

# NOTAS SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL DO AUDITOR EXTERNO POR CRIMES PRATICADOS NA EMPRESA

## REMARKS ON THE CRIMINAL LIABILITY OF THE EXTERNAL AUDITOR FOR CORPORATE CRIMES

Raphael Thadeu Carvalho Dias Gaudio<sup>1</sup>



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

**Resumo:** O presente estudo se propõe a analisar, de forma não exaustiva, a possibilidade de responsabilização penal do auditor externo por crimes empresariais praticados no âmbito da empresa auditada, bem como as modalidades e os limites para tal imputação. Serão analisadas, sobretudo, as limitações temporais, sob a perspectiva do momento da intervenção do auditor no *iter criminis*; a responsabilização por atos comissivos; e a responsabilização a título de omissão imprópria.

**Palavras-chave:** Direito penal. Crimes empresariais. Responsabilidade do auditor externo.

**Abstract:** The purpose of this paper is to analyze, in a non-exhaustive manner, the criminal liability of the external auditor for corporate crimes committed within the audited company, as well as the categories and limitations for such liability. The study will focus, above all, on the temporal limitations, from the perspective of the moment of the auditor's intervention in the *iter criminis*; liability for commissive acts; and liability for improper omission.

**Keywords:** Criminal Law. Corporate crimes. External auditor's liability.

## 1. INTRODUÇÃO

A definição da responsabilidade individual nos crimes empresariais é um tema que, por si só, impõe significativo desafio à dogmática penal<sup>1</sup>. A divisão funcional do trabalho e a diluição do poder decisório, em especial nas grandes corporações, torna difícil a necessária individualização na atribuição da responsabilidade penal.

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Penal pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Pós-graduado em Direito Penal e Criminologia pelo ICPC/Uninter. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro.

<sup>1</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros. *Direito penal empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance*. 2. ed. – São Paulo: LiberArs, 2023, p. 163.

Questão tanto ou mais complexa é definir se e em que medida responde pelos crimes empresariais o auditor externo, que não participa diretamente nas atividades da empresa, não faz parte de sua divisão funcional de atribuições e muito menos detém poder decisório sobre os atos empresariais.

O tema não é exatamente novo. No Caso *Enron*, há mais de duas décadas, muito se discutiu sobre a participação e a responsabilidade nas fraudes contábeis da empresa de auditoria Arthur Andersen – que viria a falir em razão do escândalo. Mais recentemente, o assunto voltou a ganhar protagonismo em virtude do Caso *Americanas*. Em janeiro deste ano, a companhia comunicou Fato Relevante<sup>2</sup> ao mercado para informar ter identificado “inconsistências em lançamentos contábeis”, estimando que “os valores das inconsistências sejam da dimensão de R\$ 20 bilhões”. Naturalmente, muito se questionou sobre como “inconsistências contábeis” de tal monta possam ter passado ao largo da renomada auditoria independente que analisava as demonstrações financeiras da companhia.

O presente estudo não se propõe a formular juízos sobre casos individuais – muito menos sobre casos que ainda estão em andamento, sob escrutínio das autoridades. O que se pretende é traçar breves linhas que possam contribuir, sem nenhuma pretensão de esgotar o tema, para a resposta à indagação sobre a possibilidade de responsabilização criminal do auditor externos por crimes praticados no âmbito da empresa auditada e quais os limites que a dogmática penal impõe a tal criminalização.

Para fins de clareza e delimitação do objeto, não nos debruçaremos sobre eventuais crimes autônomos que possa praticar o auditor externo em sua atividade (p. ex., favorecimento real – CP, art. 349 – ou fraude processual – CP, art. 347), mas tão somente sobre a responsabilidade do auditor externo pelos mesmos crimes praticados pela empresa ou seus dirigentes e funcionários.

### **1.1 LIMITAÇÃO TEMPORAL: UMA QUESTÃO DE *ITER CRIMINIS***

Um primeiro obstáculo à responsabilização penal do auditor externo é que a auditoria se debruçará, em regra, sobre fatos pretéritos. Assim, mesmo que o auditor, no exercício de seu mister, identifique possíveis crimes praticados no âmbito da empresa, não poderá responder por

---

<sup>2</sup> AMERICANAS S.A. Fato Relevante - Questões contábeis e alterações na administração. Disponível em: <https://ri.americanas.io/informacoes-aos-investidores/comunicados-e-fatos-relevantes/>. Acesso em 21.07.2023.

eles caso já tenham sido consumados e cessada a prática delitiva. Nesse caso, qualquer conduta do auditor que não configure um crime autônomo será apenas um *post factum* impunível.

