

O DELITO DE ASSOCIAÇÃO CRIMINOSA PELOS SOCIOS NA VIOLAÇÃO DA ORDEM TRIBUTARIA

THE CRIME OF CRIMINAL ASSISTANCE BY SOCITIES IN VIOLATION OF THE TAX ORDER

GABRIEL DE CASTRO BORGES REIS¹
DANILLO ODORICO RODRIGUES DE SOUSA²

RESUMO

O presente artigo tem a finalidade de apresentar uma análise detalhada da alteração na legislação penal introduzida pela Lei 12.850/2013 – Lei do Crime Organizado, que tipificou o crime de Organização Criminosa, cuja redação original tipificava o crime de quadrilha ou bando. A Lei 13.124/2015 alterou a Lei 10.446/2002, que dispõe sobre infrações penais, sempre que houver *indícios* da atuação de associação criminosa, ainda qual a condição jurídica do empresario como responsável penal dos crimes cometidos, em especial sob a violação da ordem tributaria.

Palavras-chave: Associação criminosa; Lei do crime organizado; Legislação Penal.

ABSTRACT

The purpose of this article is to present a detailed analysis of the change in criminal legislation introduced by Law 12.850 / 2013 - Organized Crime Law, which typified Criminal Organization crime, whose original wording typified gang or gang crime. Law 13.124 / 2015 amended Law 10.446 / 2002, which provides for criminal offenses, whenever there is evidence of criminal association performance, even what is the legal condition of the entrepreneur as criminal responsible for crimes committed, especially under violation of the tax order .

Keywords: Criminal association; Organized crime law; Criminal Legislation.

¹ Professor orientador, mestre em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Goiás (PPGIDH/UFG), gcborgesreis@hotmail.com

² Estudante do Curso de Direito na Faculdade Evangelica Raízes. Anápolis, Goiás, Brasil. E-mail: danillo_odorico@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

O crime de associação criminosa consiste no fato de "associarem-se 3 (três) ou mais pessoas, para o fim específico de cometer crimes" (BRASIL, 1940), conforme estabelece o caput do artigo 288, do Código Penal (CP).

A redação original do art. 288 do Código Penal tipificava o crime de quadrilha ou bando. Com a entrada em vigor da Lei 12.850/2013 - Lei do Crime Organizado, o *nomem iuris* do delito foi alterado para associação criminosa. A pena privativa de liberdade (de reclusão, de um a três anos) foi mantida, mas o número de pessoas para a configuração do delito diminuiu de quatro indivíduos (quadrilha ou bando) para apenas três pessoas (Associação criminosa) (NETTO, 2015).

Desse modo, com a referida alteração legislativa, mudou-se o nome do delito, a quantidade de agentes, bem como a quantidade de pena imposta, quando se tratar de associação criminosa armada ou com membros menores de dezoito anos, uma vez que antes a pena era dobrada nessas hipóteses e, atualmente, a pena é aumentada até a metade

Observando que o núcleo do tipo penal, o crime consiste associar-se, conforme o dicionário informal que significa: Fazer parte de uma associação, juntar-se, unir-se, Ligar-se, Coligar-se (DICIONÁRIO INFORMAL, 2018).

Neste sentido, esclarece HUNGRIA (1959):

Associar-se quer dizer reunir-se, aliar-se ou congregarse estável ou permanentemente, para a consecução de um fim comum. [...] reunião estável ou permanente (que não significa perpétua), para o fim de perpetração de uma indeterminada série de crimes. A nota de estabilidade ou permanência da aliança é essencial.(HUNGRIA, 1959, pp. 177-178).

Logo entende-se por associação criminosa, em outros termos, a reunião estável ou permanente (que não significa perpétua) para o fim de perpetrar uma série indeterminada de crimes (BITENCOURT, 2017).

Ademais, Conforme observa Greco (2014):

para que se configure o delito de associação criminosa será preciso conjugar seu caráter de estabilidade, permanência, com a finalidade de praticar um número indeterminado de crimes. A reunião desse mesmo número de pessoas para a prática de um único crime, ou mesmo dois deles, não importa no reconhecimento do delito em estudo. (GRECO, 2014, p. 214)

Assim, o crime para a sua consumação que um conjunto de indivíduos tenham o intuito de ajuntar-se em caráter estável e permanente com a finalidade de praticar outros crimes. Desse modo, pode-se classificar a conduta do agente do crime de associação criminosa como crimes de condutas paralelas, haja vista que todos se unem com o objetivo de auxiliarem uns aos outros para produzir outro resultado criminoso de interesse dos associados (BITENCOURT, 2017).

O crime em debate tem como característica marcante o caráter associativo, permanente e estável de seus integrantes no que tange ao objetivo delituoso incomum a todos.

O delito de associação criminosa, é um crime de perigo abstrato, pois um crime ao reunir todos os elementos para a sua definição legal, já estará configurada a consumação do delito, conforme preceitua o artigo 14, inciso I do CP. Portanto, trata-se de um delito classificado como formal cuja a pratica não admite a modalidade tentada, uma vez que se trata de um crime que se sucede no tempo devido a sua sequência de fatos. Ademais, é um delito permanente, razão pela qual a qualquer momento pode se proceder a prisão em flagrante (BITENCOURT, 2017).

Por se tratar de um crime de perigo abstrato, ainda que um dos integrantes abandone a associação delitativa, ele responderá pelo crime do artigo 288 do Código Penal, pois a simples associação com o intuito criminoso já configura o crime em análise (BITENCOURT, 2017).

A definição do crime de associação criminosa, tem como objetivo específico a prática de crimes indeterminados. No entanto, se a associação objetivar a prática de um ou outro crime, determinados, ainda que sejam três ou mais pessoas participantes, e que objetive praticar mais de um crime, não se tipificará a associação criminosa, na medida em que sua elementar típica exige finalidade indeterminada de crimes (BITENCOURT, 2017), configurando nesta hipótese somente o denominado concurso eventual de pessoas, nos termos do artigo 29, do CP.

