

A POSIÇÃO DE GARANTE DE DIRETORES EM DELITOS TRIBUTÁRIOS COMETIDOS POR OUTROS MEMBROS DA EMPRESA

La posición de garantía del directivo por delitos tributarios cometidos por otros miembros de la empresa
Revista de Direito Penal Econômico e Compliance | vol. 12/2022 | p. 53 - 72 | Out - Dez / 2022
DTR\2022\17025

Percy García Caveró

Profesor Ordinario Principal de Derecho Penal en la Universidad de Piura (Perú). percy.garcia@udep.edu.pe

Traduzido por Luis Ricardo de Oliveira Dantas

luisrdantas@gmail.com

Traduzido por Luiza Borges Terra

luizaborgesterra@gmail.com

Área do Direito: Penal; Tributário; Societário

Resumo: Este texto aborda desde uma perspectiva funcionalista-normativista às possíveis formas de imputação de responsabilidade penal aos Diretores da empresa por atividades delegadas ou realizadas por outros membros da empresa.

Palavras-chave: Imputação objetiva – Posição de garante – Normativismo – Responsabilidade empresarial

Abstract: This paper approaches from a functionalist-normativist perspective how to impute criminal responsibility to corporate Officers for activities delegated or performed by other members of the company.

Keywords: Objective imputation (actus reus) – Guarantor position – Normativism – Corporate responsibility

Para citar este artigo: Caveró ,Percy García; Dantas ,Luis Ricardo de Oliveira; Terra ,Luiza Borges. A posição de garante de diretores em delitos tributários cometidos por outros membros da empresa. *Revista de Direito Penal Econômico e Compliance*. Vol 12. Ano 3. P 53-72. São Paulo: Ed. RT, out./dez. 2022. **Disponível em:**inserir link consultado. **Acesso em:** DD.MM.AAAA.

Sumário:

1 Introdução - 2 As deficiências da perspectiva da posição de garante - 3 A responsabilidade penal do conselho diretivo da empresa - 4 O caso específico dos delitos tributários - 5 Conclusão - 6 Bibliografia

1 Introdução

A¹ hipótese² inicial para resolver o problema apresentado é claramente a comissão de um delito tributário, no qual o devedor tributário é uma empresa e em relação à qual se questiona a possibilidade de responsabilizar criminalmente seu diretor. A fim de sustentar tal responsabilidade criminal, a abordagem usual tem sido a de distinguir entre dois cenários. Por um lado, há o caso em que o gerente está envolvido na tomada de decisão

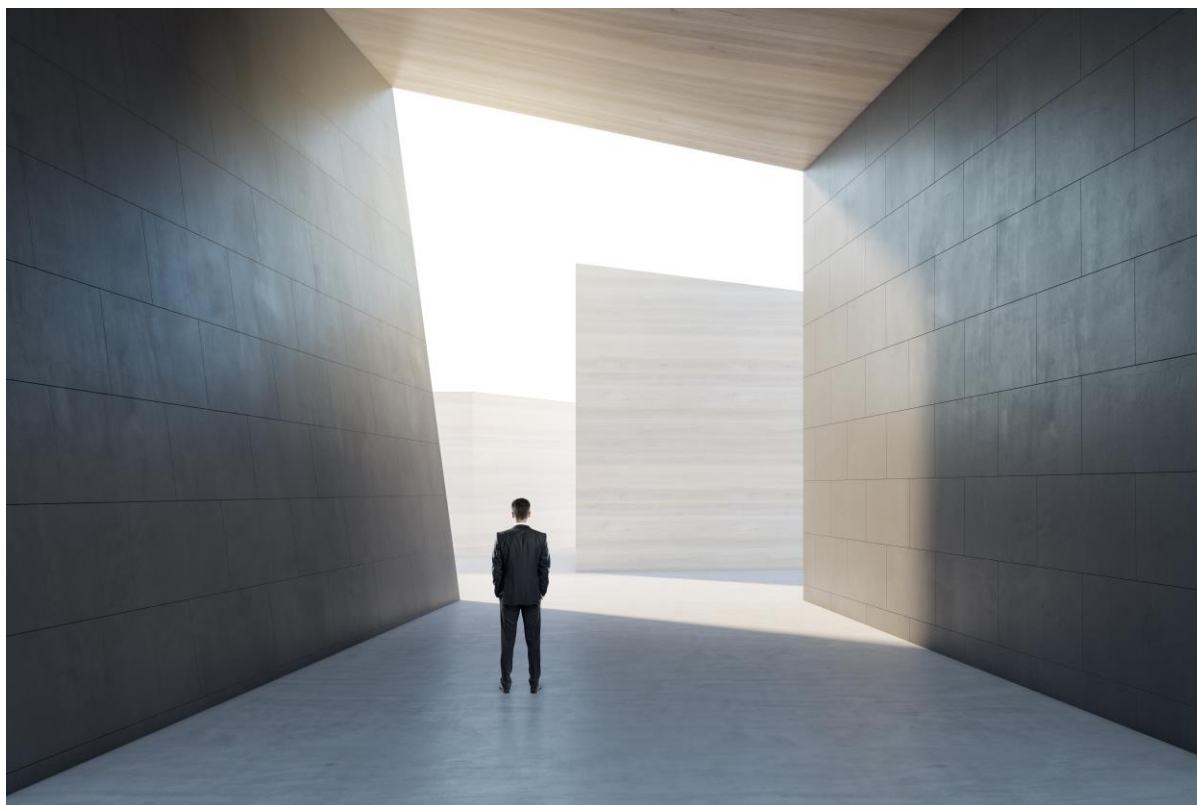
ou na execução do ato que constitui o delito tributário. Aqui se recorre às possibilidades de imputação oferecidas pela intervenção delitiva, sendo a tendência atual a de reconduzir as ações do diretor a alguma forma de autoria (em particular, autoria mediata ou coautoria). Por outro lado, há o caso em que o diretor se limita a não impedir a realização de um delito tributário que tenha sido decidido e executado por outro membro da empresa. Nesse caso, a imputação penal se baseia no conceito de comissão por omissão com base na posição de garante do empresário, que é transferida ao diretor com a atribuição de gerência da empresa.

Esta contribuição se ocupará do segundo cenário mencionado acima, sob a ideia de que a forma como ela é resolvida pela doutrina majoritária leva a soluções discutíveis e, em muitos casos, insatisfatórias. Portanto, nos corresponde usar uma perspectiva de análise diferente que seja mais adequada às necessidades de imputação. Em termos concretos, o que se propõe é uma normatização da imputação penal que negue qualquer impacto valorativo aos dados empíricos de proximidade causal com o resultado e prioriza a atribuição do risco proibido com base nos critérios de ordenação dos contatos sociais³. A tese central é a seguinte: *um delito tributário cometido por um membro da empresa pode ser imputado ao administrador se esse foi responsável por sua comissão por razões organizacionais ou pela violação de uma obrigação decorrente de uma instituição social específica*. Após mais detalhes sobre as particularidades dessa tese, finalmente ficará claro que a distinção das suposições referidas no início, e que é utilizada pela doutrina dominante para determinar a responsabilidade penal dos gerentes por delitos cometidos dentro da empresa, nada mais é do que uma diferença fenomenológica completamente irrelevante para decidir como a imputação penal deve ser feita.

2 As deficiências da perspectiva da posição de garante

Vamos começar com uma breve análise crítica da teoria dominante da posição de garante dos diretores. Atualmente, a doutrina penal aceita a existência de tal posição de garante sem muita discussão⁴. Há acordo em rejeitar a teoria das fontes formais e recorrer à teoria das funções⁵, chegando ao consenso inclusive de classificá-la na posição de garantia derivada de um dever de vigilância sobre uma fonte de perigo⁶. Mas, quando se trata de determinar a base desse dever de vigilância atribuído aos diretores, a doutrina penal perde unidade e segue perspectivas diferentes. Alguns consideram que sua base está em uma interferência produzida pela atividade comercial anterior⁷, outros se concentram na relação de autoridade dos diretores sobre os funcionários⁸, e um setor doutrinário cada vez mais numeroso considera que os diretores, ao administrar a empresa, dominam a fonte de perigo⁹.

