FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

NATASHA HOHLENWERGER FERREIRA DOS SANTOS

A RESPONSABILIDADE PENAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES NO ÂMBITO DO MERCADO DE CAPITAIS

Os pareceres de demonstrações contábeis sob a ótica da Lei 7.492/85

Projeto de pesquisa apresentado como requisito para aprovação no Mestrado Econômico da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

SÃO PAULO

2023

Sumário

1. Identificação e apresentação do problema a ser abordado na pesquisa 3

2. Breve introdução sobre a auditoria independente 6

2.1. Auditoria contábil 7

3. Premissas dogmáticas para a abordagem do problema do trabalho 9

3.1. Premissas em relação à participação 9

3.2. Premissas em relação à participação em crime próprio (como os da Lei 7492) 11

4. Tipo penais a serem analisados no trabalho 13

4.1. O artigo 10º, da Lei 7.492/86 13

4.2. O artigo 6º, da Lei 7.492/86 13

4.3. O artigo 177 do Código Penal (subsidiariamente, como opção para análise de concurso de crimes) 13

5. Casos 14

5.1. Caso 1 14

5.1.1. Variação 14

5.2. Caso 2 14

5.2.1. Variação 15

5.3. Caso 3 15

6. Conceitos e problemas que deverão ser analisados para resolução dos casos propostos (a serem divididos conforme a sugestão de sumário abaixo especificada) 15

6.1. As atribuições dos auditores independentes 15

6.2. A responsabilidade civil e administrativa dos auditores independentes 15

6.3. O dever de garante 16

6.4. Possibilidades de participação do auditor independente - análise dos conceitos de ação e omissão 16

7. Temas coadjuvantes que poderão ser abordados (a ser definido) 17

7.1. A lacuna de punibilidade do extraneus em crimes próprios cometidos por intraneus não qualificado 17

7.2. Concurso de crimes 17

7.3. Ações neutras 18

8. Proposta preliminar do roteiro para a abordagem do problema 19

9. Bibliografia (prévia) 20

1. Identificação e apresentação do problema a ser abordado na pesquisa

Em um ecossistema regulatório e financeiro, a veracidade, transparência e exatidão das informações, seja as divulgadas ao mercado ou as utilizadas internamente em uma companhia, vêm ganhando grande importância nos últimos anos.

Em tempos que ouvimos o termo "governança" repetidas vezes no ambiente empresarial, alguém que verifique e revise as informações contábeis, financeiras e de procedimentos internos produzidas pelas empresas reiteradamente, de forma independente e diligente, é peça indispensável para a integridade do ambiente de negócios brasileiro. Com isso, a figura do auditor independente ganha protagonismo especial.

Na prática, atualmente, grande parte das grandes corporações contratam empresas de auditoria externa para revisar e validar as informações e relatórios produzidos pelas mais diversas áreas. Para o presente trabalho, o foco será as auditorias contábeis, mas poder-se-ia citar adicionalmente a fiscal-tributária, ambiental, financeira, operacional, de qualidade e de sistemas.

Como de praxe, atividades que ficam em evidência atraem questionamentos da legalidade e limites de atuação, geralmente a envolver a judicialização de suas atividades. Vimos isso acontecer com o *compliance officer* e até com a própria advocacia, em torno de alguns temas mais sensíveis.

No Brasil, a responsabilidade civil dos auditores independentes já foi objeto de análise pelos Tribunais. Dois casos que podem ser citados para ilustração.

O primeiro deles, ora denominado "Caso MASP". Entre 2001 e 2004, o Museu de Arte Moderna de São Paulo ("Masp") contratou uma empresa de auditoria independente para ampliar o controle de quatro lojas abertas pelo museu para divulgação e comercialização de produtos. Em janeiro 2004, no entanto, foi identificado um déficit de R$ 190 mil nas contas do Masp. Neste contexto, a administração realizou uma auditoria interna na qual restou evidenciado que a inconsistência nas contas foi resultado de desvio feito por funcionária do próprio museu. Após detectar a fraude, o Masp notificou a empresa de

auditoria sobre a irregularidade, extinguindo o contrato de prestação de serviços e cobrando o valor desviado[1].

A disputa foi judicializada, tramitando por todas as instâncias que foram uníssonas em reconhecer que o dano não poderia ser imputado ao auditor, ao passo que o dano causado ao museu se deu estritamente pela conduta de sua funcionária. Já no Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do Recurso Especial nº 1.281.360 – SP (2011/0211773-2), o ministro relator consignou que: "[d]essa feita, para se constatar a responsabilidade civil subjetiva do auditor, em função de ato doloso ou culposo por ele praticado, há que se demonstrar não apenas o dano sofrido, mas também deve haver um nexo de causalidade com a emissão do parecer ou relatório de auditoria"[2].

O segundo caso é denominado "Caso KPMG". A ação foi proposta contra a KPMG por um investidor que investiu em ativos financeiros do banco BVA, que, logo depois, sofreu intervenção do Banco Central e teve sua liquidação extrajudicial e falência decretadas. O BVA foi auditado pela KPMG, que concluiu que as demonstrações financeiras eram saudáveis e emitiu pareceres de auditoria sem ressalvas. Entretanto, o investidor alegou que a KPMG, de forma dolosa, omitiu indícios de fraude que levaram à intervenção e à falência do banco. Neste contexto, o investidor iniciou procedimento judicial contra a KPMG, que alegou ser responsável pelos prejuízos que sofreu[3].

