- b) Indução ao homem da frente em erro;
- c) Domínio através de aparato organizado de poder.

A terceira modalidade pressupõe a existência de uma estrutura de poder organizada verticalmente e dissociada do direito cuja ordem é direcionada a executores fungíveis que são considerados meros instrumentos, simples engrenagens. Ou seja, as pessoas detentoras de poder, detentoras de postos de comando, de governos totalitários, de organizações criminosas e terroristas são autores mediatos (MACHADO, 2013).

Ainda quanto a autoria:

En los delitos dolosos es autor quien domina finalmente la ejecución del hecho. Y tiene consecuencias concretas, las cuales son:

- Siempre es autor quien ejecuta por su propia mano todos los elementos del tipo. Se considera autor a aquel que se encuentra en una relación especialmente importante respecto de alguno de los hechos previstos como delitos en la parte especial o que constituyen fases de imperfecta ejecución de los mismos (autoría directa, o dominio de la acción).
- Es autor quien ejecuta el hecho utilizando a un instrumento (autoría mediata, o dominio de la voluntad). Sin embargo, en determinadas circunstancias es posible afirmar la existencia de varias personas responsables por el peligro, y no siempre estableciéndose una relación horizontal entre ellas (coautoría), sino también vertical (autor detrás del autor).
- Es autor, el coautor que realiza una parte necesaria de la ejecución del plan global (dominio funcional del hecho, coautoría). La autoría es una forma de autoría, con la particularidad de que el dominio es común a varias personas.

A partir de la concepción del dominio del hecho, se desarrollan las clásicas hipótesis de autoría, como son la autoría inmediata, la autoría mediata y la coautoría. No obstante, resulta sumamente sugestiva la incorporación en la obra de Roxin de una temática sobre la autoría en los delitos de infracción de deber, con lo cual da a entender que resulta insuficiente la fundamentación de la teoría del dominio del hecho en

determinados ámbitos de autoría delictiva (principalmente, según el autor, en la coautoría y en la autoría mediata). (SÁNCHEZ, 2014, p. 17-18)

O autor mediato busca, de forma dolosa, o resultado almejado com total domínio dos fatos, mas não é o executor do fato típico. O terceiro que ajuda na causa ou execução, mas não tem o domínio do fato, não pode ser considerado autor (WELZEL, 1956, p. 104-105).

No es autor de una acción dolosa quien solamente causa un resultado, sino quien tiene el dominio conciente del hecho dirigido hacia el fin. Aquí se eleva el autor, por la característica del dominio finalista del hecho, por encima de toda otra participación. El instigador y el cómplice no tienen el dominio del hecho, sino que sólo han inducido a la decisión del hecho o ayudaron en su ejecución. Por eso, una participación auténtica sólo es posible dentro de los tipos dolosos.

Os tribunais superiores do Brasil vêm utilizando a teoria do domínio da organização, que é uma espécie da teoria do domínio do fato, para criminalizar sócios e administradores, diretores de empresas legalmente organizadas. Mas não é assim que pensa o autor de maior destaque da teoria:

Un problema específico que ha cobrado actualidad merced a la jurisprudencia reciente reside en si la autoría mediata en virtud de maquinarias de poder organizadas puede trasladarse a las estructuras jerárquicas en el mundo de la empresa. Al respecto cabe remitir a la exposición e análisis de la praxis en el apartado de jurisprudencia [...]. En el doctrina, esta idea ha encontrado acogida en algunos autores, pero sobre todo rechazo. Y con razón, pues ciertamente los criterios del dominio de la organización que he descrito con ocasión de los crímenes violentos nazis y sus asesinatos masivos - la desvinculación del derecho de la maquinaria y la intercambiabilidad de los ejecutores directos - pueden aplicarse a algunas manifestaciones de la criminalidad organizada o terrorista, pero no a las empresas y a otras organizaciones. Si, p. ej., el una empresa un jefe de departamento exhorta a un empleado acometer falsedad documental, aquel no es más que inductor dar delito cometido por el empleado en concepto de autor (aun cuando el empleado sea fungible), puesto que de una organización que trabaja en el marco de la legalidad cabe esperar que no se obedezcan las órdenes antijurídicas; [...]. (grifo não consta no original).

Por ello, falta asimismo la fungibilidad de los ejecutores. Aun cuando distintas personas se asocien en una empresa ficticia, este depende de las personas que en cada caso cooperan y no forma una organización independiente.

La fundamentación aquí indicada para la exclusión del dominio de la organización en organizaciones que substancialmente operan en el marco de la ley (empresas, hospitales, entes públicos) ha encontrado amplia acogida en la doctrina¹⁶. (ROXIN, 2016, p. 700 e 701).

A crítica não é em relação à teoria do domínio do fato em si, mas seu uso distorcido pelos tribunais brasileiros, fruto de uma “importação teórica acrítica” (BUSATO, CAVAGNARI, 2017, p. 84). A teoria do domínio do fato não foi idealizada para alcançar empresas - diferentemente do que ocorre no Brasil - que, legalmente constituídas, exercem suas atividades comerciais, mas para aquelas organizações criadas com o objetivo de não seguir as leis, onde a natureza criminal é o que se destaca.

2.2 Teoria do domínio do fato à brasileira

De acordo com Bombardelli (2014), para que esteja caracterizada a autoria mediata na modalidade domínio por meio de aparato de poder, devem estar presentes todos os requisitos. Dessa forma, não é suficiente a mera imputação pelo simples fato de alguém ter o poder de mando.

De acordo com Greco *et al* (2014), imputar a autoria pelo simples fato de a pessoa ser detentora de poder de mando é adotar um conceito subjetivista de autor, além de repudiar a ideia de que a autoria é da pessoa que tem o controle objetivo, ou seja, o domínio sobre fato.

A tese da teoria do domínio da organização pretendida dogmática de Roxin, espécie do gênero teoria do domínio do fato, não só já foi aceita em diversos países, como já existem decisões do Tribunal Penal Internacional, em Haia, fundamentadas na teoria do domínio das organizações, que afirma que mesmo que o autor imediato seja inimputável, a pessoa por trás continua respondendo como autor. É de se observar que se o autor for menor de idade,

¹⁶ Schönke, Schoröder, Heine e Weiber, são os autores citados por Roxin, como aqueles que acompanham o mesmo entendimento.

ou seja, inimputável, o dito “homem por trás” continua na qualidade de autor¹⁷, e em nada prejudica seu julgamento. Não há como esconder o fato de que o autor imediato é o menor de idade. Desta forma, a denúncia criminal pode prosseguir tendo como réu apenas o autor mediato, retratando a independência de julgamento da autoria imediata e da mediata (ROXIN, 2006).

Pois bem, é crescente, nos tribunais de base, o número ações de crimes contra a ordem tributária¹⁸ onde os réus são condenados, exclusivamente, por serem sócios. Por exemplo: certa empresa comercial, legalmente constituída e ativa no mercado, possui apenas dois sócios, ambos já identificados como administradores. Após rigorosa fiscalização da Receita Estadual, foi detectado que a empresa vendeu mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal, no período de janeiro a dezembro de 2020. No Inquérito Policial, apurou-se que as notas fiscais eram emitidas pelos vendedores do balcão de atendimento. Na inquirição, os tais vendedores afirmaram, veementemente, que nenhum dos sócios solicitou que as vendas fossem feitas sem a emissão de nota fiscal. O levantamento e registro do estoque do dia 31 de dezembro foi realizado pelo profissional da contabilidade, funcionário da empresa, que também informou que nunca lhe foi solicitado a modificação do inventário de mercadorias. Os sócios foram denunciados e condenados por cometerem crimes contra a ordem tributária, e a fundamentação para a determinação da autoria foi a aplicação da teoria do domínio do fato, pois no contrato social ambos estavam como sócios com poder de administração, logo possuíam domínio da organização, sendo enquadrados como autores mediatos.

Essa celeuma teve início com o julgamento do Supremo Tribunal Federal denominado de “Mensalão”, Ação Penal 470 ou, simplesmente, AP 470. A teoria do domínio do fato serviu de fundamentação para vários Ministros no julgamento dos 40 réus denunciados na referida ação penal. Ocorre que, em seus respectivos votos, os Ministros do STF apresentaram entendimentos diversos quanto à aplicação da teoria do domínio do fato de Claus Roxin, que

¹⁷ O menor de idade continua sendo o autor do fato típico, entretanto, não responderá por homicídio na forma do código penal.

Art. 27 - Os menores de 18 (dezoito) anos são penalmente inimputáveis, ficando sujeitos às normas estabelecidas na legislação especial. (Código penal brasileiro)

¹⁸ Refere-se a crimes empresariais cometidos no Brasil.

tem como objeto central revelar quem é autor e quem é partícipe no concurso de pessoas.

O Código Penal Brasileiro, de modo dogmático, não faz distinção entre autor e partícipe, considerando que todos que participam do crime respondem pelo mesmo, dosando a pena de acordo com sua participação, tanto no código de 1940, quanto na reforma de 1984. No entanto, em nenhum momento proíbe a utilização do critério autor-partícipe, de tal sorte que não existe incompatibilidade do uso da teoria do domínio do fato no direito brasileiro nos crimes comissivos dolosos, desde que utilizada de forma coerente com a Teoria de Roxin, portanto afasta-se a hipótese de a teoria do domínio do fato ser incompatível com o direito brasileiro (CUNHA, 2021).

A aceitação do uso da teoria do domínio do fato advém do próprio Código Penal atual, que nos artigos 29, §1º e §2º e 62, I¹⁹, se utiliza da teoria finalista, observado os princípios da Constituição Federal de 1988, e separa autor e partícipe, sendo necessário a teoria do domínio do fato para alcançar o sujeito oculto, qual seja o autor mediato. O Ministro Relator do caso, na época, Joaquim Barbosa e o Ministro Revisor Ricardo Lewandovski, tinham posições bem divergentes.

O Ministro Joaquim Barbosa, relator da AP 470/STF, quando do julgamento do Banco Safra, manifestou-se a favor da teoria do domínio do fato para apontar como acusados aqueles que detinham o poder de mando na empresa. O relator justificou seu entendimento alegando que, nos crimes de guerra, os generais estrategistas são tão autores quanto os soldados que apertam o gatilho.

Quando há vários concorrentes, tem-se de esclarecer qual a carga de aporte de cada um deles para a cadeia causal do crime imputado. Caso contrário, será impossível aplicar a teoria monista contida no artigo 29 do Código Penal. Entretanto,

¹⁹ João Antônio da Silva Filho pactua do mesmo entendimento, *in litteris*: “É fato que o artigo 62, I, ao afirmar que quem promove, ou organiza a cooperação no crime, ou dirige a atividade dos demais agentes terá sua pena agravada, e **este dispositivo legal autoriza a hermenêutica a adotar a Teoria do Domínio do Fato no sistema jurídico brasileiro, mas sempre atentos às provas materiais**. Socorro-me dos argumentos que trouxe no início deste texto e, como eu disse antes, o Brasil adotou o sistema de normas escritas - Direito Positivo - com hierarquia das normas jurídicas, cuja Constituição é a expressão maior deste sistema. Portanto, há de se concluir que aplicação da referida teoria não significa, em absoluto, uma espécie de “autorização” para o magistrado atribuir ao fato o seu valor.”

diversa a situação quando se apontam comportamentos típicos praticados por uma pessoa jurídica. Aí, necessário apenas verificar pelo contrato social ou, na falta deste, pela realidade factual, quem detinha o poder de mando no sentido de direcionar as atividades da empresa.

Mal comparando, nos crimes de guerra punem-se, em geral, os generais estrategistas que, desde seus gabinetes, planejam os ataques, e não os simples soldados que os executam, sempre dominados pela subserviência da inerente subordinação. Do mesmo modo nos crimes empresariais a imputação, em regra, deve recair sobre os dirigentes, o órgão de controle, que traça os limites e a qualidade da ação que há de ser desenvolvida pelos demais (BRASIL, STF AP470, p.1160-1161).

O Ministro Joaquim Barbosa reforçou o seu entendimento de que o responsável deve ser quem administra a empresa, quem tem voz de comando, já que “no crime com utilização da empresa, o autor é o dirigente ou os dirigentes que podem evitar que o resultado ocorra. Domina o fato quem detém o poder de desistir e mudar a rota da ação criminosa” (BRASIL, STF AP470, p.1161).

A interpretação de teoria do domínio do fato do Ministro Relator advém de um raciocínio axiomático em que: se crime de sonegação fiscal; se mediante pessoa jurídica; se concurso de pessoas; logo a autoria deve recair sobre quem tem o poder de mando, e para isso basta o contrato social da empresa.

Ora, se a vontade do homem de trás, sobre quem recai a presunção de autoria do crime, constitui a própria ação final da ação delituosa da empresa, o que se há de descrever na denúncia é como referida empresa desenvolveu suas ações. Basta isso. A autoria presumida do ato é de seus dirigentes. Isso, como se viu, não se aplica aos auxiliares cujo comportamento em nível de colaboração tem de ser esclarecido na peça inicial do acusador (BRASIL, STF AP470, p.1162).

No julgamento do réu José Dirceu, o Ministro Relator Joaquim Barbosa alegou, de forma clara, que o réu detinha o domínio final dos fatos. Ao continuar sua fala, disse que “em razão do cargo elevadíssimo que exercia à época dos fatos, o acusado JOSÉ DIRCEU atuava em reuniões fechadas, jantares, encontro secretos, executando os atos de comando, direção, controle e garantia do sucesso do esquema criminoso” (STF, AP 470, p. 4.673). Isso assenta o entendimento que possui o domínio do fato em razão do alto cargo

que exercia. Ainda em seu voto, reforçou as suas argumentações ao dizer que “[...] é fato público e notório que foi o Sr. JOSÉ DIRCEU foi o principal articulador político a determinar os rumos das votações realizadas no período” (STF, AP 470, p. 4.617). No decorrer de suas manifestações, indicou as provas que o levaram a essa conclusão, como as reuniões com o Banco Rural e do Banco BMG, com participação de Marcos Valério e Delúbio Soares, nomes de outros dois núcleos do processo, bem como saques de valores bem elevados, através de terceiros (CUNHA, 2021), dias antes da votação das Emendas Constitucionais nº 40/2003 e 41/2003.

O Ministro Joaquim Barbosa inverteu a lógica da teoria do domínio do fato. Nesse caso, José Dirceu não poderia ser autor, simplesmente, por “dominar o fato”, já que exerceu altos cargos. Na verdade, em razão de provas no processo, foi descoberto que ele comandou outros indivíduos na prática de crime de interesse próprio. Portanto, mesmo sem praticar o fato típico final, poderia ser autor mediato em razão da teoria do domínio do fato

O Ministro Lewandowski pronunciou-se contrário à maneira como a teoria do domínio do fato estava sendo utilizada ao sustentar que não existiam provas no processo que fossem capazes de incriminar José Dirceu, já que as provas deveriam ter sido apresentadas pelo Ministério Público Federal. O ministro entendia que apenas o réu, unicamente, por ter sido Ministro da Casa Civil, valendo-se da teoria do domínio do fato como substituto das provas, seria o mesmo que aplicar a responsabilidade penal objetiva. O Ministro Lewandowski, durante os debates, ressaltou ao Min. Marco Aurélio que poderia haver alguém “por trás” ordenando, e que a sua identificação era necessária (BRASIL, STF AP 470, p.4967). Diante disso, o ministro se pronunciou: “Se Vossa Excelência tiver provas, ótimo. Eu não estou encontrando provas, espero que Vossa Excelência encontre” (p. 4967).

Noutro momento assim discorreu sobre a teoria do domínio do fato:

Incapaz, portanto, de comprovar as acusações lançadas contra JOSÉ DIRCEU, o Ministério Público recorre, num derradeiro esforço de convencimento desta Suprema Corte, à denominada “teoria do domínio do fato”. Trata-se de uma tese, embora já antiga, ainda controversa na doutrina. Não obstante a

discussão que se trava em torno dela, muitas vezes é empregada pelo Parquet como uma espécie de panaceia geral, ou seja, de um remédio para todos os males, à míngua do medicamento processual apropriado.

No caso de processos criminais em que a produção da prova acusatória se mostre difícil ou até mesmo impossível, essa teoria permite buscar suporte em um raciocínio não raro especulativo com o qual se pretende superar a exigência da produção de evidências concretas para a condenação de alguém.

Não quero dizer com isso que tal teoria não tenha espaço em situações especialíssimas, como na hipótese de sofisticadas organizações criminosas, privadas ou estatais (BRASIL, STF AP 470, p. 4950).

Portanto, para o Ministro Lewandowski, as provas eram essenciais à imputação da autoria de crime ao réu, não podendo a teoria do domínio do fato substituir a ausência delas, uma vez que não foi para esse fim que a teoria do domínio do fato foi apresentada por Claus Roxin. A pertinente preocupação do Ministro Revisor era “exatamente com a banalização dessa teoria. Como é que os quatorze mil juízes brasileiros vão aplicar essa teoria, se esta Suprema Corte não fixar parâmetros bem precisos?” (BRASIL, STF AP470, p.5201-5202).

3 APLICAÇÃO DA TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES BRASILEIROS

As decisões do Poder Judiciário, quando se tratam de crimes contra a ordem tributária, referente à autoria em concurso de pessoas, ainda demandam muitos estudos, fato bastante razoável, uma vez que a decisão da AP 470 se deu em 2012, portanto somente há uma década. A decisão tem como pilar a teoria do domínio do fato de Welzel e Roxin.

No Estado Democrático de Direito, cabe ao Judiciário decidir conflitos levados até a ele, e suas decisões devem observar os princípios amalgamados na primeira Constituição Federal Democrática pós-ditadura, a Constituição de 1988.

Não resta dúvida quanto à necessidade de o Estado arrecadar tributos, tampouco sobre quão odiosa é a prática da sonegação fiscal. Entretanto, não será com a utilização desmedida do Direito Penal, considerando o Estado Democrático de Direito, e sendo este instituto considerado a *ultima ratio*, tampouco com o descumprimento de direitos e garantias individuais nascidos de várias conquistas sociais e políticas, que o Estado garantirá uma melhor arrecadação (SILVA JÚNIOR, 2021).

Registre-se que a evolução doutrinária e jurisprudencial partiu de uma justificativa da tributação como fenômeno do poder de império estatal que visava extrair das pessoas – que outrora foram tratadas como súditas, cumpridoras de uma vontade absoluta do Estado, mas hoje sujeitos passivos de obrigações tributárias – uma parte de seu patrimônio para satisfazer a vontade dos governantes.

De fato, a evolução do direito tributário e a respectiva aplicação de penalidades, inclusive as de natureza criminal, evoluíram a ponto de serem admitidos freios ao poder absoluto do Estado, cabendo às Constituições apontarem limites ao poder sancionador tributário e às exigências fiscais, com claros mecanismos que tanto controlam a legalidade das práticas estatais quanto viabilizam mecanismos de proteção de direitos e garantias individuais do contribuinte.

Esse fenômeno é devidamente tratado pela doutrina de Ives Gandra da Silva Martins (2005), que defende o “Libertarismo Fiscal” como forma de viabilizar a criação de normas constitucionais que conduzem a preservação de direitos do contribuinte e servem de mecanismos de proteção do cidadão. Essa é a forma de preservar alguma parcela de libertarismo fiscal, conforme se observa nas lições abaixo indicadas e que bem revelam a motivação dos defensores dessa linha de pensamento:

Estou convencido de que o atual sistema [tributário brasileiro], como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil, único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios. Tendo o contribuinte a plena consciência de que a carga tributária é excessiva, optou, como já o fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido, pelo qual tudo que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga ao contribuinte se em lei não estiver.

A falta de legislação não beneficia o Fisco, mas exclusivamente o contribuinte. Tem o Fisco o direito de brandir a espada da imposição, mas tem o contribuinte o direito de se defender com o estudo da lei.

É, portanto, o Sistema plasmado mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante, nada obstante hospedar considerável aumento da carga tributária, que já não era pequena, à luz do velho sistema.

Tenho para mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna a comunidade em nível de serviços públicos, e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos.

Por esta razão, sempre entendi que para a norma de rejeição social Kelsen tinha razão em considerar a sanção norma primária, pois assecuratória do cumprimento da norma de comportamento, como Cossio razão tinha em considerar, para as normas de aceitação social, as sanções normas secundárias, pois apenas aplicáveis aos casos patológicos de desobediência. O tributo pela densidade superior de sua carga, sempre exigido a mais do que as reais necessidades do Estado, é uma norma de rejeição social (MARTINS, 2005, p. 330-332).

Nesse contexto, por essa linha interpretativa, a inserção de normas e princípios de natureza tributária na Constituição Federal objetiva proteger os

administrados contra desvios e excessos, libertando-os contra a espada do governante e fazendo da norma um escudo do indivíduo em face do poder.

Os processos de crime contra a ordem tributária, salvo exceção do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, resultam de autos de infração definitivamente julgados, esgotados todos os possíveis recursos, com decisão desfavorável ao contribuinte, ainda que em parte, desde que haja tributo na composição do crédito tributário, e não somente multa, considerando que o agente do Estado faça a representação fiscal para fins penais, e geralmente o faz. Diante desse quadro é que o Libertarismo Fiscal de Ives Gandra Martins apresenta-se ao limitar os poderes estatais, a fim de que não haja excessos na norma, nem na interpretação de seu aplicador, sendo devidamente balizados pelos princípios da Constituição Social de 1988.