Apesar de seus diferentes enfoques, pode-se dizer que os critérios retromencionados são igualmente destinados a atribuir à administração do gerente o controle dos riscos proibidos derivados da atividade empresarial, o que é positivo se o objetivo for excluir a responsabilidade penal pelo ato de um terceiro. Mas a verdade é que a generalidade dos critérios retromencionados traz consigo o risco de transformar a posição de garante em um expediente fácil para, dependendo do que for desejado em cada caso, imputar aos diretores qualquer delito cometido pela empresa. No final, é relativamente fácil cair em uma responsabilidade por status que acaba validando exatamente o que a teoria da posição de garante pretendia evitar.



3 A responsabilidade penal do conselho diretivo da empresa

Em nossa opinião, a imputação penal de diretivos atinge uma maior capacidade de resolução se o ponto de partida naturalista, que requer equiparar omissão com ação, for substituído por uma perspectiva normativista que determina a responsabilidade dos diretores com base em sua responsabilidade pelo risco proibido criado na empresa. Essa responsabilidade do diretor não é definida por ele ter causado ou executado o delito, mas pela sua vinculação com o risco penalmente proibido, com base nos parâmetros de regulamentação dos contatos sociais¹⁰. Para determinar esses parâmetros de regulamentação, é necessário identificar o tipo de rol legalmente atribuído ao diretivo em suas diferentes esferas de atuação. O fator determinante será, portanto, especificar quais são esses róis e seu conteúdo.

Em vista da identidade normativa da sociedade atual, há dois tipos de róis que têm impacto na imputação penal:

A. A responsabilidade por organização: Os delitos de domínio

Primeiramente, a responsabilidade jurídico-penal pode ser determinada com base no rol geral de cidadão, em virtude do qual uma pessoa está autorizada a se organizar livremente, mas com o dever geral negativo de não afetar a outros. A infração desse dever geral negativo dá origem aos chamados delitos de domínio e a responsabilidade penal se baseia em ter afetado outra pessoa por meio de uma configuração não autorizada de sua própria esfera de organização¹¹. No caso específico dos diretores, a responsabilidade organizacional surgirá do âmbito organizacional assumido dentro da empresa. Um setor da doutrina penal pretende atribuir-lhe total responsabilidade pelos riscos decorrentes da atividade empresarial (*Allzuständigkeit*)¹². Essa pretensão não só contém uma exigência que nenhum diretivo poderia cumprir na prática¹³, como também desconhece a forma como uma equipe diretiva é organizada. Os diretores de uma empresa moderna não levam a cabo, muito menos acompanham em detalhes, todos os processos internos da organização empresarial, mas se preocupam principalmente em estabelecer a política geral e tomar as decisões de maior

relevância. Não é, portanto, razoável torná-los, no plano do direito penal, responsáveis por todas as atuações irregulares realizadas dentro da estrutura corporativa¹⁴. Sua responsabilidade organizacional só pode estar relacionada às áreas organizacionais realmente assumidas no marco de suas atividades administrativas.

Com base no retroexposto, é usual que a administração da empresa assuma responsabilidade penal pela tomada de decisões antijurídicas na administração da empresa¹⁵, bem como pela execução, pessoalmente¹⁶ ou por meio dos seus subordinados¹⁷, de linhas de atuação ilegal estabelecidas a nível diretivo. Adicionalmente, sua posição na estrutura corporativa também impõe deveres gerais de controle e supervisão sobre o desempenho de seus subordinados¹⁸, assim como um dever de configurar a administração geral da empresa de forma a excluir condições idôneas para a prática de fatos delitivos por outros membros, ou seja, promover uma cultura de cumprimento (*corporate compliance*)¹⁹. A infração de qualquer uma dessas obrigações o tornará responsável pelo delito cometido por um funcionário ou trabalhador da empresa.

Deve-se ressaltar aqui que o usual é que a responsabilidade por organização do diretivo concorra com a responsabilidade do funcionário que executou a ação típica e até mesmo com a de outro diretor que também é organizacionalmente responsável por controlar o risco proibido criado pelo funcionário (supervisor, auditor interno, *compliance officer* etc.). Em tal caso, e em vista do sistema diferenciado de intervenção adotado pela maioria das legislações penais contemporâneas, também será necessário estabelecer os diferentes graus de responsabilidade dos agentes dependendo do nível do fato (autores ou partícipes).

B. A responsabilidade institucional: os delitos de infração de um dever

Além do rol geral de cidadão, existem os chamados róis especiais que têm origem em instituições sociais elementares que vinculam uma pessoa a outra de forma específica (família, confiança especial) ou a uma situação socialmente desejável (funções estatais)²⁰. Essas vinculações se manifestam por meio de relações de dever positivo (por exemplo, dever de custódia, dever de proteção, dever de assistência etc.), cuja violação dá origem aos chamados delitos de infração de dever²¹. Só poderá concorrer para esse tipo de delito aquele que está institucionalmente vinculado a um determinado status, não admitindo essa responsabilidade penal qualquer forma de quantificação²². A responsabilidade institucional para delitos cometidos dentro da empresa é determinada com base em um dever positivo atribuído à empresa. Entretanto, sua incapacidade delitiva obriga à transferência da responsabilidade institucional a seus diretores, o que é feito por meio da cláusula de “atuar no lugar do outro” ou diretamente pelo tipo penal da Parte Especial. Dessa forma, o diretor torna-se penalmente responsável pela violação de um dever positivo que, em princípio, deveria ter sido executado pela empresa, mas que foi transferido a ele por meio da relação de representação. Esse descumprimento do dever não requer o domínio do risco proibido, mas, sim, a possibilidade factual de cumprir com o dever. É irrelevante se tal incumprimento ocorre mediante uma ação ou omissão²³.

4 O caso específico dos delitos tributários

Os critérios de imputação que acabamos de explicar devem ser utilizados para determinar a responsabilidade penal dos diretores da empresa por delitos fiscais executados por outros membros individuais. Se essa imputação deve ser feita com base na responsabilidade organizacional ou na natureza institucional é uma questão que só pode ser respondida se previamente for esclarecido o que os delitos fiscais protegem e como as ações dos indivíduos estão ordenadas com vistas a essa proteção.

Dado que o Direito penal sempre chega tarde, pode-se dizer que os delitos tributários não protegem o patrimônio do Estado, nem a arrecadação tributária, mas sim a vigência da expectativa social de pagamento dos impostos legalmente estabelecidos. Nesse sentido, as penas não impedem o prejuízo do patrimônio do Estado ou a frustração da arrecadação estatal, mas restabelecem a expectativa normativa defraudada pelo

delito de que o Estado receberá os pagamentos gerados pelos diferentes impostos legalmente estabelecidos. A partir dessa expectativa normativa essencial do sistema econômico, os tipos penais definem as condutas que o defraudam gravemente e que, se realizadas, requerem uma sanção penal para manter sua vigência. Deve ficar claro que, em geral, não é a simples falta de pagamento de impostos que defrauda a expectativa protegida, mas é necessário um elemento mais grave, a saber, a fraude. Nesse sentido, o não pagamento total ou parcial de impostos é punível apenas quando são utilizados meios fraudulentos. Somente o comportamento fraudulento pode defraudar gravemente a expectativa normativa de conduta protegida e, portanto, merecer a imposição de uma pena para restaurar sua vigência social.

A. Os delitos tributários: delitos de domínio ou de infração de um dever?

Tendo determinado o que constitui o bem jurídico penalmente protegido pelos delitos tributários, o próximo passo é especificar, com base nos róis juridicamente relevantes, o conteúdo material da expectativa de conduta penalmente assegurada. Se for entendido que o fundamento dessa expectativa está em um dever positivo que recai sobre certos cidadãos com um rol especial (devedores tributários), então o delito fiscal será configurado como um delito de infração de dever. Para que o devedor tributário seja penalmente responsável, basta provar que ele infringiu o dever positivo de contribuição derivado de uma instituição social específica. Pelo contrário, se o descumprimento da obrigação tributária for concebida em termos de uma afetação da política arrecadatória do Estado por um ato organizacional fraudulento do cidadão, então a responsabilidade penal terá que ser determinada sob a lógica de um delito de domínio. A imputação penal será baseada no domínio de um risco que afeta de forma penalmente relevante os interesses econômicos do Estado na arrecadação tributária.