A demanda foi julgada procedente em primeira instância para condenar a KPMG a indenizar o investidor no valor de R$ 9,8 milhões. A sentença foi mantida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo em sede de apelação[4], tendo o voto vencedor registrado: "o conjunto de informações trazidas à lume nos autos revela a responsabilidade da auditoria pelo parecer falho e incapaz de cumprir o desiderato para o qual foi contratado, por não constatar inconsistências/evidências de distorções relevantes em desconformidade com a realidade apresentada quanto ao objeto, circunstância passível de ocasionar danos a terceiros". A demanda atualmente tramita no STJ, onde aguarda julgamento de agravo interno em recurso especial apresentado pela KPMG.

---

[1]Disponível em https://www.vidigalneto.com.br/artigos/auditoria-independente-seu-papel-e-responsabilidades, acesso em 05/11/2023.
[2]Ibidem
[3]Ibidem
[4] Processo nº 1046770-40.2014.8.26.0100

Há, ainda, diversos procedimentos administrativos sancionadores contra auditores independentes, que também serão mencionados no trabalho[5].

Percebe-se que os casos giram em torno de hipóteses em que os auditores, ao elaborar seus pareceres dentro de exercício de sua função omitiram/fraudaram ou não observaram deveres de cuidado em relação às informações constantes deles, ocasionando danos a terceiros.

Nesse cenário, o que pretende o trabalho a ser realizado é analisar a responsabilidade penal dos auditores independentes no âmbito do mercado de capitais, com o objetivo de responder o seguinte questionamento:

Sob quais pressupostos a conclusão de um parecer de auditoria independente sobre demonstrações financeiras poderá ser considerada participação em ilícito alheio, para fins de configuração de responsabilidade penal da Lei nº 7.492/85?

Como se verá adiante, para responder essa pergunta, serão disponibilizados ao início do trabalho três casos bases para os leitores, os dois primeiros com uma variação adicional, que deverão servir para reflexão ao longo da abordagem dos temas.

Em um segundo momento, será fixada a premissa dogmática acerca da participação no direito brasileiro, com base na teoria diferenciadora e restritiva de autoria, bem como da participação em delitos especiais, notadamente os delitos da lei 7.492/85.

Além disso, serão analisados o conceito de ação e de omissão para verificarmos qual o fundamento da participação dos auditores, tendo em vista a diferenciação feita nos casos concretos, bem como se há o dever de garante. Caso se verifique positiva a resposta, deverá ser discutido quais os deveres dos auditores de impedir o resultado e como isso se constata na prática do exercício da função.

Finalmente, será feita uma análise do art. 10º da Lei 7.492/85, para então serem solucionados os casos. Há a possibilidade, ainda, de o trabalho nos levar a adentrar os

[5]NIEMEYER, Pedro Castro. Penalidades em auditoria: um estudo nos Processo Administrativos Sancionados contra Auditores Independentes, julgados pela CVM entre 2000 e 2016. Disponível em: chromeextension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://bdm.unb.br/bitstream/10483/16111/1/2016_PedroCastroNiemeyer_tcc.pdf.; Acesso em: 31/10/2023.

temas da lacuna de punibilidade existente nos crimes próprios quando o *intraneus* é um instrumento não-doloso do delito praticado pelo *extraneus*, bem como o concurso de crimes do art. 10 da Lei nº 7.942/85 e o art. 177 do Código Penal.

2. Breve introdução sobre a auditoria independente

A auditoria independente é uma atividade que, utilizando-se de procedimentos técnicos específicos, tem a finalidade de atestar a adequação de um ato ou fato com o fim de imprimir-lhe características de confiabilidade.

Dá-se o nome de independente pois não é realizada internamente na empresa (auditoria interna), mas são pessoas físicas ou jurídicas contratadas pela empresa para que ateste as informações por ela fornecidas, garantindo-lhe, repita-se, a confiabilidade do material.

Para exercer a auditoria independente, deve-se exigir nível superior e atribuição de bacharel em ciências contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC. Os profissionais que pretendem auditar entidades de capital aberto e aquelas que operam no mercado sujeitos ao controle do Banco Central do Central devem estar registrados na CVM, que exige a comprovação de probidade, capacidade profissional e que exerça a profissão de auditor independente por um período não inferior a 5 anos[6].

O parecer de auditoria é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis quanto ao adequado atendimento, ou não, e a todos os aspectos relevantes. O parecer tem pelo menos três elementos básicos: (i) parágrafo referente à identificação dos documentos fornecidos e à definição das responsabilidades da administração e dos autores; (ii) parágrafo referente à extensão do trabalho e (iii) parágrafo referente à opinião[7].

Os pareceres elaboradores pelos auditores independentes podem ter conclusões diversas. O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor está convencido sobre todos os aspectos relevantes dos assuntos tratados no âmbito de auditoria. O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção

[6] Disponível em https://sistemas.cvm.gov.br/port/snc/ResumoNormas.asp#:~:text=Para%20obter%20registro%20como%20auditor,da%20data%20do%20registro%20na, acesso em 06/11/2023.
[7] Disponível em https://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria.htm; acesso em 05/11/2023.

de opinião. O auditor dever emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva. O parecer com abstenção de opinião é emitido quando houver limitação significativa na extensão de seus exames que impossibilitem o auditor expressar opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la[8].

