



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Responsabilidade Penal Tributária dos Administradores

Cipriano Munene Barata João Dassala

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Responsabilidade Penal Tributária dos Administradores

Cipriano Munene Barata João Dassala

Orientador: Germano Marques da Silva

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

“Os poderes geram grandes
responsabilidades e as grandes
responsabilidades geram grandes
poderes”

AGRADECIMENTOS

O ser humano é ser social e por isso só se realiza em comunidade, o que significa que a realização deste trabalho só foi possível devido ao apoio e contributo de diversas pessoas e, como tal, merecem, desde logo, todo meu reconhecimento:

estendo, primeiramente, a minha gratidão ao meu orientador, o Exmo. Sr. Professor Doutor Germano Marques da Silva, pela pronta disponibilidade demonstrada para orientar-me nesta dissertação que com toda a sua sabedoria e experiência me foi prestando diversos esclarecimentos, sugestões e correções que contribuíram valiosamente para a elaboração deste trabalho;

à minha família, de modo muito especial aos meus pais Alberto Dassala e Alice Dassala, por acreditarem em mim, pelas constantes preocupações, pelo apoio incondicional, pela dedicação e pelo esforço que têm feito por mim ao longo de toda a minha vida académica. A eles a minha profunda gratidão;

à Carolina Franice, pelo companheirismo, pela compreensão, pela paciência e pelo amor demonstrado ao longo deste percurso;

aos meus amigos e a ti Scoopol Garrido pela força dada; à Universidade Católica – Faculdade de Direito, por não me ter defraudado as expectativas no que toca ao ensino.

A todos a minha gratidão.

RESUMO

Esta dissertação mostra-nos três formas de responsabilidade dos administradores no âmbito tributário. Tais formas são, designadamente, a responsabilidade meramente tributária, a responsabilidade penal tributária e a responsabilidade civil extracontratual que emerge do crime tributário.

Este trabalho dá maior enfoque a responsabilidade penal tributária dos administradores, primeiramente por ser o tema da dissertação e, segundo, por ser um tema de grande relevância social tendo em conta o bem jurídico protegido pelos crimes tributários, nomeadamente o património fiscal do Estado e os deveres de lealdade, de cooperação e de verdade fiscal por parte dos contribuintes.

Há uma necessidade de se intensificar a responsabilidade das pessoas que detêm uma posição de relevo no seio empresarial, por terem a capacidade de adotarem condutas suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias necessárias para a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Evidenciamos no presente trabalho, dentro da responsabilidade penal tributária, como respondem os administradores, que pode ser por ação ou por omissão e também são responsabilizados pessoalmente quando praticam crimes fiscais no exercício funcional das suas funções – “*atuação em nome de outrem*”. Abordamos de forma breve a questão da *compliance* – agentes de *compliance officer* e seus efeitos na responsabilidade dos administradores. Por fim, tratamos da responsabilidade civil extracontratual emergente dos danos causados por crimes tributários.

Palavras-chave: Responsabilidade; Administrador; Crimes Tributários; Dolo; *Compliance*; Dano e RGIT.

ABSTRACT

This dissertation shows us three ways of administration liability in the tax field. Such forms are the merely tax liability, the criminal tax liability and extra-contractual civil liability that raise from tax crime.

This work gives more emphasis on the criminal tax responsibility of administrators, firstly because it is the main subject of the dissertation and, secondly, because it is a matter of great social relevance, taking into account the legal property protected by tax crimes, namely the State's patrimonial tax and duties of loyalty, cooperation and tax truth on the part of taxpayers.

There is a necessity to intensify the responsibility of people that holds relevant positions in the business field, because of their capacity to adopt other conducts that may cause a decrease of the tax revenues needed to satisfy the State's financial needs. On the present work we demonstrate that in the criminal tax liability, as the administrators respond, which may be by action or omission and also personally responsible when they commit tax crimes in functional exercise of their function – “acting on behalf of others”.

Is briefly approach the compliance topic - compliance officer agents and their effects in the administrators responsibility. Finally, we talk about the extra-contractual civil liability arising from damage caused by tax crimes.

Keywords: Responsibility; Administrators; Tax Crimes; Compliance; Damage; Intent and RGIT.

Índice

ABREVIATURAS E SÍGLAS	10
INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I	13
1. Delimitação da responsabilidade penal tributária em confronto com a responsabilidade meramente tributária e a responsabilidade civil	13
1.1. Preliminares	13
1.2. Responsabilidade meramente tributária	13
1.3. Responsabilidade penal tributária	14
1.4. Responsabilidade civil emergente do crime tributário	15
CAPÍTULO II.....	17
2. Responsabilidade por ação e por omissão	17
2.1. Introdução.....	17
2.2. Responsabilidade por ação	17
2.2.1. Introdução	17
2.2.2. Crimes dolosos por ação	18
2.2.2.1. Factos imediatamente lesivos	18
2.2.2.2. Factos lesivos através do comportamento de terceiros	18
2.3. Responsabilidade por omissão	19
2.3.1. Considerações gerais	19
2.3.2. Crimes de omissão pura	20
2.3.3. Crimes de Comissão por Omissão e o Dever de Garante	21
2.3.3.1. O dever de garante.....	21
CAPÍTULO III	24
3. A responsabilidade penal tributária funcional dos administradores (no exercício das suas funções) e o efeito da <i>compliance</i> nessa responsabilidade.	24
3.1. Preliminares	24
3.2. Atuação em nome de outrem: artigo 6.º do RGIT	25
3.3. Delegação das funções dos administradores	27
3.3.1. A responsabilidade do delegado e do delegante	28

3.4. Efeito da *compliance* na responsabilidade penal tributária dos Administradores
29

CAPÍTULO IV.	34
4. Responsabilidade civil dos administradores emergente do crime tributário.	34
CONCLUSÃO	38
BIBLIOGRAFIA	39
JURISPRUDÊNCIA	42