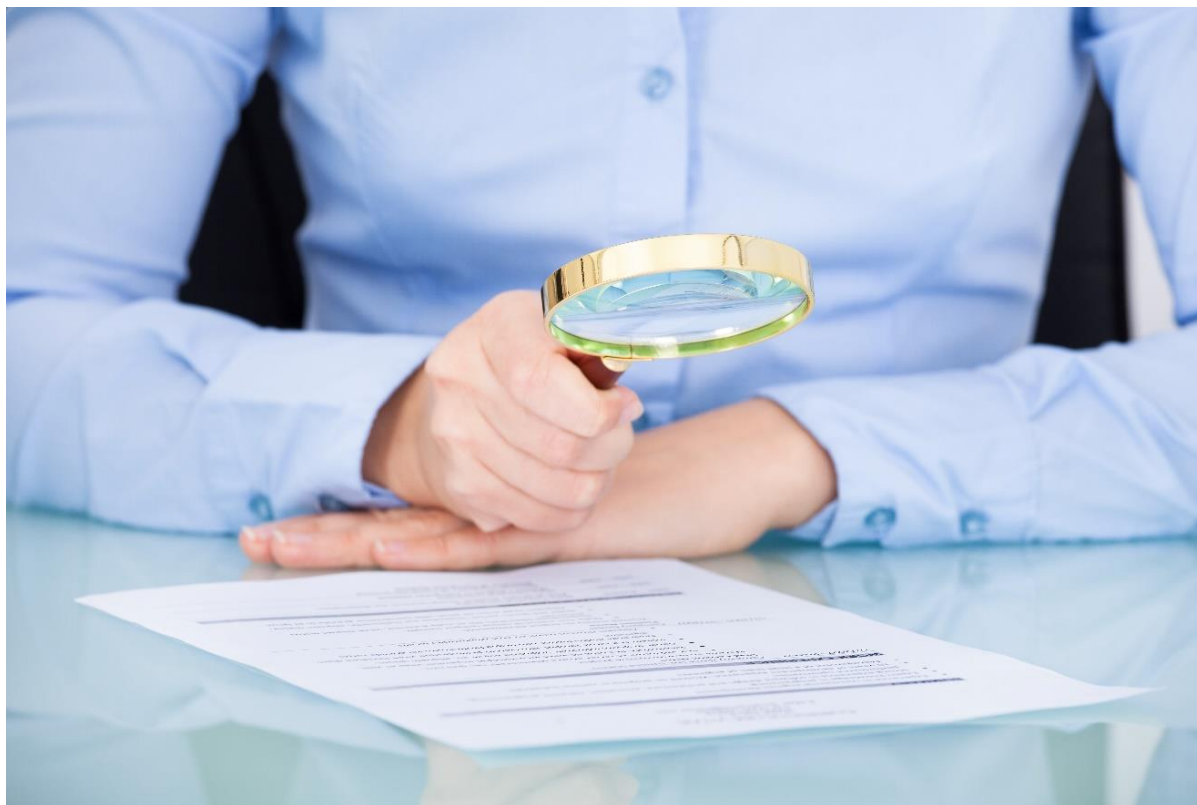
A fim de sustentar a lógica institucional nos delitos tributários, é necessário vincular institucionalmente o contribuinte à arrecadação tributária. Embora essa ligação possa ser mantida com relação aos impostos, não é possível fazê-la com relação a outros tributos, tais como taxas ou contribuições que estão justificadas por uma contraprestação ou benefício recebido pelo próprio contribuinte²⁴. Mesmo dentro dos mesmos impostos, a lógica institucional poderia ser aplicável a impostos como o imposto de renda por causa da instituição da solidariedade, mas existem outros impostos que se baseiam em razões econômicas como o imposto sobre transações bancárias, e que abertamente não respondem a um dever positivo de contribuir de forma solidária com os propósitos sociais do Estado. Por todas essas razões, o dever de pagar tributos não pode ser explicado de forma geral como uma obrigação de natureza institucional, mas, sim, como um conjunto de encargos impostos pelo Estado para fins de arrecadação, como parte do exercício da liberdade de organização econômica.

Pelo que acaba de ser dito, pode-se concluir que delitos tributários são, em geral, delitos de domínio²⁵, onde não basta infringir o dever de pagar tributos, mas que resulta necessário atribuir ao autor um ato de organização fraudulenta para não realizar tal pagamento. Apesar da natureza geral da afirmação supra, resulta necessário determinar algumas nuances. Junto com a obrigação de não se organizar fraudulentamente para deixar de pagar os tributos, existem também certos deveres especiais que constituem posições institucionais específicas que poderiam dar origem a delitos de infração de dever.

Um exemplo claro é o delito tributário de não entrega de retenções ou outros valores cobrados do consumidor²⁶, que é uma forma específica de fraude fiscal (Artigo 2 apartado b, da Lei Tributária Penal Peruana). Esse delito se baseia no descumprimento de um dever de entrega de tributos imposto aos agentes de retenção ou de arrecadação. O fundamento para esse dever específico é claramente de natureza institucional, concretamente, o cumprimento do propósito estatal de arrecadação tributária. De fato, o Estado, por razões evidentes de necessidade, atribui a certos indivíduos particulares deveres de retenção,

A posição de garante de diretores em delitos tributários cometidos por outros membros da empresa

arrecadação e entrega de tributos, incorporando-os, assim, a seu sistema de arrecadação. Desde esse ponto de vista, a conduta dos agentes de não entregar os tributos realizada pelos agentes de retenção ou arrecadação constitui uma violação de uma competência institucional.



B. A responsabilidade dos diretores com relação ao delito tributário cometido por outros membros da empresa

O que foi dito até agora nos permite responder à questão de quando o diretor é penalmente responsável pelo delito fiscal cometido por um membro individual da empresa.

a. Responsabilidade por organização

No caso de uma responsabilidade por organização, o diretor será responsável se o risco de delito fiscal realmente ocorreu como resultado da gestão do seu âmbito de organização dentro da empresa. Portanto, é necessário determinar se a lesão proveniente da empresa em relação à arrecadação de tributos pode ser reconduzida até a esfera organizacional atribuída ao diretor, independentemente da sua execução direta do comportamento lesivo, ou não. Por exemplo, a defraudação tributária cometida por meio de uma declaração juramentada de renda com informações falsas é sem dúvida possível de ser reconduzida ao âmbito organizacional do diretivo que faz, autoriza ou permite que a declaração seja feita. Essa regra geral tem algumas particularidades em certos casos problemáticos. Vejamos os mais importantes.

a.1. Delegação

Em princípio, a gestão das obrigações tributária da empresa é de responsabilidade dos dirigentes. Entretanto, essa administração é geralmente delegada a outros membros da empresa, muitas vezes contadores externos ou um departamento interno especializado de contabilidade. O que está em questão é se cabe atribuir responsabilidade penal ao diretor que delega a gestão da parte tributária por delitos tributários que o delegado comete no exercício das funções delegadas. Se for aceito que o delegante seja liberado da

responsabilidade simplesmente por causa da delegação, observa-se que isso poderia levar à consolidação da chamada “irresponsabilidade organizada” no âmbito da empresa²⁷. Se, por outro lado, se afirmasse que a delegação não leva a uma liberação das áreas de responsabilidade, tal mecanismo de compartilhamento de trabalho não só perderia seu sentido, como também aumentaria sem razão as exigências de controle dos diretores sobre seus funcionários²⁸. Diante dessa situação, a solução deve necessariamente ser um meio-termo, ou seja, negando a liberação da responsabilidade dos diretores que delegaram, mas sem manter a responsabilidade total do delegante pelas deficiências organizacionais do delegado²⁹.

A primeira coisa que deve ser notada aqui é que em qualquer atividade de administração existe um conjunto de funções não-delegáveis³⁰. Se a delegação feita pelo diretivo recair sobre funções não delegáveis, então uma delegação de fato não terá qualquer efeito de exoneração da responsabilidade penal, no caso da realização de um delito por parte da pessoa que assumiu a gestão material do âmbito que não deveria ter sido delegado. Entre os âmbitos não delegáveis de caráter tributário a nível de direção, estão, por exemplo, o dever de declarar a renda tributável³¹, de modo que a delegação fática desse aspecto não pode exonerar a responsabilidade penal do diretor. Se for uma questão do âmbito de administração tributária que pode ser delegada, então a delegação poderá exonerar a responsabilidade penal do diretivo delegante. Para que a delegação de funções delegáveis produza uma transferência válida do âmbito da responsabilidade penal para o delegado, certas condições devem ser cumpridas. Em primeiro lugar, a delegação deve ser exata, especial e temporalmente limitada, de modo que delegações genéricas, difusas ou indefinidas não serão válidas³². Em segundo lugar, a delegação deve corresponder às necessidades da organização empresarial, portanto, a empresa deve ter um certo tamanho e complexidade que a tornem razoável³³. Também é necessário que a delegação tenha um certo nível de publicidade, para que resulte claro para terceiros que ocorreu uma transferência de funções de direção³⁴. Finalmente, aquele que delega deve colocar o delegado em condições de efetivamente exercer as funções transferidas, de modo que uma delegação formal não pode ser aceita sem a possibilidade material de exercer as funções delegadas³⁵.