Tais premissas estão indicadas na obra de Marco Aurélio Greco – tantas vezes incompreendido pela doutrina nacional por buscar meio termo entre o libertarismo absoluto e a vontade estatal desproporcional – ao tratar sobre a evolução do tema e indicar que o sistema jurídico vem sendo afunilado por premissas libertárias, com crítica a tal postura acadêmica:

O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco. Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco, seja em termos de instrumento (legalidade), do objeto alcançado (irretroatividade), em relação ao momento da cobrança (anterioridade) ou à dimensão da exigência (proibição do confisco). Princípios cuja formulação começava com um “não” (não pode cobrar sem lei; não pode cobrar em relação ao que já aconteceu; não pode cobrar antes de certa data; não pode confiscar etc.). Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista (MACHADO, 2004, p. 60).

As demandas sociais exigiram uma evolução desse padrão meramente libertário ou veladamente fiscalista quando da análise do fenômeno jurídico tributário, de forma que o princípio da legalidade e da tipicidade, outrora estudados sob o manto da literalidade e com viés restritivo, passaram a ser analisados sob o prisma do princípio da solidariedade, que exige de todos o custeio das necessidades sociais e admite a criação de um Estado Social que passou a substituir a antiga visão de um Estado Fiscal, meramente arrecadador de tributos e aplicador de sanções. É desse dever de solidariedade, bem abordado por Marco Aurélio Greco, que exsurge um novo olhar para o fenômeno tributário, visto que

o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade (GRECO, FERRAZ, 2009, p.174).

Essa abordagem repercute, diretamente, na aplicação da teoria do domínio do fato, porquanto a aplicação da norma penal deve incidir exatamente naquele que, de vontade própria, não cumpriu com seu dever cívico-social de recolher tributo, notadamente relacionada aos crimes contra a ordem tributária, que são limitadas por leis e princípios.

Se por um lado o Estado Social permite que o legislador combata a prática de atos que impeçam a regular arrecadação de tributos, por outro não se admite que a premissa da solidariedade fiscal afaste direitos e garantias do contribuinte, tampouco autoriza a relativização do domínio do fato como um dos elementos que compõem o dolo.

É esse cuidado que o Estado deve ter ao julgar as lides de crimes tributários, utilizando-se da teoria do domínio do fato para apontar quem é o autor mediato do ilícito, sem se descuidar dos princípios que norteiam os direitos fundamentais dos quais trata esta análise.

Importante registrar, também, que os recentes estudos sobre a teoria do dever fundamental de pagar tributos, cuja defesa se iniciou sob a doutrina de

José Casalta Nabais (1998, p. 184)²⁰, não admite modificar, ilegalmente, o conteúdo das normas obrigacionais tributárias, muito menos das normas penais tributárias.

O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como simples sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (NABAIS, 1998, p. 185).

A ressalva que se aplica ao direito tributário também merece ser contextualizada no que concerne aos crimes contra a ordem tributária, sobretudo porque esses tipos penais estão vinculados à prática de ato que leva ao não recolhimento de tributos²¹, que, naturalmente, servem ao interesse da fiscalização e da arrecadação.

Portanto, a arrecadação tributária ou fiscalização de tributos não servem como justificativa à aplicação inadequada da lei, assim como o mal uso da arrecadação tributária justifica a sonegação.

Registre-se que a doutrina brasileira é farta na análise da matéria e, de forma uníssona, limita a pretensão de justificar a teoria sem que sejam observados os critérios legais de exigência tributária. Cita-se, como fontes de pesquisa, os teóricos Marco Aurélio Greco, Klaus Tipke, Douglas Yamashita, Marciano Seabra de Godoi, Sérgio André Rocha, Ricardo Lobo Torres, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos, dentre outros.

A doutrina de Sérgio André Rocha traz importantes esclarecimentos que evitam a inadequação interpretativa sobre o fenômeno tributário e a pretendida teoria do dever fundamental de pagar tributo – e aqui se faz análise extensiva no campo dos crimes contra a ordem tributária, porquanto

²⁰ Segundo o autor, o tema foi tratado como o “dever fundamental de pagar impostos”, dadas as características da Constituição Portuguesa, que não contempla a figura das contribuições e, segundo defende o próprio autor, as taxas não albergadas pela teoria em tela, dado o seu caráter vinculante, diferente dos impostos, que têm caráter sinalagmático e não retributivo. Assim, como as receitas das taxas remuneram serviços públicos específicos e divisíveis, assim como atividades relacionadas ao custeio do poder de polícia com contrapartida específica, a teoria só se aplicaria aos impostos. Não obstante, considerando que a CF elenca figuras tributárias mais complexas, o tema será tratado como dever fundamental de pagar “tributos”.

²¹ Artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

frontalmente vinculados com seus fundamentos –, devendo ser analisada no contexto em que tanto admite a existência do Estado Fiscal quanto os limites constitucionais ao poder tributário, como se observa do excerto abaixo:

Agora, o dever fundamental de pagar impostos não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de “in dubio pro fisco”. Não faz sentido, dessa maneira, ao julgar a procedência ou improcedência de um auto de infração de Imposto de Renda, por exemplo, alegar-se que o fundamento da incidência é o dever fundamental de contribuir. A fundamentação deve ser a interpretação da legislação do Imposto de Renda, nos marcos do pluralismo metodológico, sem buscar-se ampliar ou reduzir a incidência fiscal, com base em argumentos axiológicos (ROCHA, 2020, p.27).

No crime contra a ordem tributária, de igual sorte, o Magistrado não pode utilizar de um conceito deturpado da teoria do domínio do fato para alargar a base da concepção de autor.

Idêntica ressalva se observa na doutrina de Marciano Seabra de Godoi, com importante contribuição, indicando os limites formais e materiais para exigir do cidadão a prática de condutas no campo tributário extensivos à pesquisa ora desenvolvida:

A afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar (2005, p. 158).

Consigne-se a crítica de Carlos Alexandre de Azevedo Campos ao modelo sustentado em mero contexto arrecadatário, com extrema clareza interpretativa e que leva em consideração interesses do fisco e do contribuinte:

No Estado Democrático Fiscal, caracterizado pela liberdade econômica do indivíduo, como pela responsabilidade do cidadão solidário, direitos e deveres devem conviver em equilíbrio, em uma relação de implicações recíprocas. Isso significa, de um lado, que o Estado não pode exercer o poder de tributar de forma arbitrária; de outro, que o particular não possui a faculdade libertária de não contribuir ao custeio das tarefas gerais e sociais do Estado. O contribuinte tem o dever fundamental de pagar impostos, que sejam justos e democraticamente instituídos. Surge o dever tributário legítimo e fundamental quando estabelecido na forma e nos limites previstos nas constituições democráticas (2019, p. 621).

Nesse contexto, tem-se que a análise de decisões dos tribunais superiores há de ser observada à luz dos limites da dignidade humana e dos direitos fundamentais que impõem freios a uma pretendida otimização da arrecadação tributária, via judiciário, ao distorcer a teoria alienígena para incorporar ao direito brasileiro.

Dessarte, passa-se à análise de decisões dos tribunais superiores.

3.1 AgRg no Recurso em Habeas Corpus nº 103.206 – PR

O agravo regimental acima identificado, da relatoria do Ministro Nefi Cordeiro, da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, trata de um caso de sonegação fiscal em que o Ministério Público Paranaense alega que os sócios e ou os administradores, durante três meses, omitiram declarações de valores de ICMS, em razão da empresa ter efetuado vendas sem emitir documentos fiscais. O representante do Ministério Público alega ainda, na peça acusatória, que:

A existência destas operações foi constatada mediante levantamento físico quantitativo do fisco paranaense que fez a comparação entre o estoque de produtos agrícolas (milho, soja e trigo) registrados no livro de inventário com os demonstrativos dos documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias bem como de estoque, fornecidos pela própria empresa investigada.

A título de esclarecimento, o sistema de fiscalização, através do método físico-quantitativo, consiste em somar todas as notas fiscais de entradas com o estoque inicial do período a ser fiscalizado, além de comparar o resultado da soma dessas notas de saídas com o estoque final do exercício fiscalizado,

não devendo haver diferença entre os resultados encontrados. Caso as entradas totais sejam superiores às saídas totais, os fiscos estaduais entendem que ocorreu venda de mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal, como no caso apresentado. A sistemática é a seguinte:

TE = EI + E (total das entradas = estoque inicial + entradas)

TS = S + EF (total das saídas = estoque final + saídas)

TE = TS – todas as operações ocorreram com nota fiscal

TE > TS – saídas de mercadorias sem a emissão de nota fiscal

TE < TS – entradas de mercadorias sem a emissão de nota fiscal

A decisão do agravo regimental no recurso em habeas-corpus foi assim ementada:

AGRAVANTES: [...]

AGRAVADO: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO PARANÁ

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME DE SONEGAÇÃO DE ICMS. ART. 1º, I, II e IV, 11 e 12, TODOS DA LEI 8.137/1990. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO CONFIGURADA. RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA. TESE AFASTADA. ADMINISTRADORES QUE DETINHAM PODER DE GERÊNCIA. EMPRESA DE MÉDIO PORTE. RELEVANTE VALOR SONEGADO. PROVA INDICIÁRIA VÁLIDA. ILICITUDE DA PROVA. SIGILO FISCAL. DETERMINADO O DESETRANHAMENTO DA FICHA DE CONTRIBUINTE PELO TRIBUNAL A QUO. DEMAIS DOCUMENTOS EXCEPCIONADOS. ART. 198, § 3º, I, DO CTN. VEDADO O REVOLVIMENTO PROBATÓRIO. RECURSO IMPROVIDO.

1. Contendo a denúncia a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado, bem como a classificação do crime, como é o caso dos autos, é plenamente possível o exercício da ampla defesa, inexistindo violação do art. 41 do CPP.

2. Não há falar em responsabilidade objetiva, tendo em vista que os recorrentes não foram denunciados apenas por serem sócios da empresa, constando da denúncia que, na condição de administradores, detinham o poder de gerência, o que lhes davam domínio final do fato delituoso. Precedentes.

3. Não se tratando de empresa de grande porte, com multiplicidade de tarefas bem definidas entre seus gestores, a sonegação de relevante valor pode ser admitida como indiciariamente realizada pelos administradores da empresa, assim admitindo-se a persecução criminal, em que a prova determinará a efetiva colaboração para o crime.

4. Apenas as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades estão abrangidas pelo sigilo fiscal, as demais informações fornecidas pela Receita Estadual ao Ministério Público, referentes aos créditos tributários, encontram-se, a princípio, excepcionados em razão do disposto no inciso I do § 3º do art. 198 do Código Tributário Nacional.

5. Determinado pela Corte a quo o desentranhamento da Ficha de Contribuinte do ICMS por conter dados sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades do contribuinte, registrando no acórdão que persiste a existência de outras provas licitamente obtidas aptas a embasar o oferecimento da peça inicial acusatória, não há ilicitude a ser reconhecida, visto que, para se chegar à conclusão diversa, seria necessário o reexame de todo o conjunto fático-probatório, incabível na via do habeas corpus.

6. Agravo regimental improvido.

Brasília (DF), 11 de junho de 2019 (Data do Julgamento)

O Ministro Nefi Cordeiro fundamentou seu voto com base na teoria do domínio do fato:

Não há falar em responsabilidade objetiva, tendo em vista que os recorrentes não foram denunciados apenas por serem sócios da empresa, constando da denúncia que, na condição de administradores, detinham o poder de gerência, o que lhes davam domínio final do fato delituoso. Precedentes.

Ato contínuo, com o objetivo de reforçar a tese apresentada, transcreve ementa do RHC 93.300/SP, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 22/3/2018, DJe 2/4/2018, com o seguinte teor:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO SOCIETÁRIO. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DO RECORRENTE. RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE INFRAÇÃO PENAL EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. [...]

5. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, **demonstra um** liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do

Código de Processo Penal. Precedentes (grifos não constam no original).

O Ministro Relator do AgRg no Recurso em Habeas Corpus nº 103.206 – PR afirma que os réus não foram denunciados apenas por serem sócios da empresa, mas por serem administradores, ou seja, detinham o domínio do fato.

A total inexistência de indicação de um liame, ainda que mínimo, dos réus com o fato típico, é ausência perceptível na decisão apontada. O fato de ser sócio, ou administrador não tem o condão, por si só, de levar o réu à condenação por prática de crime contra a ordem tributária, sem sequer apresentar qualquer outra prova que demonstre a possível participação do réu na prática do fato delitivo.

3.2 Recurso Especial nº 1.854.893 - SP

A teoria do domínio do fato também se fez presente na Ação Penal nº 0011740-06.2003.8.26.0533, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme o trecho do voto do Desembargador Relator:

Feitas estas ponderações, pois, convenhamos, se a apelante assina como sócio-gerente, posição que ocupa desde a assunção de seu posto na empresa, se contrata, se demite, se outorga mandatos, recebe, dá quitações etc é porque tem o comando do negócio em mãos, inviável possa ser acreditada como inocente desconhecadora das coisas da firma, que recebeu por força do infortúnio sucessório.

[...]

E em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato: é autor do delito aquele que detém o **domínio da conduta**, ou seja, o **domínio final da ação**, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não, independentemente dessa pessoa ter ou não realizado a conduta material de inserir elemento inexato em documento exigido pela lei fiscal, por exemplo.

Neste caso, a recorrente interpôs o Recurso Especial nº 1.854.893 - SP, que foi apreciado pela Sexta Turma do STJ, Relator Rogerio Schietti Cruz, abordando a teoria do domínio do fato. A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Ministro Relator, que foi

acompanhado dos Ministros Nefi Cordeiro, Antônio Saldanha Palheiro, Laurita Vaz e Sebastião Reis Júnior.

O tribunal superior foi expresso ao não aplicar a teoria do domínio do fato no caso, considerando a fragilidade probatória que comprovasse qualquer nexos causal no suposto crime de sonegação. Importante a leitura completa da Ementa.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.854.893 - SP (2018/0316778-9)
RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO PENAL. TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO. INAPLICABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE NEXO DE CAUSALIDADE. DOLO. ESSENCIALIDADE. DESCRIÇÃO DE CULPA EM SENTIDO ESTRITO. INCOMPATIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA ABSOLVER A RECORRENTE.

1. A teoria do domínio do fato funciona como uma *ratio*, a qual é insuficiente, por si mesma, para aferir a existência do nexos de causalidade entre o crime e o agente. É equivocado afirmar que um indivíduo é autor porque detém o domínio do fato se, no plano intermediário ligado à realidade, não há nenhuma circunstância que estabeleça o nexos entre sua conduta e o resultado lesivo.

2. 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 delitativa.

3. Na espécie, a acusada assumiu a propriedade da empresa de composição gráfica personalizada, em virtude do súbito falecimento de seu cônjuge. Movida pela pouca experiência para a condução da empresa, delegou as questões tributárias aos gerentes com conhecimento técnico especializado, bem como a empresas de consultoria. Tal constatação, longe de representar incursão no plano fático, é reconhecida, de modo incontroverso, pelas instâncias ordinárias, que concluíram pela ação equivocada na contratação e na delegação da condução fiscal da empresa.

4. Diante desse quadro, não há como imputar-lhe o delito de sonegação de tributo com base, única e exclusivamente, na teoria do domínio do fato, máxime porque não houve descrição de nenhuma circunstância que indique o nexos de causalidade, o qual não pode ser presumido.

5. O delito de sonegação fiscal, previsto no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, exige, para sua configuração, que a conduta do agente seja dolosa, consistente na utilização de procedimentos (fraude) que violem de forma direta a lei ou o regulamento fiscal, com objetivo de favorecer a si ou terceiros, por meio da

sonegação. Há uma diferença inquestionável entre aquele que não paga tributo por circunstâncias alheias à sua vontade de pagar (dificuldades financeiras, equívocos no preenchimento de guias etc.) e quem, dolosamente, sonega o tributo com a utilização de expedientes espúrios e motivado por interesses pessoais.

6. Na hipótese, o quadro fático descrito na imputação é mais indicativo de conduta negligente ou imprudente. A constatação disso é reforçada pela delegação das operações contábeis sem a necessária fiscalização, situação que não se coaduna com o dolo, mas se aproxima da culpa em sentido estrito, não prevista no tipo penal em questão.

7. Recurso especial provido para absolver a acusada.

Brasília, 08 de setembro de 2020.

No caso em apreço, os Ministros da Sexta Turma do STJ, por unanimidade de votos, entenderam que domínio do fato, por si só, não é suficiente para imputar autoria ao gestor, diretor ou sócio administrador, sem que fique demonstrado o nexu causal, um liame mínimo, uma vez que esse não pode ser presumido para prejudicar o réu.

3.3 AgRg no Recurso Especial nº 1.925.517 – SP

Os crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º e incisos e art. 2º, da Lei 8.137/90, somente se configuram na modalidade dolosa, pois “exigiu-se para a tipificação dos delitos no art. 1º que as condutas sejam praticadas com o fim ou com a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição [...]”. Se o crime ocorre somente quando forem praticadas uma ou mais condutas previstas na Lei nº 8.137/90, se a intenção é reduzir ou suprimir tributo ou contribuição, “exige-se para a tipificação do delito a vontade dirigida ao fim de sonegar”, ou seja, ato praticado com dolo (STOCO, 2016, p. 148).

A presença do dolo na atividade que resulta num fato típico é indispensável, pois, no ordenamento jurídico brasileiro, não se configura crime contra a ordem tributária se o agir for culposo. Leandro Paulsen (2021) esclarece que:

O legislador brasileiro, porém, não estabeleceu nenhum tipo culposo de crime contra a ordem tributária. As infrações culposas, portanto, estão sujeitas, exclusivamente, às sanções administrativas.

Esse aspecto é bastante importante e se correlaciona com a questão da representação fiscal para fins penais. Conforme

destacamos no item específico voltado a esse tema, o art. 83 da Lei n. 9.430/96, combinado com o art. 2º do Decreto n. 2.730/98, nos leva ao entendimento de que a representação é reservada às situações em que tenha sido constatado fato subsumível nos tipos de crimes contra a ordem tributária, necessariamente dolosos. O auto de infração deve refletir essa percepção da autoridade fiscal, evidenciada pela aplicação de multa qualificada ou agravada pelo dolo. Não verificado nem considerado pelas autoridades fiscais o dolo do infrator, não há razão para que seja feita a representação fiscal para fins penais.

Portanto, crime contra a ordem tributária no Brasil somente pode ser considerado como tal se for de forma dolosa, não sendo admitido o crime culposos.

Também não se configura crime sem o dolo específico. A supressão ou redução do tributo, para configuração do crime, deve resultar da vontade do agente e não de erro, presentes ou não a culpa. Esse aspecto é de suma importância em face da moderna doutrina do Direito Penal, que substituiu, com enorme vantagem para a Ciência Jurídica, a antiga classificação do erro, em erro de direito e erro de fato, pela classificação deste em erro de tipo e erro de proibição, de sorte a permitir que um equacionamento mais lógico e razoável da questão de saber se o erro é ou não é escusável (MACHADO, 2002, p. 40).

A Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, no processo AgRg no Recurso Especial nº 1.925.517 – SP, cujo Relator foi o Ministro Olindo Menezes, Desembargador convocado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Sexta Turma do STJ, proferiu decisões que apresentam o entendimento pela desnecessidade de dolo específico, bastando somente o dolo genérico. Observe:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. CITAÇÃO POR EDITAL. DISCUSSÃO NA ESFERA CRIMINAL. DESCABIMENTO. COMPARTILHAMENTO DA ÍNTEGRA DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL COM ÓRGÃOS DE PERSECUÇÃO PENAL. PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA PROVA. NÃO OCORRÊNCIA. RE 1.055.941/SP-RG. REPERCUSSÃO GERAL. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVA. DEPÓSITOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO E DE COMPROVAÇÃO DE PROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITA. ÚNICO RESPONSÁVEL PELA GESTÃO DA EMPRESA. DOLO GENÉRICO CONFIGURADO. PENA RESTRITIVA DE DIREITOS. EXECUÇÃO PROVISÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE PROVIDO.

[...]

4. A conduta omissiva de não prestar declaração ao Fisco com o fim de obter a redução ou supressão de tributo, quando atinge o resultado almejado, consubstancia crime de sonegação fiscal, na modalidade do inciso I do art. 1º da Lei n. 8.137/1990 (REsp 1.637.117/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 07/03/2017, DJe de 13/03/2017).

5. Em crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de contribuição previdenciária, este Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico.

6. A condenação encontra devidamente fundamentada nas provas colhidas nos autos, tendo em vista que o agravante era o único responsável pela empresa e possuía amplos poderes de representação e de gestão no período dos fatos delituosos, e, na condição de administrador, suprimiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 22.687.305,59, e tributos reflexos — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$ 7.173.417,27; PIS - Programa de Integração Social, no valor de R\$ 1.554.239,86; e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 6.842.225,33 —, mediante omissão de rendimento nas declarações de ajuste respectivas, provenientes de depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006. Incidência das súmulas n. 7 e 83/STJ.

7. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, apreciando as ADCs 43, 44 e 54, firmou compreensão quanto à constitucionalidade do art. 283 do Código de Processo Penal, segundo o *qual ninguém poderá ser preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada da autoridade judiciária competente, em decorrência de sentença condenatória transitada em julgado ou, no curso da investigação ou do processo, em virtude de prisão temporária ou prisão preventiva.*

8. Agravo regimental parcialmente provido, apenas para obstar a execução provisória da pena.

Brasília (DF), 21 de setembro de 2021 (Data do Julgamento).

Em seu voto, o Ministro Relator Olindo Menezes cita outro julgado de sua própria relatoria para demonstrar que o “Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico” nos processos de crimes tributários (BRASIL, 2021).

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVA. COMPROVAÇÃO. DOLO GENÉRICO CONFIGURADO. CONTUMÁCIA DELITIVA. EXISTÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. Em crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de contribuição previdenciária, este Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico.

2. Assentou a Corte local que a sonegação do tributo ICMS ocorreu nos períodos de janeiro/2018 até dezembro/2018, deixando o agravante de recorrer aos cofres públicos a importância

de R\$ 525.955,85, não havendo falar, in casu, em ausência de descrição da contumácia da inadimplência.

Ocorre que a ideia de que somente o dolo genérico é suficiente não exige os acusadores de provar o vínculo entre o autor e o fato típico. Dolo genérico não autoriza o reconhecimento tácito do sócio como responsável pela ilicitude, isso é responsabilidade objetiva (MACHADO, 2002). Veja:

Não merece prosperar o argumento segundo o qual a denúncia genérica justifica-se pela impossibilidade de determinação, desde logo, da participação individual de cada um dos denunciados no cometimento criminoso. Na verdade, a instrução criminal existe para que se faça, em seu curso, a prova das imputações. Não para ensejar novas imputações. Admitir a denúncia contra alguém apenas com a referência de que o denunciado é sócio, ou diretor, ou acionista de determinada empresa, para que no curso da instrução se esclareça em que consistiu a sua participação pessoal no cometimento do ilícito, é admitir o início da ação penal sem imputação de fato ilícito, para que somente depois, no curso da instrução, se faça a imputação, o que é um verdadeiro despautério em face das garantias constitucionais albergadas não apenas pelo nosso, mas por todos os países civilizados(MACHADO, 2002, p. 85).

Admitir a denúncia que não descreve, ainda que sumariamente, a participação de cada acusado no cometimento criminoso, é uma forma oblíqua de admitir a responsabilidade objetiva (MACHADO, 2002, p.137)

3.4 Apelação criminal nº 5004728-97.2017.4.04.7002-PR

Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto, Relator na decisão da Oitava Turma do Tribunal Federal Regional da 4ª Região, apelação criminal nº 5004728-97.2017.4.04.7002-PR, negou provimento ao recurso em evidência, dentre outros argumentos, porque a autoria estava caracterizada com respaldo na teoria do domínio do fato, bem como alega que há necessidade apenas do dolo genérico. No acórdão traz à tona o emblemático processo que ficou conhecido como caso “Mensalão”, Ação Penal nº 470/STF, para colher trechos do voto da Ministra Rosa Weber, que assim se pronunciou (BRASIL, 2001):

Quando há vários concorrentes, tem-se de esclarecer qual a carga de aporte de cada um deles para a cadeia causal do crime imputado. Caso contrário, será impossível aplicar a teoria monista contida no artigo 29 do Código Penal. Entretanto, é diversa a situação quando se apontam comportamentos típicos praticados por uma pessoa jurídica. Aí, necessário apenas verificar pelo contrato social ou, na falta deste, pela realidade factual, quem detinha o poder de mando no sentido de direcionar as atividades da empresa.

[...]

Na verdade, a teoria do domínio do fato constitui uma decorrência da teoria finalista de Hans Welzel. O propósito da conduta criminosa é de quem exerce o controle, de quem tem poder sobre o resultado. Desse modo, no crime com utilização da empresa, o autor é o dirigente ou dirigentes que podem evitar que o resultado ocorra. Domina o fato aquele que detém o poder de desistir e mudar a rota da ação criminosa. Uma ordem do responsável seria o suficiente para não existir o comportamento típico.

Nisso está a ação final. Assim, o que se há de verificar, no caso concreto, é quem detinha o poder de controle da organização para o efeito de decidir pela consumação do delito. Se a resposta for negativa haverá de concluir-se pela inexistência da autoria.

[...]

Ora, se a vontade do homem de trás, sobre quem recai a presunção de autoria do crime, constitui a própria ação final da ação delituosa da empresa, o que se há de descrever na denúncia é como referida empresa desenvolveu suas ações. Basta isso. A autoria presumida do ato é de seus dirigentes. Isso, como se viu, não se aplica aos auxiliares cujo comportamento em nível de colaboração tem de ser esclarecido na peça inicial do acusador.

O Ministro Relator, em seu voto, contextualiza o domínio do fato na condição de gênero e a teoria do domínio da organização como espécie daquela, onde a primeira busca

[...] distinguir de maneira precisa as figuras do autor e dos partícipes”, enquanto a da organização criminosa “situa-se como uma forma autônoma de autoria mediata, em que o líder da organização, dotado de poder de mando (homem de trás), determina a prática delitiva, podendo ser responsabilizada por esta” (BRASIL, 2020).

O Relator avoca a explicação de Alaor Leite, que o domínio das organizações ocorre quando

[...] o homem de trás», (a) por dominar um aparato organizado de poder desvinculado da ordem jurídica e (b) possuir poder de mando, (c) pode emitir ordens que serão cumpridas por executores fungíveis, e é exatamente o domínio dessa estrutura organizacional com funcionamento automático que o transformaria, segundo Roxin, em autor mediato dos delitos perpetrados pelos executores imediatos.

A leitura direta da fonte sugestiona outro contexto:

Há, segundo Roxin, três formas de «dominar o fato», a saber: o domínio da ação, o domínio funcional do fato e o domínio da vontade. A vontade do executor imediato pode ser «dominada» nos casos em que ele é induzido a erro ou coagido, mas também nos casos do chamado «**domínio da organização**». Nestes casos, o «homem de trás», (a) por dominar um aparato organizado de poder desvinculado da ordem jurídica e (b) possuir poder de mando, (c) pode emitir ordens que serão cumpridas por executores fungíveis, e é exatamente o domínio dessa estrutura organizacional com funcionamento automático que o transformaria, segundo Roxin, em autor mediato dos delitos perpetrados pelos executores imediatos. Haveria, assim, a figura do «autor por trás do autor», ocorrendo uma espécie de mitigação do chamado «princípio da autorresponsabilidade». Essa tese não é incontroversa, e foi construída para casos em que a organização atua completamente apartada do direito, como estados totalitários, organizações criminosas, máfias, etc. No interior dessas estruturas, diferentemente de o que ocorre em uma empresa, o superior tem a certeza de que ordens ilegais e criminosas serão cumpridas: sempre haverá um inferior servil e fungível. A ideia de domínio da organização percorreu uma trajetória internacional de enorme sucesso (LEITE, 2002. p. 241).

O Tribunal de Justiça Federal da Alemanha (*Bundesgerichtshof*, BGH), em suas decisões, expandiu o conceito de autoria mediata para crimes empresariais, como se as organizações criminosas fossem empresas, o que foi de pronto rechaçado por Claus Roxin (2000, p. 656). Veja:

Asimismo objetable me parece el alcance que el BGH pretende asignar al dominio de organización. Sí puede compartirse la sentencia cuando diese «Habrà autoría mediata así entendida no sólo en los supuestos de abuso de poder estatal, sino también en los de delito mafioso organizado... » Se aprecia aquí paralelismo con la afirmación contenida *supra* (p. 278) de que se da dominio de organización en los hechos «cometidos en el marco de movimientos clandestinos, organizaciones secretas, bandas de delincuentes y asociaciones delictivas semejantes». Sin embargo, va demasiado lejos el BGH [*loc. cit.*, p. 237) al decir: «También cabe resolver así el problema de la responsabilidad en los supuestos de funcionamiento de empresas», pues requisito para que las estructuras organizadas desencadenen "resultados reglares" y ejecuten el resultado "de manera prácticamente automática" es la circunstancia de que la maquinaria de poder en su conjunto, al menos para el caso concreto, se haya apartado de la legalidad. En caso contrario, hay que esperar del ejecutor directo que se niegue a ejecutar órdenes antijurídicas ^{^^}. Así pues, si, p. ej., un jefe de departamento em una empresa que actúa legalmente insta a un empleado a que realice una falsificación, de llevarse ésta a cabo, es inductor, y no autor mediato. No es la jerarquía ni la competencia para impartir órdenes lo que fundamenta la autoría mediata, sino la intercambiabilidad de los ejecutores.

A teoria do domínio das organizações, espécie do gênero teoria domínio do fato, não foi estruturada por Roxin para alcançar os crimes empresariais, mas as organizações criminosas. Empresas legalmente constituídas possuem o interesse de exercer sua atividade econômica de forma lícita, salvo se provado outro interesse na sua constituição.

O cometimento de infrações administrativas tributárias não é considerado, necessariamente, crime, por isso não direciona a responsabilidade de forma imediata para os sócios ou administradores, uma vez que, como já relatado, o artigo 135 e seguintes do Código Tributário Nacional elenca - de forma taxativa - quem responde, pessoalmente, pelos créditos tributários de obrigações advindas de excesso de poder ou infração à lei, bem como os responsáveis pelas infrações tributárias. Ato contínuo, arrola as pessoas que

respondem, pessoalmente, pelas infrações tributárias, que podem ter sido praticadas de forma voluntária ou não, portanto, independentes de dolo.

O dolo é característica essencial para punir o autor do ilícito penal. Ressalta-se que várias decisões, entendidas agora como regra, apontam tão somente para o dolo genérico, característica que não interessa à infração tributária.

4 PROCESSO PENAL COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal Democrática, que rompe com o período militar, tem como base sólida os princípios constitucionais. A existência desses princípios é a garantia de que os processos judiciais ou administrativos não saiam do balizamento constitucional. O direito penal e o processo penal, portanto, não podem se afastar dessas linhas. A nova ordem normativa zela pelos direitos sociais e individuais, bem como pelas garantias dos processos, através dos princípios constitucionais.

Para além do simples ímpeto em romper com a ordem ditatorial, a Constituição Democrática apresentou os princípios sob a ótica desenvolvida por Robert Alexy (2013), que os classificava como mandamentos de otimização, uma vez que Alexy entendia que quando os princípios ocupam o lugar devido no ordenamento jurídico, esses produzem um efeito otimizador, uma vez que, por essência, direcionam a hermenêutica e a exegese do ordenamento que os adere.

Sob essa interpretação em face dos princípios, faz-se imprescindível a análise dos princípios penais constitucionais, pois o objeto desse estudo se limita ao aprofundamento de possíveis implicações da teoria do domínio do fato de Roxin no campo dos crimes contra a ordem tributária, na forma como se utiliza no Brasil.

Os princípios devem ser observados de forma criteriosa, pois nem sempre serão encontrados no Código Penal, seja por desídia do legislador ou em razão do seu grau de abstração. O Direito Penal, além de ser punitivo - positivado para impor uma sanção - também limita o poder estatal quando se submetem aos princípios que norteiam o Direito Penal (SEMER, 2020).

Luigi Ferrajoli (2002, p.684/685) revela três nuances quando apresenta a Teoria do Garantismo Penal:

Segundo um primeiro significado, "garantismo" designa um modelo normativo de direito: precisamente, no que diz respeito ao direito penal, o modelo de "estrita legalidade" SG, próprio do Estado de direito, que sob o plano epistemológico se caracteriza como um sistema cognitivo ou de poder mínimo, sob o plano político se caracteriza como uma técnica de tutela idônea a minimizar a violência e a maximizar a liberdade e, sob o plano

jurídico, como um sistema de vínculos impostos à função punitiva do Estado em garantia dos direitos dos cidadãos.

[...]

Em um segundo significado, "garantismo" designa uma teoria jurídica da "validade" e da "efetividade" como categorias distintas não só entre si, mas também, pela "existência" ou "vigor" das normas. Neste sentido, a palavra garantismo exprime uma aproximação teórica que mantém separados o "ser" e o "dever ser" no direito; e, aliás, põe como questão teórica central, a divergência existente nos ordenamentos complexos entre modelos normativos (tendentemente garantistas) e práticas operacionais (tendentemente antigarantistas), interpretando-a com a antinomia - dentro de certos limites fisiológica e fora destes patológica - que subsiste entre validade (e não efetividade) dos primeiros e efetividade (e invalidade) das segundas.

[...]

Segundo um terceiro significado, por fim, "garantismo" designa uma filosofia política que requer do direito e do Estado o ônus da justificação externa com base nos bens e nos interesses dos quais a tutela ou a garantia constituem a finalidade. Neste último sentido o garantismo (pressupõe) a doutrina laica da separação entre direito e moral, entre validade e justiça, entre ponto de vista interno e ponto de vista externo na valoração do ordenamento, ou mesmo entre o "ser" e o "dever ser" do direito. E equivale à assunção, para os fins da legitimação e da perda da legitimação ético-política do direito e do Estado, do ponto de vista exclusivamente externo.

O garantismo como modelo normativo, tanto limita os excessos do Estado como apresenta vários direitos e garantias fundamentais ao cidadão, assegurados pelos princípios²² na Constituição Federal, principalmente a liberdade, em razão do Estado Democrático de Direito.

Apesar da CF/88 ter avançado bastante no viés democrático, as legislações inferiores ainda não se adaptaram, pois ainda não assimilaram o viés sociopolítico do garantismo. O Código de Processo Penal, apesar de suas pequenas reformas sob a égide da democracia, ainda se mostra inquisitorial.

²² Princípio aqui entendido como norma, por dizer o que deve ser (ALEXY, 1986, p. 87): "tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deonticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas".

Nesse sentido, se sistema brasileiro já tinha essas características inquisitoriais, ou em razão do inquérito ou da iniciativa probatória do juiz, com a reforma tais características ao invés de eliminadas foram, ao contrário, reforçadas.

[...]

O problema é que a inquisitividade que se verifica pela gestão da prova pelo juiz e pela confusão entre a atuação do órgão julgador e acusador ainda é muito forte no Código de Processo Penal brasileiro. Ela pode ser vista não só no inquérito, mas na iniciativa probatória do juiz, que pode ex officio determinar diligências (art. 156), buscas e apreensões (art. 242), sequestro de bens (art. 127), oitiva de testemunhas referidas (art. 209), e ainda, na confusão entre os papéis de julgador e acusador, o reconhecimento de agravantes não deduzidas na denúncia (art. 385), a possibilidade de condenação mesmo com o pedido de absolvição da acusação (art. 385) e o recurso de ofício ou remessa necessária (art. 574) (BARROS, 2009, p. 6/7).

[...]

A teoria instrumentalista defendida principalmente por Cândido Rangel Dinamarco, tem como principal ponto o processo, tendo como objetivo a paz social, através dos escopos metajurídicos do processo, auxiliando o juiz a efetivar a justiça social, por meio do instrumento processual jurisdicional (BARROS, 2009, p.12). Na teoria instrumentalista, apesar do contraditório garantindo a simétrica paridade das partes, o provimento é apoderado exclusivamente pelo juiz, em razão da posição solipsista assumida, bem como pelos escopos metajurídicos (BARROS, 2009).

Todavia, o movimento garantista penal não é exclusividade do Brasil. Especificamente em países latinos, o princípio está presente em diversas normas fundamentais, devido ao Pacto de São José da Costa Rica que traz, em seu art. 8, §2²³, tal princípio como de repetição obrigatória pelos seus signatários, além de ser possível identificar uma movimentação em prol de um sistema que garanta, a todos, um acesso à justiça pela via de princípios consagrados pela história.

Como exemplo, cita-se o art. 27 da “costituzione della repubblica italiana”²⁴ que, embora seja de 1947, emana, desde logo, o *animus* de promover

²³ Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992 - Artigo 8
Garantias Judiciais

(...)

“2. Toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência enquanto não se comprove legalmente sua culpa. Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas:”

²⁴ “Constituição da República Italiana”

o acesso à justiça pela ordem dos princípios, especificamente quando através do artigo supracitado, entre o princípio da intranscendência da pena e o da dignidade da pessoa humana, reza o seguinte verbete: “L'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva.”²⁵

Tal garantismo promovido por esse princípio também possui o seu caráter processual e não pode ser ignorado, especialmente em virtude das recentes alterações da jurisprudência do tribunal constitucional nacional sobre o tema em questão.

A presunção da inocência depende de, pelo menos, dois outros princípios no campo processual para desenvolver-se enquanto direito fundamental, sendo esses o da ampla defesa e do contraditório, ambos consagrados no rol de direitos fundamentais no art. 5º da Constituição Federal de 1988. A finalidade de ambos, além de limitar o poder estatal, é produzir a justiça por meio das regras consagradas no processo penal.

É sabido que, no campo dos crimes tributários, sua constatação dar-se-á, por vezes, através de diligência próprias da carreira de auditor da receita, auditor fiscal do trabalho e, até mesmo, delegado da polícia federal, ou seja, através de implementos de ações de fiscalização, que são de puros procedimentos administrativos (Melo, 2005), onde não há contencioso jurisdicional, mas uma simples concatenação de atos administração que visam o interesse público e que na sua prática poderia incorrer em um cerceamento da presunção de inocência, pois, o que se arguia era que o inocente não deveria ter seus balanços fiscais violados, tendo em vista o sigilo de tais documentos, em atos de fiscalização desses agentes em razão da sua inocência presumida.

Tal demanda chegou ao STF graças ao contraditório e ampla defesa, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes que julgou do seguinte modo:

Habeas corpus. 2. Crime contra a ordem tributária (art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990). Omissão de rendimentos. 3. Paciente, apesar de intimado, não comprovou a origem lícita do dinheiro creditado em sua conta-corrente. Art. 42 da Lei n. 9.430/1996. Ausência de violação ao princípio da presunção de inocência. 4. Não há configuração de reformatio in pejus. Fundamento da Corte Superior não teve o condão de piorar a situação do réu. Apenas demonstrou a intenção de reforçar a assertiva de que a

²⁵ “O acusado não é considerado culpado até a condenação definitiva”

constituição definitiva do crédito tributário em processo administrativo-fiscal é suficiente à configuração de indícios de materialidade para início da persecução criminal. 5. Ordem denegada.

(HC 121125, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-172 DIVULG 04-09-2014 PUBLIC 05-09-2014)

Diante disso, verifica-se que duas assertivas podem ser abstraídas de tal julgado. A primeira é que tanto no processo penal quanto nos procedimentos administrativos, o juízo que se rende à presunção de inocência precisa entendê-la como uma articuladora da ampla defesa e do contraditório. A segunda, por sua vez, denota que a finalidade pública não faz do fiscalizado um possível delinquente, mas enxerga este como um indivíduo comum, uma vez que a probidade e o respeito à lei cabem a todos, inclusive ao Estado, na forma do art. 37 da Constituição Federal.

Os julgadores devem utilizar o processo da ação penal de crime contra a ordem tributária de maneira mais condizente à garantia dos direitos fundamentais, valendo-se do uso da *ultima ratio*, dando ênfase aos princípios voltados para as garantias apresentadas na Constituição que limitam o poder do Estado, pois essas garantias fazem com que a Constituição seja chamada de “Constituição Cidadã”. Ao atentar contra um princípio garantidor de direitos fundamentais, atinge-se, de forma reflexa, outros princípios. Por exemplo, quando se nega o direito ao contraditório, não atinge somente este princípio, mas também o da ampla defesa, bem como o do devido processo legal. Apesar dos princípios serem únicos em sua essência, ao menosprezar um princípio, fatalmente afetará os demais.

É do contraditório que o processo dialético e a limitação do tema a ser combatido dependem da outra parte no processo. Diante disso, é importante a manifestação de FAZZALARI:

[...] uma coisa os arquétipos do processo nos permitem observar: a estrutura dialética do procedimento, isto é, justamente, o contraditório.

Tal estrutura consiste na participação dos destinatários dos efeitos do ato final em sua fase preparatória; na simétrica paridade das suas posições; na mútua implicação das suas atividades (destinadas, respectivamente, a promover e impedir

a emanção do provimento); na relevância das mesmas para o autor do provimento; de modo que cada contraditor possa exercitar um conjunto - conspícuo ou modesto, não importa - de escolhas, de reações, de controles, e deva sofrer os controles e as reações dos outros, e que o autor do ato deva prestar contas dos resultados.

[...]

Existe, em resumo, o 'processo', quando em uma ou mais fases do iter de formação de um ato é contemplada a participação não só - e obviamente - do seu autor, mas também dos destinatários dos seus efeitos, em contraditório, de modo que eles possam desenvolver atividades que o autor do ato deva determinar, e cujos resultados ele pode desatender, mas não ignorar. (2006, p. 119/120)

O juiz não pode, na prática do solipsismo condenado no Estado Democrático de Direito, julgar sem considerar os argumentos das partes e os demais elementos do processo. Na verdade, a decisão é prolatada levando em consideração o exercício do contraditório, mas não somente na condição de contraditar, mas de apreciar os argumentos dos interessados, de tal sorte que os interessados sejam coautores do provimento.