ABREVIATURAS E SÍGLAS

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
Art./Arts.	Artigo/Artigos
CC.	Código Civil
Cf.	Conforme
Cfr.	Confrontar
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
Ed.	Edição
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
Nº	Número
<i>Ob.cit.</i>	Obra citada
P.	Página
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
ss.	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TRC	Tribunal da Relação de Coimbra
TRE	Tribunal da Relação de Évora

TRP	Tribunal da Relação do Porto
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
<i>Vide</i>	Ver, consultar
Vol.	Volume

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objetivo analisar a responsabilidade penal tributária dos Administradores. Os crimes tributários existem, precisamente, para sancionar condutas que atentem contra a plena e correta satisfação de obrigações tributárias essenciais ao financiamento público e, assim, a realização de atividades próprias a sociedade e a satisfação de interesses e necessidades coletivas.

Sabemos que há uma tendência natural de os titulares de órgãos de administração de empresas e representantes, quando confrontados com uma carga de tributos, procurarem escapar dos mesmos. E, muitas vezes, essas tentativas, uma vez concretizadas, podem configurar-se em crimes tributários, situação que reclama por uma pronta intervenção do direito penal tributário, de modo a prevenir, a mitigar e, se não mesmo, eliminar comportamentos, condutas, práticas típicas e ilícitas.

Trata-se de um tema bastante pertinente e de grande relevância prática e, por essa razão, nos tem suscitado muito interesse em saber e compreender melhor de que forma os Administradores das Sociedades são responsabilizados do ponto de vista penal tributário.

A dissertação apresentar-se-á por quatro capítulos, sendo que no primeiro capítulo faremos uma delimitação da responsabilidade penal tributária em confronto com a responsabilidade meramente tributária e a responsabilidade civil e no segundo abordaremos a questão da responsabilidade por ação e por omissão. De seguida, analisaremos, a responsabilização penal tributária dos administradores (no exercício das suas funções) e o efeito da *compliance* nessa responsabilidade. Por fim, no último capítulo, trataremos da responsabilidade civil dos administradores emergente do crime tributário.

CAPÍTULO I.

1. Delimitação da responsabilidade penal tributária em confronto com a responsabilidade meramente tributária e a responsabilidade civil.

1.1. Preliminares

No presente capítulo, procederemos a algumas considerações e distinções relativamente à responsabilidade penal tributária, à responsabilidade meramente tributária e à responsabilidade civil. Começamos por indicar os diplomas legais, aplicáveis a cada uma das responsabilidades. Sendo que para a responsabilidade penal tributária é aplicável o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT); para a responsabilidade meramente tributária aplica-se a Lei Geral Tributária (LGT) e, para a responsabilidade civil é aplicável o Código Civil (CC).

1.2. Responsabilidade meramente tributária

A responsabilidade¹ meramente tributária decorre do não pagamento do tributo (dívida de imposto), ou seja, corresponde ao chamamento de alguém, por imposição legal, a satisfazer dívida(s) tributária(s) próprias ou de outra(s) pessoa(s) ou entidade(s) e, encargos emergentes por falta de pontual pagamento, após o seu incumprimento. A responsabilidade meramente tributária subdivide-se em responsabilidade por dívida própria, segundo a qual é responsável o sujeito passivo da relação tributária² e, em responsabilidade por dívida de terceiro³, que é, por um lado, de natureza subsidiária face ao devedor originário, i.e., situações em que ao património do incumpridor se junta o património do responsável, após demonstrada a inexistência de bens penhoráveis do primeiro. Como realça PAULO MARQUES “A *responsabilidade tributária subsidiária reveste uma natureza sui generis, apesar de ter contornos similares à fiança legal e a própria responsabilidade extracontratual, uma vez que no caso da responsabilidade tributária subsidiária a dívida é de outrem (ente coletivo), estando em causa, não um dano e uma indemnização, mas uma dívida e uma obrigação tributária*”.⁴ E, por outro lado, é de natureza solidária, o que se verifica nos casos previstos na lei e nas circunstâncias em que há

¹ A palavra responsabilidade tem como etimologia o latim (respondere), que significa responder a alguma coisa. Nas relações jurídicas a responsabilidade acompanha a obrigação. MARQUES, Paulo e outros, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017, p. 151.

² De acordo com o disposto no art. 18.º da LGT, “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva... que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

³ SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2ª Ed., 2018, p. 119.

⁴ MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Conta – A Reversão do Processo de Execução Fiscal*, Coimbra Editora, 1ªEd., 2011, p. 38.

mais do que um responsável tributário e, respondem todos ao mesmo tempo. Porém, o credor pode exigir o cumprimento da obrigação tributária, apenas, a um dos responsáveis e o mesmo terá que de satisfazer a obrigação na totalidade, independentemente de existir direito de regresso entre os corresponsáveis (art 22.º, n.º3, da LGT e arts. 159.º e 160.º do CPPT).^{5/6}

Em suma, a responsabilidade meramente tributária dos administradores⁷ tem uma dimensão pessoal, subsidiária e solidária. Esta responsabilidade é pessoal na medida em que dispõe de um carácter sancionatório que visa dissuadir o comportamento ilegal do titular do órgão social de administração, podendo tratar-se de um administrador meramente de direito ou de um administrador de facto.⁸ É subsidiária relativamente à empresa, no sentido de que a dívida é da empresa e não dos titulares do órgão social. O que significa que a admissão de uma determinada pessoa no cargo de administrador torna-a candidata à chamada responsabilidade tributária subsidiária por dívidas da sociedade.⁹ E, é solidária no caso de existir mais de um administrador, situação em que todos respondem pela dívida e há direito de regresso entre eles.¹⁰

1.3. Responsabilidade penal tributária

A responsabilidade penal tributária decorre do cometimento de um facto típico, ilícito, culposo e punível nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias (artigo 2.º, n.º 1, do RGIT) e, o fim subjacente à esta responsabilidade é de prevenção geral e especial.¹¹ A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática do crime. A responsabilidade penal tributária e a responsabilidade meramente tributária constituem realidades distintas, que surgem, se mantêm e se extinguem de forma independente entre si.¹² A cada uma dessas responsabilidades correspondem específicas causas de extinção. Assim, da mesma forma que o cumprimento da pena aplicada por crime tributário não exonera do

⁵ SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 1ªEd., 2013, pp. 214-215.