Há alguns tipos de auditorias independentes, modificando-se sua denominação de acordo com a matéria que será analisada. São elas: a auditoria contábil, a auditoria fiscal tributária, a auditoria financeira, auditoria ambiental, auditoria operacional, auditoria de qualidade e auditoria de sistemas.

Para fins do trabalho a ser apresentado, focar-se-á nas auditorias contábil, apenas para melhor aplicação dogmática do que se pretende discutir.

2.1. Auditoria contábil

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e demais demonstrações financeiras da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

Em outras palavras, essa modalidade de auditoria tem por finalidade analisar se há um alinhamento entre a operação e as demonstrações financeiras. Isso significa que ela consegue comprovar se os números apurados pela organização realmente condizem com a realidade operacional daquele negócio[9].

Os resultados das auditorias contábeis são fundamentais para assegurar a credibilidade de uma empresa. Ao visualizarem o relatório do auditor independente sem ressalvas,

---

[8]Ibidem

[9]Disponível em https://www.crc-ce.org.br/fiscalizacao/informacoes-importantes/auditoria-contabil/#:~:text=A%20auditoria%20cont%C3%A1bil%20compreende%20o,do%20patrim%C3%B4nio%20da%20entidade%20auditada, acesso em 05/11/2023.

os *stakeholders* entendem que aqueles números (balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício, por exemplo) são reais e refletem a situação atual da empresa[10].

O parecer de auditoria contábil deve expressar, claramente, a opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis da entidade representam, em todos os aspectos relevantes, notadamente: (a) sua posição patrimonial e financeira, (b) o resultado de suas operações para o período a que correspondem, (c) as mutações de seu patrimônio líquido para o período a que correspondem, (d) as origens e aplicações de recursos para o período a que correspondem.

O auditor deve ter como base e fazer referência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade como definidos e aceitos em nosso país. Nesse ponto, importante mencionar que o Brasil constitui o grupo de países que segue os padrões ditados pela contabilidade internacional – IFRS (Internacional Financial Reporting Standards)[11].

As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade preveem o objetivo da auditoria e os parâmetros de atuação. Como exemplo, pode-se mencionar a NBC TA 200, que define que "o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável"[12], bem como a NBC TA 240, que prescreve que: "o auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro". E, ainda acrescenta que o auditor deve conduzir suas atividades com "ceticismo profissional", i.e.: "um contínuo questionamento sobre se a informação e a evidência de auditoria obtidas sugerem a possibilidade de distorção relevante decorrente de fraude. Isso inclui considerar a confiabilidade da informação a ser utilizada como evidência de auditoria e os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando for pertinente"[13].

---

[10]Disponível em https://tbsconsultoria.com.br/5-coisas-que-voce-precisa-saber-sobre-a-auditoria-independente/, acesso em 05/11/2023.
[11]Ibidem
[12]Disponível em https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/, acesso em 05/11/2023.
[13] Ibidem

3. Premissas dogmáticas para a abordagem do problema do trabalho

3.1. Premissas em relação à participação

Esse trabalho partirá, como grande setor da doutrina brasileira recente, de uma interpretação do Código Penal no sentido do conceito restritivo de autor, diferenciando, assim, a autoria da participação.

Não se poderá nessas breves linhas adentrar com profundidade a riqueza da discussão, mas a seguir encontra-se de forma resumida os motivos para a adoção do conceito restritivo e diferenciador de autoria.

São dois os sistemas de concurso de pessoas que podem ser adotados. O sistema monista ou unitário é aquele que não oferece qualquer distinção obrigatória às penas aplicáveis aos que concorrem para o crime. O sistema dualista ou diferenciador, por sua vez, distingue os tipos de autoria e as formas de participação, ao considerar que autor é a pessoa a quem o crime deve ser imputado como próprio, e partícipe aquele que concorre para o crime de outrem, ou seja, seu injusto é derivado do injusto do autor, atribuindo-se maior desvalor à ação principal[14]

Os dois sistemas se baseiam nos conceitos extensivo e restritivo de autor, respectivamente. O sistema unitário está relacionado ao conceito extensivo, pois prevê apenas a figura do autor, que pode ser toda pessoa que contribuir causalmente para o resultado – à luz teoria da conditio sine qua non. Assim, todas as condições causais se equivalem valorativamente, o que torna impossível diferenciar as diversas formas de se concorrer para o crime. Já o sistema dualista está calcado no conceito restritivo, pois faz uma diferenciação entre as formas de contribuição, prevendo das formas de concorrer para um crime em um momento anterior, ao prever marcos penais diferentes para cada uma delas. A autoria do delito significa apenas a realização do fato punível na própria pessoa, estando previstos no tipo penal objetivo os elementos que constituem a conduta tipicamente relevante. Todas as hipóteses que ultrapassam a execução individual e imediata do comportamento proibido necessitam de adicional previsão legislativa para se tornarem puníveis[15].

---

[14]CAMARGO, Beatriz Corrêa. Art. 29 a Art. 31. In. ANDERSON, Luciano (Coord.). *Código penal comentado*. São Paulo: Thompson Reuters, 2020, P. 156-157

[15] Ibidem, P. 156-157.