A responsabilização será possível, por esse prisma, sempre que: i) a consumação do crime dependa de um resultado que ainda não tenha ocorrido no momento da auditoria; ou ii) o crime ainda esteja se consumando no momento da auditoria, seja pelo prolongamento do momento consumativo no tempo (crimes permanentes), seja pela reiteração de atos que ainda constituem um mesmo delito já consumado (crimes habituais).

O primeiro grupo de casos englobará os crimes cuja consumação, para além de uma fraude ou outro ato no âmbito da empresa, dependerá de um resultado posterior. Por exemplo, no crime do art. 6º da Lei nº 7.492/86, a consumação ocorre quando se induz ou mantém em erro o sócio, o investidor ou a repartição pública competente<sup>3</sup>. Quando o meio de execução for a inserção de informação falsa ou sonegação de informação nas demonstrações financeiras, o crime se consumará após a sua publicação – que é o momento em que os investidores, por exemplo, serão induzidos em erro –, fato que ocorrerá apenas após a análise do auditor externo.

Outro exemplo muito corriqueiro está nos crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90), que, a teor da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, somente se consumam com o lançamento definitivo do crédito tributário. Como o lançamento definitivo depende do esgotamento do processo administrativo fiscal, frequentemente a auditoria ocorrerá antes da consumação do delito – muito embora quase sempre posteriormente à fraude.

O segundo grupo de casos conterà os crimes permanentes e os habituais, ainda não cessados quando da realização da auditoria. São crimes permanentes aqueles cujo momento consumativo se prorroga no tempo<sup>4</sup> (p. ex., pertencimento à organização criminosa<sup>5</sup> – art. 2º da Lei nº 12.850/2013). Já os habituais podem ser definidos como “*reiteração da mesma ação, de modo a constituir um hábito de vida que incide sob a reprovação penal*”, sendo que “*as ações repetidas, aqui, consideradas isoladamente, não constituem crime (somente a reiteração é que*

---

<sup>3</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, BREDA, Juliano. *Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra o mercado de capitais*. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 128-129.

<sup>4</sup> ZAFFARONI, E. Raúl. BATISTA, Nilo. *et al. Direito Penal Brasileiro, segundo volume: teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade* – 2. ed. – Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 173.

<sup>5</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal econômico*. Vol. 2. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 692.

*faz surgir o crime*)”<sup>6</sup>. É exemplo de crime habitual o de gestão fraudulenta de instituição financeira<sup>7</sup> (art. 4º da Lei nº 7.492/86).

No caso dos crimes habituais, embora o delito possa já estar consumado no momento da auditoria, é possível que a reiteração de atos ainda esteja em curso no momento da auditoria, o que viabiliza, em tese, a análise da responsabilidade penal do auditor externo.

Trata-se, ao fim e ao cabo, de uma questão de *iter criminis*. Para que se possa cogitar da responsabilidade penal do auditor externo, sua intervenção tem que estar situada temporalmente entre o início dos atos executivos e a consumação do delito. A intervenção situada após a consumação do crime estará na esfera do exaurimento (que não integra propriamente o *iter criminis*) e, a não ser que constitua crime autônomo, não será punível. Na lição de Souza e Japiassú:

Consoante adiantado, o exaurimento (*post factum*) não integra o *iter criminis*. Cuida-se, na verdade, do momento posterior à sua consumação, sendo, em regra, por ela absorvida. Dito de outra maneira, a carga de reprovabilidade do crime consumado formal e materialmente abrange a figura do exaurimento. [...] No entanto, caso ocorra lesão ou ameaça a outro bem jurídico, comportamentos tidos como exaurimento poderão caracterizar um novo crime<sup>8</sup>.

Em suma, estará excluída a possibilidade de responsabilização penal do auditor externo nos casos em que o delito já esteja definitivamente consumado no momento da auditoria. Será possível dela cogitar, em regra, no caso de crimes permanentes, habituais ou nos crimes materiais cuja consumação dependa de resultado posterior à auditoria. É importante pontuar, todavia, que esta é uma condição necessária, mas não suficiente para a responsabilização penal do auditor. Será necessário ainda verificar se ele praticou uma ação ou omissão penalmente relevante, de acordo com os critérios de imputação objetiva e subjetiva.