O contraditório, sob a ótica do processo constitucional democrático, é mais que um simples princípio, é uma estrutura jurídico-institucional que deve se libertar das amarras metajurídicas impostas pelos instrumentalistas, representados, aqui no Brasil, por José Frederico Marques (LEAL, 2002, p. 102).

A retomada de um caminho adequado da análise dos provimentos jurisdicionais no Brasil passaria, em primeiro lugar, pelo reconhecimento do processo como instituição hábil a assegurar a legitimação dos atos estatais no Estado Democrático de Direito e da força normativa que esse paradigma impõe aos princípios.

[...]

A partir daí, a institucionalização do processo efetivada pela Constituição de 1988 determina que o ato judicante não mais pode ser abordado como instrumento posto à disposição do Estado para atingir objetivos metajurídicos por via de atividade solitária do julgador. A justiça não mais é a do julgador, mas a do povo (fonte única do Direito), que a faz inserir-se em leis democraticamente elaboradas.

[...]

Assim, no plano decisional, o contraditório, referido no art. 5º, LV da CR/88, deve ser entendido, na atualidade, como princípio constitucional que atua como referência inafastável na leitura do Código de Processo Civil e da legislação procedimental no plano infraconstitucional.

A garantia do princípio da dignidade da pessoa humana, positivado no primeiro artigo da Carta Magna, que abriga os direitos humanos de primeira dimensão, aqueles que tratam da liberdade – “direito de ir e vir, liberdade de expressão, direito de reunião, manifestação, inviolabilidade do domicílio” – remete à noção de Estado de Direito.

Os direitos fundamentais e valores éticos permeiam o Estado Democrático, onde a vontade da maioria deve ter mais relevância que os interesses individuais. No entanto, deve-se sempre garantir que os direitos fundamentais serão devidamente respeitados, ou seja, ainda que seja a vontade da maioria, essa não pode se sobrepôr aos direitos individuais quando forem entendidos como direitos fundamentais (SEMER, 2020). Os representantes do povo não podem editar leis que desrespeitem os direitos fundamentais, ainda que seja a vontade da maioria.

Dworkin (2010) corrobora com o entendimento que não se pode deixar de aplicar um direito fundamental para um indivíduo, sob o argumento de que essa não foi a decisão da maioria democrática. Em contrapartida, para se opor a um direito contra o governo, é necessário que esse direito seja satisfeito, ainda que não tenha sido a decisão da maioria.

As decisões prolatadas pelo Poder Judiciário, ainda que sejam da mais alta Corte, não escapam dos princípios constitucionais garantidores de direitos para a pessoa humana.

Os princípios do processo penal possuem uma expressividade que merece atenção redobrada, em razão da real possibilidade de a pessoa ter seu direito de ir e vir suspenso sem o devido processo legal. O princípio da presunção de inocência garante que a inversão do ônus da prova não seja imposta à defesa do réu e que este não seja condenado antes do trânsito em julgado da ação, preservando, dessa maneira, o princípio da dignidade humana.

4.1 Princípio da presunção de inocência

Tal princípio tem um caráter duplo. Às vezes, ele aparece como um *status* de acusado diante de seu acusador, às vezes, como simples “presunção” da qualidade de acusado, sendo necessário enfatizar os aspectos probatórios.

O *status* de presumidamente inocente produz a necessidade de um tratamento mais humanizado com o acusado, diferentemente do que é presumido através da simples leitura dos momentos em que se emprega esse princípio.

O que se espera do aparato judicial é a garantia de um tratamento isonômico ao acusado, em razão dessa presunção que, por sua vez, dignifica o acusado e desonera o agente de suas convicções pessoais sobre aquele. No entanto, quando se fala de simples presunção de inocência, almeja-se garantir uma produção probatória digna, vazia de arbitrariedades.

Portanto, é possível desenvolver o princípio constitucional em comento através de, pelo menos, dois aspectos: a regra de tratamento e a regra probatória. Ambas possuem o princípio da presunção de inocência como fonte, e este possui, por sua vez, a preservação do Estado Democrático de Direito como propósito.

O princípio da presunção de inocência não tem raio de ação exclusivo no campo material, pois sua implicação processual não pode ser esquecida, uma vez que, diante de um caso concreto, o tratamento que o agente público terá que empregar diante de um possível infrator será completamente influenciado pela noção pessoal do princípio da presunção de inocência. Antônio Magalhães Gomes Filho arremata:

A consagração do preceito (presunção de inocência) pela Constituição encerra, no plano do tratamento, que deve ser dado ao acusado a garantia de que nenhuma disposição legal, ato judicial ou ato administrativo poderá fundar-se na equiparação da sua situação e na do culpado (1991, p. 66).

A garantia positivada na Constituição Federal de que não haverá condenação até que não caiba mais recurso, reflete o princípio da presunção de inocência, em face do devido processo legal. Veja:

A Constituição Cidadã, de 1988, em nenhum momento apresenta de forma explícita o princípio da presunção de inocência. Mas no art. 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais, no seu inciso LVII deixa isento de qualquer dúvida que ali está o princípio da presunção de inocência: "Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória". Decerto, trata-se de uma garantia fundamental da pessoa humana, que não terá sua liberdade ceifada sem o devido processo legal, antes da decisão final irrecorrível, ou seja, o trânsito em julgado da sentença que o condenou. (LOPES FILHO; PRAXEDES, 2018).

A presunção de inocência é uma das mais importantes garantias constitucionais conquistadas que não se fazia presente no período ditatorial. Essa conquista em defesa dos arbítrios de uma prisão desvinculada da lei, tem como reflexo a garantia da não obrigatoriedade de produzir prova contra si, bem como da *conditio sine qua non* do acusador de apresentar as provas suficientes para criminalizar o acusado. O acervo probatório, tanto do fato quanto da autoria, é responsabilidade do acusador, ou seja, do Ministério Público, no caso dos crimes empresariais.

O referido princípio não inverte o ônus da prova, pelo contrário, o protege contra esse instituto e contra a ausência de provas. O maior peso a ser considerado são os argumentos e provas trazidos por quem está acusando, e não as alegações do acusado, pois apenas assim será superada a presunção de inocência (GOMES FILHO, 1994, n.p.)

Também merece atenção, especialmente diante da proclamação contida na Convenção Americana, agora integrante do nosso ordenamento, a questão da metodologia do procedimento probatório. Viu-se, com efeito, que o referido texto exige, para superação da presunção de inocência, que se comprove legalmente a culpa do acusado. E isso, embora não constitua novidade absoluta, reforça a convicção de que somente um processo informado pelo contraditório, pela "igualdade de armas", pela proibição de provas ilícitas, etc.,

pode ser apto a fornecer elementos idôneos para a aferição da culpabilidade.

O direito processual constitucional brasileiro é bastante garantista (ainda que exista um vale entre o “ser” e o “dever ser”), mesmo com o enorme expansionismo do direito penal, “através da inserção de novas normas penais como instrumento de tutela estatal que tem como premissa a efetivação da proteção dos direitos já resguardados” (EROUD, INCOTT JÚNIOR, TAPOROSKY FILHO, 2017, p. 156). O garantismo como modelo normativo, limita os excessos do Estado devido aos vários direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

O processo penal em que o réu é sócio ou administrador da empresa, nos crimes de que trata a Lei 8.137/90, em razão da simples qualidade de ser sócio ou administrador, não pode subsistir, por diversas razões, dentre elas está o princípio da presunção de inocência.

O princípio da presunção de inocência tem caráter duplo. Por vezes aparece com *status* de acusado diante de seu acusador, por outras ele aparece como simples “presunção” da qualidade de acusado, sendo necessário enfatizar os elementos probatórios, sob o aspecto de que o acervo probatório colhido pelo Ministério Público, no caso de crime empresarial, é elemento necessário para a decisão judicial, que condenará o réu ou confirmará a sua inocência - antes presumida - em última instância.

A decisão que condena o réu ou atesta a sua inocência deve ser, necessariamente, fundamentada, caso contrário não será exercido nenhum controle sobre esta, sequer do próprio judiciário, tampouco das partes ou da sociedade (GUERRA, 2006). A decisão judicial deve ser a consequência legal dos fatos apresentados no processo, pois se não fosse assim, não haveria condições de exercer o princípio da presunção de inocência, afetando também o princípio do devido processo legal, ou seja, não pode ser dissociada das provas contidas nos autos, sob pena de nulidade.

Notadamente, a imprensa e os usuários das redes sociais levantam clamores inflamados de forma muito rápida, influenciando milhões de pessoas que anseiam por respostas rápidas do Poder Judiciário. Cabe à Corte

Constitucional ser o equilíbrio entre o desejo popular e os direitos fundamentais, com base na Constituição. Ocorre que os Ministros da referida Corte estão em todas as mídias, fato que decorreu da Operação Lava-Jato.

Hodiernamente, as razões são outras. Algumas decisões do STF, por exemplo, não são bem aceitas por vários estudiosos jurídicos de todo o país. Importante ressaltar que a Corte é formada por seres humanos capazes de serem influenciados pela mídia e é razoável crer que alguns julgadores podem ser influenciados pelo “clamor social”, de forma inconsciente ou, até mesmo, propositalmente. Ainda que o clamor social venha da maior parte da população, os princípios devem prevalecer sobre ele. Se fossem colocados de lado, afetariam, imediatamente, a presunção de inocência, nos casos de condenação.

Biermann (2021), em dissertação apresentada ao final do Mestrado, ao comentar sobre as técnicas de neurociência capazes de melhorar a função legislativa, refletiu a respeito da função de julgador:

Ao julgar, o magistrado não se desnuda da posição de ser humano, comprovando, com isso, a ausência de neutralidade, o que não se confunde com a ideia de imparcialidade. Essa característica é condição *sine qua non* para um julgador exercer o seu ofício de forma justa e equilibrada, visto que ele deve estar em uma emblemática posição equidistante dos interessados, assegurando a adequação processual como uma tarefa estatal, bem como a sintonia com os princípios constitucionais do processo (2021, p.85 e 86).

Quando se fere um princípio constitucional, geralmente, de forma imediata, atrai a associação de outro princípio que - possivelmente - também não foi respeitado, como já relatado, O princípio da presunção de inocência sempre é maculado quando o dever de fundamentar as decisões, com base nas provas existentes no processo, é afetado.

4.2 Dever de fundamentar as decisões

Com fundamento no art. 93, IX da Constituição de 1988, o dever de fundamentar as decisões é considerado, para os autores Sarlet, Mitidiero e Marinoni (2020, p.883), “um verdadeiro banco de prova do direito contraditório das partes”, que permite que as partes possam ter ciência do porquê o juiz

decidiu daquela forma e o que quis dizer com tal decisão, evitando dúvidas ou incongruências e efetivando o princípio do contraditório, a fim de que haja um processo justo.

Nesse contexto, qualquer decisão processual deve ser fundamentada para não ser considerada nula ou inexistente, tendo a questão sido regulamentada também pelo processo penal, no art. 381, III, do CPP²⁶ e pelo Código de Processo Civil, em seus arts. 371²⁷ e 489, §1º do CPC/15.

Dessa maneira, os autores ponderam que a referida norma constitucional tem duas razões de existir. A primeira está ligada ao processo justo das partes, ou seja, direcionada ao caso concreto, enquanto a segunda está relacionada à teoria dos precedentes judiciais obrigatórios, no sentido de que o Estado Constitucional deve primar pela igualdade, pela segurança jurídica e pela coerência do sistema de jurisprudências, o qual se denomina a função política da fundamentação.

Diante disso, o juiz, antes de elaborar qualquer decisão, consulta seu intelecto a fim de, mediante o convencimento motivado, decidir a favor ou contra os pedidos, baseando-se nas normas jurídicas, nos fatos e nas alegações das partes para decidir a causa da qual é competente (Pinho, 2018, p.114).

Nessa seara, percebe-se que, muitas vezes, os magistrados alegam que as respectivas decisões estão fundamentadas, embora sejam mera cópia de algum parecer do Ministério Público, por exemplo, fato que infringe o processo penal à luz do direito constitucional, pois, logicamente, não se cumpre o mandamento do princípio constitucional, conforme dispõe Nucci (2015, p.508).

Por óbvio, não está sendo dito que o magistrado não pode se basear nas alegações de uma das partes para proferir as suas sentenças, pois pode. No entanto, não é permitido a cópia de tais manifestações, a fim de cumprir o princípio em comento.

Ocorre que os órgãos de imprensa, com todos os seus meios de divulgação, principalmente através de redes sociais, multiplicam, rapidamente,

²⁶ Art. 381 sentença conterà:

III - a indicação dos motivos de fato e de direito em que se fundar a decisão

²⁷ Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

as informações apresentadas. Por conta disso, muitas vezes acabam convencendo os seus seguidores a aceitarem um determinado ponto de vista, causando, em algumas situações, um clamor social capaz de induzir o julgador ao erro.

O princípio da necessidade da produção de provas, de forma reflexa, induz ao descumprimento do princípio da presunção de inocência, que garante um julgamento justo²⁸.

Costa (2010, p. 62) aduz que a importância da fundamentação das decisões possui uma razão para as partes vinculadas ao processo, ou seja, à medida que tomam conhecimento dos motivos da decisão sobre o mérito, torna-se mais fácil se defender, bem como recorrer dos argumentos que apresentam erro, coisa que acontece com todos os seres humanos, inevitavelmente.

Além disso, o dever de fundamentar as decisões possui um motivo extraprocessual, qual seja a razão de dar conhecimento à sociedade acerca dos julgamentos pelos tribunais, inclusive para evitar injustiças e dar efetividade ao princípio da publicidade dos atos judiciais (Costa, 2010, p. 63-64).

No processo penal, tal fundamentação tem grande importância, uma vez que permite que todos saibam o motivo pelo qual o réu está sendo condenado e, principalmente, por quais razões imputa-se a autoria do crime. Isso impede que existam arbitrariedades contra os direitos fundamentais.

O Supremo Tribunal Federal, através do habeas corpus nº 68.202, de 1991, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, firmou entendimento acerca da necessidade de fundamentação das decisões judiciais, dando aplicação ao art. 93, IX da Constituição Federal de 1988. Observe parte de voto do relator (Brasil, 1991):

A exigência de fundamentação das decisões judiciais, mais do que expressiva imposição consagrada e positivada pela nova ordem constitucional (art. 93, IX) reflete uma poderosa garantia contra eventuais excessos do Estado-Juiz, pois, ao torná-la elemento imprescindível e essencial dos atos sentenciais, quis o ordenamento jurídico erigi-la como fator de limitação dos poderes deferidos aos magistrados e Tribunais.

²⁸ A palavra "justa" comporta diversas definições e digressões ontológicas, mas o sentido etimológico aqui utilizado remete ao devido processo legal, pois a infração a qualquer princípio decorrente do devido processo legal, conduzirá a uma sentença injusta, devendo ser decretada a nulidade do processo.

Nesse sentido, há autores - como Costa (2013) - que entendem que o art. 93, IX da CF/88 fortalece a democracia à medida que obsta a discricionariedade do intérprete na função de Estado-Juiz. Desse modo, tal previsão constitucional permite que se concretize o respeito aos direitos fundamentais, posto que as decisões devem estar motivadas, impedindo, dessa maneira, arbitrariedades e subjetividades do aplicador do direito, efetivando maior controle sobre o Poder Judiciário.

Nesse contexto, o referido autor pondera que o raciocínio do processo como uma forma de instrumento para o exercício da jurisdição, ou seja, de dizer o direito, exige que os dispositivos sejam justificados, tanto que as sentenças, de acordo com o art. 489 do CPC/15²⁹, devem ter relatório, fundamentação e dispositivo, elementos essenciais à decisão terminativa judicial. As normas de processo civil devem ser aplicadas ao processo penal em relação às fundamentações das decisões, em regra, de forma subsidiária.

Nesse caso, segundo Baggio e Pontarolli (2018), deve servir às duas searas, cível e criminal, com base no princípio da universalidade jurisdicional. Dessa forma, resta possível, sempre que haja diálogo entre os institutos, a utilização das normas do código de processo civil no âmbito do processo penal.

Quanto à necessidade de motivar as decisões, são ainda mais importantes no processo penal, onde a condenação envolve a liberdade de ir e vir das pessoas, o que significa que os princípios constitucionais devem ser utilizados de forma mais acentuada (BAGGIO e PONTAROLLI, 2018).

Interpretando o art. 489, §1º do CPC à luz dos direitos fundamentais da Constituição Federal de 1988, Sarlet, Mitidiero e Marinoni (2020, p. 886) ponderam que a motivação:

²⁹ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

[...] requer em sua articulação mínima, em síntese: (a) a enunciação das escolhas desenvolvidas pelo órgão judicial para: (a1) individualização das normas aplicáveis; (a2) acertamento das alegações de fato; (a3) qualificação jurídica do suporte fático; (a4) consequências jurídicas decorrentes da qualificação jurídica do fato; (b) o contexto dos nexos de implicação e coerência entre tais enunciados; e (c) a justificação dos enunciados com base em critérios que evidenciam a escolha do juiz ter sido racionalmente correta.

Portanto, em um Estado Democrático de Direito, o juiz deve primar por fundamentar de forma completa sua decisão, acolhendo os fundamentos que julgar pertinentes, além de explicar os motivos pelos quais indeferiu os outros, permitindo que as partes tenham conhecimento do inteiro teor da decisão, evitando, dessa forma, obscuridades ou contradições.

Hugo Machado Segundo (2015, p. 33) comenta sobre princípio da fundamentação:

O princípio da fundamentação é uma decorrência dos princípios do Estado Democrático de Direito, da publicidade, da ampla defesa, e do amplo acesso ao Judiciário, na medida em que é através da fundamentação que se pode avaliar a legitimidade do ato praticado, sua finalidade, viabilizando assim a defesa do administrado por ele atingido e o controle – por meio de um processo administrativo ou jurisdicional – de sua validade.

A obrigatoriedade da fundamentação das decisões atrai o princípio do contraditório, e permite que, tanto o réu quanto o Ministério Público, tenham conhecimento sobre os fatos e as provas considerados para a ocorrência da condenação ou da absolvição.

A fundamentação da sentença que condena o réu nos crimes tributários não pode se dar, exclusivamente, em razão do fato de ser sócio ou administrador. Dessa forma, como é possível refutar a fundamentação de sentença condenatória quando o motivo é o simples fato de ser sócio ou administrador? A decisão condenatória deve dizer como os fatos ocorreram e qual a participação do réu no fato antijurídico.

Nesse contexto, há quem afirme que já restaria fundamentado e atendido o contraditório quando o magistrado demonstrasse os motivos que

justificavam o dispositivo do julgado. No entanto, de acordo com Sarlet, Mitidiero e Marinoni (2020, p.885), tal visão se apresenta, extremamente, simplória.

Ora, se o contraditório quer dizer influir no julgamento da causa, o debate inerente a um processo antagônico é essencial para que se obtenha uma decisão firme, inclusive, combatendo todos os fundamentos trazidos pelas partes perante a instrução processual que considerar impertinentes, a fim de fazer valer o art.10 e art. 489, §1º, ambos do CPC/15, valorizando, de fato, o princípio do contraditório.

Diante desta análise, o STF asseverou que o direito ao contraditório tem o condão de impor que o julgador motive sua decisão de modo extrínseco, de maneira que enfrente os fundamentos postos pelas partes, tal como exposto no recurso extraordinário.

A grande problemática está em como provar a não autoria, sem sequer saber o vínculo que o réu tem com o tipo penal praticado. Para os que defendem a aplicação da teoria do domínio do fato, onde a qualidade de ser sócio ou administrador é o suficiente para apontá-los como autores do fato típico, bem como para os que “concordam” que o simples fato de ser sócio ou administrador da empresa, não é motivação para imputar-lhes a autoria, ser sócio ou administrador não é nexo de causalidade.

O processo dialético alimenta-se do contraditório, portanto, a limitação do tema a ser combatido, depende da outra parte no processo. Diante disso, é importante a manifestação de FAZZALARI:

[...] uma coisa os arquétipos do processo nos permitem observar: a estrutura dialética do procedimento, isto é, justamente, o contraditório.

Tal estrutura consiste na participação dos destinatários dos efeitos do ato final em sua fase preparatória; na simétrica paridade das suas posições; na mútua implicação das suas atividades (destinadas, respectivamente, a promover e impedir a emanção do provimento); na relevância das mesmas para o autor do provimento; de modo que cada contraditor possa exercitar um conjunto - conspícuo ou modesto, não importa - de escolhas, de reações, de controles, e deva sofrer os controles e as reações dos outros, e que o autor do ato deva prestar contas dos resultados.

[...]

Existe, em resumo, o ‘processo’, quando em uma ou mais fases do iter de formação de um ato é contemplada a participação não só - e obviamente - do seu autor, mas também dos destinatários dos seus efeitos, em contraditório, de modo que eles possam desenvolver atividades que o autor do ato deva determinar, e cujos resultados ele pode desatender, mas não ignorar. (2006, p. 119/120)

O contraditório, sob a ótica do processo constitucional democrático, é mais que um simples princípio, é uma estrutura jurídico-institucional, que deve se libertar das amarras metajurídicas impostas pelos instrumentalista, aqui no Brasil representado por José Frederico Marques (LEAL, 2002, p. 102):

A retomada de um caminho adequado da análise dos provimentos jurisdicionais no Brasil passaria, em primeiro lugar, pelo reconhecimento do processo como instituição hábil a assegurar a legitimação dos atos estatais no Estado Democrático de Direito e da força normativa que esse paradigma impõe aos princípios.