Uma delegação válida de funções pelo diretivo não o exime de qualquer responsabilidade penal. O delegante mantém seus deveres residuais, cuja infração o torna penalmente responsável pelo que o delegado faz. De maneira concreta: o delegante tem o dever de reassumir as funções delegadas no caso em que o delegado deixe a organização, esteja comprovadamente sobrecarregado³⁶ ou se, posteriormente, se mostrar incapaz de desempenhar as funções delegadas adequadamente (dever de intervenção)³⁷. Por outro lado, a competência organizacional permanece com o delegante quando ele escolheu conscientemente um delegado incapaz de cumprir com as tarefas que lhe foram confiadas (dever de seleção³⁸) ou não lhe fornece os meios necessários (dever de provisão de meios³⁹) ou as instruções suficientes para executar suas funções adequadamente (dever de instrução⁴⁰). A infração de qualquer um desses deveres residuais torna o diretor delegante responsável como o autor da infração fiscal cometida pelo delegado⁴¹.

O delegante também tem o dever residual de monitorar o correto desempenho do delegado⁴². Se ele não puder fazê-lo pessoalmente devido à necessidade de conhecimento técnico, ele deve utilizar um especialista externo para realizar esse controle⁴³. Em contraste com os outros deveres residuais, o descumprimento do dever de vigilância favorece apenas a configuração delitiva da esfera de organização do delegado, que mantém a responsabilidade primária pelo delito realizado⁴⁴. Por esse motivo, o grau de culpabilidade pelo descumprimento desse dever pode justificar uma responsabilidade penal do delegante apenas na qualidade de partícipe⁴⁵.

a.2. Os delitos tributários cometidos por outros diretores

Nas estruturas empresariais modernas é comum que a direção das empresas não seja reduzida a um único

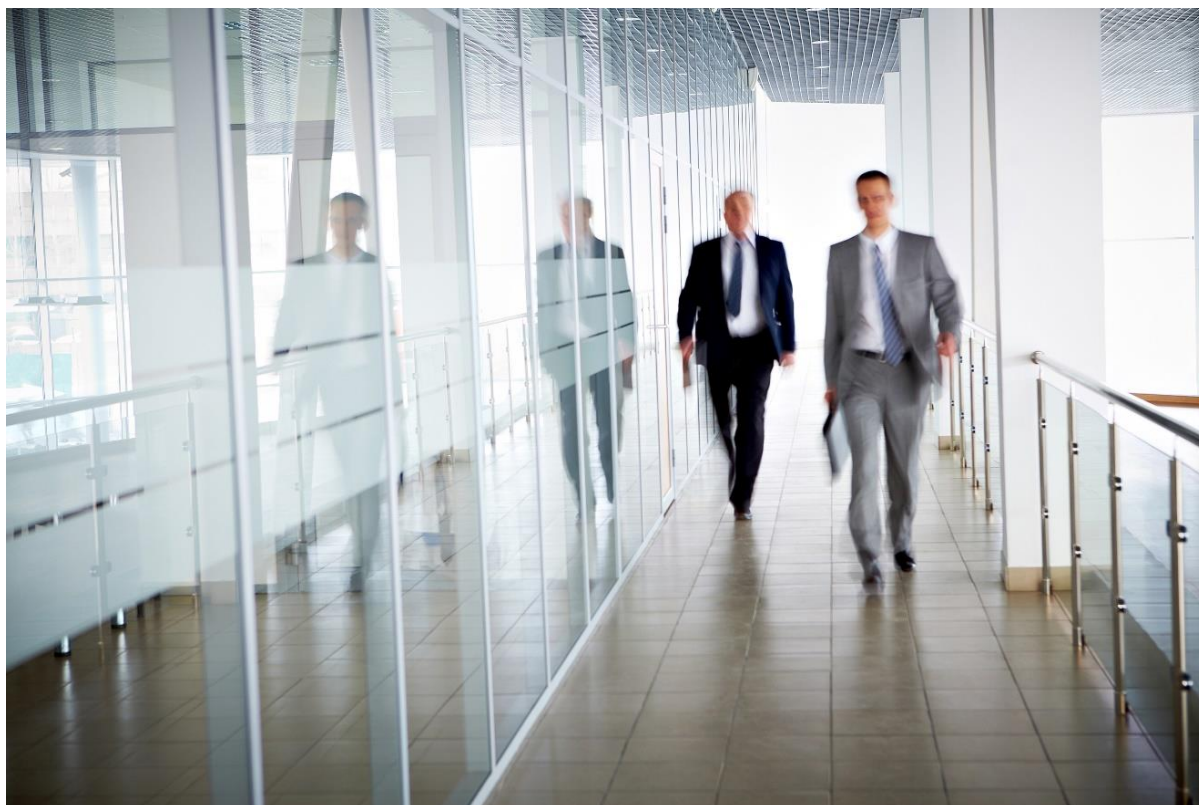
A posição de garante de diretores em delitos tributários cometidos por outros membros da empresa

superior hierárquico, mas que a administração assuma certas características sem hierarquias. Nesse sentido, pode ser que a um dos diretores seja atribuída a gestão das obrigações tributárias da empresa e aos outros a gestão de outros âmbitos da administração da empresa. A existência de diretores em um nível de coordenação absoluta levanta a questão jurídico-penal de se um gerente é penalmente responsável – e, em caso afirmativo, até que ponto – pela infração penal cometida pelo diretor responsável pelas questões tributárias com quem coordena a administração da empresa.

O ponto de partida é que não há nenhum dever de vigilância entre os diretores⁴⁶. Se um diretor tomar conhecimento de que a pessoa encarregada de administrar a parte tributária da empresa está agindo ilícitamente e não faz nada para impedi-lo, ao primeiro não poderá se responsabilizar penalmente pelo delito tributário cometido integralmente pelo segundo. Não haverá sequer um dever de denúncia, punível como delito de omissão, pois sua posição não lhe atribui um dever geral de detectar irregularidades dentro da empresa, como seria o caso, pelo contrário, dos órgãos de controle interno. Ele só é penalmente responsável se houver uma comissão conjunta do fato punível, na qual ele não pode invocar o princípio da confiança no correto desempenho do diretor que gere a parte tributária.

a.3. Os delitos tributários cometidos por subordinados

Se o delito tributário cometido por um subordinado é a materialização de um risco proibido criado no âmbito organizacional administrado pelo diretor, não deveria ser muito difícil atribuir ao diretor a infração cometida por seu subordinado. Normativamente, não é importante que o diretivo não tenha participado da execução do delito, mas apenas que o controle do risco penalmente relevante seja atribuído ao seu âmbito de organização. Se um subordinado interveio na criação do risco, isso não é essencial para que a imputação penal seja feita contra ele. O delito não pertence normativamente ao subordinado, mas ao diretor⁴⁷, de modo que os serviços do primeiro farão parte da esfera de organização do segundo. De acordo com essas ideias, mesmo que o delito tenha sido realmente cometido por um funcionário, a responsabilidade penal será assumida pelo diretivo como autor⁴⁸. A atuação responsável do subordinado não diminui o status de autor direto do diretor.



Existe a possibilidade de que o fato realizado pelo funcionário não corresponda à organização criada pelo diretor, de modo que não é possível falar de aspectos que fazem parte do âmbito de organização deste último⁴⁹. Só se pode falar em responsabilidade penal do diretor se ele não tiver cumprido seu dever de vigilância sobre seus funcionários⁵⁰ ou se tiver configurado seu âmbito de gestão de modo que favoreça a realização de delitos por parte dos funcionários⁵¹. Nesses casos, não é que o funcionário configura a esfera de organização do diretor, mas sim que ambos realizam em conjunto uma organização defeituosa. Entretanto, é claro que a contribuição do diretor não é suficientemente relevante em termos organizacionais para dar origem a uma autoria, de modo que sua responsabilidade penal deve ser a título de partícipe⁵².