<sup>6</sup> HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. Vol. I, tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 45.

<sup>7</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto, BREDA, Juliano. *Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra o mercado de capitais*. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 63. A jurisprudência dos Tribunais Superiores, contudo, pondera que se trata de crime habitual impróprio, ou seja, que pode ser consumado com a prática de um único ato, mas a reiteração não constitui crime autônomo. Nesse sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Sexta Turma, HC 444389 / SP, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, DJe 30.09.2020.

<sup>8</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros, JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *Direito Penal*. Volume único. – São Paulo: Atlas, 2018.

## 2. A RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DE ATOS COMISSIVOS

A responsabilização criminal do auditor externo pela prática de atos comissivos oferece menos dificuldades à dogmática penal. O Código Penal brasileiro adotou um conceito extensivo de autor, de modo que todo aquele que “*de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade*” (CP, art. 29).

Se tomarmos o crime empresarial como aquelas ofensas a interesses de natureza econômica ou econômico social<sup>9</sup>, causadas pela atuação empresarial na qualidade de agente econômico, é natural que eventuais contribuições do auditor externo estejam situadas na esfera dogmática da participação, seja como instigação, seja como auxílio ou cumplicidade.

Na definição de Nilo Batista, “*a participação consiste em livre e dolosa contribuição no delito doloso de outrem*”<sup>10</sup>. E prossegue: “*pode-se dizer que a instigação (que se subdividirá em determinação e instigação em sentido estrito) corresponde à contribuição espiritual no delito alheio, enquanto a cumplicidade corresponde à colaboração material*”<sup>11</sup>.

Dá já se extraem dois importantes limites: não poderá o auditor externo participar, ainda que dolosamente, em delito culposo; nem poderá ele participar culposamente de delito doloso. A responsabilização penal estará limitada aos casos em que (i) o agente, com representação e vontade, oferecer uma contribuição material (auxílio ou cumplicidade) ou moral (instigação) a crime doloso praticado no curso da atividade empresarial; ou (ii) no caso de delitos que possam ser praticados na modalidade culposa, o agente prestar assessoria tecnicamente incorreta ou incompleta, em descumprimento a um dever objetivo de cuidado, ou, mais frequentemente, a norma técnica regulamentadora da atividade profissional.

Em extenso estudo sobre o tema, Tiago Caruso discorre sobre o conteúdo do dever objetivo de cuidado do parecerista técnico ou jurídico:

Assim, são deveres (objetivos de cuidado) do especialista analisar o objeto da consulta, obter o conhecimento sobre a licitude ou ilicitude do comportamento pretendido, avaliar técnica ou juridicamente a situação concreta consultada, detectar eventuais riscos que podem estar atrelados à tomada de decisão pretendida pelo consulente (como, por exemplo, o risco de se praticar uma sonegação fiscal caso determinada operação financeira seja realizada da maneira como inicialmente pretendida) ou eventuais perigos que ameacem lesionar o bem jurídico relacionado ao

<sup>9</sup> SOUSA, Susana Maria Aires de. *Questões fundamentais de direito penal da empresa*. – Coimbra: Almedina, 2019, p. 21.

<sup>10</sup> 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, p. 157.

<sup>11</sup> *Idem*.

objeto da consulta (como, por exemplo, uma situação de instabilidade de uma obra que pode levar ao seu desabamento), fornecer ou reportar ao solicitante todas as informações e conhecimentos qualificados sobre a situação concreta e sobre seu projeto de conduta, alertar o consulente sobre os riscos e perigos previsíveis detectados e, assim, que viabilizar que ele seja capaz de compreender as possibilidades e os limites da licitude e da regularidade da ação que pretende tomar para que, então, possa balizar a sua decisão<sup>12</sup>.