O Código Penal de 1984 optou pela adoção de um sistema monista de concurso de pessoas. Em primeiro momento, o dispositivo do artigo 29 não descreve as figuras típicas de participação e autoria, aduzindo apenas que "*Quem, de qualquer modo, concorrde para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade*". Logo após, porém, o artigo 31 prevê que "*o ajuste, a determinação ou instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chega, pelo menos, a ser tentado*". Por essa razão, discute-se na doutrina as razões para se adotar a distinção entre espécies de autoria.

De um lado, há quem entenda que essa diferenciação prevista no artigo 31 seria apenas uma possibilidade para o aplicador da lei de distinguir autoria e participação, e não uma obrigação legal. Trata-se, na verdade, de uma regra de acessoriedade no concurso de pessoas, ao condicionar a punibilidade de contribuição prestada pelo concorrente ao início da execução do crime[16].

De outro lado, há quem entenda que o dispositivo do art. 29 não oferece uma definição do que significaria "concorrer para o crime", mas a diferenciação entre as condutas de autoria e participação seria uma medida necessária para restaurar o princípio da taxatividade da lei penal. Propõe, então, a interpretação do verbo "concorrer" como sinônimo de "autoria direta, mediata, coautoria, instigação e cumplicidade"[17].

Por fim, em uma mesma ótica, mas sob fundamentação diferente, outros doutrinadores entendem que adoção dos tipos de autoria e as formas de participação seria uma imposição dogmática, cuja fundamentação se encontra no fato de que a interpretação apenas limita o sentido literal do artigo 29, na expressão "quem, de qualquer modo, concorre para o crime"[18].

Ademais, para esse grupo, o fato de o art. 31 expor nominalmente as formas de autoria já seria suficiente para se compreender uma diferenciação da autoria de participação. Caso contrário, se todas as contribuições fundamentassem autoria, entregar a arma já seria

---

[16] Ibidem, P. 159.

[17]BATISTA, Nilo. Concurso de agentes – uma investigação sobre os problemas da autoria e da participação no Direito Penal brasileiro. 4ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. P. 45,54 e ss.

[18] GRECO, Luís. TEIXEIRA, Adriano. Autoria como realização do tipo: uma introdução à ideia de domínio do fato como fundamento central da autoria no direito penal brasileiro. In. GRECO, Luís. Et al. Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, P. 70.

tentativa de homicídio[19]. Há, ainda, outros exemplos que indicam uma intenção do legislador de abarcar tal diferenciação, como por exemplo o art. 122, que fala na participação em suicídio.

De qualquer forma, parte da doutrina especializada entende que há possibilidade de lege lata de se admitir a diferenciação entre as formas de autoria e as formas de participação. Parece-me mais acertada a decisão pelo sistema diferenciador, sobretudo em função do princípio da legalidade, pois os tipos dolosos compreendem formas de domínio sobre o risco de uma lesão a um bem jurídico (daí dizer que autor sempre tem domínio do fato), e um sistema unitário de autoria não raro leva à dissolução dos tipos dolosos, punindo como autores agentes que não controlam o acontecer típico.

3.2. Premissas em relação à participação em crime próprio (como os da Lei 7492)

Os delitos especiais são aqueles que exigem do autor determinadas qualidades ou condições pessoais, expressas ou pressupostas na fórmula legal. A correta compreensão dos delitos especiais pressupõe a ideia de que tais delitos se incorporam ao CP com a finalidade de limitar o número de autores. O sujeito qualificado, apto a praticar individualmente o delito especial, é designado *intraneus*. O sujeito não qualificado, incapaz de realizar sozinho a figura típica, é designado *extraneus*.

Os delitos especiais podem ser classificados como próprios ou impróprios. Os primeiros são aqueles que não encontram correspondência em nenhum outro tipo penal comum. Conforme ORTIZ, a consequência da prática de uma conduta tipificada como delito especial próprio de forma isolada pelo *extraneus* resulta em impunidade. Já os delitos especiais impróprios guardam correspondência com outro tipo penal diverso, de natureza comum, de maneira que se um *extraneus* praticar a conduta isoladamente, não restará impune desde que a conduta se subsuma a outra norma incriminadora do ordenamento jurídico[20].

[19] GRECO, Luís. Cumplicidade através de ações neutras. A imputação objetiva na participação. P. 9.
[20] ORTIZ, Mariana Tranchesi. *Concurso de agentes nos delitos especiais.* São Paulo: IBCCRIM, 2011. P. 176-216

Segundo LUÍS GRECO e ADRIANO TEIXEIRA[21], essa é a concepção do modelo restritivo e diferenciador de autor, que restringe a autoria apenas àqueles que apresentam determinada qualidade especial.

O *intraneus* está sempre formalmente apto a assumir a condição de autor. Essa aptidão torna-se definitiva e concreta quando o indivíduo qualificado exerce materialmente o domínio da atividade delitiva, seja mediante autoria direta ou mediata (exceto nos casos de crimes de mão própria, em que o *intraneus* não poderá instrumentalizar o *extraneus* para praticar o crime, mas sim realizá-lo pessoalmente)[22].

Se, por um lado, a um *extraneus* não pode, isoladamente, cometer um delito especial, por lhe faltar a qualidade especial; por outro, há dúvida quando o *intraneus* e o *extraneus* se somam, mediante acordo de vontades, para o cometimento de um delito especial.