Em relação ao dever do diretor de monitorar as atuações de seus subordinados, a discussão doutrinária atual vinculou a observância desse dever ao chamado sistema de cumprimento normativo (*compliance*). A ideia de partida é a de que os gerentes da empresa não são obrigados penalmente a estabelecer um sistema de cumprimento normativo, mas, sim, evitar que os riscos criados pela atividade empresarial conduzam a atos delitivos. Essa afirmação, entretanto, não coloca em dúvida se a implementação de um programa de cumprimento normativo idôneo é uma forma adequada de cumprir com o dever retromencionado. Sob estas considerações, se um delito tributário for cometido dentro da empresa, o fato de a empresa ter um programa de *compliance* fiscal em vigor tornará possível argumentar que a situação de infração da norma penal escapou à possibilidade de controle dos diretores da empresa e, portanto, não haverá condições suficientes para considerá-los penalmente responsáveis. Em termos dogmáticos, o efeito da exoneração de responsabilidade penal do *compliance* pode ser localizado na esfera da imputação objetiva, especificamente na criação do risco penalmente relevante. A incorporação do *criminal compliance* faz com que o risco de que um delito possa ser cometido dentro da organização empresarial seja qualificado, em relação ao diretor, como um risco permitido ou tolerado⁵³.

C A concorrência institucional

A competência institucional do dirigente por um delito tributário cometido por outro membro da empresa é determinada a partir da existência de uma instituição social específica que lhe impõe um dever positivo, cuja infração sustenta o injusto penal. Como mencionado supra, um exemplo de delito tributário de infração de um dever é o delito de não entrega de tributos cobrados ou retidos. Embora a obrigação tributária original recaia sobre a empresa legalmente constituída como agente de cobrança ou retenção de tributos, sua incapacidade delitiva significa que o cumprimento do dever institucional recai sobre seu representante. Por meio da relação de representação, o dever de entrega dos impostos recolhidos ou retidos pela empresa é transferido para o representante, que deve ser responsabilizado penalmente se não forem entregues às autoridades fiscais, mesmo que a tarefa de fazê-lo possa recair internamente sobre outros membros da empresa (contadores, advogados etc.). Para imputar responsabilidade penal, basta verificar a capacidade do representante da empresa e a possibilidade de ter cumprido o dever de entrega dos tributos cobrados ou retidos.

O fato de a responsabilidade institucional estar baseada no status especial do contribuinte também traz como consequência que em muitos casos o membro da empresa que executa diretamente o delito tributário não possa ser responsabilizado penalmente porque não reúne a qualidade especial requerida pelo tipo penal. Além disso, em uma teoria estrita da infração de um dever, ele não seria sequer responsável como um partícipe, já que as regras gerais de intervenção delitiva são estruturadas com base na responsabilidade organizacional. A imposição de uma sanção penal só será possível se sua atuação concreta puder ser subsumida a um delito de domínio.

5 Conclusão

O diretor responderá pelo delito tributário executado por um membro individual da empresa em razão da

responsabilidade por organização ou pela infração de um dever positivo de natureza institucional. No primeiro caso, será necessário reconduzir a produção lesiva dentro do âmbito da organização, o que, dependendo da vinculação direta ou não com o risco, permitirá uma imputação como autor ou partícipe. No segundo caso, o dirigente deve ser um obrigado originário ou derivado de uma instituição social específica, recaindo a responsabilidade penal pelo delito tributário cometido se sua comissão teve lugar devido à infração do dever positivo imposto pela instituição correspondente. Essa infração o torna penalmente responsável como autor. Em ambos os casos, se o diretivo atuou ou se omitiu na realização do delito tributário, é um fato empírico normativamente irrelevante.

6 Bibliografia

ALESSANDRI. *Manuale di diritto penale dell' impresa*. 2. ed. Pedrazzi/Alessandri/Foffani/Seminara/Spagnolo, Bologna, 2000.

BACIGALUPO ZAPATER. «La posición de garante en el ejercicio de funciones de vigilancia en el ámbito empresarial», en CDJ: *La responsabilidad penal de las sociedades, actuaciones en nombre de otro, responsabilidad de los consejos de administración, responsabilidad de los subordinados*, VII, Madrid, 1994. p. 61 y ss.

BAJO/FEIJOO/GÓMEZ-JARA. *Tratado de la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Pamplona, 2012.

BATISTA GONZÁLEZ. «La responsabilidad penal de los órganos de la empresa», en *Derecho penal económico*, Bacigalupo Zapater (Dir.), Buenos Aires, 2000. p. 121 y ss.

BOCK. *Produktkriminalität und Unterlassen*, Aachen, 1997.

BOLEA BARDON. «Tendencias sobre autoría y participación en el ámbito de la criminalidad empresarial (especial referencia al concepto de autor en los delitos relativos al mercado y los consumidores)», *Derecho Penal del Estado Social y Democrático de Derecho*, Libro Homenaje a Santiago Mir Puig, Luzón Peña (dir.), Madrid, 2010. p. 755 y ss.

BOTTKE, «Täterschaft und Teilnahme im deutschen Wirtschaftsstrafrecht –de lege lata und de lege ferenda», *JuS* 2002. p. 320 y ss.

BOTTKE. «Criminalidad económica y Derecho criminal económico en la República Federal de Alemania», (trad. Arroyo Alfonso), *Revista penal* 4 (1999). p. 21 y ss.

BOTTKE. «Reform des Wirtschaftsstrafrechts der Bundesrepublik Deutschland», en *Deutsche Wiedervereinigung, Unternehmenskriminalität*, T. III, Köln, 1996. p. 73 y ss.

BOTTKE. *Haftung aus Nichtverhütung von Straftaten Untergebener in Wirtschaftsunternehmen de lege lata*, Berlin, 1994.

BRAMMSEN. «Unterlassungshaftung in formalen Organisationen», en *Individuelle Verantwortung und Beteiligungsverhältnisse bei Straftaten in bürokratischen Organisationen des Staates, der Wirtschaft und der Gesellschaft*, Amelung (Hrsg.), Sinzheim, 2000. p. 116 y ss.

BRAMMSEN. *Die Entstehungsvoraussetzungen der Garantenpflichten*, Berlin, 1986.

CARMONA. *Premesse a un corso di diritto penale dell'economía*, Milán, 2002.

CHOCLÁN MONTALVO. *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona, 2003.

COCA VILA. «¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?», en *Criminalidad de empresa y Compliance*, Silva Sánchez (Dir.), Barcelona, 2013. p. 43 y ss.

FEIJOO SÁNCHEZ. «Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial», *InDret* 2/2009. p. 1 y ss.

FEIJOO SÁNCHEZ. «Autoría y participación en organizaciones empresariales complejas», en *Gobierno Corporativo y Derecho Penal*, Bajo/Bacigalupo/Gómez-Jara (ed.), Madrid, 2008. p. 191 y ss.

FEIJOO SÁNCHEZ. *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, Madrid, 2007.

FRISCH. «Problemas fundamentales de la responsabilidad penal de los órganos de dirección de la empresa», (trad. Paredes Castañón), en *La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Mir Puig/Luzón Peña (Coord.), Barcelona, 1996. p. 125 y ss.

GARCÍA ARÁN. «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *I Congreso hispano-italiano de Derecho penal económico*, Martínez-Buján Pérez (Dir.), Universidad de Coruña, 1998. p. 45 y ss.

GARCÍA CAVERO. *Criminal Compliance*, Lima, 2014.

GARCÍA CAVERO. *Derecho penal económico*, Parte General, 3. ed., Lima, 2014.

GARCÍA CAVERO. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación*, Barcelona, 1999.

GIMBERNAT ORDEIG. «Unechte Unterlassung und Risikoerhöhung im Unternehmensstrafrecht», *Festschrift für Claus Roxin zum 70. Geburtstag*, Berlin, 2001. p. 661 y ss.

GÖHLER. «Zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Betriebsinhabers für die in seinem Betrieb begangenen Zuwiderhandlungen», *Festschrift für Dreher*, Berlin, 1977. p. 611 y ss.

GÓMEZ BENÍTEZ. *Curso de Derecho penal de los negocios a través de casos*, Madrid, 2001.

GÓMEZ MARTÍN. «La “actuación en lugar de otro” y la participación de extranei en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP», en *Estudios Penales en Homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, 2005. p. 421 y ss.