Caso se desincumba adequadamente deste dever de informação, o auditor externo não responderá, em regra, por eventuais resultados lesivos. Contudo, quando o auditor tiver conhecimento do projeto delitivo e a ele adequar a sua atuação, contribuindo para o resultado, responderá como partícipe ainda que atue de acordo com as normas regulamentadoras da profissão. Assim adverte Robles Planas:

Lo contornos del estándar se pierden tan pronto el sujeto realiza una aportación específica al hecho, adaptando su conducta a las necesidades del autor o teniendo en cuenta sus especificidades, cuando ello no es lo propio del rol o estándar desde el que se lleva a cabo la prestación. Por ello, quien asesora objetivamente sobre las posibilidades de pagar menos al fisco, no participa en el eventual delito contra la Hacienda Pública, pera quien diseña una compleja y personalizada operación societaria con ese fin, no puede apelar a que es ajeno al fraude<sup>13</sup>.

É importante lembrar que o auditor externo, em regra, apenas analisará os documentos, informações e processos que lhe forem fornecidos pela empresa auditada. Nos crimes dolosos, quando a empresa ocultar do auditor, total ou parcialmente, informações relevantes para a sua atuação, deverá ser excluída a responsabilização penal por falta do elemento subjetivo da participação. Quando se admitir a responsabilização a título de culpa, caberá indagar se o auditor tinha o dever de solicitar tais documentos e informações, bem como de registrar a sua ausência e os riscos decorrentes no parecer técnico.

Não é difícil imaginar hipóteses em que responderá o auditor por atos comissivos. Se em seu parecer técnico insere informações falsas sobre aquilo que apurou, poderá contribuir materialmente (auxílio) para a prática de um crime empresarial. Se sugere ou ensina o administrador a cometer uma fraude contábil com repercussão jurídico penal, poderá contribuir moralmente (instigação) para a prática do delito.

---

<sup>12</sup> CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. – São Paulo: Marcial Pons, 2020, p. 226.

<sup>13</sup> ROBLES PLANAS, Ricardo. *Imputación en la empresa y conductas neutras*. In *La Teoría del Delito en la Práctica Penal Económica*. Silva Sánchez, Jesús-María; MIRÓ Llinares, Fernando. Madrid: La Ley, 2013, p. 445.

Suponhamos que o auditor externo, durante a auditoria, perceba que a empresa inseriu informação falsa em livro fiscal, com o fim de suprimir ou reduzir tributo (conduta amoldada, em tese, ao tipo do art. 1º, inc. II, da Lei nº 8.137/90). Percebendo que a fraude é grosseira e não poderia ser chancelada, como estava, pela auditoria, o auditor sugere um artifício contábil mais sofisticado para ocultar a fraude. O administrador acata a sugestão e o auditor chancela as demonstrações financeiras da companhia. Posteriormente, a fiscalização tributária ainda assim percebe a artimanha, autua a empresa e o crédito tributário é definitivamente constituído na esfera administrativa. O auditor, nesse caso, responderá como partícipe do delito de sonegação fiscal.

### 3. A RESPONSABILIDADE PENAL DO AUDITOR EXTERNO POR OMISSÃO

O Código Penal brasileiro, no §2º de seu artigo 13, prevê que “*A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado*”. Sabe-se que a omissão penalmente relevante pode ser própria ou imprópria. Assim as define Juarez Tavares:

Haverá crime omissivo próprio toda vez que, além da generalidade do sujeito, a não realização da ação possível implique por si mesma a violação de uma norma mandamental. Haverá, por outra parte, crime omissivo impróprio toda vez que a não realização da ação possível, por parte de um sujeito na posição de garantidor, implique o não impedimento do resultado, na mesma medida de sua produção por ação<sup>14</sup>.

Para o objeto deste estudo, na forma como foi delimitado (ou seja, a responsabilidade do auditor pela participação nos mesmos crimes praticados no âmbito empresarial, excluídos eventuais delitos autônomos), o que importa é a omissão imprópria, ou seja, se e em quais casos pode o auditor externo responder penalmente por não ter impedido o resultado típico.

O primeiro passo para esta investigação – até mesmo de acordo com a fórmula legal (“devia e podia agir”) – é averiguar se o auditor externo tem o dever de evitar resultados lesivos por atos praticados pela empresa contratante, ou seja, se está ele em uma posição de garantidor.

São três as fontes do dever jurídico de evitar o resultado: a lei, o contrato (ou assunção fática de responsabilidade) e a ingerência<sup>15</sup>. O dever legal de evitar o resultado deve ser oriundo

<sup>14</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. 1. ed. – São Paulo: Marcial Pons, 2018, p. 309.