A partir daí, a institucionalização do processo efetivada pela Constituição de 1988 determina que o ato judicante não mais pode ser abordado como instrumento posto à disposição do Estado para atingir objetivos metajurídicos por via de atividade solitária do julgador. A justiça não mais é a do julgador, mas a do povo (fonte única do Direito), que a faz inserir-se em leis democraticamente elaboradas.

[...]

Assim, no plano decisional, o contraditório, referido no art. 5º, LV, da CR/88, deve ser entendido, na atualidade, como princípio constitucional que atua como referente inafastável na leitura do Código de Processo Civil e da legislação procedimental no plano infraconstitucional.

Portanto, o provimento não é mais exclusivo do juiz, pertence também às partes, onde o contraditório colabora com a decisão, fundamentando-se nas normas vigentes. O julgador não pode, simplesmente, relevar e julgar de acordo com entendimento apartado do que consta nos autos.

Apresentadas as devidas explanações, cabe analisar algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME DE SONEGAÇÃO DE ICMS. ART. 1º, I, II e IV, 11 e 12, TODOS DA LEI 8.137/1990. INÉPCIA DA

DENÚNCIA. NÃO CONFIGURADA. RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA. TESE AFASTADA. ADMINISTRADORES QUE DETINHAM PODER DE GERÊNCIA. EMPRESA DE MÉDIO PORTE. RELEVANTE VALOR SONEGADO. PROVA INDICIÁRIA VÁLIDA.

[...]

1. Contendo a denúncia a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado, bem como a classificação do crime, como é o caso dos autos, é plenamente possível o exercício da ampla defesa, inexistindo violação do art. 41 do CPP.

2. Não há falar em responsabilidade objetiva, tendo em vista que os recorrentes não foram denunciados apenas por serem sócios da empresa, constando da denúncia que, na condição de administradores, detinham o poder de gerência, o que lhes davam domínio final do fato delituoso. Precedentes.

3. Não se tratando de empresa de grande porte, com multiplicidade de tarefas bem definidas entre seus gestores, a sonegação de relevante valor pode ser admitida como indiciariamente realizada pelos administradores da empresa, assim admitindo-se a persecução criminal, em que a prova determinará a efetiva colaboração para o crime.

[...].

6. Agravo regimental improvido.

(AgRg no RHC 103.206/PR, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 25/06/2019)

Neste caso, observa-se que o simples fato de ser administrador da empresa já é o bastante para a aplicação da Teoria do Domínio do Fato. E o concurso de pessoas? E o liame mínimo do fato com o acusado? Ser administrador não é vínculo suficiente para condenação.

O Ministro Teori Zavascki, em seu voto no acórdão da Ação Penal 898/SC, da Segunda Turma do STF em 12/04/2016, assim se manifesta:

[...]

Assim já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Ação Penal. Senador da República.

[...] 2. À falta de prova suficiente de que o réu concorreu para o crime, impõe-se a absolvição na forma do art. 386, V, do Código de Processo Penal. 3. Pretensão acusatória julgada improcedente”. (AP 554, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe de 8-6-2015)

“3. [...] não há nos autos provas suficientes da efetiva participação do acusado no delito. Há dúvida se o réu concorreu para o crime, cuja materialidade está configurada, dando ordens para a transferência dos valores. [...] 4. Permitir que o acusado seja condenado somente pela posição hierárquica superior, no caso chefe do poder executivo estadual, seria um mal uso da

teoria do domínio do fato. Deve haver prova inequívoca de que o acusado emitiu tal ordem, o que não é o caso dos autos. Ademais, o mero 'dever de saber' não é suficiente para uma condenação em razão de ensejar responsabilização objetiva, incompatível com o direito penal. Não cabe presunção *in malam partem*, ante o princípio da não culpabilidade (art. 5º, LVII da Constituição Federal).

No caso abaixo, a teoria do domínio do fato foi aplicada de forma coerente:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. AUTORIA. MATERIALIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. 1. O Tribunal de origem, após a análise do acervo fático-probatório disponível, concluiu pela responsabilidade subjetiva do réu em relação ao crime contra a ordem tributária verificado nesta ação penal, praticado por intermédio de sociedade empresária constituída em nome de terceiros, destacando que a materialidade e a autoria delitiva ressaem plenamente demonstradas a partir da representação fiscal para fins penais, do auto de infração, de laudos periciais e outras provas constantes dos autos.

2. Menciona a existência de substanciosos elementos de prova que vinculam o agravante ao gerenciamento da atividade de sonegação fiscal, por intermédio da interposição de "sócios-laranjas" - ora a empregada doméstica do recorrente ora o filho desta - na administração da sociedade empresária autuada.

[...]

2. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1808541/CE, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 17/09/2019, DJe 30/09/2019)

Do voto do Relator, pode-se colher as seguintes informações:

A sentença apelada a demonstrar que a autoria e materialidade delitivas, restaram amplamente demonstradas em face do apelante trouxe os seguintes fundamentos:

[...]

III – realização de perícia *in loco* e outras verificações pertinentes. Constatação da utilização, pelo apelante, de interpostas pessoas (ora a sua empregada doméstica, ora o filho desta) na gestão da empresa [...];

IV – laudo grafotécnico que comprova a autoria do acusado, em atos de gestão da referida empresa, em detrimento dos "sócios-laranjas" A.N.A. (empregada doméstica do acusado) e J. A. (filho da empregada do acusado), pessoas comprovadamente de vida e origem humildes, consoante prova testemunhal e

documental, inclusive as fotos de fls. 26/27 (volume 1) da travessa onde habitavam tais pessoas, após aos fatos narrados, sem calçamento ou mesmo esgoto sanitário.

V – [...] As assinaturas dos recibos emitidos pela empresa [...] às fls. 70, 74, 77 e 78 apresentam a assinatura do corréu [...], bem como as cópias de cheques emitidos pelo Banco Itaú constantes às fls. 53/62.

VII - Em sede administrativa a Receita Federal identificou que o réu realmente era o responsável pelo pagamento do aluguel da empresa, constando, inclusive sua assinatura à fl. 105 em lauda de vistoria do galpão em que aquela funcionava. A testemunha de acusação, a locadora do imóvel [...], por sua vez, afirmou com segurança ser réu [...] o locatário do imóvel onde era exercida a administração da empresa. [...]

Como asseverou a sentença apelada, "restou comprovada a intenção de omitir renda, uma vez que eram prestadas declarações falsas de ausência de faturamento. [...]

Neste caso, a teoria do domínio do fato apontou uma terceira pessoa, alheia à empresa formalmente constituída, como sendo a proprietária de fato, devido a um conjunto probatório como cheques, exames grafotécnicos em documentos, oitiva de testemunhas e sócios, comprovadamente, "laranjas", esclarecendo o liame entre a ação do réu e o fato típico. Portanto, no concurso de pessoas, através do conjunto de provas, a teoria do domínio do fato apontou para quem realmente estava no comando da ação criminosa.

O procedimento ocorre de forma distinta quando as provas são, exclusivamente, o auto de infração e o contrato social. O auto de infração é necessário para provar a materialidade delitiva, enquanto o contrato social serve apenas para elencar o quadro societário, além de indicar quem tinha a responsabilidade pela administração, mas jamais para apontar a autoria. É caso de responsabilidade objetiva, há muito tempo banido do ordenamento jurídico. George Marmelstein (2019, p. 193) pondera que:

Outro princípio correlato à sanção penal é o da **culpabilidade**, pelo qual não haverá crime, e, portanto, pena, sem que seja demonstrada a culpabilidade do agente além disso a pena não pode ultrapassar a medida de culpabilidade houve um tempo que o crime era punido pela simples produção do resultado, consagrando a responsabilidade objetiva, isto é, sem comprovação de culpa. Hoje em dia, o direito penal repudia a responsabilização objetiva, exigindo a comprovação da culpabilidade como pressuposto da aplicação da pena.

Em várias decisões dos tribunais em que a prova se resume ao processo administrativo-tributário e ao contrato social, sem demais provas para demonstrar o vínculo necessário entre o acusado e o fato em si, basta a qualidade de administrador para ser considerado responsável, com base no desvirtuamento da teoria do domínio do fato. Isso não pode ocorrer.

O Professor Rogério Greco assim ensina sobre a relação de causalidade:

O nexu causal, ou relação de causalidade, é aquele elo necessário que une a conduta praticada pelo agente ao resultado por ela produzido. Se não houver esse vínculo que liga o resultado à conduta levada a efeito pelo agente, não se pode falar em relação de causalidade e, assim, tal resultado não poderá ser atribuído ao agente, haja vista não ter sido ele o seu causador.

A ausência de uma perfeita delimitação dos fatos que ensejam a acusação, prejudica o contraditório, pois a defesa sequer tem o que contraditar, pois nada é apresentado, nem o nexu causal. Se o nexu causal é o auto de infração vinculado à qualidade de administrador, não será necessário nenhum processo constitucional democrático, pois o acusado já chegará ao processo condenado, restando ao julgador apenas o trabalho de quantificar a pena, situação que se desenrola como uma afronta ao princípio da presunção de inocência.

Beccaria (2015) já alertava para a interpretação arbitrária da lei e a obscuridade do texto da lei³⁰. Segundo o autor, deixar a interpretação para o espírito das leis, é deixar todo o poder ao bel-prazer do juiz, que, dependendo da sua concepção naquele dia específico, poderá proferir uma decisão boa ou ruim, pois o mesmo objeto pode ser visto de diversas formas pela mesma pessoa, em tempos distintos.

³⁰ No caso em questão, Beccaria se referia ao idioma, pois as leis eram em latim, inacessíveis para grande parte da população. Lei que dá espaço para as mais diversas interpretações se equipara à legislação em latim, tem as mesmas consequências: o desconhecimento da população.

A interpretação baseada no espírito das leis, afastada da letra da lei, poderia levar o mesmo caso a decisões divergentes, de acordo com cada julgador.

Pinho (2018) reverbera que a hermenêutica, na tomada de decisão pelo magistrado, analisa os fatos relevantes da lide, a imputação de crime, o direito aplicável e os interpreta, ato em que se determina a aplicação do direito ao caso concreto, a fim de que possa prolatar a decisão, com a sua devida fundamentação, com base nas fontes do direito.

Desse modo, a hermenêutica distingue essa complexa atividade decisória em dois sistemas, onde o primeiro seria um raciocínio automatizado, instintivo, no qual há maior probabilidade de ocorrer um erro, enquanto o segundo seria um conhecimento cognitivo. Nessa senda, o juiz deve buscar a conciliação entre os dois sistemas com a finalidade de obter uma decisão íntegra e sem vícios, além de ser por meio da fundamentação que o réu e a acusação buscam entender como foi construída e baseada tal convicção (Pinho, 2018).

Em síntese, a motivação das decisões judiciais é um pré-requisito de validade de decisões bastante importante, à medida que evita que o julgador seja levado apenas pelo senso comum e precise descrever a sua convicção para evitar que certos vieses cognitivos possam causar injustiças. A observância desse pré-requisito resulta em um processo penal mais justo e fundamentado.

O Supremo Tribunal Federal decidiu (BRASIL, 2010), em questão de ordem em demanda sob o regime de repercussão geral, tema nº 339 (AI 791.292-RG-QO), que o dever de fundamentar as decisões não obriga os julgadores ao exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, bastando que ele “explicita as razões que entendeu suficientes à formação de seu convencimento.”

Dessa maneira, o Supremo Tribunal asseverou que não é necessário que o magistrado se debruce sobre os fundamentos das teses às quais não deu provimento, considerando-se fundamentada quando ficar demonstrado quais elementos julgou relevantes para seu conhecimento e se esses são suficientes para a decisão.

4.3 Princípio da dignidade da pessoa humana

As decisões judiciais – terminativas ou não – devem se enquadrar respeitando o princípio da dignidade da pessoa humana, pois é um “valor inafastável na aplicação da sanção penal em todas as suas fases” (MARMELSTEIN, 2019, p. 193).

Uma interpretação constitucionalmente adequada passa pela noção de que o modelo constitucional do processo é uma base principiológica uníssona, na qual os princípios que o integram são vistos de maneira codependente. Ou seja, ao desrespeitar um dos princípios se afeta também, de forma reflexa, os outros princípios fundantes. Contudo, todos os princípios têm o seu conteúdo específico e diferenciador.

Em outras palavras, tais princípios são vistos codependentes no sentido que, apesar de cada um possuir seu espectro de atuação visto isoladamente, os referidos princípios formam uma base uníssona indissociável, na qual a observância a um princípio é condição respeito dos demais (BARROS, 2009, p. 17).

O julgador, portanto, ao sentenciar, está colocando, na folha de papel, todas as emoções - subjetivas e objetivas - que aquele caso lhe proporcionou. A aplicação da pena, por isso mesmo, não pode ser vista como uma atividade meramente mecânica, robótica [...] (MARMELSTEIN, 2019, p.192).

Os princípios processuais constitucionais são pilares da democracia, pois, uma vez violados, maculam todo o processo da pecha da nulidade insanável.

A Constituição Federal de 1988, logo no seu primeiro artigo, anuncia que o Brasil, doravante, adota o Estado Democrático de Direito, já apresentando a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos desse novo Estado (BRASIL, 1988).

Miguel Reale relata que o Estado Democrático de Direito remete imediatamente à democracia social, sem qualquer relação com a social-democracia. Veja:

[...] conforme o Art. 1º da Carta Magna, de manifesto sentido preambular, foi proclamado com o nome de Estado Democrático de Direito, expressão que traduz uma opção para a democracia

social, isto é, para uma democracia na qual o Estado é compreendido e organizado em essencial correlação com a sociedade civil, mas sem prejuízo do primordial papel criador atribuído aos indivíduos. É óbvio que a democracia social não deve ser confundida com a social-democracia, que é sempre de cunho socialista [...] (REALE, 2005, p. 43).

O princípio da dignidade da pessoa humana é considerado, por muitos autores, como a principal garantia constitucional e um dos fundamentos base da República Federativa do Brasil. Nesse sentido, Nunes (2018) o classifica como o alicerce inicial da constituição e a finalidade do princípio da isonomia.

Paulo Bonavides (2004, p. 643) assim se manifesta:

[...] No que tange à liberdade, ambas as modalidades são elementos de um bem maior já referido, sem o qual tampouco se torna efetiva a proteção constitucional à dignidade da pessoa humana. Estamos, aqui, em presença do mais alto valor incorporado à Constituição como fórmula universal de um novo Estado social de Direito. [...]

Nessa ordem de ideias, segundo Cichovicz (2011), a definição de dignidade passou por vários filósofos nos últimos séculos, desde Grócio, que julgava se tratar, principalmente, do direito à sepultura, preocupando-se com o respeito com o cadáver, perpassando por Hobbes, em que avaliava se tratar do valor do indivíduo em seu contexto social, relacionando o prestígio pessoal e o valor atribuído pelo ente estatal e pela sociedade aos indivíduos que a compõem.

Puferndorf, por sua vez, considerava a dignidade como a liberdade da pessoa de exercer a opção de acordo com sua razoabilidade e agir conforme seus valores e arbítrios, é o que esclarece Cichovicz (2011).

Ferrajoli (2002, p. 271) aponta o garantismo como tutela dos direitos fundamentais. Veja:

"Garantismo", com efeito, significa precisamente a tutela daqueles valores ou direitos fundamentais, cuja satisfação, mesmo contra os interesses da maioria, constitui o objetivo justificante do direito penal, vale dizer, a imunidade dos

cidadãos contra a arbitrariedade das proibições e das punições, a defesa dos fracos mediante regras do jogo iguais para todos, a dignidade da pessoa do imputado, e, conseqüentemente, a garantia da sua liberdade, inclusive por meio do respeito à sua verdade. É precisamente a garantia destes direitos fundamentais que torna aceitável por todos, inclusive pela minoria formada pelos réus e pelos imputados, o direito penal e o próprio princípio majoritário.

Ademais, percebe-se que o conceito predominante na doutrina brasileira e na estrangeira tem por base a definição kantiana, considerada a mais sólida acepção, à medida que, da forma mais completa, pondera que a autonomia da vontade é uma característica encontrada somente nos seres racionais, e que tal atributo o qualifica como “um fim em si mesmo”, e esse seria o motivo que o homem, em razão de sua natureza, não pode ser empregado como um simples meio para uso arbitrário de outras vontades.

Em síntese, Kant julga que, uma vez que as pessoas são consideradas como um fim e não como um meio, diferentemente dos objetos, há de se repudiar todas as instrumentalizações feitas com os seres humanos, o que lhe retiraria sua dignidade, e que esse seria o atributo dos seres humanos, enquanto as coisas têm valor, o que denominou o chamado imperativo categórico (CICHOVICZ, 2011).

Cabe salientar, ainda, que os direitos fundamentais foram reconhecidos com sua devida importância apenas recentemente, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, época em que a sociedade global passou a externar preocupações diante das atitudes desumanas, como os regimes nazista, fascista e stalinista, que ameaçavam a paz mundial e, conseqüentemente, toda a espécie humana. Nesse sentido, expressa-se Rocha (NUNES, 2018).

De acordo com Nunes (2018, p. 72), a dignidade da pessoa humana foi potencializada com o neoconstitucionalismo após a segunda guerra mundial, conforme se observa na própria constituição alemã ocidental pós-guerra, de 1945, que prevê em seu artigo primeiro que:

A dignidade da pessoa humana é intangível. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público. O Povo Alemão

reconhece, portanto, os direitos invioláveis e inadiáveis da pessoa humana como fundamentos de qualquer comunidade humana, da paz e da Justiça no mundo.

É com base no neoconstitucionalismo e na doutrina de Kant que a Constituição Federal de 1988 eleva à condição de princípio fundamental a dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III da CRFB/88 (Brasil, 1988), corolário do Estado Democrático de Direito.

Inclusive, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem adotando a conceituação de Kant sobre o referido princípio, como expressamente já se manifestou, por exemplo, no Recurso Extraordinário nº 398.041 (STF, 2006), em que o Ministro Relator Joaquim Barbosa asseverou que o crime previsto no artigo 149 do Código Penal, tipificado como “redução à condição análoga à de escravo”, de que a constituição se inspira na máxima do autor, no sentido de que “a condição humana em si é dignidade”.

Também já se manifestou a Ministra Cármen Lúcia, ao proferir seu voto na ADI nº 3510 (STF, 2008), que julgava a constitucionalidade dos tratamentos utilizando células-tronco, que para Kant, o princípio da dignidade da pessoa humana é um modo de considerar o homem e o que se pode fazer com tal ser vivo em uma sociedade política, haja vista que se trata de um ser de valor absoluto e insubstituível, e esse é o motivo pelo qual se vedou a mercantilização dos embriões, visando garantir a integridade, a intangibilidade e a inviolabilidade do ser humano, para além do plano físico (BRASIL, 2008).

Weyne (2012) segue a mesma esteira, analisando a teoria de Kant de maneira que entende que a autonomia da vontade é o vetor de toda base do filósofo, e que o valor da dignidade da pessoa humana é absoluto, enquanto o dos objetos são condicionais.

Tal princípio, por ter maior maleabilidade que as normas regras, vem se moldando conforme a realidade fática, e seu conceito vem se alargando, no sentido de que a dignidade leva em consideração a estimulação do desenvolvimento social e visa impedir frivolidades do ser humano, a fim de garantir a plena realização do indivíduo (NUNES, 2018).

Além disso, sobre o referido princípio, Moraes (2021) relata que se trata de valor espiritual e moral da pessoa, que possibilita a autodeterminação consciente e responsável da própria vida, denominando um mínimo invulnerável garantido pelo ordenamento jurídico.

De acordo com o autor, isso significa que, apenas de modo excepcional e por meio de Lei, se pode limitar o exercício do princípio, tal como foi exposto na Súmula Vinculante nº 11³¹, onde apenas se autoriza o uso das algemas quando houver resistência ou receio de fuga do indivíduo ou, ainda, se houver perigo à integridade física do preso ou de terceiros, com a devida justificação por escrito, sem macular o núcleo essencial da norma princípio (MORAES, 2021).

Situação semelhante também ocorreu no combate à exploração do trabalho escravo pelo Congresso Nacional ao aprovar a Emenda Constitucional nº 81 (BRASIL, 2014), a qual previu a possibilidade de expropriação dos imóveis que fossem locais de trabalho escravo.

Sobre a dignidade da pessoa humana, destaca-se a corrente de pensamento inspirado no ganhador do prêmio Nobel, Amartya Sen, que, de acordo com Correa Junior (2012), o pensamento do notório autor serviu de base para a formulação do índice de desenvolvimento humano, fator que mede os aspectos de saúde, educação e padrões de vida de determinada sociedade, o que significa que, quanto mais próximo de 1, com mais dignidade tal população tem a sua dignidade preservada. Conceituando o princípio, Sarlet (2001, p. 60) disserta que:

a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.

³¹ Só é lícito o uso de algemas em casos de resistência e de fundado receio de fuga ou de perigo à integridade física própria ou alheia, por parte do preso ou de terceiros, justificada a excepcionalidade por escrito, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e penal do agente ou da autoridade e de nulidade da prisão ou do ato processual a que se refere, sem prejuízo da responsabilidade civil do Estado.