Há quem entenda que para os *extranei* que não detêm determinada qualidade especial, torna-se necessário um dispositivo como o do artigo 30 do Código Penal, possibilitando a punibilidade da participação nos delitos especiais e próprios. No entanto, a doutrina especializada considera que a ideia de comunicabilidade de circunstâncias é problemática no viés do princípio da culpabilidade, seja porque possibilita a punibilidade de punir o *extraneus* com a mesma pena de *intraneus,* igualando a conduta de ambos apesar de somente o *intraneus* violar o dever descrito no tipo, seja porque possibilita a punição de mais severa do *extraneus*, caso se entenda no caso concreto que teve do ponto de vista fático uma participação mais intensa no delito. Na opinião dos autores, portanto, a solução mais correta parece ser a de punir o *extraneus* como partícipe e não como autor.

No mesmo sentido também é o posicionamento de BEATRIZ CAMARGO, para quem funcionário público é o destinatário do – delito especial -, e, independentemente pelo dos atos praticados *extraneus*, somente aquele poderá lesionar diretamente os bens jurídicos protegidos, sendo, nessa medida, os únicos autores puníveis. Assim, o *extraneus* que colabora para a execução de delito materialmente dominado pelo *intraneus* é punível a

---

[21] GRECO, Luís. TEIXEIRA, Adriano. *Autoria como realização do tipo: uma introdução à ideia de domínio do fato como fundamento central da autoria no direito penal brasileiro. In. GRECO, Luís. Et al. Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.* São Paulo: Marcial Pons, 2014.

[22] GRECO, Luís. TEIXEIRA, Adriano. *Autoria como realização do tipo: uma introdução à ideia de domínio do fato como fundamento central da autoria no direito penal brasileiro. In. GRECO, Luís. Et al. Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro.* São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 61.

título de participação, vez que, além de não reunir os requisitos típicos formais de autor idôneo do delito especial, também não detém o domínio sobre o acontecer típico[23]

Essa é a posição que será adotada no trabalho, pois baseada em interpretação de lege lata do nosso ordenamento jurídico, o que privilegia o conceito restritivo de autor. Além disso, é a posição que, salvo melhor juízo, dá concretude ao princípio da legalidade, ao evitar a dissolução dos tipos penais; bem como os princípios da individualização da pena e da culpabilidade, por impedir que agentes que não guardem especial e fundada relação com o bem jurídico tutelado recebam resposta punitiva em intensidade equivalente aos agentes qualificados.

4. Tipo penais a serem analisados no trabalho

4.1. O artigo 10º, da Lei 7.492/86

O artigo 10º, da Lei 7.492/86 prevê a pena de 1 (um) a 5 (cinco) anos e multa para quem "Fazer inserir elemento falso ou omitir elemento exigido pela legislação, em demonstrativos contábeis de instituição financeira, seguradora ou instituição integrante do sistema de distribuição de títulos de valores mobiliários".

4.2. O artigo 6º, da Lei 7.492/86

O artigo 6º, da Lei 7492/86, prevê a pena de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa para aquele/a que "induzir ou manter em erro, sócio, investidor ou repartição pública competente, relativamente a operação ou situação financeira, sonegando-lhe informação ou prestando-a falsamente".

4.3. O artigo 177 do Código Penal (subsidiariamente, como opção para análise de concurso de crimes)

O artigo 177 do Código Penal prevê o seguinte:

[23] CAMARGO, Beatriz Corrêa. Art. 29 a Art. 31. In. ANDERSON, Luciano (Coord.). *Código penal comentado.* São Paulo: Thompson Reuters, 2020, p. 155-218.

CP. Art. 177 - Promover a fundação de sociedade por ações, fazendo, em prospecto ou em comunicação ao público ou à assembleia, afirmação falsa sobre a constituição da sociedade, ou ocultando fraudulentamente fato a ela relativo:

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa, se o fato não constitui crime contra a economia popular.

§ 1º - Incorrem na mesma pena, se o fato não constitui crime contra a economia popular:

I - o diretor, o gerente ou o fiscal de sociedade por ações, que, em prospecto, relatório, parecer, balanço ou comunicação ao público ou à assembleia, faz afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade, ou oculta fraudulentamente, no todo ou em parte, fato a elas relativo;

5. Casos

5.1. Caso 1

A auditoria independente insere elemento falso em parecer de demonstração contábil de instituição financeira, com ciência dos controladores e administradores, com o objetivo de fazer parecer mais favoráveis os resultados e ao menos manter o preço das ações.

5.1.1. Variação

Mesmo cenário, mas sem que haja o consentimento dos controladores e administradores, ainda de forma dolosa. A justificativa pode ser que o próprio parecerista tem ações da companhia e não quer sofrer prejuízo com eventual modificação no preço das ações**.** O objetivo de inserir essa variação é analisar, ao final, a lacuna de punibilidade nos casos em que o *intraneus* é um instrumento qualificado não-doloso.

5.2. Caso 2

A auditoria independente omite informações em parecer de demonstração contábil de instituição financeira, com ciência de controladores e administradores, com o objetivo de fazer parecer mais favoráveis os resultados e ao menos manter o preço das ações.

5.2.1. Variação

A auditoria independente omite informações em parecer de demonstração contábil de instituição financeira de forma culposa. O objetivo dessa variação é que se verifique que não há modalidade culposa nos crimes e que, portanto, a ação seria impunível.

5.3. Caso 3

A auditoria independente faz afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade em parecer, sem que essas informações sejam exigidas pela legislação (elementar do art. 10º da Lei. 7.492/86). A ideia em se trazer esse caso seria possibilitar a análise de eventual aplicação do art. 177 do CP, que é mais genérico.