⁶ Neste sentido, vide o Ac. do TRP, de 11.04.2019, Proc. 360/17.4IDPRT.P1.

⁷ Cfr. o art. 24º da LGT.

⁸ *Infra*, Cap. II, n.º 2.3.3., nota 41.

⁹ RAMOS, Maria Elisabete Gomes, *O seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores – Entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura*, Almedina, 2010, p. 64.

¹⁰ SOUSA, Domingos Pereira de, *ob. cit.*, pp. 216-217.

¹¹ “Os valores inerentes à criminalidade fiscal são de primeira grandeza. A fiscalidade tem em vista a arrecadação de receitas para o cumprimento pelo Estado das suas tarefas fundamentais (art. 9.º da CRP), em que se incluem as inerentes ao “estado social”. E visa também “uma repartição justa dos rendimentos e riquezas” (art. 3.º da CRP). Os bens jurídicos protegidos pelos crimes fiscais são valores centrais do sistema penal, cuja interiorização pelos cidadãos é fundamental para o bom funcionamento das instituições. A prevenção geral impõe exigências fortíssimas neste tipo de criminalidade.” Cfr. Ac. do STJ, de 11-06-2014, Proc. 258/06.1IDLSB.L1.S1.

¹² Cfr. art. 9º do RGIT.

pagamento da obrigação tributária que possa ter estado na sua origem, também a satisfação da prestação tributária não implica, por si só, a extinção da pretensão penal.¹³

1.4. Responsabilidade civil emergente do crime tributário

Um outro tipo de responsabilidade diferente das acima referidas, é a responsabilidade civil. E é importante fazer menção a esta responsabilidade, precisamente, pelo facto de a responsabilidade civil poder emergir do crime tributário.¹⁴ Assim, o comportamento ilícito (ação ou omissão) adotado por um administrador, pode causar prejuízos a outrem (por exemplo, prejuízos à própria sociedade, aos sócios e, especialmente, à Administração Tributária ou à Administração da Segurança Social), gerando conseqüentemente a obrigação de indemnização, nos termos gerais do direito civil.¹⁵ É nesta situação onde se fala em responsabilidade civil, que na definição de CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, “*consiste na necessidade imposta pela lei a quem causa prejuízos a outrem de colocar o ofendido na situação em que estaria sem a lesão*”.¹⁶

No nosso ordenamento jurídico, só existe responsabilidade quando o ato ilícito seja culposo violador de direito alheio e causador de prejuízo, sendo excepcional a responsabilidade sem culpa (artigos 483.º e ss. e 798.º e ss. do CC). Tal como já foi referido nos parágrafos anteriores, a dívida tributária existe independentemente do crime. Porém, o dano resultante do não pagamento é causado pela perpetração do crime. Por essa razão, os agentes do crime devem responder pelos prejuízos causados com a sua atuação ou omissão dolosa.¹⁷

¹³ Ac. do TRL, de 22-01-2019, Proc. 604/17.2T9VFX.L1-5.

¹⁴ Cfr. Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães, de 15-12-2016, Proc. 285/10.4TAVVG.G1, ao referir “*Encontramo-nos, tal como se evidencia na sentença recorrida, no domínio da responsabilidade civil por facto ilícito, emergente da prática de crime, pelo arguido/demandado/recorrente, que é geradora da obrigação de indemnizar pelos danos causados.*

Temos, assim, que o regime da responsabilidade tributária, previsto, designadamente, na Lei Geral Tributária, é específico do direito tributário e refere-se às dívidas das prestações tributárias, em que o devedor originário é o ente coletivo, enquanto à responsabilidade emergente do crime, quer por força do disposto no artº 3º do RGIT, quer por força do disposto no artigo 8º do C.P, é aplicável o disposto nos artºs 483º a 498º do Código Civil, por remissão do artº 129º do Código Penal, os responsáveis pela indemnização são os agentes do crime. – cfr. Prof. Germano Marques da Silva – Direito Penal Tributário – Universidade Católica – 2009, pág.113 e 114. Ora, sendo o arguido/demandado/recorrente condenado pela prática do crime de abuso de confiança contra a segurança social e estando reunidos os pressupostos da responsabilidade civil, extracontratual, por facto ilícito, constituiu-se na obrigação de indemnizar o ISS IP demandante, por todos os danos decorrentes da prática do crime, mais concretamente, da não entrega, no prazo legal, das cotizações deduzidas dos salários dos trabalhadores e devidas à Segurança Social.”

¹⁵ Cfr. art. 483º e ss., do CC. Por força do art. 3º al. c) do RGIT.

¹⁶ PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ªEd., Coimbra Editora, 2012, p. 128.

¹⁷ SILVA, Germano Marques da, *Dto. P. Trib., ob. cit.*, p. 124; no mesmo sentido, vide Ac. do TRC, de 28-02-2018, Proc. nº74/15.0IDVIS.C1.