Portanto, transcorrida essa contextualização da modificação do sentido do princípio da dignidade humana, podemos adentrar no contexto de sua aplicação no processo penal tributário.

4.3.1 Princípio da dignidade humana no processo penal tributário

Na seara criminal, onde os direitos fundamentais devem ter o máximo de aplicabilidade, haja vista que o processo penal, quando condenatório, tem por consequência limitar uma das maiores garantias humanas, a liberdade, bem como a dignidade; dignidade em todos os seus vieses, principalmente no iter processual.

Inicialmente, o devido processo legal assegura a aplicação das normas penais a fim de se obter um processo “justo” que permita ao acusado defender -se de forma ampla, inclusive com a defesa técnica de um advogado e que usufrua de diversas garantias constitucionalmente previstas.

Ou seja, para que o processo que visa atribuir um crime a alguém seja válido, devem ser respeitadas prerrogativas estabelecidas em princípios vinculados à dignidade da pessoa humana, tais como a isonomia entre as partes, o contraditório, o juiz natural competente, a inafastabilidade de jurisdição, a publicidade dos atos processuais (devidamente motivados e fundamentados), a possibilidade do duplo grau de jurisdição, a vedação de provas ilícitas e a duração razoável do processo.

Obedecendo a todas essas disposições, surge o denominado devido processo legal substantivo, que leva em consideração a maneira que o ordenamento jurídico deve ser interpretado a fim de realizar a existência digna do homem (SOARES, 2009).

Além disso, ainda com base no referido autor (2009), com a já mencionada valorização dos princípios no período pós-positivismo jurídico, a partir de 1945, percebe-se que a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais passaram a guiar o trâmite das relações processuais.

Isso significa que o processo, a fim de respeitar os direitos fundamentais, deve ser também o vetor de exteriorização da dignidade como pressuposto de legitimidade, de modo que o processo deve respeitar todas as garantias supracitadas que balizam a atuação judicial (SOARES, 2009).

Considerando o principal resultado da ação penal, que é a pena de detenção ou reclusão, o referido postulado é de grande importância, à medida que a pena aplicada deve sempre considerar a condição humana de todo condenado, impedindo que tal condenação venha a ferir a dignidade da pessoa, assim entende Lima (2012), aplicando o conceito kantiano que, em razão do homem ser um fim em si, implica numa limitação do modo e do quanto punir.

Para Cichovicz (2012), as penas devem estar adequadas ao princípio da dignidade humana, de modo que se faça um juízo de ponderação entre o bem juridicamente tutelado que foi lesado e a gravidade da pena, a fim de que essa relação seja proporcional, perfazendo um mandamento essencial no Estado Democrático de Direito.

Apenas como exemplo prático, na última década, o STF proferiu algumas decisões que geraram muitas polêmicas no ambiente jurídico. Na ADI 4.277/DF, o foco era a análise do artigo 226, §3º da CF/88, em que a união estável entre o homem e a mulher era reconhecida como entidade familiar, pois essa era, e ainda é, a letra da lei. O STF, por unanimidade de votos, afastou o óbice da literalidade, e decidiu que o dispositivo não veda, expressamente, a equiparação entre as uniões estáveis hetero e homossexuais. Do voto do Ministro Marco Aurélio, ressaltando a dignidade da pessoa humana, apresenta-se um pequeno recorte suficiente para a linha de raciocínio aqui apresentada (MELLO, 2016, p. 521-522):

A dignidade da vida requer a possibilidade de concretização de metas e projetos. Daí se falar um dano existencial quando o Estado manietta o cidadão nesse aspecto. Vale dizer: ao Estado é vedado obstar que os indivíduos busquem a própria felicidade, a não ser em caso de violação ao direito de outrem, o que não ocorre na espécie.

[...]

Extraio do núcleo do princípio da dignidade da pessoa humana a obrigação de reconhecimento das uniões homoafetivas. Inexiste vedação constitucional à aplicação do regime da união

estável a essas uniões, não se podendo vislumbrar silêncio eloquente em virtude da redação do §3º do artigo 226. Há, isso sim, a obrigação constitucional de não discriminação e de respeito à dignidade humana, às diferenças, à liberdade de orientação sexual, o que impõe o tratamento equânime entre homossexuais e heterossexuais.

As decisões judiciais, devidamente fundamentadas, são essenciais para a plenitude da dignidade da pessoa humana. Vários autores escreveram acerca das decisões judiciais, sob as mais diversas óticas, mas cabe destacar a relação do contraditório com a necessidade de fundamentação.

Quanto ao aspecto da discricionariedade concedida aos julgadores, Habermas assim se manifesta:

Quando pressupomos um sistema jurídico autônomo, que além disso se diferencia em regras primárias, determinadoras de comportamento, e secundárias, que reproduzem auto referencialmente normas, a validade das prescrições jurídicas mede-se somente pela manutenção dos procedimentos juridicamente prescritos da normatização do direito. Essa legitimação através da legalidade do procedimento da normatização privilegia a procedência, ou melhor, o processo correto da positivação ou da resolução em detrimento da fundamentação racional do conteúdo de uma norma: as regras são válidas porque podem ser proclamadas conforme às regras pelas instituições competentes. A legislação da ordem jurídica em sua totalidade é transportada para o início, isto é, para uma regra fundamental ou regra do conhecimento, a qual legitima tudo, sem ser, porém, passível de uma justificação racional (HABERMAS, apud LEAL, 2002, p.52).

As críticas de Dworkin ao positivismo se referem à liberdade do julgador, à ameaça da certeza e à segurança jurídica. A discricionariedade judicial das ideias positivistas e pragmáticas dos realistas pode trazer prejuízo ao tratamento igualitário dos cidadãos. São os direitos fundamentais que interessam a Dworkin, a proteção a esses direitos é a base da sua teoria do direito como integridade.

Dworkin resgata a moral e a aproxima do direito, mas não através dos moldes jusnaturalistas, e sim da história institucional das comunidades. Sua linha de demonstração teórica leva ao entendimento que as decisões judiciais

são racionais. No afã de demonstrar as decisões ideais, cria-se a figura do Juiz Hércules, que, apesar da racionalidade e respeito à história da comunidade, não tece nenhum comentário sobre a participação dos argumentos trazidos pelos interessados, fato que demonstra um solipsismo dos magistrados.

Robert Alexy, de igual sorte, manteve o solipsismo judicial, de forma que sua teoria se afasta do processo constitucional democrático.

4.4 Princípio da proporcionalidade

Não obstante, todas as premissas até aqui anotadas, as quais exigem, até esse ponto da análise, que a teoria do domínio do fato revele contextualização de dolo, bem como a participação de autor imediato e autor mediato, impõe-se abordar o princípio constitucional da proporcionalidade à luz dos parâmetros penais indicados nesta pesquisa. Com efeito, a validação da teoria do domínio do fato no Judiciário Brasileiro é um descompasso que necessita de mudança de direção no entendimento adotado.

A aplicação indistinta costuma partir do pressuposto equivocado de que a responsabilização de terceiros que não praticam - diretamente - o ato penal tributário justifica-se diante de análise de pressupostos gerais da proporcionalidade, notadamente a necessidade, adequação e justiça (proporcionalidade estrita).

A generalização da teoria do domínio do fato nos julgamentos brasileiros tornou-se comum a partir da ação penal 470 no Supremo Tribunal Federal, onde foi julgado o processo do Mensalão, derivado de atos de corrupção para o patrocínio de membros de partidos políticos que tinham consciência das práticas realizadas, ainda que não tenham realizado a ação delitativa direta.

Nesse contexto, disseminou-se a aplicação da teoria do domínio do fato também em relação a terceiros que possam ter alguma relação na prática de atos que importem em recolhimento de tributos, ou seja, diretores, administradores, sócios e até profissionais da contabilidade, sob o pretexto de

suposto domínio das circunstâncias que subjazem ao fato tributário e que deixam de impedir a prática de eventual ato criminoso sob o aspecto tributário.

Cabe citar a síntese de Lenio Streck sobre o assunto, denotando a excepcionalidade da medida e as razões quanto ao desenvolvimento da teoria no âmbito do processo penal (2018, p.179 e 180):

Para registro, a origem da teoria está em Welzel, mas foi Claus Roxin quem deu a ela uma efetiva direção/especificidade. A Tatherrchaftstheorie tem como pressuposto determinar a possibilidade de ‘pegar’ o Hintermann, ou seja, o homem que está por trás do crime ou da organização criminosa. É o sujeito que não está presente diretamente na cena do crime, mas dele partiu a ordem para a consecução do delito. Sem ele, o crime não se configura(ria). Ele “domina a vontade da ação”. Algo como “os autores sempre têm o domínio do fato; já os partícipes não, porque sua ação é acessória”. Sendo mais claro: segundo Roxin, em uma organização delitiva, os homens de trás, que ordenam fatos puníveis com poder de mando autônomo, também podem ser responsabilizados como autores mediatos, se os executores diretos igualmente forem punidos como autores plenamente responsáveis. Destes, dos homens que estão por trás, diz-se que são Schreibtischtäter (os que ficam nas suas mesas escrevendo).

No caso do julgamento da Ação Penal 470, o citado autor tece crítica importante à generalidade da aplicação da tese e da impropriedade em torná-la regra quando, em verdade, trata-se de medida excepcionalíssima:

Essa tese foi trazida para o julgamento como modo de contornar a ausência ou fragilidade probatória no tocante à coautoria. Trata-se de uma tese complexa. O que aconteceu é que ela foi transformada em uma nova “ponderação” ou em uma espécie de “argumento de proporcionalidade ou de razoabilidade”, como se fosse uma cláusula aberta, volátil, dúctil. Não havia qualquer tradição acerca da aplicação da tese do domínio do fato. Não havia, até então, muitas decisões nos Tribunais adotando a tese. E as que adota(ra)m, não aprofunda(ra)m (STRECK, 2018, p. 179).

Por fim, o juriconsulto controverte o equívoco ao parametrizar o julgamento com base, unicamente, na proporcionalidade, a pretexto de que

bastaria motivar proporcionalmente a decisão para presumir que a mesma é válida, o que não está correto:

Desde quando a motivação-fundamentação supra algo que lhe é condição de possibilidade? Explico. Se tenho “livre convencimento”, então não tenho compromisso com a efetiva prova dos autos (sou “o sujeito” que “assujeita” o objeto, a coisa, o processo. Isso na filosofia tem nome!). Afinal, “minha convicção é livre”. Então, o que estaria por trás disso? Simples: o fato de que “primeiro eu decido e, só depois, vou buscar o fundamento”. Só que isso transforma a sentença em um ato teleológico e não deontológico. [...] Se alguém decide e depois fundamenta, faz, na verdade, uma teleologia, colocando-se fora do paradigma da intersubjetividade. Portanto, fora da Democracia.

[...] para resumir, não é possível concordar com a seguinte enunciação ocorrida durante a discussão do Mensalão, verbis: “O ministro Celso de Mello sustentou que o voto do relator, Joaquim Barbosa, demonstrou com clareza a existência de provas que revelam a presença dos elementos e das circunstâncias que constituem os tipos penais. Mas fez uma ressalva quanto à natureza das provas colhidas em fase pré-processual, que, na sua posição, não podem ser usadas, unicamente, para basear condenações penais. Contudo, afirmou, nada impede que esses elementos – quer sejam colhidos no inquérito policial ou em uma Comissão Parlamentar de Inquérito – possam influir no livre convencimento do juiz, desde que não exclusivamente”. Indaga-se: se as provas (colhidas na fase pré-processual) não podem ser usadas, unicamente, para basear condenações penais, de que modo é possível que essas mesmas “provas” possam influir no livre convencimento do juiz, mesmo que a frase venha acompanhada com a expressão “desde que não exclusivamente”? O que é que se quer dizer com “desde que não exclusivamente”? Ou elas influem ou não influem. Não é possível X e não X (STRECK, 2018, p. 187-188)

As críticas são oportunas que demandam entendimento do alcance do verdadeiro contexto e alcance do princípio da proporcionalidade no direito, revelando-se potencialmente equivocada a decisão judicial que, a pretexto de motivar condenações, limite-se a invocar o princípio constitucional da proporcionalidade para validar, genericamente, a teoria do domínio do fato.

A moderna teoria do garantismo penal, outrora controvertida no contexto de assegurar a máxima proteção do indivíduo em face da persecução criminal perpetrada pelo Estado, hoje merece reanálise e reinterpretção para

proteger o Sistema Jurídico de investidas genéricas, que sejam inúteis à adequada solução dos dramas sociais e individuais, devendo o intérprete privilegiar o garantismo tanto pelo viés negativo (proteção do indivíduo) quanto pelo positivo (proteção do sistema).

Sobre o tema, vale a contribuição doutrinária de Vlamir Costa Magalhães (2010, p.185-199), que defende o garantismo integral e o controverte em cotejo com o princípio da proporcionalidade, a saber:

Nota-se que, no cotidiano da jurisdição criminal brasileira, tem ocorrido frequentemente uma cega e mecanizada importação da tese garantista. [...] O tradicional garantismo negativo sustenta-se na função clássica do Direito Penal, denominada função liberal-iluminista, ao passo que a visão mais atual preconiza a existência de um duplo viés (negativo e positivo) na teoria garantista. Este último aspecto é sustentado no neoconstitucionalismo – locus da própria teoria do bem jurídico-penal – e numa nova visão sobre o princípio da proporcionalidade. Nesse diapasão, o princípio da proporcionalidade, que orienta a avaliação da compatibilidade constitucional dos atos do Poder Público (sobretudo os normativos), possui duas interfaces: de um lado, a vedação do excesso; e de outro, a proibição da proteção deficiente. É exatamente o mandamento proibitivo de proteção deficiente que impede que o legislador penal renuncie arbitrariamente ao emprego do Direito Penal e aos efeitos protetores que dele derivam quando diante de bens jurídicos de inquestionável magnitude. [...] O novo paradigma normativo aqui defendido decorre da assunção definitiva de que os direitos fundamentais não mais se resumem a escudos frente ao poder estatal, mas estendem-se à demanda pela proteção do Estado em face de ataques a bens jurídicos fundamentais oriundos de quaisquer pessoas.

(...)

Por todo o exposto, não se está aqui a atacar pura e simplesmente o modelo garantista de Direito Penal, mas tão-somente defende-se a necessidade de se promover, nos âmbitos científico e pragmático, um “processo de desfetichização” (BARRETO, 2010, p. 9), a fim de que a proposta garantista seja finalmente enxergada e aplicada em sua integralidade, num contexto constitucionalmente atualizado no qual é legítima a tutela penal de interesses metaindividuais. Faz-se impositiva uma releitura ampliativa do sistema garantista, de modo a que se atinja o citado garantismo integral. Filio-me ao entendimento (cf. DE GRANDIS, 2010, p. 368) que inclui, no campo dos bens jurídicos dignos de tutela penal, valores ligados à ordem constitucional econômico-social não vinculados diretamente a pessoas determinadas, mas sim à toda a coletividade – v.g., a higidez da ordem tributária e

previdenciária, a preservação do meio ambiente e do equilíbrio do mercado de capitais. Em essência, tais interesses jurídicos guardam liame estreito com os princípios mais importantes da vigente Constituição da República; e o menosprezo desses princípios pelo Estado, a pretexto de atender aos reclamos de um “garantismo hiperbólico monocular”, descumprimento o princípio da proporcionalidade em seu aspecto de vedação à proteção deficiente dos direitos fundamentais.

A proporcionalidade é instrumento útil à solução de conflitos, notadamente quando se observa potencial colisão de princípios e demais normas jurídicas, porém, não serve de aplicação única para aplicação de teorias que, apesar de importantes e possíveis – como a teoria do domínio do fato –, não se aplicam isoladamente quando da análise dos elementos do suporte fático do fato jurídico penal tributário.

Por ser um princípio, serve à otimização (ALEXY, 2008) do Ordenamento Jurídico, demandando que existam normas jurídicas em colisão para que seja necessário conclamar a utilização da proporcionalidade como balanceamento (“*balancing*”)³² das soluções possíveis.

Nesse sentido, importante citar a doutrina de Fredy José Gomes Albuquerque, em artigo que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, com a seguinte contribuição:

Importa registrar que os princípios constitucionais não são um fim em si mesmo, mas representam mandatos cogentes de otimização do sistema jurídico, modelando-o em ordenamento e assegurando a realização dos valores eleitos quando da promulgação da Constituição de cada país.

Em verdade, “princípios são categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, muito embora não possamos esquecer que, antes de tudo, quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional-positivo, refletem a própria estrutura ideológica do Estado, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade” (DANTAS, 1995).

³² Para Francisco Marques Gerson de Lima, “O balancing (ou contrapeso de valores e bens constitucionalmente protegidos) visa estabelecer esquemas de hierarquização entre os valores e busca apresentar soluções harmonizadoras equilibradas, numa perspectiva de hierarquização matizada. Almeja responder às tensões ou conflitos constitucionais, os quais facilmente ocorrem na aplicação de normas envolvendo direitos e garantias fundamentais” (LIMA, Francisco Gerson Marques de. Fundamentos constitucionais do processo: sob a perspectiva da eficácia dos direitos e garantias fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21).

Cabe ao intérprete analisar, no caso concreto, se o comando normativo aplicável demanda o cotejo de regras ou princípios, ficando claro que aquelas encontram fundamento de validade nestes, portanto, havendo conflito entre ambos, a regra deve ser afastada, o que revela o caráter de derrotabilidade (*defeasibility*) da regra jurídica e a necessidade de preservação do princípio. Não obstante, há diversas situações em que a colisão se dá diretamente entre princípios que estão em patamares constitucionais idênticos, devendo o intérprete, nesse caso, valer-se de um sobreprincípio que busque sopesá-los, em proteção do próprio ordenamento jurídico, alcançando um balanceamento possível entre ambos (*balancing*) e, por meio do critério da ponderação, promover a adequada aplicação daquele que, em sendo privilegiado, faça menos mal ao outro.

Na análise do caso concreto – e aqui evidenciando-se a aplicação da proporcionalidade em cotejo da teoria do domínio do fato, deve-se verificar se os elementos norteadores da proporcionalidade estão satisfeitos, mediante a confirmação de que “o meio empregado pelo legislador deve ser adequado e exigível, para que seja atingido o fim almejado”. Essa lição do Professor Willis Santiago Guerra Filho (2003) é bastante lúcida e explicativa. Ele continua e diz que:

o meio é adequado, quando com o seu auxílio se pode promover o resultado desejado; ele é exigível, quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a direito fundamental.

Ainda em Fredy Albuquerque (2020), a análise deverá ser assim parametrizada, no que tange aos requisitos da proporcionalidade no contexto de análise de casos concretos:

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstrar inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

Outrossim, além de adequado, o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que cause menor dano àquela que se afasta, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico. Destarte, “de um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 2001).

Perceba que a análise desses elementos leva ao controle da atividade estatal, seja no sentido de impedir que a administração tributária de imponha regras jurídicas fora dos limites objetivos da proporcionalidade (status protetivo negativo), seja no que pertine à retirada do mundo jurídico de normas existentes que afetem diretamente direitos fundamentais do contribuinte,

mediante declaração de sua inconstitucionalidade (status protetivo positivo).³³

34, 35

Portanto, quando da análise de circunstâncias concretas, não é possível admitir a aplicação da teoria do domínio do fato para incriminar terceiros vinculados ao fato jurídico tributário que não tenham responsabilidade com o fato antijurídico.

Vale ressaltar que a decisão judicial será imotivada quando o elemento que a fundamenta tiver fulcro exclusivo no princípio da proporcionalidade, demandando que a necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito demonstrem (a) que a aplicação da pena é necessária para proteção social e para o garantismo positivo da ordem pública, (b) que há adequação objetiva entre a premissa fática invocada e existe tipo penal específico que comporte hipótese normativa da qual exsurge fato jurídico verdadeiramente realizado ante à aplicação da norma, e (c) que a medida é necessária para proteção da sociedade (ALBUQUERQUE, 2020).

³³ Conclusão semelhante a que chegou Belize Câmara Correia: “Nesse sentido, a intervenção penal como meio legítimo de limitação à liberdade de qualquer cidadão, necessariamente, tem que observar a proporcionalidade em seus três requisitos limitadores: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito 495. No problema da punibilidade de cumplicidade por ações neutras, deve ser aplicado o princípio da proporcionalidade, nesse caso, as “contribuições neutras, justamente por não serem manifestamente ilegais, costumam apresentar caráter ubíquo, podendo ser obtidas em todo lugar, sem maiores dificuldades – o que torna deveras inútil a proibição de que se preste uma destas contribuições”⁴⁹⁶, revelando-se inidônea a punibilidade. Sendo assim, de nada adiantaria proibir a prestação de um serviço contábil ou, a venda de um pãozinho ou de um machado, se o agente interessado na prática delitativa poder adquiri-lo em qualquer outro lugar, de um contador ou vendedor menos esclarecido” (CORREA, Belize Câmara. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Penal: a possibilidade de controle de constitucionalidade das normas penais incriminadoras à luz da proporcionalidade no direito brasileiro. 2004. Dissertação (Mestrado em Direito) Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004).