HEINE. *Die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen*, Baden-Baden, 1995.

HEINE. «Europäische Entwicklungen bei der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Wirtschaftsunternehmen und deren Führungskräften», *SchwZStr* 120 (2001). p. 23 y ss.

HILGERS. *Verantwortlichkeit von Führungskräften in Unternehmen für Handlungen ihrer Mitarbeiter*, Freiburg i.Br., 2000.

HOYER. *Die strafrechtliche Verantwortlichkeit innerhalb von Weisungsverhältnissen*, München, 1998.

ÍÑIGO CORROZA. *La responsabilidad penal del fabricante por defectos de sus productos*, Barcelona, 2001.

JAÉN VALLEJO. *Cuestiones actuales del Derecho penal económico*, Buenos Aires, 2004.

JAKOBS. *Derecho Penal*, PG, (trad. Cuello/Serrano), Madrid, 1997.

JAKOBS, «El caso del dominio del hecho: Una contribución a la normativización de los conceptos jurídicos», (trad. Cancio), en *El sistema funcionalista del Derecho penal*, Lima, 2000.

JAKOBS. «La normativización del Derecho penal en el ejemplo de la participación» (Cancio Meliá), en *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho penal y en la Criminología*, Madrid, 2001. p. 621 y ss.

JAKOBS. «La competencia por organización en el delito omisivo», (trad. Peñaranda Ramos), en *Estudios de Derecho penal*, Madrid, 1997. p. 347 y ss.

JESCHECK. *Leipziger Kommentar*, 11. Aufl., Berlin, 1992, § 13.

KNAUER. *Die Kollegialentscheidung im Strafrecht*, München, 2001.

KÖHLER. *Strafrecht*, AT, Berlin, 1997.

KUMMER. «Steuerstrafrecht», *HbWiStR*, Wabnitz/Janovsky (Hrsg.), 2. Aufl., 2004, 18.

LASCURAÍN SÁNCHEZ. «La prevención penal de los riesgos laborales: cinco preguntas», en *Estudios Penales en Homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, 2005. p. 565 y ss.

LASCURAÍN SÁNCHEZ. *La protección penal de la seguridad e higiene en el trabajo*, Madrid, 1994.

LASCURAÍN SÁNCHEZ. «Fundamento y límites del deber de garantía del empresario», en *Hacia un Derecho penal económico europeo*, Jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann, Madrid, 1995. p. 209 y ss.

LESCH. *Intervención delictiva e imputación objetiva*, (trad. Sánchez-Vera Gómez-Trelles), Bogotá, 1995.

MANSDÖRFER. *Zur Theorie des Wirtschaftsstrafrechts*, Heidelberg, 2011.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. *Derecho penal económico*, PG, Valencia, 1998.

MASCHKE. *Aufsichtspflichtverletzungen in Betrieben und Unternehmen*, Berlin, 1997.

MEINI MÉNDEZ. «Responsabilidad penal de los órganos de dirección de la empresa por comportamientos omisivos. El deber de garante del empresario frente a los hechos de cometidos por sus subordinados», *Revista Derecho* 52 (1998/9). p. 883 y ss.

NEUDECKER. *Die strafrechtliche Verantwortlichkeit der Mitglieder von Kollegialorganen*, Frankfurt a.M., 1995.

NIETO MARTIN. «Introducción al Derecho penal económico español», pro manuscrito.

NUÑEZ CASTAÑO. *Responsabilidad penal de la empresa*, Valencia, 2000.

PAREDES CASTAÑÓN. *El caso colza: responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos*, obra conjunta con Rodríguez Montañés, Valencia, 1995.

PEÑARANDA RAMOS. «Autoría y participación en la empresa», en *Cuestiones actuales del Derecho penal económico*, Serrano-Piedecabras/Demetrio Crespo (Dir.), Madrid, 2008. p. 161 y ss.

PÉREZ CEPEDA. «Criminalidad de empresa: problemas de autoría y participación», *Revista penal* 9 (2002). p. 109 y ss.

PÉREZ CEPEDA. *La responsabilidad de los administradores de sociedades: criterios de atribución*, Barcelona, 1997.

RANSIEK. *Unternehmensstrafrecht*, Heidelberg, 1996.

RODRÍGUEZ ESTÉVEZ. «¿Puede la responsabilidad penal del empresario fundamentarse en la dogmática de los delitos de “infracción de un deber”?», en *Los desafíos del Derecho penal en el siglo XXI*, Libro Homenaje al Prof. Dr. Günther Jakobs, Lima, 2005. p. 413 y s.

ROGALL. «Dogmatische und kriminalpolitische Probleme der Aufsichtspflichtverletzung in Betrieben und Unternehmen (§ 130 OWiG)», *ZStW* 98 (1986). p. 591 y ss.

RUDOLPHI. *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*, 6. Aufl., 1997, §§ 13.

Sánchez Vera, *Delito de infracción de deber y participación delictiva*, Madrid, 2002.

SCHMIDT-SALZER. *Produkthaftung*, I, 2. Aufl., Heidelberg 1988.

SCHÜNEMANN. «Unzulänglichkeiten des Fahrlässigkeitsdelikts in der modernen Industriegesellschaft», *Gedächtnisschrift für Meurer*, Berlin, 2002, p. 43 y ss.

SCHÜNEMANN. «Las prescripciones sobre la autoría en la Ley boliviana sobre la base de las modificaciones al Código penal de 10 de marzo de 1997 y sus consecuencias para la responsabilidad de los órganos de las empresas – ¿un modelo para latinoamérica?», (trad. Sacher), en *Estudios de Derecho penal económico*, Mir y otros (Coord.), Caracas, 2002. p. 223 y ss.

SCHÜNEMANN «Die Unterlassungsdelikte und die strafrechtliche Verantwortlichkeit für Unterlassungen», *ZStW* 96 (1984).

SCHÜNEMANN. «Cuestiones básicas de dogmática penal y política criminal acerca de la criminalidad de la empresa», (trad. Brückner/Lascuraín), *ADPCP* 1988, p. 529 y ss.

SCHÜNEMANN. *Unternehmenskriminalität und Strafrecht*, Berlin, 1979.

SEELMANN. «Punibilidad de la empresa: Causas, paradojas y consecuencias», (trad. García Caveró), en *La responsabilidad penal de las personas jurídicas, órganos y representantes*, García Caveró (Coord.), Mendoza, 2004. p. 25 y ss.

SEELMANN. *Nomos-Kommentar zum StGB*, Baden-Baden, 1995, § 13.

SILVA SÁNCHEZ, «Deberes de vigilancia y *compliance* empresarial», en *Compliance y teoría del Derecho penal*, Kuhlen/Montiel/Ortiz de Urbina (eds.), Madrid, 2013. p. 79 y ss.

SILVA SÁNCHEZ. «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español», en *Criminalidad de empresa y Compliance*, Silva Sánchez (dir.), Barcelona, 2013. p. 15 y ss.

SILVA SÁNCHEZ. «Deberes de los miembros de un consejo de administración (a propósito de la STS núm. 234/2010 (Sala de lo Penal) de 11 de marzo)», *Indret* 2 (2011).

SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, 2005.

SILVA SÁNCHEZ. «Criterios de asignación de responsabilidad en estructuras jerárquicas», *CDJ: Empresa y delito en el nuevo Código penal*, Madrid, 1997.

SILVA SÁNCHEZ. «La responsabilidad penal de la empresa y de sus órganos en Derecho español», en *Fundamentos de un sistema europeo del Derecho penal*, Silva Sánchez (ed.), Barcelona, 1995.

TERRADILLOS BASOCO. *Derecho penal de la empresa*, Valladolid, 1995.

THIEMANN. *Aufsichtspflichtverletzung in Betrieben und Unternehmen*, Bochum, 1976.

TIEDEMANN. *Wirtschaftsstrafrecht. Einführung und Allgemeiner Teil mit wichtigen Rechtstexten*, 3. Aufl., Köln, 2010.

TIEDEMANN. «La regulación de la autoría y la participación en el Derecho penal europeo: Estado de la cuestión, tendencia de armonización y propuestas de modelo», (trad. Cancio), *Revista Penal* 5 (2000), p. 90 y ss.