Diante do acima exposto, entendemos que a responsabilidade civil, consagrada no Código Civil, emerge de danos causados pela prática de um crime tributário. Já a responsabilidade penal tributária surge da violação de normas penais tributárias e tem como objetivo punir e prevenir condutas contrárias à ordem jurídica, ou seja, comportamentos ilícitos, típicos e dolosos, previstos e puníveis nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias. Por fim, a responsabilidade meramente tributária, para além da responsabilidade dos sujeitos passivos principais, pode estender-se a outras pessoas a título de responsabilidade subsidiária ou solidária, sendo que estes gozam dos mesmos direitos de reclamação e impugnação da dívida tributária nos mesmos termos do devedor principal (art. 22.º n.º 2 e 5 da Lei Geral Tributária).

CAPÍTULO II.

2. Responsabilidade por ação e por omissão

2.1. Introdução

No vigente regime especial português, todos os crimes tipificados no Regime Geral das Infrações Tributárias são crimes dolosos, não há crimes tributários puníveis por negligência.¹⁸ Deste modo, importa referir que o dolo, na condição de fenómeno psíquico e normativo jurídico-penalmente relevante, pode ser compreendido como a vontade consciente de realizar o facto previsto no tipo legal de crime.¹⁹ O dolo manifesta-se de várias formas, todas previstas no art. 14.º do Código Penal. Temos, desde logo, no seu n.º 1, o dolo direto em que o facto representado é o facto querido e o agente atua com vontade de realizar o facto querido. No n.º 2 está previsto o dolo necessário em que o facto tipicamente ilícito não constitui o fim que o agente se propõe, mas é consequência necessária da realização pelo agente do fim que se propõe. E, por último, está regulado no n.º 3 o dolo eventual em que o agente prevê o facto como consequência possível da sua conduta e mesmo assim age, assumindo o risco, conformando-se com a sua realização.²⁰

Os crimes dolosos são aqueles em que há consciência e vontade de praticar o facto ilícito. Estes crimes podem ser praticados por ação, em que se exige um agir do agente, ou seja, um movimento físico e, por omissão que se caracteriza por não fazer o que é devido. Vamos analisar, neste capítulo, a responsabilidade por ação e por omissão.

2.2. Responsabilidade por ação

2.2.1. Introdução

A responsabilidade penal é pessoal, ou seja, intransmissível, o que significa que cada um responde objetiva e subjetivamente pelo facto ilícito que lhe seja imputável. Os administradores das empresas²¹ podem ser responsabilizados penalmente por atuação funcional de duas formas: por ação ou omissão ou por comissão por omissão, o que significa que podem responder por ações ou omissões típicas, como também pela omissão adequada a evitar o

¹⁸ SILVA, Germano Marques da, *Dto. P. Trib., ob. cit.*, p. 59.

¹⁹ COSTA, José de Faria, *Noções Fundamentais de Direito Penal – Fragmenta iuris poenalis*, 4.ª Ed., Coimbra Editora, 2015, pp. 372-373.

²⁰ Para maior esclarecimento, vide, SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português – Parte Geral II Teoria do Crime*, Editorial Verbo, 2001, pp. 165 ss.

²¹ Lê-se administrador ou gerentes, pessoas singulares e titulares dos órgãos de administração das sociedades, aos quais cabe, por um lado, a condução dos desígnios da sociedade segundo as boas práticas de gestão e, por outro, a promoção de condutas da sociedade conforme com a ordem jurídica.

resultado típico.²² Neste ponto analisaremos a responsabilidade dos administradores nos crimes dolosos por ação.

2.2.2. Crimes dolosos por ação

Os crimes²³ dolosos por ação são aqueles em que há uma ação ou comportamento humano em que o agente age de forma consciente, voluntária e é dominado pela vontade de lesar um bem jurídico, ou seja, de realizar um determinado facto típico, ilícito e punível. Relativamente a esse tipo de crime (doloso por ação) o sistema penal assenta no domínio do facto pelo agente.²⁴

2.2.2.1. Factos imediatamente lesivos

Tratando-se de órgão singular, estar-se-ia diante de um facto típico imediatamente lesivo quando o titular do mesmo seja uma pessoa física, i.e., autor singular que realiza por si só o crime,²⁵ verificando-se nele os elementos típicos objetivos e subjetivos.²⁶ A título de exemplo, podemos mencionar os casos em que o titular do órgão de administração incorre nos crimes de burla tributária e fraude fiscal.²⁷

Assim, pensamos que o ponto em desenvolvimento não oferece nenhuma dificuldade de compreensão se tivermos em consideração um dos princípios basilares do direito penal e com respaldo constitucional²⁸ que é o princípio da pessoalidade, segundo o qual quem comete um facto típico, ilícito e punível é, por esse mesmo facto, responsabilizado individualmente.

2.2.2.2. Factos lesivos através do comportamento de terceiros

Diferentemente dos factos lesivos que resultam de uma exclusiva ação do titular do órgão de administração, os factos lesivos por meio de terceiros apresentam maiores dificuldades em apurar a responsabilidade do administrador precisamente por intervirem vários agentes na execução do crime, por conta da divisão de tarefas nas empresas. São os casos de instigação; de autoria mediata; de coautoria e de cumplicidade de que vamos analisar.²⁹

²² SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade Penal das Sociedade e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009, pp. 346 e 347.

²³ O crime consiste num facto ilícito penal. “Trata-se de um conceito formal, abstrato, apto abranger todas as espécies de crimes” – FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal – Parte Geral I-II*, Almedina, 2010, p. 92. Nesse trabalho, trataremos apenas de crimes tributários.

²⁴ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal – à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ªEd., Universidade Católica Editora, 2010, p. 122.

²⁵ FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *ob. cit.*, p. 446.

²⁶ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *ob. cit.*, p. 122.

²⁷ Cfr. arts. 87.º e 103.º do RGIT.

²⁸ Vide, Art. 30º nº3 da CRP.

²⁹ Nos termos gerais do Direito Penal (*vide* os arts. 26º e 27º do CP).