³⁴ No mesmo sentido: “Ademais, a tutela penal somente será legítima se for adequada, se os meios forem idôneos para a proteção dos bens jurídicos. Um meio será considerado adequado quando for apto a alcançar o resultado pretendido, ou quando a utilização desse meio, se não ensejar o alcance do objetivo, ao menos fomente a sua realização” (GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O princípio da proporcionalidade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003).

³⁵ SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 89. No mesmo sentido, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 140-141; e MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 72.

Não se valida a pretensão de aplicação de pena por suposto cometimento de crime contra a ordem tributária que decorra da teoria do domínio do fato, quando o domínio que o sujeito detenha das circunstâncias fáticas envolvidas ao fenômeno tributário não o vinculem à prática infracional prevista na lei.

O próprio Supremo Tribunal Federal decidiu que nem mesmo a lei pode aumentar o alcance da responsabilidade de terceiros perante eventual descumprimento de norma tributária – e isso repercute nos crimes dele decorrentes – quando apreciou a ADI 6284, que julgava a criação de lei estadual para responsabilizar contadores em razão de eventual descumprimento de norma tributária por contribuinte do Estado de Goiás. Na ocasião, por unanimidade, o STF fixou a tese segundo a qual *“É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional”*, em decisão assim ementada:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO CONTABILISTA. AUSÊNCIA DE OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONFLITA COM AS REGRAS GERAIS DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes.

3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para

estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria).

4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária.

5. Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado.

6. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que versa sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”

Ora, havendo a Corte Suprema decidido a impropriedade de que somente lei geral de direito tributário pode modificar o contexto da responsabilização tributária, o que dizer de uma teoria?

Caso a responsabilidade tributária tenha recaído para o Contador, fatalmente seria o réu, no caso de uma ação penal tributária.

Como admitir que o julgador, a pretexto de cumprir princípio constitucional genérico, vale-se da teoria do domínio do fato para transpor limites que nem a lei está autorizada a ultrapassar?

A teoria só é útil e aplicável nas hipóteses em que o terceiro a quem se imputa o domínio do fato obtenha eventual proveito jurídico, ainda que indireto, e seja demonstrado um liame mínimo com o fato típico imputado ao réu ou esteja vinculado à responsabilidade tributária de acordo com norma geral de direito tributário, no caso concreto, o Código Tributário Nacional, conforme previsão do art. 146, III, b da Constituição Federal, sempre tendo como requisito essencial o dolo, ainda que genérico, caso demonstre o liame com o fato típico.

Esse tema foi, objetivamente, tratado pelo Relator, Ministro Roberto Barroso, em feliz passagem abaixo transcrita:

10. (...) cabe, assim, ao legislador federal veicular normas gerais e ao legislador estadual, normas específicas. Nessa concorrência legislativa, há uma margem de indeterminação acerca dos âmbitos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal. Nesse tocante, importa salientar o art. 146, III, b da CF/1988, o qual determina ser reservado à lei complementar fixar “normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação [tributária]”. Essa lei complementar deve ser editada pela União e assume caráter nacional, no sentido de se aplicar, simultaneamente, a todas as três esferas da Federação. Isto é, “embora atribuída à competência federal, por uma razão de hierarquia legislativa, não será lei “federal”, mas “nacional, e ainda, [...] as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário”.

11. Considerando essa distribuição de competências, vê-se, especificamente quanto à responsabilidade tributária, que a lei complementar editada pela União deve lançar diretrizes gerais para a sua configuração. De forma que, atuando dentro desse quadro normativo, o legislador estadual não pode constituir hipóteses de responsabilidade tributária que conflitem com tais normas gerais.

12. Seguindo esse entendimento, este Supremo Tribunal Federal reconheceu que lei estadual, que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Confirma-se, nesse sentido, a ementa da ADI 4.845, de minha relatoria, j. em 13.02.2020:

Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em

dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional. (grifamos)

13. Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade e terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”.

14. No caso em análise, a legislação impugnada do Estado de Goiás atribui ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

15. Essa regra estadual, de fato, aborda matéria reservada à lei complementar pelo art. 146, III, b, da CF/1988, configurando uma inconstitucionalidade formal. Isso, porque, avança ao dispor diversamente sobre (1) quem pode ser o responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e (2) em que circunstâncias pode ser o responsável tributário, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha, fixou a interpretação sobre o art. 135 do CTN no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura a responsabilização em questão. 2. Nesse sentido, evidenciou-se que o legislador estadual dispôs de forma diversa acerca do tema, ao atribuir a responsabilidade em caso de “infração à legislação tributária”.

Pelo que se extrai da decisão do STF, não é possível alterar o alcance do art. 135, do CTN, que prevê a responsabilidade pessoal até de terceiros por créditos – e respectivas consequências penais – correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a exemplo de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que verdadeiramente pratiquem atos eventualmente ilegais.

Qual a relação com a teoria do domínio do fato? Essa relação se dá porque as decisões que condenam o réu - exclusivamente - pela razão de ser sócio ou administrador, valem-se da responsabilidade do artigo 135 do CTN.

Não se admite invocar a responsabilidade de terceiros alheios à relação jurídica tributária, como o caso de administrador contratado, salvo quando norma geral, objetivamente, assim o determinar, ou nos casos de fraude de demonstrado interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124 do CTN).

O próprio STF já vem se curvando que a teoria do domínio do fato está sendo usada pelos tribunais inferiores de forma incorreta. Veja:

TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO. INAPLICABILIDADE. CARGO DE DIREÇÃO OCUPADO É INSUFICIENTE PARA, UNICAMENTE, COMPROVAR A AUTORIA DELITIVA. RESPONSABILIDADE QUE NÃO PODE SER PRESUMIDA. VEDAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA. AUSÊNCIA DE SUBSTRATO PROBATÓRIO. PRECEDENTES. (...) 2. A teoria do domínio do fato não tem lugar para colmatar a falta de substrato probatório da autoria delitiva. Precedentes AP 975/AL e AP 898/SC.
3. No crime de falsidade ideológica, a conduta comissiva do tipo penal imputado não pode ser presumida, unicamente, pelo cargo de direção ocupado na época dos fatos, pois a contrário sensu estar-se-ia autorizar a aplicação da vedada responsabilidade penal objetiva.
(STF. Ação Penal 987. Órgão julgador: Segunda Turma. Relator(a): Min. EDSON FACHIN. Julgamento: 25/09/2018. Publicação: 08/03/2019)

No mesmo sentido, eis a posição do STJ, afastando a aplicação da teoria do domínio do fato nos casos em que não resta demonstrada a prática direta do delito. No caso concreto, a imputação de crime de sonegação fiscal não demonstrado objetivamente.

Em face da relevância e da forma acadêmica da decisão, segue o voto na íntegra.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO PENAL. TEORIA DO DOMÍNIO DO FATO. INAPLICABILIDADE. INEXISTÊNCIA DE NEXO DE CAUSALIDADE. DOLO. ESSENCIALIDADE. DESCRIÇÃO DE CULPA EM SENTIDO

ESTRITO. INCOMPATIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. A teoria do domínio do fato funciona como uma ratio, a qual é insuficiente, por si mesma para aferir a existência do nexo de causalidade entre o crime e o agente. É equivocado afirmar que um indivíduo é autor porque detém o domínio do fato se, no plano intermediário ligado à realidade, não há nenhuma circunstância que estabeleça o nexo entre sua conduta e o resultado lesivo.

2. 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.

3. Na espécie, as instâncias ordinárias concluíram que o acusado era o responsável pela administração da empresa e, muito embora tenha contratado um escritório de contabilidade para cuidar das questões financeiras, recebia, ou ao menos deveria receber, todas as informações relativas ao planejamento contábil.

4. Diante desse quadro, não há como imputar-lhe o delito de sonegação de tributo com base, única e exclusivamente, na teoria do domínio do fato, máxime porque não houve descrição de nenhuma circunstância que indique o nexo de causalidade, o qual não pode ser presumido.

5. O delito de sonegação fiscal, previsto no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990, exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa e consistente na omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias. Há uma diferença inquestionável entre aquele que não paga tributo por circunstâncias alheias à sua vontade de pagar (dificuldades financeiras, equívocos no preenchimento de guias etc.) e quem, dolosamente, sonega o tributo, com a utilização de expedientes espúrios e motivado por interesses pessoais.

6. Na hipótese, o quadro fático descrito na imputação é mais indicativo de conduta negligente ou imprudente. A constatação disso é reforçada pela delegação das operações contábeis sem a necessária fiscalização, situação que não se coaduna com o dolo, mas se aproxima da culpa em sentido estrito, não prevista no tipo penal em questão.

7. Agravo regimental não provido.

VOTO

Apesar de o Código Penal prever que todo aquele que concorre para o crime é considerado autor (art. 29, caput), ainda que a sua participação seja de menor importância (art. 29, § 1º), há situações nas quais o intérprete lança mão do domínio do fato, de modo a presumir e demarcar a autoria, tal como se deu na espécie.

Entretanto, o conceito de “domínio do fato” ou “domínio final do fato” não se satisfaz com a simples referência à posição do indivíduo como administrador ou gestor (de fato ou previsto no contrato social da empresa). Vale dizer, é insuficiente considerar

tal circunstância, isoladamente, para que se possa atribuir a responsabilidade penal pela prática de crime tributário.

Há algumas linhas diretivas que permitem constatar, com alguma segurança, a existência de certo equívoco na utilização tanto das expressões retroreferidas que indicam as teorias às quais se vinculam quanto no uso da posição ocupada pelo agente como fator determinante para delimitação da autoria, sobretudo porque é exigido, em qualquer caso, que o agente seja culpável, isto é, dotado de culpabilidade; afinal, a responsabilidade penal é pessoal (depende da atuação do sujeito) e subjetiva (depende de culpa) (HUNGRIA Nelson. FRAGOSO Heleno. Comentários ao Código Penal. Rio de Janeiro: Forense, v. I, t. II, 1978, p. 628).

Em relação ao domínio do fato, há interessantes produções doutrinárias que chamam a atenção para os problemas que orbitam essa teoria. O principal deles pode ser identificado logo em sua gênese, isto é, na ausência de uma construção teórico-dogmática coerente e passível de ser coordenada em harmonia com o nosso ordenamento jurídico, sobretudo na atuação jurisdicional diante de casos concretos.

Fazer uso da teoria do domínio do fato pressupõe do intérprete a manutenção da coerência sistêmica. Nessa ordem de ideias, Luis Greco e Alaor Leite afirmam que "a expressão domínio do fato foi usada, pela primeira vez, por Hegler no ano de 1915, mas ainda não possuía a conotação que se lhe empresta atualmente, estando mais atrelada aos fundamentos da culpabilidade" (Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial/Pons, 2014, p. 21). Contudo, foi com Welzel, em 1939, que surgiu uma teoria do domínio do fato como critério de delimitação de autoria e que dependeria de dois pressupostos: a) os pessoais, decorrentes da estrutura do tipo e o b) fático, ligado ao domínio final do fato (o autor seria o senhor da decisão e da execução de sua vontade final). O domínio do fato, em sua concepção, portanto, compunha as espécies de autoria ou coautoria (direta ou mediata).

Todavia, é com Roxin, sem dúvida, que a teoria do domínio do fato ganhou "sua expressão mais acabada" (ob. cit. p. 20). Longe de ser um aprimoramento ou aperfeiçoamento da teoria de Welzel, constituiu-se ela uma construção nova, com implicações teóricas e práticas distintas. Enquanto para Welzel a teoria do domínio do fato seria um pressuposto (requisito) material para determinação da autoria, para Roxin consistiria em um critério para delimitação do papel do agente na prática delitiva (como autor ou partícipe). Ela representou, assim, uma forma de distinguir autor de partícipe e não fundamentou responsabilidade penal onde ela não existe, mas apenas distinguiu o papel desempenhado por cada agente no delito.

É bom rememorar, como assinala Luis Greco, que a teoria do domínio do fato de Roxin surgiu em um contexto sociopolítico específico (de nacional socialismo) na Alemanha e se destinava a subsidiar a diferenciação existente entre autor e partícipe naquele ordenamento, com implicações práticas na

jurisprudência, porquanto a participação ou cumplicidade era punida com pena atenuada. Roxin desenvolveu uma teoria em que o domínio do fato se manifestava de três maneiras, sem a pretensão de universalidade sobre todos os casos: a) domínio da ação, nas hipóteses em que o agente realiza, por sua própria pessoa, todos os elementos estruturais do crime (autoria imediata); b) domínio da vontade, na qual um terceiro funciona como instrumento do crime (autoria mediata) e c) domínio funcional do fato, que trata da ação coordenada, com divisão de tarefas, por pelo menos mais uma pessoa (ALMEIDA, André Vinícios de. Erro e concurso de pessoas no direito penal. Curitiba: Juruá, 2010, p. 64).

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 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.

Com efeito, sob o ponto de vista de Welzel acerca do domínio final do fato na autoria mediata, faltaria o domínio pleno sobre o fato integral, uma vez que a conduta do contador depende da não só de sua aquiescência (ele é livre), mas dos seus conhecimentos técnicos que possibilitam a sonegação (sua conduta se agrega à vontade do gestor). De igual forma, também não haverá o domínio do fato de que trata Roxin, o qual pressupõe um aparato organizado de poder, este concebido à margem da lei.

Por isso, é possível constatar que a teoria do domínio do fato, seja sob a concepção de Welzel, seja sob a de Roxin, não permite, isoladamente, que se faça uma acusação pela prática de crime tributário – aliás, de qualquer crime –, visto que a imputação deve ser acompanhada da devida descrição, no plano fático, do nexo de causalidade entre a conduta e o resultado delituoso.

Em interessante precedente do STF, da lavra do Ministro Edson Fachin, ficou assentado que "a teoria do domínio do fato não tem lugar para colmatar a falta de substrato probatório da autoria delitiva" (AP n. 987/MG, DJe 8/3/2019). Outro caso que também merece destaque é o examinado, no STJ, pelo Ministro Sebastião Reis: "a denúncia considerou os recorrentes responsáveis apenas em razão dos cargos ocupados, como sócios-proprietários e administradores, com domínio do fato, mas sem indicar com precisão como eles teriam contribuído para o delito" (RHC n. 113.447/RN, DJe 3/10/2019).

Em decorrência disso, também não é correto, no âmbito da imputação da responsabilidade penal, partir da premissa ligada à forma societária, ao número de sócios ou ao porte apresentado pela empresa para se presumir a autoria, sobretudo porque nem sempre as decisões tomadas por gestor de uma sociedade empresária ou pelo empresário individual, – seja ela qual for e de que forma esteja constituída – implicam absoluto conhecimento e aquiescência com os trâmites burocráticos subjacentes, os quais, não raro, são delegados a terceiros.

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.

(...)

O delito de sonegação fiscal, previsto no art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990, exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa e consistente na omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias. Há uma diferença inquestionável entre aquele que não paga tributo por circunstâncias alheias à sua vontade de pagar (dificuldades

financeiras, equívocos no preenchimento de guias etc.) e quem, dolosamente, sonega o tributo, com a utilização de expedientes espúrios e motivado por interesses pessoais.

Deveras, “para que o delito em comento se caracterize, não basta que o agente obtenha a redução ou supressão do tributo, mas que tal desiderato tenha sido alcançado mediante a utilização de um artifício fraudulento, seja por meio da omissão de um dever de informação que lhe é imposto, ou pela declaração de informações falsas à autoridade fazendária” (HC n. 135.426/SP, Rel. p/ acórdão Ministro Jorge Mussi, DJe 18/4/2013).

Como assinala de maneira precisa Juarez Tavares, o dolo, que deve estar presente na conduta do indivíduo, é “a consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo, tendo como objetivo final a lesão ou o perigo concreto de lesão do bem jurídico” (Fundamentos de teoria do delito. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 249). A sua relação com o resultado corresponde “à necessidade de se proceder a uma medida da intensidade de ingresso do agente na zona do ilícito” (Op. cit., p. 249)

Ora, o dolo é um dos componentes centrais do delito, por isso, sob qualquer concepção estrutural que o compreenda, há que se avaliar a existência dos elementos intelectual e volitivo. Segundo Tavares, “o dolo pode ser decomposto em dois segmentos, um intelectual (consciência), outro, volitivo (vontade). Com base nesses segmentos, pode ser construída sua estrutura” (ibidem, p. 266).

Logo, o inadimplemento da obrigação tributária destituído da presença desses dois elementos (ou de apenas um deles) que compõem a estrutura do delito jamais poderá se constituir crime. Assim, como no caso não há nenhuma descrição dos elementos intelectual e volitivo, mas, ao contrário, a narrativa apresentada denota, no máximo, a existência de negligência ou imprudência, compatíveis com a culpa em sentido estrito, a absolvição é medida que se impõe.

(AgRg no REsp 1874619/PE, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2020/0114187-7, Relator Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, ÓRGÃO JULGADOR SEXTA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 24/11/2020, DJe 02/12/2020.

Alguns ensinamentos podem ser retidos desse julgado. Dentre eles:

- a) a teoria do domínio do fato, isoladamente, não tem o condão de servir como nexos de causalidade entre o autor e o fato ilícito;
- b) a teoria do domínio do fato não tem o poder de presumir que teve participação dos sócios na empreitada ilícita, se no conjunto fático-probatório não existir nenhum outro elemento;
- c) o entendimento do fato de ter uma terceira pessoa gerindo o financeiro, não retira a responsabilidade dos sócios, pois recebem ou deveriam receber relatórios

relacionados com o serviço contratado, está totalmente equivocado. Segurança nenhuma se encontra nesse argumento. Não sabe se os sócios recebiam relatórios, e caso não recebesse, deveria receber, motivo pelo qual deve ser condenado. Pura característica de arbitrariedade; d) a responsabilidade é pessoal, ou seja, está condicionada a atuação do sujeito; também é subjetiva, portanto, dependente de culpa; e, e) não é porque o sujeito tem o domínio sobre o fato, que pode ser considerado autor da infração, se não existir relação da sua conduta com o resultado condenável.

Dessa forma, verifica-se que a proporcionalidade não é elemento isolado para justificar as condenações de crimes contra a ordem tributária, devendo-se sempre demonstrar os elementos do tipo penal que evidenciam o nascimento do fato jurídico tributário, um liame mínimo do réu com o fato delituoso, além dos respectivos elementos de dolo, ainda que genéricos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As decisões dos Tribunais de Justiça Estaduais, Tribunais Regionais Federais e Superior Tribunal de Justiça, vêm se utilizando da teoria do domínio do fato para imputar aos sócios e/ou administradores a responsabilidade pela autoria de crimes contra a ordem tributária, sem, no entanto, considerar nenhuma outra prova. Tudo isso está apoiado em decisões - ainda conflitantes - do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, causando insegurança jurídica quanto à matéria, tamanha a heterogeneidade dos critérios dogmáticos utilizados.

A primeira coisa que precisa ser desmistificada é a função básica da teoria do domínio do fato, que é separar os autores dos partícipes. Logo, a teoria somente é utilizada quando já se sabe quem são os partícipes, e aquele que não suja as mãos com a prática do núcleo do tipo, apenas comanda os demais partícipes no intuito de alcançar seu fim almejado, esse é quem detém o domínio finalista do fato.

Em regra, apesar de não praticar o fato típico final, responde pelo mesmo crime e sua pena será dosada proporcionalmente a sua participação. É neste momento que surge a teoria do domínio do fato. A teoria roxiniana vem para imputar a qualidade de autor àquele que não sujou as mãos, o autor mediato, aquele que sonhou com o resultado, que tinha o controle para suspender o acontecimento final, pois os demais participantes são fungíveis.

O que acontece é que, à míngua de provas de quem é que tem o domínio finalístico do fato, se está utilizando da teoria para determinar quem é o autor mediato, quem está por trás da operação, quem é o sujeito oculto, que na concepção à brasileira é o sócio administrador constante no contrato social, em regra.

A simples circunstância do nome constar no contrato social como sócio ou administrador não autoriza o uso da teoria do domínio do fato para qualificá-lo como autor do crime, como se fosse o caso da aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Ainda que seja apurado nas investigações a existência de um “sócio oculto”, aquele que não está no contrato social, mas que desempenha todas as funções como se sócio fosse (sócio de fato), e o sócio de direito, que na verdade se trata de um laranja - na linguagem coloquial - que nunca colocou os pés na empresa, ainda assim o sócio de fato continuaria tendo a necessidade de demonstrar uma relação mínima de causa e efeito.

Os tribunais de base e superiores utilizam a teoria do domínio final do fato como elemento determinante para caracterização da autoria nos crimes societários, o que não corresponde à estruturação de Roxin, salvo na hipótese em que a sociedade é constituída com o objetivo de delinquir.

A *prima facie*, não se está afastando a possibilidade do uso da teoria de Roxin no ordenamento jurídico brasileiro. A crítica não é em relação à teoria do domínio do fato em si, mas em relação ao seu uso distorcido pelos tribunais brasileiros, que foi reestilizada para ser aplicada na AP 470 STF, esquecendo a sua real finalidade que é fazer a distinção entre autores e partícipes na maioria dos crimes.

Os princípios constitucionais não autorizam o uso distorcido da teoria do domínio do fato de Roxin, teoria à brasileira, em razão de ofensa ao princípio da presunção de inocência e da fundamentação das decisões, diante da total ausência de provas para condenação do sócio ou administrador. É uma estaca fincada no coração do Estado Democrático de Direito.