A Lei nº 13.124/2015 alterou a Lei nº 10.446/2002, que dispõe sobre infrações penais de repercussão interestadual ou internacional que exigem repressão uniforme, para os fins do disposto no inciso I, do § 1º, do art. 144, da Constituição Federal. (BRASIL, 2015). Em razão da referida alteração, a Polícia Federal pode investigar furto, roubo ou dano contra agências bancárias ou caixas eletrônicos, sempre que houver indícios da atuação de associação criminosa em mais de um Estado da Federação (BRASIL, 2015).

Assim o delito de associação criminosa é menos sofisticada, bastando três pessoas, não exigindo estrutura ordenada, nem divisão prévia de tarefas, como também prescinde de um líder (LOPES, 2013).

Interessante observar é que se tres pessoas ou mais se reunirem para cometer uma infração penal, as mesmas não serão enquadradas no tipo penal do artigo 288 do CP (Dias, 2013?).

Conforme já abordado, se apenas um dos integrantes da associação criminosa estiver armado, isso já será o suficiente para o aumento da pena, bastando apenas à arma estar em sua posse (BRASIL, 2013).

A associação criminosa é crime comum, assim, o sujeito ativo pode ser qualquer pessoa, independentemente de qualquer qualidade ou condição especial. Trata-se, portanto, de crime plurissubjetivo (ou de concurso necessário) e de condutas paralelas, pois somente pode ser praticado por três ou mais pessoas que se auxiliam mutuamente, visando a produção de um resultado comum, qual seja a união estável permanente voltada à pratica de crimes (MAGGIO, 2016).

Em relação ao número mínimo de pessoas, necessário para a configuração do delito de associação criminosa, em estudo, basta tão somente que uma das três pessoas seja imputável. Isto porque, a associação com finalidade criminosa formada por um imputável de 20 anos e dois inimputáveis de 17 anos também configura o delito (MAGGIO, 2016). Neste caso, o imputável responde pelo delito de associação criminosa com a pena aumentada (CP, art. 288, parágrafo único), enquanto os inimputáveis serão submetidos a procedimento para apuração de ato infracional, perante a Vara da Infância e da Juventude, nos termos do Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/1990).

No entanto, somente os inimputáveis com capacidade de discernimento puderam fazer parte do número mínimo exigido para a formação da associação criminosa. Na hipótese, por exemplo, de dois agentes que se utilizam de uma criança com apenas 6 anos de idade para iludir as vítimas do crime de roubo, não restará caracterizado a associação criminosa, mas o crime de roubo com a pena aumentada em razão do concurso de pessoas nos termos do Artigo 157, § 2º, II do CP.

É possível que se tenha prova suficiente da existência da associação criminosa, mesmo que somente um de seus integrantes tenha sido identificado ou qualificado pela autoridade policial, desde que exista prova segura (testemunhas, interceptação telefônica, documentos etc.) da união estável e permanente dessa pessoa com pelo

menos outros dois indivíduos, para o fim específico de cometer crimes. Neste caso, pode o Ministério Público oferecer denúncia pela associação criminosa, processando aquele que foi identificado, sem prejuízo da continuidade das investigações para identificação dos demais integrantes.

A extinção da punibilidade em favor de um ou mais integrantes da associação criminosa, não exclui o delito para os demais, mesmo que ainda não tenha sido iniciado o processo (MAGGIO, 2016). Assim, é possível que somente um dos integrantes da associação criminosa seja processado, em razão do falecimento de todos os seus comparsas uma vez que o crime já havia se consumado.

Verifica-se, então, a seguinte distinção: na associação criminosa, existe a união estável e permanente de três ou mais pessoas, com o objetivo de praticar um número indeterminado de delitos, e a consumação ocorre com a simples associação estável e permanente, ainda que o delito seja objetivado não seja efetivamente praticado. Por outro lado, o concurso de pessoas é caracterizado quando a união de pessoas é eventual ou momentânea, com o objetivo de praticar um ou alguns crimes determinados, e a consumação ocorre com a prática dos atos de execução de qualquer um dos delitos objetivado com no concurso eventual de agentes.

A elucidativa definição evoluiu após o julgamento da famosa Ação Penal 470, que em sede de apreciação dos Embargos Infringentes, expressamente consignou que, além da reunião de mais de três agentes, deve subsistir uma condição específica, um *plus*, para a caracterização do injusto, conforme salientou em seu voto a Ministra Rosa Weber:

O ponto central da minha divergência é conceitual. Não basta que mais de três pessoas pratiquem delitos. É necessário mais. É necessária que se faça para a específica prática de crimes. A lei exige que a *fé societatis* seja afetada pela intenção específica de cometer crimes (BRASIL, 2013).

O tipo penal em estudo, utilizou a palavra "crimes" em sentido técnico e, conseqüentemente, o agrupamento de três ou mais pessoas para o fim de praticar contravenções penais ou atos meramente imorais não caracteriza o delito de associação criminosa que exige a união estável e permanente de três ou mais pessoas com o fim de praticar crimes indeterminados.

Quando a finalidade da associação for à prática de crimes previstos em legislação especial, em que o número de agentes seja elementar do tipo, haverá tão somente a incidência da legislação especial, sob pena de ocorrência de bis in idem

(incidência duas vezes sobre a mesma coisa), vedado pelo ordenamento constitucional brasileiro.

Desse modo a associação tenha conotação política, por exemplo o fato poderá caracterizar crime contra a Segurança Nacional (nos termos da Lei 7.170/1983, que em seus artigos 16 e 24), prevê:

Art. 16 - Integrar ou manter associação, partido, comitê, entidade de classe ou grupamento que tenha por objetivo a mudança do regime vigente ou do Estado de Direito, por meios violentos ou com o emprego de grave ameaça.

Pena: reclusão, de 1 a 5 anos.

Art. 24 - Constituir, integrar ou manter organização ilegal de tipo militar, de qualquer forma ou natureza armada ou não, com ou sem fardamento, com finalidade combativa.

Pena: reclusão, de 2 a 8 anos. (BRASIL, 1983).

Dessa forma, o texto legal supracitado demonstra a aplicação da legislação especial em detrimento da norma do artigo 288, do CP, em razão da natureza da associação deletiva.

Caso a associação de mais de três pessoas tenha como objetivo o genocídio, ou seja, a destruição, no todo ou em parte, de grupo nacional étnico, racial ou religioso o delito terá a incidência do artigo 2º, da Lei 2.889/1956, que prevê:

Art. 2º Associarem-se mais de 3 (três) pessoas para prática dos crimes mencionados no artigo anterior:

Pena: Metade da cominada aos crimes ali previstos. (BRASIL, 1956).