<sup>15</sup> ZAFFARONI, E. Raúl. BATISTA, Nilo. *et al. Direito Penal Brasileiro, segundo volume: teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade* – 2. ed. – Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 358.

de lei em sentido estrito, ou seja, daquelas normas derivadas do processo legislativo previsto na Constituição Federal e nas Constituições Estaduais, excluídos os regulamentos, resoluções, instruções normativas etc.<sup>16</sup>. A assunção fática de responsabilidade pode se materializar de variadas formas, independentemente de relação contratual formal (escrita ou verbal)<sup>17</sup>. A ingerência se refere ao controle sobre uma fonte produtora de perigo, em relação à qual o comportamento anterior do agente cria o risco de produção do resultado<sup>18</sup>. O debate sobre a responsabilidade penal do auditor independente se situa entre a primeira e a segunda fonte, isto é, entre a lei e o contrato.

A Lei nº 6.404/76 dispõe, e seu artigo 177, §3º<sup>19</sup>, que as demonstrações financeiras das companhias abertas serão obrigatoriamente submetidas à auditoria independente, mas não estabelece quais são os deveres do auditor, fazendo remissão à normas da Comissão de Valores Mobiliários. Já a Lei nº 6.385/76, no seu artigo 26 e parágrafos<sup>20</sup>, dispõe que o auditor externo responderá civilmente pelos prejuízos que causar a título de dolo ou culpa, bem como responderá administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos ou omissões que praticar no exercício da auditoria de instituição financeira.

---

<sup>16</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. 1. ed. – São Paulo: Marcial Pons, 2018, p. 319-320.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 325-327.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 332.

<sup>19</sup> Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

[...]

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

[...]

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

<sup>20</sup> Art. 26. Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 1º - A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

§ 2º - As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Se é verdade que o dever de garantidor pode estar previsto em norma extrapenal<sup>21</sup>, é igualmente verdade que a falta de delimitação do conteúdo da obrigação do auditor independente pelos dispositivos acima mencionados, bem como a remissão a normas infralegais, vulnera o princípio da legalidade. A menção expressa às esferas de responsabilização civil e administrativa indica que o legislador não pretendia, em tais dispositivos legais, construir as bases para uma posição jurídica de garantidor do auditor independente.

Parece-nos, portanto, que a fonte da posição de garantia é contratual. O contrato, nesse caso, é apenas a expressão jurídica da delegação da responsabilidade por evitar determinados resultados, que é o que efetivamente fundamenta a posição de garantia<sup>22</sup>. Os sócios ou administradores delegam ao auditor externo a responsabilidade de fiscalizar determinados aspectos da atividade empresarial e, ao aceitar esta responsabilidade, o auditor se coloca em uma posição de garantidor.

É inequívoca a existência de uma relação contratual entre a empresa de auditoria independente e a empresa auditada. Também não há dúvidas sobre a existência de relação contratual, seja de natureza cível ou trabalhista, entre cada auditor individual e a empresa de auditoria a que está vinculado. São estes os negócios jurídicos que constituirão a fonte e, ao mesmo tempo, os limites do dever de garantia do auditor externo.

E é interessante notar que esta relação contratual, em regra, estará regida inclusive pelas normas técnicas aplicáveis à atividade profissional, mesmo que de natureza infralegal, sem que isso implique maiores violações ao princípio da legalidade – afinal, não é necessária interpretação analógica ou extensiva do art. 13, §2º, CP, bastando que o contrato, que estabelece os limites da assunção de responsabilidade, preveja a observância de tais normas.

Adverte a doutrina que, mais do que a existência de uma relação contratual formal, o que é determinante para a existência do dever é a efetiva assunção da responsabilidade<sup>23</sup>. O alerta vale tanto para os casos em que houver um contrato formal, mas inexistir a prestação do

---

<sup>21</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. 1. ed. – São Paulo: Marcial Pons, 2018, p. 319.

<sup>22</sup> LASCURAÍN SANCHEZ, Juan Antonio. *A delegação como mecanismo de prevenção e de geração de deveres penais*. In Manual de cumprimento normativo e responsabilidade penal da pessoa jurídica. 2ª ed. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2019, p. 167.