- I. **A instigação** – relaciona-se com os casos em que o agente orienta, incentiva dolosamente terceiro(s) ou instigado(s) a praticarem um facto criminoso. O que sucede com frequência a nível das empresas, o administrador determinar outros a praticarem crimes.
- II. **Autoria mediata** – O agente executa o facto criminoso por intermédio de terceiro. *In casu*, o administrador usa o executor imediato para realização do facto ilícito. Nestas situações, o intermediário instrumentalizado não é responsável quando age sem dolo ou se for inimputável. Assim sendo, o administrador será responsável como autor mediato quando possuir o domínio da vontade, quando dominar o facto e a realização típica, sem que seja o executor material da conduta típica.
- III. **Autoria conjunta por acordo ou coautoria** – tem a ver com as situações em que há um conluio entre o administrador e terceiros no que toca à repartição de tarefas na execução do crime. É evidente que na sua forma mais nítida tem de haver um verdadeiro acordo prévio, podendo mesmo ser tácito, que tem igualmente que se traduzir numa contribuição objetiva conjunta para a realização típica.³⁰

Em suma, é necessário que se demonstre, efetivamente, a vontade delituosa e, ao mesmo tempo, um verdadeiro domínio do acontecimento, relativamente aos factos lesivos através do comportamento de terceiros acima caracterizados, para que os administradores sejam responsabilizados.³¹

Entendemos, deste modo, que nessas situações, só em cada caso concreto se poderá aferir, após uma cabal investigação pelo tribunal, a modalidade de intervenção na execução do crime por parte do administrador para que possa ser responsabilizado.

2.3. Responsabilidade por omissão

2.3.1. Considerações gerais

Tal como já foi referido no capítulo anterior, os administradores podem ser responsabilizados de duas formas: por ação ou omissão ou por comissão por omissão. A ordem jurídica pode impor o dever de não agir de modo a não ofender um bem jurídico (norma proibitiva) ou impor um dever de agir, para evitar a ofensa do bem jurídico (norma preceptiva),

³⁰ Cf. Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 21-02-2018, Proc. 347/10.8PJPRT.P1.

³¹ SOUSA, Susana Aires de, *Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa*, Almedina, 2019, p. 58.

pois que o facto ilícito reside sempre na ofensa de um bem jurídico.³² A omissão dolosa consiste na vontade e consciência de não materializar determinada ação esperada e imposta pela norma, ou seja, toda a omissão pressupõe um dever de agir e é, precisamente, o não agir, que a lei incrimina.³³

Importa proceder a uma breve distinção presente nos crimes dolosos por omissão, que são os crimes omissivos puros ou próprios e os crimes omissivos impróprios ou comissivos por omissão. Nos crimes de omissão própria o facto ilícito é constituído pela mera omissão da ação descrita no tipo legal, pertencendo, assim, à categoria dos crimes formais, o que significa que é irrelevante que o resultado se produza ou não, para efeitos do preenchimento do tipo de crime e da pena aplicável.³⁴ Já nos crimes comissivos por omissão o dever do agente consiste em agir para evitar a lesão do bem jurídico que se concretiza na produção do evento material, constituindo assim, um crime material.³⁵ É sobre esses tipos de crime de omissão que incidirá, agora, a nossa atenção.

2.3.2. Crimes de omissão pura

De acordo com as palavras orientadoras do Professor GERMANO MARQUES DA SILVA “*em qualquer das espécies de crimes omissivos, próprios ou impróprios, a omissão pressupõe sempre a violação de um dever jurídico de fazer algo. E, nos crimes de omissão pura é a omissão de fazer o que a lei estabelece que é incriminada...*”.^{36/37} As infrações tributárias omissivas, consideram-se praticadas, nos termos do n.º 2 do art. 5º do RGIT, na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários e, esse dever tributário de agir que impende sobre às sociedades cabe à sua administração levar a cabo o seu cumprimento, devendo, ainda, a administração nortear o exercício das suas funções no sentido do bom desempenho do ente coletivo e das boas práticas de gestão (arts. 32.º da LGT e 64.º do CSC).

Deste modo, significa dizer que caso os titulares dos órgãos de administração (administradores) não cumpram com o dever supramencionado, serão responsabilizados. São

³² FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *ob. cit.*, p. 95.

³³ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp.*, *ob. cit.*, p. 375 e 376.

³⁴ CARVALHO, Américo Taipa de, *Direito Penal Parte Geral – Questões Fundamentais Teoria Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2ªEd., 2008, p. 553.

³⁵ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp.*, *ob. cit.*, p. 375.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ De realçar que a omissão de fazer o que é devido ou o que a lei estabelece tem de ser uma decisão voluntária, ou seja, uma conduta ilícita (dolosa).

exemplos de crimes de omissão pura, os crimes de abuso de confiança (art. 105.º do RGIT) e abuso de confiança contra a segurança social (art. 107.º do RGIT).³⁸

2.3.3. Crimes de Comissão por Omissão e o Dever de Garante

Tal como já foi referido, nos crimes comissivos por omissão o dever do agente consiste em agir para evitar a lesão do bem jurídico que se concretiza na produção do evento material. O tipo objetivo desse tipo crime consiste, precisamente, na ausência da ação, no nexo de causalidade adequada e na constatação da posição de garante.^{39/40} Cabe-nos, agora, analisar a imputação da responsabilidade penal tributária dos administradores⁴¹ por comissão por omissão à luz do art. 10.º n.º2 do Código Penal e, para tal, é necessário aferir o seu dever de garante.

2.3.3.1. O dever de garante

O dever de garante no âmbito do contexto empresarial, suscita problemas particulares, sendo possível, desde logo, apontar duas categorias de deveres de garante, nomeadamente o dever da administração da empresa em relação a proteção do património da empresa e deveres relativos a vigilância da atividade desenvolvida do ponto de vista técnico, operativo e comercial da empresa,⁴² de modo a impedir que dessa atividade resulte a prática de factos lesivos de bens jurídicos penais.⁴³

Esse dever, incide, à partida, sobre o órgão de administração, (ou a quem esta delegue poderes), que atua em nome e no interesse da empresa e, que deve nortear o exercício das suas funções no sentido do bom desempenho do ente coletivo segundo os deveres de boas práticas tributárias e de gestão. O problema reside, precisamente, em apurar a responsabilidade criminal

³⁸ Cfr. Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra, de 23-10-2013, Proc. n.º 1231/11.3T3AVR.C1.