Da mesma maneira a legislação sobre drogas (Lei nº 11.343/2006) estabelece que a associação de duas ou mais pessoas com a finalidade de substâncias entorpecentes e drogas afins, afastara a incidência do tipo penal do artigo 288, do CP, nos termos o artigo 35, da Lei nº 11.343/2006):

Art. 35. Associarem-se duas ou mais pessoas para o fim de praticar, reiteradamente ou não, qualquer dos crimes previstos nos arts. 33, caput e § 1º, e 34 desta Lei:

Pena - reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e pagamento de 700 (setecentos) a 1.200 (mil e duzentos) dias-multa.

Parágrafo único. Nas mesmas penas do caput deste artigo incorre quem se associa para a prática reiterada do crime definido no art. 36 desta Lei. (BRASIL, 2006).

O delito em estudo, em regra, é praticado de forma comissiva (decorrente de uma atividade positiva do agente), mas, excepcionalmente, pode ser praticado de forma comissiva por omissão, quando o agente gozando do status de garantidor,

conforme artigo 13, § 2º, do CP:

Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem: (BRASIL, 1940)

Desse modo na hipótese em que um policial que, sabendo da existência de um agrupamento de pessoas para o fim de cometer crimes naquela cidade, dolosamente, nada faz para prendê-los em flagrante, responderá, neste caso, o pelo delito de associação criminosa, pois, dolosamente, se omitiu quando devia e podia agir para impedir o resultado (MAGGIO, 2016).

A Lei nº 12850/2013 (Lei do Crime Organizado) estabeleceu novo conceito jurídico para organização criminosa, diferenciando associação criminosa do crime de forma organizada. O artigo 1º, § 1º da referida legislação possui a seguinte redação:

Considera-se organização criminosa a associação de 4 (quatro) ou mais pessoas estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com o objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores a 4 (quatro) anos, ou que sejam de caráter transnacional (BRASIL, 2013).

A referida (Lei do Crime Organizado), portanto derogou o conceito anterior de organização criminosa constante do artigo 2º da Lei nº 12.694/2012:

Artigo 2º. Para os efeitos desta Lei, considera-se organização criminosa a associação, de 3 (três) ou mais pessoas, estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de crimes cuja pena máxima seja igual ou superior a 4 (quatro) anos ou que sejam de caráter transnacional. (BRASIL, 2012).

Assim a caracterização de organização criminosa autoriza a incidência de institutos a respeito da investigação e dos meios de obtenção da prova, a exemplo da colaboração premiada, da ação controlada, da interceptação de comunicações telefônicas e telemáticas e da infiltração de agentes policiais, conforme Lei nº 12.850/2013, em seu artigo 3º.

Desta forma, a organização criminosa não se confunde com a associação criminosa em estudo, onde sua caracterização ocorre com apenas três pessoas (e não quatro), não exigindo estrutura ordenada com divisão de tarefas, tampouco o fim

específico de cometer crimes (executando-se, aqueles com pena máxima superior a quatro anos ou de caráter transnacional).

Entretanto, questão que se pretende abordar com o presente trabalho é acerca da blindagem concedida pela sociedade empresarial aos socios membros , quando da pratica do crime de sonegação fiscal uma vez que nesta hipotese a legislação impede a configuração do delito de associação criminosa .

2. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988 (CF), a partir do artigo 145, encontra-se concertado na seguinte tríade: competência para instituir tributo, imunidades tributárias e repartição de receitas. Por se tratar de atividade exclusivamente estatal que se imbrica com a própria existência do Estado e com o provimento dos recursos necessários ao seu funcionamento, o legislador ordinário estabeleceu uma série de normas de caráter repressivo com objetivo de proteger este objeto, criando mecanismos aptos a coibirem a sonegação em suas diversas formas, o que atualmente, em sede de responsabilidade criminal, encontra-se aduzido na Lei nº 8137/90, diploma que trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, previstas respectivamente em seus artigos 1º, 4º e 7º da referida legislação.

Há que ressaltar, a distinção entre o delito contra a ordem tributária tipificado no artigo 1º do diploma legal, que são crimes materiais ou de resultado, sendo o elemento essencial à negativa em dar cumprimento a obrigação tributária definitivamente constituída na esfera administrativa; e o crime de formação de associação criminosa.

Em outras palavras, resta necessário que a reunião permanente de mais de três pessoas tenha como objetivo, *ab initio*, a prática livre e deliberada de delitos, sem que seja necessário o cometimento de qualquer outro crime, o que difere, como será abordado adiante, de uma reunião para fins negociais legais, como, aduzido na assunção conjunta de sócios para uma empreitada empresarial.

É no lugar onde a infração se consumou que o agente deve ser processado e julgado pela prática de crimes tributários. Os crimes contra a ordem tributária estão disciplinados nos artigos 1º a 3º da Lei nº 8.137/90. É importante salientar que tais crimes jamais podem ser cometidos por pessoas jurídicas, mas sim, pelos seus diretores, administradores, gerentes ou funcionários responsáveis, desde que tenham

participado do ato de sonegação, conforme BITENCOURT(2014, p. 300):

Sujeito ativo é quem pratica o fato descrito como crime na norma penal incriminadora”. Contudo, resta considerar que o mesmo autor, seguindo a doutrina majoritária, diz que “Por ser o crime uma ação humana, somente o ser vivo, nascido de mulher, pode ser autor de crime [...]. A conduta (ação ou omissão), pedra angular da Teoria do Crime, é produto exclusivo do Homem. (BITENCOURT, 2014, p. 300).

3. A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS DEFINIDA NA LEI Nº 9430/96

Sabendo da complexidade das normas tributárias, onde se preve um grande numero de infrações administrativas, quer sejam de natureza principal o não recolhimento do tributo, quer sejam acessórias o não cumprimento de obrigações que recaem nas obrigações de fazer e que não guardam conexão direta com o pagamento do tributo-, o que exige da fiscalização o exame de livros e documentos comerciais e fiscais, com vistas a aferição das condutas engendradas pelo contribuinte (BRASIL, 1996).