TIEDEMANN. «Sollen einzelne Kartellrechtsverstöße – einschließlich typisierungsfähiger Fälle aus dem Bereich der Mißbrauchsaufsicht – unter Strafdrohung gestellt werden», en *Tagungsberichte der Sachverständigenkommission zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität*, Tomo 10, anexo I, Bonn 1976, p. 207 y ss.

VAN WEEZEL. *Delitos tributarios*, Santiago de Chile, 2007.

VEST. «Die strafrechtliche Garantenpflicht des Geschäftsherrn», *SchwZStr* 105 (1988), p. 300 y ss.

VOGEL. «La responsabilidad penal por el producto en Alemania: Situación actual y perspectivas de futuro», (trad. Nieto Martín), *Revista penal* 8 (2001), p. 97 y ss.

WALTER. *Die Pflichten des Geschäftsherrn im Strafrecht*, Frankfurt a.M., 2000.

WOLFF-RESKE. *Berufsbedingtes Verhalten als Problem mittelbarer Erfolgsverursachung*, Baden-Baden, 1995.

1 .Resumo realizado pelos tradutores para atender as exigências da Revista.

2 .Texto originariamente publicado sob o título: “La posición de garantía del directivo por delitos tributarios cometidos por otros miembros de la empresa”, traducido ao português pela Prof. Luiza Borges Terra e Prof. Luis Ricardo de Oliveira Dantas.

3 .Vid., com mais detalhes, GARCÍA CAVERO, *Derecho penal económico*, Parte General, p. 570 e ss.

4 .Vid., a respeito, THIEMANN, *Aufsichtspflichtverletzung*, p. 12 e ss.; GÖHLER, *FS-Dreher*, p. 611 e ss.

5 .Vid., assim desde um princípio, THIEMANN, *Aufsichtspflichtverletzung*, p. 13 e ss.; GÖHLER, *FS-Dreher*, p. 619; Tiedemann, em *Tagungsberichte* 10, I, p. 207; SCHÜNEMANN, em *Estudios*, Mir y otros (Coord.), p. 237; BACIGALUPO ZAPATER, em CDJ: *La responsabilidad penal de las sociedades*, p. 66.

6 .Vid., assim, com distintas matizes, THIEMANN, *Aufsichtspflichtverletzung*, p. 15; GÖHLER, *FS-Dreher*, p. 620

e s.; BRAMMSEN, *Die Entstehungsvoraussetzungen*, p. 272; ROGALL, *ZStW* 98 (1986), p. 614; HEINE, *Verantwortlichkeit*, p. 116; MASCHKE, *Aufsichtspflichtverletzungen*, p. 16.

7 .Vid., SEELMANN, *NK* § 13, n.m. 131; BOCK, *Produktkriminalität*, p. 128 e ss.; KÖHLER, *Strafrecht*, AT, p. 223; LASCURAÍN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 212. Rejeita essa possibilidade, THIEMANN, *Aufsichtspflichtverletzung*, p. 16, na medida em que, pelo contrário, entende a ingerência como um comportamento prévio juridicamente desaprovado. Por sua parte, HILGERS, *Verantwortlichkeit*, pp. 135 e ss.; 152, recorre à ideia do comportamento precedente, mas não só como perigoso, mas também como assunção de responsabilidade.

8 .Nesse sentido, THIEMANN, *Aufsichtspflichtverletzung*, p. 17; SCHÜNEMANN, *Unternehmenskriminalität*, p. 101 y ss.; O Mesmo, *ZSTW* 96 (1984), p. 310; o Mesmo, *GS-MEURER*, p. 50 e s.; ROGALL, *ZStW* 98 (1986), p. 618; BACIGALUPO ZAPATER, em CDJ: *La responsabilidad penal de las sociedades*, p. 75; BATISTA GONZÁLEZ, em *Derecho penal económico*, Bacigalupo Zapater (Dir.), p. 125; MEINI MÉNDEZ, *Revista Derecho* 52 (1998/9), p. 903.

9 .Vid., com matizes próprias, JESCHECK, *LK* § 13, n.m. 45; RUDOLPHI, *SK* § 13, n.m. 32, 35; VEST, *SchwZStr* 105 (1988), p. 300 e ss.; WOLFF-RESKE, *Verhalten*, p. 171 e s.; HEINE, *Verantwortlichkeit*, p. 118; o Mesmo, *SchwZStr* 119 (2001), p. 32; MASCHKE, *Aufsichtspflichtverletzungen*, p. 16; RANSIEK, *Unternehmenstrafrecht*, p. 33 e ss.; Bottke, *Haftung*, p. 25 e ss.; O Mesmo, em *Deutsche Wiedervereinigung*, T. III, p. 89; HOYER, *Verantwortlichkeit*, p. 32; WALTER, *Pflichten*, p. 143 e s.; BRAMMSEN, em *Individuelle Verantwortung*, Amelung (Hrsg.), p. 125 e s.; TERRADILLOS BASOCO, *Derecho penal de la empresa*, p. 40; NUÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal*, p. 48. Aceitam essa possibilidade de fundamentação em determinados casos, JAKOBS, *Derecho Penal*, PG, Apdo 29, n.m. 36; LASCURAÍN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 213; GIMBERNAT ORDEIG, *FS-Roxin*, p. 661.

10 .Assim, FEIJOO SÁNCHEZ, *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, p. 179.

11 .Vid., JAKOBS, *Derecho Penal*, PG, Apdo 21, n.m. 3; LESCH, *Intervención delictiva*, p. 67 e s.

12 .Vid., nesse sentido, SCHMIDT-SALZER, *Produkthaftung*, I, p. 111. Limita consideravelmente o princípio da concorrência global dos diretores, NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 39 e ss. Por sua vez, SILVA SÁNCHEZ, em *Fundamentos*, Silva Sánchez (ed.), p. 371, põe em destaque que “não é possível afirmar que todos os diretores respondam por omissão nos delitos cometidos na empresa”. A jurisprudência alemã admite uma responsabilidade global somente no caso de emergências, como no caso de retirada de um produto defeituoso [vid., sobre isso, VOGEL, *Revista penal* 8 (2001), p. 97].

13 .ASÍ, Mansdörfer, *Zur Theorie*, p. 317.

14 .Faz menção, nesse sentido, a uma atomização da tomada de decisões na empresa, GARCÍA ARÁN, em *Congreso*, Martínez-Buján Pérez (dir.), p. 45.

15 .Vid., assim, RANSIEK, *Unternehmensstrafrecht*, p. 43 e ss., com relação ao famoso caso do pulverizador para o couro.

16 .Vid., sobre essa possibilidade, certamente inusual, de responsabilidade dos diretores, FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 103; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico*, PG, p. 206.

17 .Vid., FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 105 e ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico*, PG, p. 506 e s.

18 .Vid., com mais detalhe, FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), pp. 115, 117 e ss.

19 .Vid., GARCÍA CAVERO, *Criminal Compliance*, p. 100 e ss.

20 .Vid., JAKOBS, em *El sistema funcionalista del Derecho penal*, p. 193.

21 .Vid., JAKOBS, *Derecho Penal*, PG, Apdo 21, n.m. 2.

22 .ASÍ, Sánchez Vera, *Delito de infracción de deber*, p. 39.

23 .Sobre essa irrelevância também nos delitos de infração de um dever, vid., JAKOBS, em *Estudios*, p. 362 e s.

24 .Nesse sentido, por exemplo, KUMMER, *HbWiStR*, Wabnitz/Janovsky (Hrsg.), 2. Aufl., 18, n.m. 7, indica que no Direito tributário reina fundamentalmente a liberdade de configuração.

25 .Nessa perspectiva, no Direito penal espanhol, CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores*, p. 173. Por sua vez, SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario*, p. 71, assume uma posição intermediária, na qual adiciona ao critério da organização a infração de um dever institucional. Criticamente ante uma posição intermediária, FEIJOO SÁNCHEZ, *InDret* 2/2009, p. 20. No Direito penal chileno considera aplicável a lógica do domínio, VAN WEEZEL, *Delitos tributarios*, p. 17 e s.

26 .Nota do tradutor: No Brasil a política tributária é diferente da peruana, sendo vários os impostos que podem ser cobrados ao longo da cadeia de produção, como o IPI, imposto federal relativo a produtos industrializados, entre outros.

27 .Vid., NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 144; HEINE, *Verantwortlichkeit*, p. 42.

28 .Vid., assim, LASCURAIN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 222.