A teoria do domínio do fato no Brasil ainda é pouco discutida, mas é objeto de estudo de vários doutrinadores, como Pablo Rodrigo Alflen, Luís Greco, Alaor Leite, José Antônio da Silva Filho, Paulo César Busato, Rodrigo Cavagnari, Damásio de Jesus e Cezar Roberto Bitencourt, que apresentam conteúdo significativo sobre a matéria que ainda inobservada pelas Cortes de julgamentos do Brasil.

A teoria do domínio do fato, na sua versão original (Welzel e Roxin)³⁶, deve ser utilizada somente em circunstância de concurso de agentes. Essa teoria pressupõe a existência de, no mínimo, duas pessoas envolvidas no delito:

³⁶ A teoria do domínio do fato foi ensaiada por Welzel, mas foi Roxin quem criou uma teoria, diferente da de Welzel, aceita como doutrina em vários países do mundo.

quem domina o fato, que, para Roxin é a pessoa que está por trás - o autor mediato -, e o agente que executa a ação, aquele que realmente praticou o verbo do núcleo do tipo penal, denominado de autor imediato.

De fato, é necessário que haja, no mínimo, duas pessoas para cogitar a possibilidade de aplicar a teoria do domínio do fato. Se uma só pessoa praticou o crime e ela própria era a única pessoa que poderia abortar o desejo, trata-se de autoria direta. Não tem como separar autor e partícipe, por razões óbvias.

Imagine que um sócio está respondendo um processo de crime empresarial, e que a fundamentação do Ministério Público, para se beneficiar da teoria do domínio do fato, ancora-se no contrato social onde consta o nome do réu como sócio administrador exclusivo. O sócio administrador está na qualidade de autor mediato, ou seja, é aquele que tem o comando das ações praticadas até o resultado, realizadas por terceiro(s). No entanto, se não for demonstrada quais as instruções dadas pelo autor mediato para o executor do fato criminoso, ou como se deu o planejamento das ações para a consecução do objetivo final e quem é autor imediato, aquele que executou o fato ilícito, a denúncia inepta, e não deve ser recebida pelo magistrado.

Portanto, não é possível utilizar a teoria do domínio do fato como substituto das provas não alcançadas; nem pode subsistir uma denúncia criminal somente com a indicação do autor mediato, aquele que não praticou o núcleo do verbo do ato típico. O processo criminal não pode ser usado de forma inquisitória, buscando provas para subsidiar a denúncia.

Se foi o próprio sócio quem executou o fato típico, o caso resume-se à autoria direta, e essa modalidade não é abordada na teoria do domínio do fato, pois sequer existe concurso de pessoas.

Relativamente aos princípios abordados, há um verdadeiro descompasso entre a teoria do domínio do fato à brasileira, com os princípios do dever de fundamentar as decisões, da presunção de inocência, da dignidade humana e da proporcionalidade.

O autor não pode ser apontado em razão da teoria do domínio do fato, pois não é através da teoria do domínio do fato que se chega à autoria, é exatamente o contrário. Uma vez descoberto através de provas, que

determinada a pessoa que está por trás da operação (sujeito oculto), comandando os demais partícipes para chegar ao intento desejado pelo sujeito oculto, mesmo que este não tenha praticado o ato delituoso final, será considerado autor em razão da teoria do domínio do fato.

É necessário definir quem são os autores, e que não podem lhes ser imputados a qualidade de réus tendo como justificativa apenas a teoria do domínio do fato. A decisão condenatória sem provas, sem elementos que indiquem qual a ação do autor que resultou na infração tributária, quem foi o autor imediato, que ordens ou comandos foram passados para o autor imediato, pelo autor mediato, é uma decisão que afronta o Estado Democrático de Direito.

Relativamente à aceitação ou não da teoria no direito brasileiro, constata-se que não há impedimento algum para o uso da teoria do domínio do fato no ordenamento jurídico brasileiro, desde que seja nos moldes de Roxin, ou seja, encontrado os participantes mediante provas, aplica-se a teoria do domínio do fato.

Essa teoria não foi criada para alcançar empresas, não era essa a intenção do Claus Roxin, tanto que ele, até seus últimos dias, defendeu a inaplicabilidade dessa teoria às empresas. *A priori*, não se justifica essa impossibilidade. Os requisitos são possíveis. Imagine uma empresa com três sócios, cada um responsável por um setor. Um dos sócios resolve vender mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal e, para isso, alicia o gerente do departamento a participar da fraude e organizar o esquema. O gerente convence o conferente de mercadorias a colocar produtos além da quantidade descrita na nota fiscal nas operações de vendas. O gerente e o conferente são fungíveis, pois o mentor poderá substituí-los. Uma vez detectado todo o esquema e provado a participação de cada um, é possível utilizar a teoria do domínio do fato para alcançar quem tinha o controle do ato finalístico, para, então, imputar a responsabilidade de autor, ainda que não tenha cometido o ato final.

O que salta aos olhos é o quanto a semântica do termo “domínio do fato” está deturpada no ordenamento jurídico brasileiro, onde se constata uma

verdadeira banalização do uso da teoria do domínio do fato, que saiu da exceção para se tornar regra.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. **A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário**. In: Novos Tempos do Direito Tributário. Coordenadores: Jefferson de Paula Viana Filho, José Osmar Celestino Júnior, Ingrid Baltazar Ribeiro Filgueiras, Pryscilla Régia de Oliveira Gomes. Curitiba: Editora Íthala, 2020.

ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**. 1949. Disponível em:

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiY6tjdk6D1AhWDrJUCHZdOAXwQFnoECAMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.btgbestellservice.de%2Fpdf%2F80208000.pdf&usq=AOvVaw0OHGN3rJqFDGOqW3ZKSZx7>. Acesso em: 27 dez. 2021.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Ed. Malheiros, 5ª ed. 2008.

_____. **Direitos fundamentais no Estado de Direito Democrático**.

Tradução de Luis Afonso Heck. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 1999.

ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo, Edição Kindle, 2014.

ARARUNA, Rangel Bento. **Caderno do Ministério Público do Estado do Ceará**. v.01-n.01. 2004. p. 145-207. Disponível em:

http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Cad-MP-CE_v.01_n.01_t.02.04.pdf. Acesso em: 09 abr. 2022.

ARAÚJO, Vicente Leal de. **Princípio da individualização da pena.** In *Doutrina: Edição comemorativa, 30 anos/Superior Tribunal de Justiça. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2019.* Disponível em <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Dout30anos/article/view/3790/3909>. p. 228-260. Acesso em: 06 dez. 2021.

ARRUDA, Rejane Alves; FLORES, Arruda. **A Importância das Circunstâncias Judiciais para a Efetividade do Princípio Constitucional da Individualização da Pena.** Revista Jurídica. Curitiba. vol. 02, n°. 59, 2020. p. 499-521. Disponível em <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/4102>. Acesso em: 06 dez. 2021.

ASSUMPÇÃO, Vinícius. **Direito penal:** parte geral. 5ª ed. – Juspodivm, 2019. Disponível em: <https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/0f11eb91b91a5da4deed5060b313768b.pdf>. Acesso em: 04 maio 2020.

BAGGIO, Andreza Cristina e PONTAROLLI, André Luis. **Repercussões do novo Código de Processo Civil no Direito Processual Penal:** Fundamentação das decisões. Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça, Salvador, v. 4, n. 1, p. 37 – 52, Jan/Jun. 2018. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistaprocessojurisdicao/article/view/4129>. Acesso em: 07 jan. 2022.

BARROS, Flaviane de Magalhães. **(Re)Forma do processo penal:** comentários críticos dos artigos modificados pelas Leis n. 11.690/08, n. 11.719/08 e n. 11.900/08. 2ª ed. Belo Horizonte: DelRey. 2009.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas.** Trad. de Paulo M. Oliveira. 2. ed. – São Paulo: Edipro, 2015.

BIERMANN, Laís Sales. **O direito fundamental ao processo e o uso excessivo da prisão preventiva no Brasil**. Dissertação (Mestrado) - Centro Universitário Christus - Unichristus, Mestrado em Direito, Fortaleza, 2021.

Disponível em:

<https://repositorio.unichristus.edu.br/jspui/handle/123456789/1238>. Acesso em: 05 dez. 2021.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Coleção tratado de direito penal**: parte geral. volume 1 - 26. ed. – São Paulo: Saraiva Educação. Epub. 2020.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco; **DICIONÁRIO DE POLÍTICA**. trad. Carmen C, Varriale *et al.* coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacais. - Brasília: Editora Universidade de Brasília, 11ª ed., 1998. Acesso em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17973/material/Norberto-Bobbio-Dicionario-de-Politica.pdf>. Acesso em :13 dez. 2021.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. – São Paulo: Malheiros Editores.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em 14 dez. 2021

_____. **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. Brasília: Lei, 27 de dezembro de 1990.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm. Acesso em 13 dez. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.925.517 – SP**. Lei 8.137/90. Autoria e materialidade

delitiva. Depósitos em instituições financeiras. Ausência de declaração e de comprovação de procedência. Omissão de receita. Único responsável pela gestão da empresa. Dolo genérico configurado. Pena restritiva de direitos. Execução provisória. Impossibilidade. Agravo regimental parcialmente provido. Relator Ministro Olindo Menezes, 21 de setembro de 2021. DJe 27/09/2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 02 jan. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). **Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus nº 103.206 - PR**. Lei 8.137/90.

Responsabilização objetiva afastada. Prova indiciária válida. Administradores que detinham poder de gerência. Empresa de médio porte. Relevante valor sonegado. Prova indiciária válida. Relator: Ministro Nefi Cordeiro, 11 de junho de 2009. DJe 25/06/2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 29 de dez. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Doutrina: Edição comemorativa, 30 anos** / Superior Tribunal de Justiça. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2019. Disponível em <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout30anos/article/view/3790/3909>. Acesso 18 dez. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Criminal nº 470/MG**. Autor: Ministério Público Federal. Réu: José Dirceu de Oliveira e Silva ...et al. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 20 de dezembro de 2012. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3678648>. Acesso em 10/01/2022.

BUSATO, Paulo César; CAVAGNARI, Rodrigo. **A teoria do domínio do fato e o código penal brasileiro**. In Delictae: Revista de estudos interdisciplinares sobre o delito, vol. 2, nº 2. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. Jan-jun 2017. Disponível em:

[https://www.academia.edu/69412514/A Teoria Do Dom%C3%ADnio Do Fato e O C%C3%B3digo Penal Brasileiro](https://www.academia.edu/69412514/A_Teoria_Do_Dom%C3%ADnio_Do_Fato_e_O_C%C3%B3digo_Penal_Brasileiro). Acesso em: 12 fev 2022.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação e elusão legislativa da constituição do crédito tributário**. In: Carlos Alexandre de Azevedo CAMPOS et al. (Coordenadores). Direitos fundamentais e estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: Jus Podivm, 2019.

CARNELUTTI, Francesco. **O problema da pena**. Tradução: Ricardo Pérez Banega. São Paulo: Ed. Pillares, 2015.

CARVALHO NETO, Inácio de. **Aplicação da pena**. 4. ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2013.

CICHOVICZ, Alexandre Adriano. **A política criminal para o trânsito no Brasil**: uma leitura a partir do garantismo jurídico Luigi Ferrajoli e do princípio da dignidade da pessoa humana. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/95624>. Acesso em: 01 de jan. 2022.

CUNHA, Mariana Tomaz da. **Teoria do domínio do fato e a ação penal 470**: Entre a obra de Claus Roxin e o julgamento do mensalão. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva. 1995.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Néelson Boeira. 3ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins e Fontes, 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015. Disponível em:
<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>.

Acesso em: 4 mar. 2015.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: teoria do garantismo penal**, 3ª Revista ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002.

FOUCAULT, Michel. **Nascimento da biopolítica: curso dado no Collège de France (1978-1979)**. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FROMM, Erich. **Anatomía de la destructividad humana**. Traduzido por Félix Blanco. ePub, 2017. Disponível em: <https://docero.com.br/doc/5nns8ee>. Acesso em 10/01/2022.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social**. In: _____
 GRECO, Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coords.).
 Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES FILHO, Antonio Magalhães. **O Princípio da Presunção de Inocência na Constituição de 1988 e na Convenção Americana Sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)**: Revista do advogado / Associação dos Advogados de São Paulo (AASP). Referência: n. 42, p. 30–34, abr., 1994.
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2709927/mod_resource/content/2/O%20princ%C3%ADpio%20da%20presun%C3%A7%C3%A3o%20de%20inoc%C3%Aancia%20-%20Prof.%20Magalh%C3%A3es%20Gomes%20Filho.pdf

Acesso em 07/04/2022.

GRECO, Luís e LEITE, Alaor. **O que é e o que não é a teoria do domínio do fato. Sobre a distinção entre autor e partícipe no direito penal.** In *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro (Direito Penal e Criminologia)*. Org. Luís Greco [et al]. 1. ed. - São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 19-45.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário brasileiro.** Revista da PGFN, Ano I, Número 1, 2011, p. 11.

_____. **Do poder à função tributária.** In: Roberto Ferraz (Org.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GUERRA, Marcelo Lima. **Notas sobre o dever constitucional de fundamentar as decisões judiciais (CF, art. 93, IX).** In: FUX, Luiz; NERY JR, Nelson; ALVIM WAMBIER, Teresa Arruda. (Org.). *Processo e Constituição: estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais.** 3. ed. São Paulo: Celso de Bastos ed., 2003, p. 27.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade.** Trad. Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. I apud LEAL, 2002, p.52.

INDIVIDUALIZAR. In: **DICIO, Dicionário online de português.** Porto: 7Graus, 2021. Disponível em <https://www.dicio.com.br/individualizar/>. Acesso em 06 dez. 2021.

LEAL, André Cordeiro. **O contraditório e a fundamentação das decisões no direito processual democrático.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2002)

LEITE, Alaor. **Domínio do fato, domínio da organização e responsabilidade penal por fatos de terceiros. Os conceitos de autor e partícipe na AP 470 do Supremo Tribunal Federal.** In *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro (Direito Penal e Criminologia)*. Org. Luís Greco ... [et al]. 1. ed. - São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 123-168. Disponível em: <https://docero.com.br/doc/e5x00c8>. Acesso em: 06 jan. 2022.

LIMA, Alberto.Jorge.C.de. B. **Direito Penal Constitucional: A imposição dos princípios constitucionais penais**, 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146426/>. Acesso em: 13 dez. 2021.

LOPES FILHO, Juraci Mourão; PRAXEDES, Rafael da Nóbrega Alves. **O direito fundamental à presunção de inocência, a teoria da integridade de Ronald Dworkin e o julgamento do HC 152.752 (caso lula).** Revista de Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Porto Alegre. v. 4. n. 2. 2018, p. 72-89.

JESUS, Damásio E.de. **Teoria do domínio do fato no concurso de pessoas.** São Paulo: Saraiva.1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Poder público e litigiosidade.** Indaiatuba, São Paulo: Editora Foco, 2021.

MACHADO, Vinicius da Silva. **Entre números, cálculos e humanidade: o princípio constitucional da individualização da pena e o mito da punição humanizada.** Dissertação (Mestrado em Direito, Estado e Constituição) - Universidade de Brasília. Brasília, 2009. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/4044/1/2009_ViniciusdaSilvaMachado.pdf. Acesso em 06 dez. 2021.

MAGALHÃES, Vlamir Costa. **O garantismo penal integral: enfim, uma proposta de revisão do fetiche individualista.** Revista SJRJ, Rio de Janeiro-RJ, v.17, n.29, p.185-199, dez. 2010. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/205-747-7-pb.pdf> . Acesso em: 27 abr. 2022.

MARQUES, Oswaldo Henrique Duek. **Fundamentos da pena.** 3ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 330-332

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.456.

_____. **Princípios constitucionais e direitos fundamentais.** In *Democracia e direitos fundamentais: uma homenagem aos 90 anos do professor Paulo Bonavides*. Org. Emanuel Andrade Linhares, Hugo de Brito Machado Segundo. 1ª ed.- São Paulo: Atlas, 2016.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** São Paulo: Grupo GEN, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027648/>. Acesso em: 07 dez. 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Almedina: Coimbra, 1998.

NUNES, Rizzatto. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**: doutrina e jurisprudência. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.
Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604494/>. Acesso em: 06 dez. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1948. Disponível em <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em 03 jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>. Acesso em: 13 mar. 2022.

REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002.
Disponível em
https://avauea.uea.edu.br/pluginfile.php/216005/mod_resource/content/2/Introdu%C3%A7%C3%A3o%20Filosofia%20-%20Miguel%20Reale.PDF Acesso em 14 dez. 2021.

_____. **O Estado Democrático de Direito e o conflito das ideologias**. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva. 2005. <https://docero.com.br/doc/sc0cxxs>. Acesso: 21 jan. 2022.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

ROSSETTO, Ênio Luiz. **Teoria e aplicação da pena**. São Paulo: Grupo GEN, 2014. Disponível em <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522492657/>. Acesso em 04 dez. 2021.

ROXIN, Claus. **Autoría y dominio del hecho en derecho penal**. Traducción de la novena edición alemana. De los traductores: Joaquín Cuello Contreras y José Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons. 2016.

_____. **Autoría y dominio del hecho en derecho penal**. Traducción de la novena edición alemana. De los traductores: Joaquín Cuello Contreras y José Serrano González de Murillo. Madrid: Marcial Pons. 2000.

_____. **La evolución de la Política criminal, el Derecho penal y el Proceso penal**. Traducción de Carmen Gómez Rivero y María del Carmen Garcia Cantizano. Valencia: Tirant lo Blanch. 2000.

_____. **O domínio por organização como forma independente de autoria mediata**. Trad. Pablo Rodrigo Alflen. Revista Eletrônica de Direito – Law E-journal. p.69 – 94.
https://www.academia.edu/36772380/O_dom%C3%ADnio_por_organiza%C3%A7%C3%A3o_como_forma_independente_de_autoria_mediata. Acesso em 13 mar. 2022

SANCHES, James Reátegui. **Autoría y participación en el delito**: régimen normativo, doctrinario y jurisprudencial. Peru: Gaceta penal y procesal penal. 2014. Primeira edición.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça Estado de São Paulo (9ª Câmara de direito criminal). **Apelação criminal proc. nº 0011740-06.2003.8.26.0533 SP**. Lei 8.137/90. Crime Fiscal. Art. 1º, II da lei 8.137/90. Autor do delito é aquele que

detém o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não, independentemente dessa pessoa ter ou não realizado a conduta material de inserir elemento inexato em documento exigido pela lei fiscal, por exemplo. Proveito econômico das reiteradas infrações que exclusivamente beneficiou a titular da empresa. Preliminares rejeitadas e apelo desprovido. Relator Des. Costabile e Solimene, 07 de junho de 2018.

Disponível em

<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjg/getArquivo.do?cdAcordao=11522969&cdForo=0>.

Acesso em 02/01/2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2001.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

SEMER, Marcelo. **Princípios penais no Estado Democrático de Direito: anotado com alterações da LEI 13.964/19**. 1ª. ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

SILVA FILHO, João Antônio da. **O sujeito oculto do crime? Considerações sobre a Teoria do Domínio do Fato**. Ed. Verbatim. Versão Kindle.

SILVA, José Geraldo da. **Teoria da pena: a finalidade constitucional da pena criminal no Brasil**. Leme-SP: Mizuno, 2021.

SILVA JÚNIOR, Aleandro Pinto da. **A ineficácia do direito penal tributário: a utilização do direito penal como instrumento de cobrança de tributo**. E-book: 1MB; ePub. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Disponível em: <https://pt.scribd.com/book/505120925/A-Ineficacia-do-Direito-Penal-Tributario->

A-Utilizacao-do-Direito-Penal-como-Instrumento-de-Cobranca-de-Tributo.

Acesso em 23 jan. 2022.

SILVA, Winicius Faray da. **A ilusão da individualização da pena: um estudo do sistema penitenciário e a justiça restaurativa.** In *Revista Transgressões*, v. 3, n. 1, Natal, 2015. Disponível em

<https://periodicos.ufrn.br/transgressoes/article/view/7207>. Acesso em 06 dez. 2021.

SOARES, Ricardo Mauricio F. **O Princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.** 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502139459/>. Acesso em: 07 dez. 2021.

STOCO, Rui e STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2016

STRECK, Lenio Luiz. **30 anos da CF em 30 julgamentos:** uma radiografia do STF. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

WEYNE, Bruno. C. **O princípio da dignidade humana: reflexões a partir da filosofia de Kant,** 1ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502182806/>. Acesso em: 07 dez. 2021.

WELZEL, Hans. **Derecho penal:** parte general. Tradutor: Carlos Foután Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma editor. 1956. Disponível em: <https://docero.com.br/doc/8x8cs1n>
Acesso em: 06 jan. 2022.

_____. **O novo sistema jurídico-penal**: uma introdução à doutrina da ação finalista. Tradução, prefácio e notas: Luiz Régis Prado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. **Manual de direito penal brasileiro**[livro eletrônico]: parte geral. 14. Ed.- São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.06 dez. 2021.Disponível em: <https://docero.com.br/doc/18n55c5>. Acesso em 06 dez. 2021.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo. L. **Crimes Tributários**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935680/>. Acesso em: 09 dez. 2021.