Assim, a legislação tributária aqui vale o exato conceito encartado no art. 96 do CTN, isto é, as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966) aduz um rol taxativo de infrações tributárias, as quais podem dar azo¹ ao tipo penal previsto na Lei nº 8137/90, a depender do enquadramento da conduta ao tipo e a caracterização da materialidade e autoria.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

II - até o último dia útil de cada exercício financeiro, para cada Município. (Incluído pela Lei Complementar nº 143, de 2013) (Produção de efeito) (BRASIL, 1966).

Ocorre que uma série de infrações por presunção legal, pois a incidência de fatos análogos, a partir de uma amostragem, implicaram no reconhecimento da materialidade de infrações à ordem tributária. Neste contexto, tem-se, no que pertine à apuração do imposto de renda e seus reflexos, os depósitos bancários de origem não comprovada, as compras não contabilizadas, o saldo credor de caixa e o passivo fictício, instituídos pela Lei nº 9430/96 e regulamentados no Decreto nº 3000/99(Regulamento do Imposto de Renda), que foi revogado pelo Decreto nº 9.580 de 2018.

Art. 299. Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação

¹ motivo, causa; oportunidade.

hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (BRASIL, 2018).

A intensão relativa, válida até prova em contrário, inverte o ônus da prova, cabendo ao acusador somente a verificação da existência do pressuposto a ensejar a aplicação da norma que, por probabilidade, indica a incidência da infração, o que, por consectário, diante da ausência de prova em contrário, a ser produzida pelo contribuinte, produz a sanção patrimonial.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. (BRASIL, 1966).

Diante da constatação de uma infração, a atividade de polícia administrativa na qual se baliza a fiscalização tributária, com o advento do art. 83 da Lei nº 9430/96:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. (BRASIL, 1996).

Inovou a atuação da autoridade fiscal, pois obrigou *tout court*² a comunicação ao Ministério Público, titular da ação penal, mediante instrumento denominado representação fiscal para fins penais, a existência de fatos que, em tese, possam caracterizar crime contra a ordem tributária definidos na Lei nº 8137/90, assim como descrito no art 83, os artigos 1º e 2º da lei 8327/90:

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

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

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

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

² sem mais; só isto; sem haver nada a acrescentar; simplesmente; somente.

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Vale dizer, a obrigatoriedade de indigitada comunicação não exige que o agente fiscal produza quaisquer elementos que tenham o condão de aquilatar, ainda que em juízo de delibação, a materialidade e a autoria do crime, bastando somente que haja, *em tese*, indícios que apontem para a prática do delito.

Dito de outro modo, parece que o legislador determinou a adoção de um ato administrativo objetivo para a comunicação do delito, o que colide frontalmente com a garantia constitucional do *in dubio pro reo*³, que no dizer de FERRAJOLI (2002), pode ser explicitada como presunção de inocência jungida a um princípio fundamental de civilidade, fruto de uma opção garantista a favor da tutela da imunidade dos inocentes, mesmo que isto acarrete na impunidade de algum culpado, pois, ao corpo social, basta

³ O princípio do *in dubio pro reo* é um princípio fundamental em direito penal que prevê o benefício da dúvida em favor do réu, isto é, em caso de dúvida razoável quanto à culpabilidade do acusado, nasce em favor deste, a presunção de inocência, uma vez que a culpa penal deve restar plenamente comprovada.

que os culpados sejam geralmente punidos, sob o prisma de que todos os inocentes, sem exceção, estejam a salvo de uma condenação equivocada. Ou seja, a garantia fundamental contraposta a qualquer tentativa de imputação objetiva na seara do Direito Penal.

4. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DOS SOCIOS

Conforme dito acima, a despeito da comunicação dos órgãos fiscais, inexistem qualquer obrigação acerca da constatação de um eventual crime de associação criminosa, de onde se depreende que a denúncia abarcando este injusto se dá pela via do órgão de acusação, na maioria das vezes, sem provas concretas e elementos fáticos a suportarem a apresentação no qual se encontra o essencial da acusação, mas tão somente com base na reunião dos investigados formalmente em contrato social ou outro meio de constituição societária, procedimento que, embora tenha o caráter de estabilidade, tem como pressuposto a realização de fins lícitos.

Registre-se que esta reunião se diferencia, da constituição de uma empresa que materialmente não tem como escopo qualquer objeto social, mas se presta somente para fins de ilicitude, como a lavagem de dinheiro oriundo de tráfico de drogas ou de crime contra a Administração Pública (No qual a Comissão de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado aprovou projeto que agrava a condenação por lavagem de dinheiro se os valores ocultados forem provenientes de crime contra a Administração Pública), Nesses casos, a pena será aumentada em até 2/3. Esse agravante já é aplicado nos crimes praticados por intermédio de Associação criminosa (PL 522/19) (BRASIL, 2019). conduta que merece toda a reprimenda do Estado, desde que, por óbvio, respeitando-se as garantias fundamentais, demonstre-se a culpabilidade dos envolvidos.

No campo da teoria do crime pacificamente adotada no ordenamento jurídico pátrio, a culpabilidade é composta de três requisitos, quais sejam: imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e exigibilidade conduta diversa. (CAZELATO, 2014).

O Princípio da Culpabilidade, positivado no Artigo 5º, inciso, LVII da Constituição Federal diz: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória” (BRASIL, 1988). E Greco (2015), nos ensina:

Culpabilidade diz respeito ao juízo de censura, ao juízo de reprovabilidade que se faz sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente. Reprovável ou censurável é aquela conduta levada a efeito pelo agente que, nas condições em que se encontrava, podia agir de outro modo. (GRECO, 2015, p. 139)

Com isto, o princípio da culpabilidade reprova a conduta do agente que comete ato ilícito e que poderia não ter agido contrariamente à lei. No que tange à consciência da ilicitude, necessário que o agente tenha racionalmente a convicção de que sua conduta pessoal pode vir a ter o condão de produzir um resultado gravoso a um bem jurídico tutelado pela norma, o que afasta de plano a objetividade de um eventual dano praticado, que pode ser caracterizado como infração administrativa, mas que não se cinge ao elemento do tipo penal.

Entendendo que no Direito Tributário elegeu-se, regra geral, a responsabilidade objetiva por infrações, consentâneo Artigo 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.(BRASIL, 1966).