6. Conceitos e problemas que deverão ser analisados para resolução dos casos propostos (a serem divididos conforme a sugestão de sumário abaixo especificada)

6.1. As atribuições dos auditores independentes

Pretende-se analisar a atribuição dos auditores independentes, a normativa que vincula a profissão e quais os deveres, limites e prerrogativas da profissão. Deverá ser analisado as possíveis formas de prolação de pareceres e seus resultados, bem como as informações que devem constar obrigatoriamente no documento.

6.2. A responsabilidade civil e administrativa dos auditores independentes

Com base no que se verificar sobre as atribuições dos auditores independentes, se partirá para um estudo sobre a responsabilidade civil e administrativa dos auditores independentes, se debruçando sobre as decisões mais relevantes dos tribunais e da CVM, a fim de se identificar se há risco proibido, para fins de imputação objetiva.

Com isso, pretende-se verificar quais são as partes vinculantes do parecer de auditoria, com um questionamento acerca do mérito da operação: caberia ao auditor informar se determinada operação é boa ou ruim, ou apenas verificar o cumprimento formal dos requisitos de escrituração, por exemplo?

6.3. O dever de garante

O trabalho deverá identificar, também, se o auditor independente tem posição de garantidor no âmbito de determinada empresa que lhe contratou. Em se verificando que sim, deverão ser respondidos os seguintes questionamentos: o dever de garante ficará vinculado apenas ao objeto/área da empresa cuja consultoria foi contratada, ou a posição de garante é relacionada a qualquer informação que chegue ao conhecimento dos auditores, independente do meio/forma? Quando seria possível a evitação do resultado e como o auditor independente deverá agir na prática (bastaria, por exemplo, aprovar o parecer com ressalvas? Ou ele deverá de qualquer outra forma notificar o conselho)?

6.4. Possibilidades de participação do auditor independente - análise dos conceitos de ação e omissão

Sendo os crimes da lei 7.492/85 crimes próprios, em decorrência da previsão do art. 25 do mesmo diploma legal[24], deverá ser analisada eventual participação dos auditores em determinados tipos penais, mesmo se constatada a ausência de dever de garantidor.

Alguns tipos penais do referido diploma legal podem trazer outras formas de participação. À princípio, delimitou-se para o trabalho o art. 10 e o art. 6º, já identificados, pois preveem elementares comissivas e omissivas, bem como elementares diferentes envolvendo "demonstrações contábeis" e "manter em erro", por exemplo.

Se buscará definir qual a forma de participação estamos diante. Se, por exemplo, o auditor independente deixa de apontar uma irregularidade, omitindo uma informação relevante, estaríamos diante de uma participação omissiva dolosa própria? Ou de uma participação comissiva dolosa?

As indagações se justificam, pois, como os auditores sempre darão pareceres efetivamente (ou seja, à princípio uma ação), em alguns casos no âmbito desses pareceres

[24]Art. 25. São penalmente responsáveis, nos termos desta lei, o controlador e os administradores de instituição financeira, assim considerados os diretores, gerentes (Vetado); § 1º Equiparam-se aos administradores de instituição financeira (Vetado) o interventor, o liqüidante ou o síndico. § 2º Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

eles podem se omitir sobre determinado ponto, sendo essa omissão utilizada para fins fraudulentos.

Para tanto, em um primeiro momento, tem-se que seria interessante analisar os conceitos de ação e de omissão, para verificarmos o fundamento da participação do auditor em ilícito alheio e definirmos os pressupostos das imputações.

Em um segundo momento, identificada a forma de participação, deverá ser feito um estudo acerca das ações neutras, a fim de descartar ou não o reconhecimento das condutas dos auditores independentes com essa qualidade, e eventuais efetuais da sua declaração, se for esse o caso.

Finalmente, proceder-se-á com uma retomada dos tipos penais indicados no início do trabalho e a resolução dos casos fornecidos aos leitores.

7. Temas coadjuvantes que poderão ser abordados (a ser definido)

7.1. A lacuna de punibilidade do extraneus em crimes próprios cometidos por intraneus não qualificado

Como a variação do caso 1 tentará abordar, a participação em crimes próprios traz o problema da lacuna de punibilidade do *extraneus* em crimes próprios cometidos por *instraneus* não qualificado. Isso porque, de acordo com a acessoriedade limitada ou média, o partícipe só responde pelo delito caso seja o autor responsabilizado pelo menos por fato típico e ilícito, afastando-se a necessidade de que o agente seja culpável. Em casos, portanto, em que faltar dolo no *intraneus*, que pode ser utilizado como instrumento do *extraneus* para prática do ilícito, o fato imputado ao autor será atípico, de modo que a punibilidade do partícipe fica prejudicada.

7.2. Concurso de crimes

O artigo 177 do Código Penal, colacionado em tópico anterior, tem redação muito similar ao artigo 10, da Lei nº 7.492/85. Ambos são crimes próprios, direcionados a controladores e administradores, diretores e gerentes, quem insiram informações falsas ou omitam informações relevantes acerca das condições econômicas da sociedade. A diferença que

poderia se observar, à priori, é que o artigo 10 indica, na modalidade omitir, a elementar "elemento exigido pela legislação", e trata especificamente de demonstrativos contábeis. O artigo 177, por sua vez, é mais genérico, indicando em seu parágrafo primeiro a mesma pena para o diretor, gerente ou fiscal de sociedade por ações que, em prospecto, parecer, balanço ou comunicação ao público ou à assembleia (não diz, especificamente, o demonstrativo contábil), faz afirmação falsa sobre as condições econômicas da sociedade, ou oculta fraudulentamente no todo ou em parte fatos a ela relativos (sem vincular especificamente à elemento exigido pela legislação).