³⁹ ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *ob. cit.*, p. 82.

⁴⁰ Cfr. art. 10º do CP.

⁴¹ De ressaltar que neste ponto, nos referiremos, apenas, sobre os administradores que efetivamente exercem as suas funções. Pelo que, não será objeto de estudo a responsabilidade dos administradores meramente de direito. No entanto, importa estabelecer alguma distinção entre titulares de órgãos de administração que efetivamente desempenham os seus podres e os que não desempenham, ou seja, administrador meramente de direito e administradores de facto. Assim, são considerados administradores meramente de direito quando não exercem as funções para as quais foram designados por força da lei ou dos estatutos da sociedade. Já os administradores de facto são aqueles que, efetivamente, exercem os poderes compreendidos aos titulares formais dos órgãos de administração. Do ponto de vista do quadro da responsabilização, quer um, quer outro responderá no caso de crimes omissivos próprio e impróprio. SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, pp. 231 e 403. Entendemos que a partir do momento que se aceita formalmente a função de administrador de uma sociedade ou se atua como se fosse efetivamente administrador de direito, assume-se, necessariamente, responsabilidade. Sendo certo que a imputação da respetiva responsabilidade dependerá do caso concreto.

⁴² FARIA, Maria Paula Ribeiro de, *Formas Especiais do Crime*, Universidade Católica Editora Porto, 1ªEd., 2017, p. 191.

⁴³ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, p. 381.

tributária dos administradores por comissão por omissão, nos sistemas de repartição de tarefas das grandes empresas, o que analisaremos de seguida.

Os administradores poderão ser responsabilizados penalmente, a título de comissão por omissão, pelos resultados derivados do(s) ato(s) do(s) seu(s) subordinado(s), no âmbito do respetivo serviço, no caso de poderem impedir o resultado e, não o fazerem.⁴⁴ Nas pequenas estruturas empresarias, à partida, não é difícil apurar a responsabilidade do administrador. O problema surge, sobretudo, em imputar a responsabilidade por comissão por omissão aos administradores nas estruturas complexas, dotadas de uma forte hierarquia e divisão, onde as tarefas se encontram funcionalizadas e divididas por setores específicos e especializados. No entanto, deve-se sublinhar que o facto de se aceitar desempenhar a função de administrador de uma empresa (posição que o coloca, necessariamente, em condição especial relativamente aos funcionários hierarquicamente inferiores na estrutura empresarial), implica que deve evitar-se ao máximo possíveis situações que ofendam bens jurídicos penais.

Há posições relativas ao dever de garante que, embora com formulações diversas, se harmonizam. A primeira corresponde a Professora SUSANA AIRES DE SOUSA, que entende que a imputação do facto criminoso realizado por um subalterno ao seu superior hierárquico, se concretiza, apenas, verificado cumulativamente dois requisitos: por um lado, é necessário ter em conta o quadro de funções e competências organicamente atribuído ao cargo empresarial, que permite delimitar o âmbito e a extensão da posição de garantia; por outro lado, é preciso atender a possibilidade de cumprir esses deveres, designadamente controlando os factos que ocorrem no seu espaço de responsabilidade, suscetíveis de colocar em perigo o bem jurídico-penal, excluindo, assim, a ideia de responsabilidade criminal objetiva derivada das funções assumidas.⁴⁵

O Professor GERMANO MARQUES DA SILVA, entende que a atividade empresarial constitui uma fonte de perigo para determinados bens jurídicos e os responsáveis pela empresa, em conformidade com o respetivo estatuto, têm o dever de agir para vigiar e controlar essa fonte de perigos para a proteção dos bens jurídicos que esses perigos possam afetar.^{46/47}

⁴⁴ CARVALHO, Américo Taipa de, *ob. cit.*, p. 567.

⁴⁵ SOUSA, Susana Aires de, *ob. cit.*, p. 72.

⁴⁶ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp.*, *ob. cit.*, pp. 390-391.

⁴⁷ A título de exemplo, *vide*, Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 08-03-2018, Proc. nº 565/15.2IDLSB.L1-9, ao referir que, “*o preenchimento do tipo legal de crime - abuso de confiança fiscal (art. 105º do RGIT) - pressupõe a conduta de quem tem o domínio e a capacidade efetiva de administração da sociedade comercial e só pode ser responsabilizado criminalmente quem, na ocasião em que não foi entregue a prestação tributária*

Há, no entanto, outros autores que entendem que, para além da teoria do domínio sobre a organização empresarial fundamental para a imputação da responsabilidade omissiva dos órgão de administração, é preciso adicionar um segundo critério que tem que ver com a conexão estreita entre o facto ilícito cometido e o exercício das faculdades individuais de auto-organização.⁴⁸ Para a determinação da existência dessa conexão, os autores estabelecem alguns critérios gerais, segundo alguns dos quais, haverá conexão: quando os processos de risco tenham sido criados pelo próprio superior hierárquico, por exemplo, quando o superior realiza uma nomeação pouco criteriosa e quando o perigo surgir dos objetos, mecanismos, processos ou trabalhadores da empresa.⁴⁹

Pensamos, assim, que as posições acima expostas se completam e constituem um grande contributo para a doutrina no que toca ao fundamento do dever de garante ou de agir dos administradores para evitar resultados lesivos de bens jurídicos penalmente relevantes. Deste modo, podemos concluir que para que os administradores possam ser responsabilizados por comissão é necessário conjugar determinados fatores, como saber as competências que cabem ao administrador, atender a possibilidade de cumprir os deveres inerentes à função, sobretudo, o dever de controlar as fontes de perigo do bem jurídico protegido e, finalmente, apurar a conexão que há entre a conduta ilícita do subordinado e a situação (risco) criada pelo administrador que deu azo à tal conduta.