Como maneira de proporcionar maior efetividade à proteção ao Erário, tal previsão não se incorpora com a responsabilidade pessoal que rege o Direito Penal. Conforme GOMES(2005):

No âmbito do Direito_Penal, a responsabilidade é pessoal, impedindo que alguém seja responsabilizado por uma conduta de outrem, O só fato de ostentar a condição de sócio, por exemplo, de uma empresa, não significa que sempre haverá responsabilidade penal. O Direito Penal é direito de fato concreto. Cada um deve ser responsabilizado pelo que faz e na medida de sua culpabilidade. Se um determinado sócio não pratica atos de gerenciamento ou de administração da empresa, não há dúvida que ele deve ser afastado da responsabilidade penal. (GOMES, 2005, p.513)

No curso de um procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa constata, após a devida intimação, que o contribuinte não realizou a correta conciliação entre suas contas bancárias, enseja tal lapso o lançamento de ofício por presunção, da infração capitulada como depósitos bancários de origem não

comprovada. Ou ainda, esquecendo-se de baixar obrigações do seu passivo já pagas, configura-se a existência de um passivo fictício. Ambas, portanto, omissão de receitas com reflexo na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (MURGEL e MARTINS, 2011, p. 4).

Após a constituição definitiva do crédito tributário administrativamente, avia-se a respectiva representação fiscal para fins penais, conforme Artigo 33, inciso VII, Código Penal, e, posteriormente, a denúncia genérica narrando os crimes contra a ordem tributária e a formação de uma associação criminosa de todos os sócios da empresa, administradores e quotistas, conforme Artigo 33, inciso III, Código Penal.

Em primeiro lugar, há que se fazer um exame se houve, em algum momento do procedimento, a verificação da existência de dolo por parte especialmente do sócio administrador, responsável pela administração ou gerenciamento das operações da sociedade, pois, se assim houve, deveria haver a lavratura do competente termo de sujeição pessoal do sócio, com base em provas colhidas no curso do devido processo administrativo, em cumprimento ao Artigo 135 da Legislação Complementar tributária:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966).

Neste sentido, em sede de responsabilidade pessoal dos sócios, destaca-se a lição da pena de COSTA (2009):

(...) tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art. 135 do CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. (COSTA, 2009, p. 205).

Em outro giro, sendo negativa a assertiva indigitada, não há falar em responsabilidade pessoal e, com efeito, na posterior imputação do crime contra a ordem tributária e no crime de associação criminosa aos sócios, pois sequer se cogitou no devido processo administrativo a existência de responsabilidade pessoal a redirecionar a cobrança do crédito tributário.

Secundariamente, se, por erro ou mesmo, somente por argumentação, dolo do responsável pela contabilidade da empresa, a omissão de receitas em tela foi levada a efeito, nada sabendo os sócios sobre tal ato infracional, como responsabilizá-los acerca desta conduta, se não há qualquer liame que os inclua no suposto *iter criminis*? Não há espaço para que se fundamentar a exordial acusatória, mormente uma constatação de coparticipação delitiva, pois a atividade empresária se desenvolveu de modo sublimine, sem abuso de poder ou fraude, tendo a permanência dos sócios somente com um único objetivo, qual seja, a prática de operações com vistas a auferir lucro.

A aceitação da responsabilidade dos sócios em casos desta natureza só seria possível se restasse consolidada na doutrina e na jurisprudência a teoria do domínio do fato, cunhada pelo jurista alemão CLAUS ROXIN, um dos ícones do Direito Penal moderno, que, em recente passagem por território nacional para receber o título de *Doctor Scientiae et Honoris Causa da Universidade Mackenzie, em São Paulo*, rechaçou a aplicação de sua doutrina em crimes empresariais, e, à guisa de exemplo, declarou ser impossível a tentativa de punir um presidente de empresa pelo crime cometido por um funcionário, sob o argumento de que o presidente é responsável por dar o comando. Afirmou que o presidente da companhia não está em uma situação de ilicitude. Quando ele passa uma tarefa, não pode ser responsabilizado pela atuação do funcionário, a não ser que ele tenha conhecimento que a ordem será cumprida de forma ilícita, isto é, o domínio da vontade a ligá-lo à autoria mediata do evento delituoso.

Em verdade, com o fito de analisar a imputação da responsabilidade objetiva do crime de quadrilha ou bando aos sócios de uma sociedade empresária previamente constituída para fins lícitos, há que se sopesar, ainda que haja a interdependência entre as esferas administrativa e penal, a validade da denúncia genérica em detrimento do exposto no art. 41 do CPP.

5. O DELITO DE FORMAÇÃO DE QUADRILHA PRATICADO PELOS SOCIOS NA VIOLAÇÃO DA ORDEM TRIBUTARIA

Na supracitada legislação, há a previsão das materialidades a ensejarem a aplicação da sanção estatal, pautando-se nos verbos *suprimir* ou *reduzir* tributos. Somente a título de registro, impende registrar a técnica do Artigo 1º da norma, que estabelece a supressão ou redução de tributos ou contribuição social, pois esta é espécie daquele gênero, defendida por MACHADO (2004) e pela doutrina majoritária. No STF, esta teoria tem balizado a jurisprudência daquele Sodalício, que entende serem as contribuições espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Vale ressaltar, não se busca nestas linhas um exame aprofundado sobre as elementares do tipo de sonegação fiscal e seus liames com o Estado Intervencionista, seu avanço sobre as liberdades individuais, a tentativa de definição exata do que é o patrimônio público tutelado e seus limites, ou mesmo aclarar a subsistência da característica patrimonial do Estado brasileiro ante as garantias fundamentais. O que se pretende, por outro turno, é averiguar a subsunção do crime de associação criminosa ante a existência do crime contra a ordem tributária – ou até, mediante pagamento integral do crédito tributário, incidir a extinção da punibilidade-, notadamente se a antecedente e regular reunião de sócios pode implicar na aplicação das elementares daquele tipo.