<sup>23</sup> SOUZA, Artur de Brito Gueiros, JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *Direito Penal*. Volume único. – São Paulo: Atlas, 2018. No mesmo sentido: ZAFFARONI, E. Raúl. BATISTA, Nilo. *et al. Direito Penal Brasileiro, segundo volume: teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade* – 2. ed. – Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 361.

serviço (v.g., as partes firmaram contrato escrito e de acordo com as formalidades legais, porém a auditoria nunca foi levada a efeito porque a contratante não disponibilizou ao auditor os documentos solicitados) – em que inexistirá a posição de garantidor –, quanto para os casos em que o auditor efetivamente assumir a responsabilidade, mesmo sem contratação formal – hipótese em que será garantidor.

Sendo contratual o dever, estará ele limitado à responsabilidade assumida pelo auditor. Não responderá ele por todo e qualquer resultado típico não evitado – ainda que tenha a possibilidade de evitá-lo –, senão por aqueles resultados que se comprometeu a evitar. Assim, será determinante que a ação omitida esteja inserida no escopo da auditoria e que tenha contribuído causalmente para o resultado.

Em sentido diverso, entende Caruso que não é possível cogitar de omissão penalmente relevante do parecerista técnico ou jurídico<sup>24</sup>, dentre os quais se inclui o auditor externo. Isso porque não seria possível ao parecerista impedir a ocorrência do resultado lesivo, uma vez que seu parecer não é vinculante e o poder de decisão se concentra exclusivamente nas mãos do consultante<sup>25</sup>. Assim, eventuais omissões do parecerista constituiriam apenas uma das múltiplas formas de descumprimento de seu dever objetivo de cuidado na análise do objeto da consulta – ato comissivo, portanto, consistente na produção de parecer defeituoso<sup>26</sup>.

Parece-nos que há dois equívocos nessa proposição. O primeiro é confundir o dever legal de *agir para evitar o resultado* com um dever de efetivamente *evitar o resultado*. O que a lei impõe ao garantidor é o dever de agir, na medida de suas possibilidades, para impedir o resultado lesivo. Se mesmo diante da realização da ação mandada o resultado ocorrer, não responderá penalmente o garante, pois cumpriu o seu dever de agir<sup>27</sup>.

Assim, a posição de garantidor não é necessariamente incompatível com a figura do parecerista, em geral, e sobretudo do auditor externo, que aqui nos interessa. Mesmo que nem sempre possa ele efetivamente evitar o resultado lesivo, poderá sempre agir comunicando os riscos, seja àqueles que detém poder decisório (p. ex., o Conselho de Administração de uma sociedade anônima), seja até mesmo eventuais sujeitos passivos da ação, como investidores.

---

<sup>24</sup> CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. – São Paulo: Marcial Pons, 2020, p. 222.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 227.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 223.

<sup>27</sup> ZAFFARONI, E. Raúl. BATISTA, Nilo. *et al. Direito Penal Brasileiro, segundo volume: teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade* – 2. ed. – Rio de Janeiro: Revan, 2010, p. 352.

E é precisamente nesse último aspecto que reside o segundo equívoco, pelo menos no que diz respeito ao auditor independente. Como o objeto de estudo de Caruso é mais amplo do que o do presente trabalho, parece ele adotar o cenário em que o destinatário do parecer será sempre o consultante, a quem incumbirá a decisão sobre o melhor curso de ação. Mas este não é o cenário no que diz respeito à auditoria independente. Esta, no mais das vezes, é direcionada tanto ao corpo interno da empresa (diretores, conselheiros etc.) como ao público externo (investidores, principalmente, mas também autoridades), que terá acesso ao parecer quando da publicação das demonstrações financeiras, por exemplo.

Daí decorre a efetiva possibilidade de o auditor externo, em certos casos, evitar o resultado lesivo. Afinal, como leciona Juarez Tavares, “*a real possibilidade de atuar está condicionada à modalidade de conduta típica a que se refere, porque inexistente omissão em si, senão omissão de ação determinada*”<sup>28</sup>. Se retomarmos o exemplo do delito do art. 6º, da Lei n.º 7.492/86, um escoreito parecer do auditor externo poderá evitar que os sócios, investidores ou repartições públicas competentes sejam induzidos em erro, evitando-se, assim, o resultado típico.