7.3. Ações neutras

As ações neutras são ações não manifestamente puníveis[25], condutas "estândar", estereotipadas ou executadas conforma um rol social, em si mesmas consideradas ilícitas ou inócuas[26], podendo estar vinculada ao exercício de liberdade, funções, competências, deveres, ou, inclusive, de dever de solidariedade, de modo que não resta claro a relação jurídica e penalmente relevante entre um e outro na consumação do fato[27]. Em outras palavras, são ações, à princípio, absolutamente permitidas.

Sob a ótica do Direito Penal Econômico, as ações neutras se inserem, por exemplo, na prestação de informações jurídicas ou no cumprimento de obrigações derivadas de uma relação profissional, a estarem inseridas, na maioria das vezes, em contexto altamente regulados ou estandardizados, trazendo como consequência uma maior independência das partes que a executam quanto a da pessoa da frente[28].

Sendo assim, como os pareceres de auditoria são atividades à princípio lícita, se entende que será necessário passar pelo tema a fim de identificar se a participação dos auditores independentes nos casos concretos poderia ser consideradas ações neutras.

---

[25] GRECO, Luís. Cumplicidade através de ações neutras. A imputação objetiva na participação. P. 110.
[26] PLANAS, Ricardo Robles. Las "condutas neutrales" em derecho penal. La discusión sobre los limites de la complicidad punible. P. 191.
[27] Yacobucci, Guillhermo J. Intervencíon em el delito y conduta neutral. P. 620.
[28] PLANAS, Ricardo Robles. Las "condutas neutrales" em derecho penal. La discusión sobre los limites de la complicidad punible. P. 191.

8. Proposta preliminar do roteiro para a abordagem do problema

1) INTRODUÇÃO

1.1) Apresentação e delimitação do problema

1.2) Os artigos 6º e 10º da Lei 7492/92 e o art. 177 do Código Penal

1.3) Caso 1

1.2.1) Variação

1.4) Caso 2

1.3.1) Variação

1.4) Caso 3

2) PRESSUPOSTOS TÉORICO-DOGMÁTICOS

2.1) Considerações sobre o concurso de pessoas no ordenamento jurídico brasileiro

2.2) Considerações sobre a participação em crimes próprios

3) AUDITORIA INDEPENDENTE

3.1) Considerações preliminares

3.2) A auditoria contábil

3.3) Formas de pareceres produzidos

3.2.1) Previsões normativas e especificidades

3.4) A responsabilidade civil dos auditores independentes

3.5) A responsabilidade administrativa dos auditores independentes

4) DEVER DE GARANTE: O AUDITOR INDEPENDENTE É GARANTIDOR?

4.1) A posição de garantidor nos crimes omissivos impróprios

4.2) Premissas para configuração da posição de garante

4.3) Conclusão intermediária 1 e consequências

5) AS FORMAS DE PARTICIPAÇÃO EM ILÍCITO ALHEIO PELO AUDITOR INDEPENDENTE

5.1) O conceito de omissão

5.2) O conceito de ação

5.2.1) As ações neutras

5.3) Aplicação dos conceitos ao papel do auditor independente

5.4) Conclusão intermediária 2

6) RESOLUÇÃO

6.1) Caso 1

6.1.1) Variação

6.2) Caso 2

6.1.2) Variação

6.3) Caso 3

7) CONCLUSÕES

8) BIBLIOGRAFIA

9. Bibliografia (prévia)

ALVARADO, Yesid Reyes. *Imputación objetiva.* 3. ed. Bogotá: Temis, 2005.

ARANA, Andrés Felipe Díaz. La relevancia de los llamados conocimientos especiales en la determinación de la violación al deber objetivo de cuidado. *Cuadernos de Derecho Penal*, n. 11, p. 113-165, 30 jan. 2014.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. Fundamentos da Auditoria. A auditoria das demonstrações financeiras em um contexto global. São Paulo: Sariava, 2023.

ASSUMPÇÃO, Luiz Fernando Joly. Manual Prático do auditor. 2ª edição. Juruá, 2022.

AVALOS, José Miguel Aguillera. Auditoria e gestão de riscos. São Paulo: Saraiva, 2023.

BATISTA, Nilo. *Concurso de agentes*: uma investigação sobre os problemas da autoria e da participação no direito penal brasileiro. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

BUSATO, Paulo César. El sentido de la cumplicidad: una visión crítica de las llamadas acciones neutrales como grupo de casos de la teoría de la imputación objetiva. *Revista Penal México*, México: DF, nº.7, fev. 2015.

CALLEGARI, André Luís. *Teoria geral do delito e da imputação objetiva*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAMARGO, Beatriz Corrêa. *A teoria do concurso de pessoas*: uma investigação analítico-estrutural a partir da controvérsia sobre o conceito de instigação. São Paulo: Marcial Pons, 2018.

CARUSO, Tiago. Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos. São Paulo: Marcial Pons, 2020.

CUENCA GARCÍA, Maria José. Reflexiones sobre los actos neutrales y la cooperación delictiva desde los criterios de la imputación objetiva. *Revista Penal*, Valencia, n. 32, jul. 2013.