A Exposição de Motivos nº 88, de 28/03/1990, que acompanhou o projeto de lei que culminou com o diploma repressivo, pretendeu implementar estratégias mais severas de reforço à arrecadação tributária, coibindo com maior efetividade a sonegação e a evasão, sem, contudo, trazer uma proteção mais abstrata do Erário, tendo em vista a previsão da extinção da punibilidade no caso do recolhimento do tributo antes do oferecimento da denúncia pelo *Parquet*. Com efeito, preocupou-se o legislador em fomentar o ingresso de recursos nos cofres públicos, intenção que expõe a função utilitarista da norma em contraposição do desvalor da conduta e ao próprio bem jurídico protegido.

Há que se ressaltar, no entanto, a distinção entre o delito contra a ordem tributária tipificado no Artigo 1º do diploma penal, que são crimes materiais ou de resultado, sendo o elemento essencial a obrigação tributária definitivamente

constituída na esfera administrativa; e o crime de formação de associação criminosa, entidade delituosa formal e autônoma, que na doutrina de BITENCOURT (2013), define-se nos seguintes termos:

Com efeito, o crime de associação criminosa, com sua natureza de infração autônoma, configura-se quando os componentes do grupo formam uma associação organizada, estável e permanente, com programas previamente preparados para a prática de crimes, reiteradamente, com a adesão de todos. (BITENCOURT, 2013, p. 384).

A elucidativa definição evoluiu após o julgamento da Ação Penal 470 (mensalão), que em sede de apreciação dos Embargos Infringentes, expressamente consignou que, além da reunião de mais de três agentes, deve subsistir uma condição específica, um *plus*, para a caracterização do injusto, conforme salientou em seu voto a Ministra Rosa Weber:

O ponto central da minha divergência é conceitual. Não basta que mais de três pessoas pratiquem delitos. É necessário mais. É necessária que se faça para a específica prática de crimes. A lei exige que a *fé societatis* seja afetada pela intenção específica de cometer crimes. grifo do original. (BRASIL, 2014).

Em outras palavras, resta necessário que a reunião permanente de mais de três pessoas tenha como objetivo, *ab initio*, a prática livre e deliberada de delitos, sem que seja necessário o cometimento de qualquer outro crime, o que difere, como será abordado adiante, de uma reunião para fins negociais legais, como, aduzido na assunção conjunta de sócios para uma empreitada empresarial, no bojo de um regular ato constitutivo registrado na Junta Comercial, conforme estabelece o art. 997 do CCB, ou o art. 94 da Lei nº 6404/76.

Há que se ressaltar a instituição do tipo de organização criminosa, não obstante ser ainda incipiente- mas que, especialmente nos crimes de natureza econômica, tem substituído aquela imputação, PRADO (2011) acerca deste instituto:

As organizações ou associações criminosas, como já se afirmou, não apresentam uma definição ou conceituação pacífica, tampouco de fácil apreensão. Em linhas gerais, costuma-se conceituá-las a partir dos elementos que a caracterizam. Assim, são apontadas como principais características da criminalidade organizada: a) acumulação de poder econômico; b) alto poder de corrupção; c) alto poder de intimidação; d) estrutura piramidal. (PRADO, 2011, p. 381).

A associação criminosa e a necessidade de responsabilização subjetiva dos sócios. Conforme dito acima, a despeito da comunicação dos órgãos fiscais, inexistente qualquer obrigação acerca da constatação de um eventual crime de quadrilha ou bando, de onde se depreende que a denúncia abarcando este injusto se dá pela via do órgão de acusação, na maioria das vezes, desprovida de elementos fáticos a suportarem o libelo, mas tão somente com base na reunião dos investigados formalmente em contrato social ou outro meio de constituição societária, procedimento que, embora tenha o caráter de estabilidade, tem como pressuposto a realização de fins lícitos.

Registre-se que esta reunião se diferencia, da constituição de uma empresa que materialmente não tem como escopo qualquer objeto social, mas se presta somente para fins de ilicitude, como a lavagem de dinheiro oriundo de tráfico de drogas ou de crime contra a Administração Pública, conduta que merece toda a reprimenda do Estado, desde que, por óbvio, respeitando-se as garantias fundamentais, demonstre-se a culpabilidade dos envolvidos.

No campo da teoria do crime pacificamente adotada no ordenamento jurídico pátrio, a culpabilidade é composta de três requisitos, quais sejam: imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e exigibilidade conduta diversa. No que tange à consciência da ilicitude, necessário que o agente tenha racionalmente a convicção de que sua conduta pessoal pode vir a ter o condão de produzir um resultado gravoso a um bem jurídico tutelado pela norma, o que afasta de plano a objetividade de um eventual dano praticado, que pode ser caracterizado como infração administrativa, mas que não se cinge ao elemento do tipo penal.

Se, no curso de um procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa constata, após a devida intimação, que o contribuinte não realizou a correta conciliação entre suas contas bancárias, enseja tal lapso o lançamento de ofício por presunção, da infração capitulada como depósitos bancários de origem não comprovada. Ou ainda, esquecendo-se de baixar obrigações do seu passivo já pagas, configura-se a existência de um passivo fictício. Ambas, portanto, omissão de receitas com reflexo na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Após a constituição definitiva do crédito tributário administrativamente, avia-se a respectiva representação fiscal para fins penais e, posteriormente, a denúncia

genérica narrando os crimes contra a ordem tributária e a formação de quadrilha de todos os sócios da empresa, administradores e quotistas.

Em primeiro lugar, há que se fazer um exame se houve, em algum momento do procedimento, a verificação da existência de dolo por parte especialmente do sócio administrador, responsável pela administração ou gerenciamento das operações da sociedade, pois, se assim houve, deveria haver a lavratura do competente termo de sujeição pessoal do sócio, com base em provas colhidas no curso do devido processo administrativo, em cumprimento ao Artigo 135 da Legislação Complementar tributária. Neste sentido, em sede de responsabilidade pessoal dos sócios. Em outro giro, sendo negativa a assertiva indigitada, não há falar em responsabilidade pessoal e, com efeito, na posterior imputação do crime contra a ordem tributária e no crime de quadrilha ou bando aos sócios, pois sequer se cogitou no devido processo administrativo a existência de responsabilidade pessoal a redirecionar a cobrança do crédito tributário.