Assim, o administrador não poderá ser responsabilizado pelos atos cometidos pelos seus subordinados, a título de comissão por omissão, nas situações em que estes tenham agido com excesso ou contra ordens diretas, desrespeitando, claramente, o superior.⁵⁰ Todavia, se o administrador tomar conhecimento que um seu subordinado, por exemplo o diretor financeiro, está a cometer uma fraude fiscal (prevista e punível nos termos do art. 103.º do RGIT), tem o dever de intervir para evitar que a fraude se consuma e, punir internamente, sob pena de ser responsabilizado por comissão por omissão.

retida ou deduzida, reunia os poderes de facto necessários para optar pelo incumprimento da obrigação tributária. Daí que a qualidade de “gerente” ou “Administrador” no sentido formal, mesmo que com um conhecimento da situação de incumprimento, seja insuficiente para a imputação do crime de abuso de confiança fiscal e se torne necessário demonstrar que esse gerente ou administrador de direito tinha o domínio funcional dos factos referentes ao exercício das obrigações fiscais da empresa.”

⁴⁸ MARQUES, Paulo e outros, *ob. cit.*, p. 184.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 185.

⁵⁰ *Idem, Ibidem.*, p. 187.

CAPÍTULO III.

3. A responsabilidade penal tributária funcional dos administradores (no exercício das suas funções) e o efeito da *compliance* nessa responsabilidade.

3.1. Preliminares

A obrigação tributária constitui o objeto principal da relação jurídica tributária. Consiste no vínculo jurídico estabelecido entre a administração tributária e o contribuinte, onde o credor tributário pode exigir ao contribuinte o cumprimento das prestações⁵¹ (v.g., a entrega das declarações) que integram a relação jurídica, e cabendo, apenas, ao contribuinte opor os seus direitos ao credor.⁵²

Esta relação apresenta-se como complexa, precisamente pelo facto de muitas vezes requerer a intervenção de terceiros (administradores) que, face à norma tributária, se assumem como sujeitos da relação. O que se torna evidente nas situações em que, segundo nos dão conta JOAQUIM ROCHA e HUGO SILVA, “o legislador obriga determinadas pessoas – terceiros em relação à AT e ao contribuinte – a cumprir concretas obrigações tributárias relacionadas com o contribuinte (v.g., as obrigações que impendem sobre as entidades patronais de proceder à retenção do IRS incidente sobre o salário que pagam ou a liquidação do IVA”.⁵³ Portanto, o não cumprimento das obrigações tributárias poderá causar a responsabilidade tributária.⁵⁴ Todavia, atendendo o bem jurídico sob tutela, poderá ainda resultar uma responsabilidade penal tributária.

Vamos analisar, neste terceiro ponto, os pressupostos pessoais da norma que legitima a responsabilização das pessoas físicas que ocupam uma posição de liderança no contexto empresarial, ou seja, os titulares de órgãos de administração das sociedades mais precisamente

⁵¹ Importa estabelecer a diferença entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória, que nos termos do art. 31.º da LGT: “n.º 1 – a obrigação tributária principal do sujeito passivo consiste no pagamento da dívida tributária; n.º 2 – constituem obrigações tributárias acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita e a prestação de informações.”

⁵² ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pp. 37-38.

⁵³ *Ibidem*, e, neste sentido, vide, NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 7ªEd., 2014, p. 238.

⁵⁴ *Supra* – Capítulo-I. 1.1.

os administradores, pelos crimes tributários que pratiquem no exercício funcional das suas funções e por causa delas e, o efeito da *compliance*⁵⁵ nessa responsabilidade.

A responsabilização dos administradores das sociedades por infrações tributárias encontra fundamentação no art. 6.º do regime geral das infrações tributárias «*atuação em nome de outrem*», preceito que encontra paralelo no art. 12.º do código penal.⁵⁶ Este artigo constitui uma clausula de extensão do tipo, uma vez que estabelece a possibilidade de punir a conduta de sujeitos (titulares de órgão sociais ou representantes das sociedades) distintos dos que são destinatários imediatos (sociedades) da norma caracterizado pelo tipo (o que significa que apenas os destinatários imediatos da norma reúnem em si as qualidades típicas necessárias para a autoria), visando por essa via, colmatar a lacuna de punibilidade nos crimes próprios,^{57/58} sem que com isso viole o princípio da legalidade.⁵⁹

No fundo, esta norma vem dizer-nos que o facto de o administrador atuar em nome e no interesse da sociedade, não obsta que seja responsabilizado criminalmente pelo cometimento de práticas ilícitas. Consagra, assim, este normativo um princípio basilar do direito penal, que é o princípio geral da responsabilidade pessoal do agente do crime, aquele que age e não daquele em nome e no interesse de quem se atue.

3.2. Atuação em nome de outrem: artigo 6.º do RGIT

Como já referimos no ponto anterior, os agentes que atuam em lugar de outrem agem no sentido descrito no tipo legal incriminador e quando não reúnem as qualidades requeridas pelo tipo para poderem ser considerados agentes principais do crime são-no na mesma, pois para efeitos desse art. 6.º o agente que exerce determinada função e pratica o facto descrito no tipo é considerado como se fosse o destinatário ou o visado pela norma. Há, aqui, uma clausula de extensão de punibilidade, o que significa que se o legislador não criasse essa norma, não

⁵⁵ A *compliance* traduz-se, basicamente, no dever de cumprir e fazer cumprir normas e regulamentos, internos e externos, impostos à atividade das empresas.