A ponderação de Caruso, portanto, é válida para a omissão negligente, mas não para a omissão dolosa. De fato, se o agente deixa de examinar determinados riscos, documentos, processos etc., a que estava contratualmente obrigado a examinar por estarem inseridos no objeto do parecer, mas o faz por mero esquecimento, falta de atenção ou desconhecimento, elabora ele um parecer defeituoso – ou seja, descumpra ele um dever objetivo de cuidado, por ato comissivo, e poderá responder pelo resultado lesivo, caso punível na modalidade culposa.

Todavia, se o auditor externo deliberadamente se omite de analisar elementos que sabe estar obrigado a examinar, é imputável ao agente o resultado de sua omissão, porque estava ele obrigado a agir para evitá-lo. Não se estará, nesse caso, diante do exercício descuidado de uma atividade profissional, mas de uma inação orientada a produção do resultado lesivo, a que estava o agente especialmente vinculado por um dever contratual.

É evidente que a prova do dolo, como em quase todos os casos, será matéria espinhosa. Não se pode adotar como pressuposto que o auditor externo sempre conhecerá a extensão do seu dever, as normas técnicas da profissão, bem como que terá sempre em mente todos os elementos indispensáveis à confecção de seu parecer, de modo que qualquer omissão relevante

---

<sup>28</sup> TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. 1. ed. – São Paulo: Marcial Pons, 2018, p. 352.

seja logo considerada uma omissão dolosa – pelo menos não sem prejuízo à constitucional presunção de inocência. Mas é possível reunir elementos que comprovem uma vinculação subjetiva entre o auditor externo e o resultado.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela manutenção da condenação de sócio de empresa de auditoria independente, pela prática dos delitos dos arts. 4º e 7º, ambos da Lei nº 7.492/86, a título de participação. No caso concreto, registrou-se que, para além de ter deixado de apontar em seus pareceres técnicos desconformidades evidentes, haviam elementos que indicavam a vinculação subjetiva do auditor com o fato. Vale reproduzir breve excerto do voto-vencedor, da lavra do Ministro Paulo Medina:

Se o acórdão partisse da pura e simples premissa de que o garantidor, por ser portador de um dever de ação, é, por isso apenas, partícipe, faltaria realmente base fática à condenação. Ora, isto porque todo partícipe por omissão é garantidor, mas nem todo garantidor é partícipe! A leitura do acórdão revela que a decisão tem sustentação no convencimento judicial quanto às hipóteses fáticas decorrentes da análise da prova. No particular aspecto das atribuições decorrentes da posição de auditor, por exemplo, vê-se que o acórdão não se contentou com a natureza da função técnica em si mesma para fundamentar a responsabilidade penal, valendo transcrever o seguinte excerto: "(...) Quanto ao laudo de fls. 3.581 e seguintes, as conclusões apresentadas partem de premissas que consideram a posição do réu apenas no quadro das rotinas e procedimentos dos auditores. Falar de delimitações das responsabilidades entre o auditor e a administração bem como do trabalho baseado em demonstrativos financeiros é válido enquanto afirmações de ordem geral, que não se aplicam ao caso, em que as ligações do réu com Fernando Nuñez, assessorando-o já nas gestões iniciais visando ao ingresso na administração do AEROS, ainda chamando para si atribuições de negociador e omitindo-se em todas as oportunidades anteriores de comunicar irregularidades que efetivamente não desconhecia está a comprovar que sua posição não era a de um estranho à administração fraudulenta, mas agente escolhido por Fernando Nuñez para preencher lugar que não convinha ser ocupado por pessoa alheia ao projeto criminoso"<sup>29</sup>.

Vê-se, portanto, que a responsabilidade penal do auditor externo por omissão imprópria foi fundamentada, principalmente, em três elementos: (i) que tais omissões teriam sido essenciais à perpetuação de crime habitual (um dos exemplos que examinamos no tópico 1, supra); (ii) que estava ele em uma posição de garantidor e, portanto, podia e devia evitar o resultado; e (iii) que havia elementos que indicavam um projeto comum entre o auditor e os administradores da instituição financeira. Este raciocínio, que nos parece acertado, pode

---

<sup>29</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Sexta Turma. REsp nº 575.684 – SP. Rel. p/ Acórdão Min. Paulo Medina. j. 04.10.2005.

fornecer algumas bases para a responsabilização penal por omissão imprópria do auditor externo.