Secundariamente, se, por erro ou mesmo, somente por argumentação, dolo do responsável pela contabilidade da empresa, a omissão de receitas em tela foi levada a efeito, nada sabendo os sócios sobre tal ato infracional, como responsabilizá-los acerca desta conduta, se não há qualquer liame que os inclua no suposto *iter criminis*? Não há espaço para que se fundamentar a exordial acusatória, mormente uma constatação de coparticipação delitiva, pois a atividade empresária se desenvolveu de modo sublime, sem abuso de poder ou fraude, tendo a permanência dos sócios somente com um único objetivo, qual seja, a prática de operações com vistas a auferir lucro.

A aceitação da responsabilidade dos sócios em casos desta natureza só seria possível se restasse consolidada na doutrina e na jurisprudência a teoria do domínio do fato ROXIN, rechaça a aplicação de sua doutrina em crimes empresariais, e, à guisa de exemplo, declarou ser impossível a tentativa de punir um presidente de empresa pelo crime cometido por um funcionário, sob o argumento de que o presidente é responsável por dar o comando. Afirmou que o presidente da companhia não está em uma situação de ilicitude. Quando ele passa uma tarefa, não pode ser responsabilizado pela atuação do funcionário, a não ser que ele tenha conhecimento

que a ordem será cumprida de forma ilícita, isto é, o domínio da vontade a ligá-lo à autoria mediata do evento delituoso.

Em verdade, com o fito de analisar a imputação da responsabilidade objetiva do crime de quadrilha ou bando aos sócios de uma sociedade empresária previamente constituída para fins lícitos, há que se sopesar, ainda que haja a interdependência entre as esferas administrativa e penal, a validade da denúncia genérica em detrimento do exposto no art. 41 do CPP.

O Superior Tribunal de Justiça, acertadamente, tem razoavelmente se posicionado acerca da impossibilidade de se acolher denúncia genérica em situações análogas, conforme se observa o aresto abaixo transcrito:

PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA. EXTINÇÃO DA AÇÃO PENAL. CRIME-MEIO PARA O DESCAMINHO. AÇÃO PENAL EXTINTA QUANTO A ESTE DELITO POR AUSÊNCIA DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. ABSORÇÃO DO FALSUM PELO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DENÚNCIA QUE NARRA A FALSIDADE COMO INSTRUMENTO PARA A SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. ABSORÇÃO. FORMAÇÃO DE QUADRILHA OU BANDO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SEUS ELEMENTOS. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. O princípio da consunção resolve o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou normal fase de preparação ou de execução de outro mais nocivo. Em casos que tais, o agente só será responsabilizado pelo último. Para tanto, é imprescindível a constatação de nexo de dependência das condutas a fim de que ocorra a absorção daquela menos grave pela mais danosa.

2. Narra a denúncia que a falsidade teria sido praticada mediante desígnios autônomos, não podendo, por conseguinte, ser considerada crime meio para o descaminho. Todavia, a mesma denúncia também consignou que o falsum - ocultação do nome da empresa AGIS EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA LTDA - fora praticado com o fito de resguardar a empresa da atuação da Receita Federal, tendo em vista que as operações de importação tidas como fraudulentas seriam feitas por meio de pessoa jurídica interposta.

3. No caso, a acusação relativa ao crime de falsidade ideológica está indissociavelmente ligada a descrição do crime contra a ordem tributária, cuja apuração se apresentou carente de justa causa dada a ausência de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa. A conduta descrita no art. 299 do Código Penal, se realmente foi praticada, o foi com o propósito deliberado de iludir o Fisco, não podendo, na espécie, ser tratado como delito autônomo. As Declarações de Importação tidas como ideologicamente falsas somente poderiam ser utilizadas para iludir o pagamento dos tributos, ou seja, a potencialidade lesiva de tais documentos, por assim dizer, se esgotaria em tal conduta.

4. Relativamente ao crime do art. 288 do Código Penal, a denúncia não expõe, quanto aos recorrentes, a finalidade específica da associação. A inicial apenas indicou que os acusados "todos previamente acordados e conscientes da ilicitude de suas condutas, associaram-se para o cometimento de crimes". Não há, na formação de sociedade empresária, ao menos em princípio, o desígnio de cometer crimes.

5. Recurso provido a fim de extinguir a Ação Penal Nº 2007.70.00.016026-7 - Terceira Vara Federal Criminal de Curitiba. Grifo não consta no original Não obstante a existência de vozes dissonantes, principalmente em alguns julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, urge a necessidade de que sejam apontados indícios e provas, a serem colhidos no curso da auditoria fiscal pela autoridade administrativa, que o agente tenha praticado uma conduta delitativa, pois ele não pode ser punido pelo que é(sócio ou administrador), mas sim pelo que faz(participação livre e deliberada na *actio*). Dito de outro modo, deve haver estrita subsunção dos fatos individualmente, de molde a acoimar a responsabilização subjetiva dos sócios pela ocorrência do crime de quadrilha ou de organização criminosa, na medida do desvalor da efetiva conduta contrária ao Estatuto repressor de regência, pois, embora seja uma das funções do Direito Penal no Estado Democrático de Direito o combate aos ilícitos contra a ordem tributária, o que dentro de uma visão mais ampla, garante a própria existência do financiamento do Estado e suas instituições, não há minimamente espaço para que seja encetada a responsabilidade objetiva aos participantes de uma atividade empresária regularmente constituída para fins lícitos, somente pelo fato de se encontrarem aquelas pessoas reunidas para o exercício da livre iniciativa. E mais, não se pode surpreender os sócios ou gestores desta sociedade sobre a referida imputação mesmo após extinta a punibilidade pelo adimplemento do crédito tributário.