FAVERO, FABRICIO. Responsabilidade civil dos auditores independentes: uma análise da sua função e critérios para responsabilização. Almedina, 2018.

FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo José. Problemas de imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial. *In*: ARROYO ZAPATERO, Luis; LASCANO, Carlos Julio; NIETO MARTÍN, Adán. *Derecho penal de la empresa*: del derecho penal económico del Estado social al derecho penal de la empresa globalizado. Buenos Aires: Ediar, 2012.

FEIJÓO SÁNCHEZ, Bernardo. *Límites de la participación criminal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001

FRISCH, Wolfgang. *Tipo penal e imputación objetiva.* Madrid: Editora Colex, 1995.

FRISCH, Wolfgang. La imputación objetiva: estado de la cuestión. *In*: ROXIN, Claus; JAKOBS, Günther; SCHÜNEMANN, Bernd; FRISCH, Wolfgang; e KÖHLER, Michael. *Sobre el estado de la teoría del delito (seminario en la Universitat Pompeu Fabra)*. Madrid: Civitas, 2000.

GOMEZ, Mário Maraver. Concepto restrictivo de autor y principio de autorresponsabilidad. *In*: SÁNCHEZ, Nelson Salazar (coord.). *Dogmática actual de la autoría y la participación criminal*. Lima: Idemsa, 2007.

Greco, Luís. As razões do direito penal. Quatro estudos, 1ª ed. São Paulo: Marcial Pons, 2019. P. 97.

GRECO, Luís. *Cumplicidade através de ações neutras*: a imputação objetiva na participação. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

GRECO, Luís. *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crime de perigo abstrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GRECO, Luís. *Um panorama da teoria da imputação objetiva*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GRECO, Luís; LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano; e ASSIS, Augusto. *Autoria como domínio do fato*: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

GUIARAO, Rafael Alcácer. La Responsabilidad penal de los assessores. LA Ley Penal, nª 155, Sección Jurisprudencia aplicada a la prática, Marzo-Abril 2022, Wolters Kluwer.

JAKOBS, Günther. Representación del autor e imputación objetiva. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. Tomo 44, fasc/mes 2, p. 493-514, 1991.

JAKOBS, Günther. *Sociedad, norma y persona en una teoria de um Derecho penal*
JOBIM, Eduardo Schmidt. *A responsabilidade penal dos contadores: um enfoque nos crimes contra a ordem tributária e na lavagem de dinheiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

LLINARES, Fernando Miró. *Conocimiento e imputación en la participación delictiva*: aproximación a una teoría de la intervención como partícipe en el delito. Barcelona: Atelier, 2009.

LOBATO, José Danilo Tavares. *Teoria geral da participação criminal e ações neutras*. Curitiba: Juruá, 2009.

LONGO, Claudio Gonçalo. Relatórios de auditoria. IBRACON, 2017.

MARTIN, Monica de La Cuerda. Responsabilidad penal y negócios estándar. Boletin Oficial del Estado, 2023.

MENDES, Paulo de Sousa. Causalidade complexa e prova penal. 1ª ed. São Paulo: Marcial Pons, 2019.

MELHEM, Marcel Gulin. DA COSTA. Rosenei Novochaio, ROSENEI. Auditoria Contábil e Tributária. Intersaberes, 2012.

ORTIZ, Mariana Tranchesi. *Concurso de agentes nos delitos especiais.* 1. ed. São Paulo: IBCCRIM, 2011.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Auditoria das demonstrações contábeis*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PINTO, Frederico De Lacerda da Costa. *A responsabilidade criminal dos auditores, as normas de conduta profissional e a informação no sistema financeiro. Artigo disponível na revista V/lex, Información Jurídica Inteligente.* Número 10, Enero 2017.

PUPPE, Ingeborg. *La imputación objetiva*: presentada mediante casos ilustrativos de la

OLIVEIRA, Roger Maciel. CELIDONIO, Bruno. Auditoria. Aspectos controversos da emissão do relatório dos auditores independentes. Juruá, 2021.

ROBLES PLANAS, Ricardo. *La participación en el delito: fundamento y límites.* Madri: Marcial Pons, 2003.

ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal.* Tradução André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ROXIN, Claus. A teoria da imputação objetiva. Tradução Luís Greco. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 10, n. 38, p. 11-31, abr./jun. 2002.

ROXIN, Claus. *Autoría y domínio del hecho en derecho penal.* Madrid: Marcial Pons, 1998.

ROXIN, Claus. *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*. 7. ed. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

ROXIN, Claus. *Cuestiones sobre la moderna teoría de la imputación penal.* Lima-Peru: Ara, 2009.

ROXIN, Claus. *Funcionalismo e imputação objetiva do direito penal.* Tradução Luís Greco. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Hasta qué punto son conductas neutras los servicios de Google, Facebook o Twitter?

VON LISZT, Franz. *Tratado de direito penal allemão – Tomo I*. Tradução José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguiet & C. Editores, 1899.

WELZEL, Hans. *Derecho penal – parte general.* Tradução Carlos Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma, 1956.

YACOBUCCI, Guillhermo J. Intervencíon em el delito y conduta neutral

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Direito penal brasileiro – v. 2, t. 2*. 1. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2017.

ZAFFARONI, Eugênio Raul; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro – parte geral*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.