#### 4. CONCLUSÃO

É possível a responsabilização penal do auditor externo por crimes praticados no âmbito da empresa auditada, desde que respeitados os critérios de imputação objetiva e subjetiva. Uma primeira limitação, de caráter temporal, demanda que a atuação do auditor externo esteja situada entre o início da execução do delito e sua consumação definitiva (ou cessação da permanência). Isso ocorrerá, em regra, em três grupos de casos: (i) nos crimes de resultado, quando este ainda não tiver ocorrido no momento da auditoria; (ii) nos crimes permanentes, se ainda não cessada a permanência no momento da auditoria; e (iii) nos crimes habituais.

O auditor externo poderá responder tanto pela prática de atos comissivos quanto por omissão. No primeiro caso, responderá ele, a título de participação, sempre prestar uma contribuição material (auxílio ou cumplicidade) ou espiritual (instigação) ao resultado típico. Em regra, não responderá na qualidade de autor, uma vez que não está inserido na estrutural funcional da empresa e, portanto, carecerá de poder decisório. Também não poderá responder o auditor por participação culposa em crime doloso. O descumprimento de um dever objetivo de cuidado na confecção do parecer só autorizará a punição do auditor externos nos crimes em que se admitir a modalidade culposa.

Poderá ainda responder a título de omissão imprópria, quando assumir contratualmente o dever de evitar certos resultados típicos, caso em que estará em posição de garantidor. Nesses casos, exige-se uma assunção fática da obrigação (e não meramente formal) e o dever do auditor estará limitado ao escopo da auditoria. Não poderá ele responder por documentos e informações que tenham sido omitidas ou adulteradas pela empresa auditada, sobretudo se fizer as ressalvas quanto aos elementos que não pôde consultar. Na responsabilidade por omissão imprópria, o elemento subjetivo será sempre o dolo, uma vez que a negligência sobre questão relevante ao parecer deverá ser resolvida como um ato comissivo culposo (elaboração de parecer defeituoso ou incompleto).

#### 5. REFERÊNCIAS

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.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal econômico*. Vol. 2. – São Paulo: Saraiva, 2016.

BITENCOURT, Cezar Roberto, BRENDA, Juliano. *Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra o mercado de capitais*. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Sexta Turma. REsp nº 575.684 – SP. Rel. p/ Acórdão Min. Paulo Medina. j. 04.10.2005. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200301324207&dt\\_publicacao=23/04/2007](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200301324207&dt_publicacao=23/04/2007). Acesso em 18.09.2023.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Sexta Turma. HC 444389 / SP. Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, DJe 30.09.2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800798023&dt\\_publicacao=30/09/2020](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800798023&dt_publicacao=30/09/2020). Acesso em 18.09.2023.

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

CERVINI, Raúl; ADRIASOLA, Gabriel. *Responsabilidade penal dos profissionais jurídicos: os limites entre a prática jurídico-notarial lícita e a participação criminal*. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. Vol. I, tomo II. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

LASCURAÍN SANCHEZ, Juan Antonio. *A delegação como mecanismo de prevenção e de geração de deveres penais*. In Manual de cumprimento normativo e responsabilidade penal da pessoa jurídica. 2ª ed. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 165-185.

ROBLES PLANAS, Ricardo. *Imputación en la empresa y conductas neutras*. In *La Teoría del Delito en la Práctica Penal Económica*. Silva Sánchez, Jesús-María; MIRÓ Llinares, Fernando. Madrid: La Ley, 2013, pp. 439-461.

SOUSA, Susana Maria Aires de. *Questões fundamentais de direito penal da empresa*. – Coimbra: Almedina, 2019.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. *Direito penal empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance*. 2. ed. – São Paulo: LiberArs, 2023.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros, JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *Direito Penal*. Volume único. – São Paulo: Atlas, 2018.

TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. 1. ed. – São Paulo: Marcial Pons, 2018.

TAVARES, Juarez. *Teoria do crime culposos*. 5ª ed. rev. – Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018.

ZAFFARONI, E. Raúl. BATISTA, Nilo. *et al. Direito Penal Brasileiro, segundo volume: teoria do delito: introdução histórica e metodológica, ação e tipicidade* – 2. ed. – Rio de Janeiro: Revan, 2010.