6 - CONCLUSÃO

Pelo acima exposto, possível compendiar que o crime de associação criminosa previsto no artigo 288 do CP, bem como o hodierno tipo de organização criminosa introduzido pela Lei nº 12850/2013 são categoricamente espécies autônomas, a ensejarem a imputação criminal quando presentes os pressupostos de estabilidade e o dolo de violar a paz pública, configurados dentro do contexto da responsabilização subjetiva, princípio caro no Direito Penal brasileiro, inexistindo qualquer chance de haver uma imputação criminal em razão da simples presença do agente do quadro societário de uma regular e antecedente sociedade empresária, assim podemos extrair algumas conclusões: A organização empresarial cuja estrutura hierárquica, onde há divisões de função, dificultando sobremaneira a imputação penal do indivíduo pelos crimes cometidos, sabendo que o direito Penal brasileiro não faça distinção entre as figuras dos autores, coautores e partícipes para a atribuição da responsabilidade penal, em que cada um responde na medida de sua culpabilidade. Os diversos pontos de contato entre a organização empresariais e a associação criminosas constituem um fator de preocupação no âmbito do Direito penal e a frequência com que o contexto corporativo tem propiciado o cometimento de delitos, a sociedade empresaria que nasce com a finalidade lícita, mas que no curso inicia a sonegação tributaria e a violação da ordem tributária, transformando-se em aparato para a pratica de infrações penais graves, também será equiparada uma associação criminosa, uma organização com escopo de proporcionar um sistema de cometimento de crimes deve equiparar-se a uma associação criminosa, presentes os requisitos do artigo 1º, 1§, da Lei nº 12.580/2013.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, **Lei nº 12850, de 2 de agosto de 2013**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12850.htm>, Acessado em 12/12/2019.

BRASIL, **Art. 288 do Código Penal – Decreto Lei 2848/40**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10602053/artigo-288-do-decreto-lei-n-2848-de-07-de-dezembro-de-1940>>, Acessado em 12/12/2019.

BRASIL, **Lei nº 13.124, de 21 de maio de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13124.htm>, Acessado em 14/12/2019.

BRASIL, **Constituição da Republica Federativa do Brasil 1988**. Disponível em: < <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91972/constituicao-da-republica-federativa-do-brasil-1988>>, Acessado em 12/12/2019.

BRASIL, **Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>, Acessado em: 12/12/2019.

BRASIL, **Embargos Infringentes na Ação Penal 470, Pleno, Rel. Min Luís Roberto Barroso. DJe de 23/09/2013**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=236494>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 204 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/66**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10565780/artigo-204-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Lei 8137, de 27 de Dezembro de 1990**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm#art1>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 157, § 2, inc. II do Código Penal – Decreto Lei 2848/40**. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10619168/inciso-ii-do-paragrafo-2-do-artigo-157-do-decreto-lei-n-2848-de-07-de-dezembro-de-1940>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 35 da Lei de Tóxicos – Lei 11343/06**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10866905/artigo-35-da-lei-n-11343-de-23-de-agosto-de-2006>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 2 Lei do Genocídio – Lei 2889/56**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11317266/artigo-2-da-lei-n-2889-de-01-de-outubro-de-1956>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 16 da Lei de Segurança Nacional – Lei 7170/83**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11318726/artigo-16-da-lei-n-7170-de-14-de-dezembro-de-1983>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 24 da Lei de Segurança Nacional – Lei 7170/83**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11317932/artigo-24-da-lei-n-7170-de-14-de-dezembro-de-1983>>, Acessado em: 14/12/2019.

BRASIL, **Art. 136 do Código Tributário Nacional – Lei 5172/66**. Disponível em:< <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10573202/artigo-136-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>, Acessado em: 14/12/2019.

BITENCOURT, Cezar Roberto, **Tratado de Direito Penal, parte especial**, vol.

4, Ed. Saraiva, 2010, p.. 384.

BITENCOURT, Cezar Roberto, **Associação criminosa**. Disponível em: <<https://www.midianews.com.br/opiniao/associacao-criminosa/290162>>, Acessado em: 12/12/2019

Casa Civil. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm>. Acessado em 03/05/2019.

Casa Civil. **LEI Nº 12.850, DE 2 DE AGOSTO DE 2013**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acessado em 04/05/2019.

CAZELATO, Marcelo Adriano – **Princípio de Culpabilidade**. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/33250/principio-de-culpabilidade>>, Acessado em: 14/12/2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.205.

DICIONARIO INFORMAL. Disponível em: <<https://www.dicionarioinformal.com.br/associar-se/>>, Acessado em 14/12/2019.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 441.

GOMES, Luiz Flávio. Coordenador: MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 513.

HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – Volume IX**. Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed., 1959, pp. 177-178

DIAS, Wagner. Associação Criminosa. Disponível em:<<https://www.infoescola.com/direito/associacao-criminosa/>>, Acessado em 14/12/2019.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Especial – Volume IV**. São Paulo: Impetus, 10ª ed., 2014, p. 214.

LOPES, Beatricee. **Diferença entre Organização Criminosa e Associação Criminosa**. Disponível em:<<https://beatricee.jusbrasil.com.br/artigos/112048771/diferenca-entre-organizacao-criminosa-e-associacao-criminosa>>, Acessado em: 14/12/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. Disponível em: <

<https://pt.slideshare.net/JosPedrolanni/livro-curso-de-direito-tributrio-hugo-de-brito-machado>, Acessado em: 30/03/2019

MASSON, Cleber Rogério. **Direito Penal – Direito Penal – Parte Especial – Volume 3**. São Paulo: Método, 4ª ed., 2014, p. 398.

MURGEL, Maria Ines, MARTINS, Ives Gandra da Silva – **Consulta**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/imagens_gandra/doc/parecer/publi/0743-11.doc> Acessado em: 14/12/2019.

NETTO, Santos Fiorini. **Crime de Formação de Quadrilha: Alteração da Lei nº 12850/13**. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/37974/crime-de-formacao-de-quadrilha-alteracao-da-lei-n-12-850-13>>, Acessado em 14/12/2019.

PRADO, Luiz Regis, **Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais e crime organizado**. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. Pag. 381

Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988, e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007)

Recurso em Habeas Corpus Nº 29.028/ Pr, 6ª Turma, Rel. Min. Celso Limongi(Desembargador convocado do TJ/SO), julgamento de 02/08/2011.

Responsabilidade penal objetiva é a possibilidade de responsabilizar criminalmente o sujeito que agiu sem dolo ou sem culpa, ou, ainda, responsabiliza-lo a título de dolo quando agiu apenas com culpa. A responsabilidade objetiva na esfera criminal foi excluída com a reforma do sistema penal brasileiro, com a Lei 7.209/1984.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988, e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007)**, Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14675169/recurso-extraordinario-re-111954-pr>>, acessado em: 30/03/2019

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 126.403 Bahia**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=301844041&tipoApp=.pdf>>. Acessado em 07/05/2019