29 .Nesse sentido, fala de uma responsabilidade residual do delegante, SILVA SÁNCHEZ, em *Empresa y delito*, p. 15 e s.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico*, PG, p. 508 e s.; NUÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal*, p. 200; GÓMEZ MARTÍN, *LH-Cobo del Rosal*, p. 422. Por sua vez, ALESSANDRI, *Manuale*, p. 74; CARMONA, *Premesse*, p. 240, indicam que a delegação altera as responsabilidades do delegante: “Se pasa do cumprimento em primeira pessoa ao dever de controlar o cumprimento do confiado a outro”. De uma cotitularidade da custódia falam Schünemann, *ADPCP* 1988, p. 536 e ss.; e LASCUARÍN SÁNCHEZ, *LH-Cobo del Rosal*, p. 577.

30 .Vid., GÓMEZ BENÍTEZ, *Curso de Derecho penal*, pp. 93 e 95.

31 .Vid., TIEDEMANN, *Revista Penal* 5 (2000), p. 97; PÉREZ CEPEDA, *Revista Penal* 9 (2002), p. 110.

32 .ASÍ, Tiedemann, *Revista Penal* 5 (2000), p. 97; El Mismo, *Einführung*, § 4, n.m. 239.

33 .Vid., PÉREZ CEPEDA, *Revista Penal* 9 (2002), p. 110.

34 .Sendo destacado como uma exigência procedente da jurisprudência francesa, PÉREZ CEPEDA, *Revista Penal* 9 (2002), p. 110.

35 .Vid., TIEDEMANN, *Revista Penal* 5 (2000), p. 97.

36 .Vid., nesse sentido, NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 144.

37 .Vid., assim, NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 148 y s.

38 .Sobre o dever de seleção, vid., de maneira mais detalhada, NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 145 e s.; FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), pp. 107 e 121; TIEDEMANN, *Revista Penal* 5 (2000), p. 97; SILVA SÁNCHEZ, em *Empresa y delito*, p. 17; LASCURÁIN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 221; O Mesmo, *LH-Cobo del Rosal*, p. 577 e ss.; ALESSANDRI, *Manuale*, p. 76; BATISTA GONZÁLEZ, em *Derecho penal económico*, BACIGALUPO ZAPATER (Dir.), p. 130; MEINI MÉNDEZ, *Revista Derecho* 52 (1998/9), p. 908; RODRÍGUEZ ESTÉVEZ, *LH-Jakobs* (Perú), p. 433.

39 .Vid., SILVA SÁNCHEZ, em *Empresa y delito*, p. 19 e s.; MEINI MÉNDEZ, *Revista Derecho* 52 (1998/9), p. 908; LASCUARÍN SÁNCHEZ, *LH-Cobo del Rosal*, p. 578.

40 .Vid., sobre isso, NEUDECKER, *Verantwortlichkeit*, p. 146; FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 121; LASCURÁIN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 219 e s.

41 .De maneira semelhante, com a ideia de uma retenção da competência jurídica, SILVA SÁNCHEZ, em *Compliance y teoría del Derecho penal*, Kuhlen/Montiel/Ortiz de Urbina (eds.), p. 92. Por sua vez, PÉREZ CEPEDA, *Revista Penal* 9 (2002), p. 111, admite uma responsabilidade como autor ou partícipe em função da responsabilidade do delegado.

42 .Sobre os deveres de vigilância sobre os delegados, LASCURÁIN SÁNCHEZ, *La protección penal*, p. 272 e ss.; SILVA SÁNCHEZ, em *Empresa y delito*, p. 17 e ss.; ALESSANDRI, *Manuale*, p. 77 e ss.; NUÑEZ CASTAÑO, *Responsabilidad penal*, pp. 52 e 201; MEINI MÉNDEZ, *Revista Derecho* 52 (1998/9), p. 908. Contrário a um dever de vigilância genérico, PÉREZ CEPEDA, *Revista penal* 9 (2002), p. 112.

43 .ASÍ, Mansdörfer, *Zur Theorie*, p. 318.

44 .Afirma a responsabilidade do delegante nesses casos, mas sem precisar o grau de intervenção, FRISCH, *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 121.

45 .Nesse sentido, SILVA SÁNCHEZ, *Empresa y delito*, p. 17 e s.; O Mesmo, em *Compliance y teoría del Derecho penal*, Kuhlen/Montiel/Ortiz de Urbina (eds.), p. 92; GARCÍA CAVERO, *La responsabilidad penal*, p. 105; IÑIGO CORROZA, *La responsabilidad*, p. 271; BOLEA BARDÓN, *LH-Mir Puig*, p. 767. Indica também que o descumprimento de deveres de vigilância configura normalmente uma participação omissiva, PAREDES CASTAÑÓN, *El caso colza*, pp. 154 e s., 191. Por sua vez, LASCURAÍN SÁNCHEZ, em *Hacia un Derecho penal*, p. 223, reconhece esse menor domínio do diretor delegante, mas por considerações criminológicas parece não aceitar uma responsabilidade penal só por participação. Nessa última direção parece ir também a exposição de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico*, PG, p. 510.

46 .Destaca SILVA SÁNCHEZ, *InDret 2* (2011), p. 5; O Mesmo, em *Compliance y teoría del Derecho penal*, Kuhlen/Montiel/Ortiz de Urbina (eds.), p. 93 e s., que entre os diretores em uma relação horizontal não há um dever de vigilância.

47 .De modo semelhante, JAÉN VALLEJO, *Cuestiones actuales*, p. 40; PEÑARANDA RAMOS, em *Cuestiones actuales del Derecho penal económico*, Serrano-Piedecabras/Demetrio Crespo (Dir.), p. 182.

48 .BOTTKE, *JuS 2002*, p. 322, reconhece somente uma autoria direta quando o funcionário é utilizado como um objeto. Por sua vez, JAKOBS, *Modernas tendencias*, p. 634 e ss., é muito mais extensivo, pois considera autoria direta disfarçada os casos de responsabilidade primária pelo comportamento irresponsável de outro. Consideram, sim, uma autoria mediata pelo domínio da organização RANSIEK, *Unternehmensstrafrecht*, p. 49; SEELMANN, em *La responsabilidad penal de la persona jurídica*, García Cervero (Coord.), p. 29; KNAEUR, *Die Kollegialentscheidung*, p. 75 e ss.; HILGERS, *Verantwortlichkeit*, p. 108 e ss.; BOTTKE, *JuS 2002*, p. 321 e s.; O Mesmo, *Revista penal 4* (1999), p. 24 e ss.; PÉREZ CEPEDA, *La responsabilidad*, p. 183 e s. Com dúvidas frente à existência de tal domínio em grandes empresas, HEINE, *SchwZStr 119* (2001), p. 30.

49 .Vid., nesse sentido, FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 107 e s. No mesmo sentido, NIETO MARTÍN, *pro manuscripto*, p. 10, indica que “o risco a controlar ou o bem a salvaguardar deve estar dentro do específico âmbito de responsabilidade que cada diretor tenha atribuído no interior da empresa”.

50 .Sobre o dever de vigilância com relação aos trabalhadores de níveis inferiores, SCHMID, *SchwZStr 105* (1988), p. 178; FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 117 e ss. Destaca que a possibilidade de alegar a vigência do princípio da confiança por parte do diretivo sobre a atuação de seus subordinados resulta muito mais reduzida, FEIJOO SÁNCHEZ, em *Gobierno Corporativo y Derecho Penal*, Bajo/Bacigalupo/Gómez-Jara (ed.), p. 205.

**A posição de garante de diretores em delitos tributários
cometidos por outros membros da empresa**

51 .Vid., assim, FRISCH, em *La responsabilidad penal*, Mir/Luzón (Coord.), p. 107, para o caso daquelas ações cujo sentido último está dirigido única e exclusivamente ao favorecimento de ações alheias delitivas.

52 .Vid., BOTTKE, *Revista penal* 4 (1999), p. 27, ainda que admita coautoria em caso de consenso.

53 .Vid., a relação do *criminal compliance* com a categoria do risco tolerado, Silva Sánchez, *Criminalidad de empresa y Compliance*, SILVA SÁNCHEZ (Dir.), p. 37; GÓMEZ-JARA DIEZ, em *Tratado*, p. 144; COCA VILA, em *Criminalidad de empresa y Compliance*, Silva Sánchez (Dir.), p. 66, na medida que os programas de cumprimento fossem sendo reproduzidos em uma pluralidade de empresas.