⁵⁶ SILVA, Isabel Marques da, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000, pp. 163-164. “O art. 6º, em análise, é formal e substancialmente idêntico ao art. 12º do CP” – PINTO, António Augusto Tolda e, BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias – E Regime Sancionatório Especiais Anotados*, Coimbra Editora, 2002, p. 31.

⁵⁷ Os crimes próprios, também designados de crimes especiais, são aqueles em que o círculo de agentes possíveis fica reduzido aquelas pessoas designadas no tipo. Estes distinguem-se dos crimes gerais ou crimes comuns em que o agente pode ser qualquer um. – SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português – Parte Geral II Teoria do Crime*, Editorial Verbo, 2001, p. 28.

⁵⁸ Exemplos de crime próprio em direito fiscal (arts. 106.º e 107.º do RGIT).

⁵⁹ SILVA, Germano Marques da, Verbo, 2009, pp. 290-292. E, ainda, HENRIQUES, Leal e, SANTOS, Simas, *Código Penal*, I. Vol., 2ªEd., Editora Rei dos Livros, 1995, pp. 175-176.

haveria uma responsabilização pessoal (*in casu*, o administrador) quando as circunstâncias previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 6.º, fossem elementos essenciais do tipo. É sobre essas alíneas que vamos incidir a nossa atenção.

O art. 6.º n.º1 al. a) do RGIT estatui que a responsabilidade penal do titular do órgão da sociedade se verifica mesmo quando o respetivo tipo de crime exigir “*determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado.*” Entendemos que a *ratio* subjacente nesta alínea consiste, tal como temos referido, em alargar o raio de incidência de punibilidade dos crimes próprios em que o tipo supõe determinados elementos pessoas que não se verificam no agente do crime que não é o destinatário da norma (administrador) e, sim, verificam-se na pessoa para a qual o administrador atua (sociedade) que se afigura como originário destinatário da norma incriminadora. Acresce GERMANO MARQUES DA SILVA, “a expressão da alínea em análise refere-se aos elementos objetivos do ilícito atinentes à delimitação do círculo de agentes destinatários da norma incriminadora.”⁶⁰

Prevê, de igual modo, a alínea b) do n.º1 do art. 6.º do RGIT um extensão do tipo ao considerar agente do crime quando o representante atue no interesse do representado, apesar de a norma incriminadora exigir uma motivação específica para que se considere praticado o facto ilícito, quando refere que o facto seja praticado no interesse próprio do destinatário originário da norma, i.e., o representado (a sociedade). Há aqui uma ideia de equiparação do fim subjetivo exigido pela incriminação (interesse pessoal do agente), a um fim subjetivo do representante que atue no interesse do representado.⁶¹ Compreende-se, assim, que no que se refere ao conteúdo da ilicitude da conduta ativa do representante equivale à ação do representado descrita no tipo incriminador, já que o interesse realizado pelo crime é ainda o interesse do representado.⁶² Assim sendo, há um verdadeiro egoísmo que coloca o representante na mesma posição, em termos de desvalor da ação, do representado.⁶³

O n.º 2 do art. 6.º do RGIT, estabelece que “*o disposto no nº1...vale ainda que seja ineficaz o título jurídico dos respetivos poderes*”. Segundo PAULO SARAGOÇA DA

⁶⁰ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, p. 300.

⁶¹ FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal – Parte Geral I-II*, Almedina, 2010, p. 471.

⁶² SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, p. 306.

⁶³ MATTA, Paulo Saragoça da, *O artigo 12.º do Código Penal e a Responsabilidade dos “Quadros” das “Instituições”*, Coimbra Editora, 2001, p. 127.

MATTA, o disposto neste número quer dizer que o título de representação terá de existir, podendo, mesmo, ser ineficaz.⁶⁴

O ilustre Professor GERMANO MMARQUES DA SILVA vai mais longe, apresenta um entendimento alargado sobre o preceito em causa. Depreende-se dos seus ensinamentos a ideia de que não só um ato de nomeação formalmente ineficaz impede que se aplique o art. 6.º n.º 1, como pode mesmo não haver nomeação do administrador, o que releva é a disponibilidade do agente sobre os poderes que permitem a ofensa do bem jurídico protegido, ou seja, o domínio que o agente exerce sobre a vulnerabilidade jurídico penal-tributária relevante do bem jurídico (critério material com base no acesso ao exercício do domínio social e a assunção de garante nele fundamentada).⁶⁵

Trata-se de um entendimento com o qual nós alinhamos, pois o que se pretende com esse n.º2 do art. 6.º do RGIT é afastar qualquer tipo de impedimento de responsabilidade quando o bem jurídico protegido pela norma for violado dolosamente por aquele sujeito que entra na esfera de domínio social (no nosso caso o administrador), sob pena de, entretanto, alguém assumir o comando administrativo da empresa sem título ou sem nomeação, começar a praticar vários crimes tributários e, não ser responsabilizado por tais práticas no âmbito de aplicação da norma de extensão da responsabilidade penal tributária por atuação em nome de outrem.

3.3. Delegação das funções dos administradores

Neste ponto iremos fazer de forma breve algumas considerações sobre a temática relacionada com a delegação de poderes por parte dos administradores a outra pessoa. Interessamos abordar esta questão por causa da análise que faremos sobre o efeito do ato de delegação de poderes aos agentes de *compliance officer* na responsabilidade dos administradores.

A delegação consiste na atribuição de poderes e deveres a uma pessoa hierarquicamente inferior ou a um prestador de serviços estranho à estrutura da empresa, poderes e deveres esses que originariamente pertencem aos delegantes. É importante e necessário o ato de delegar poderes no âmbito das organizações para um melhor funcionamento da mesma, precisamente, porque são várias matérias que muitas vezes os administradores não dominam, como por exemplo questões de organização contabilística, recursos humanos, tributária e *marketing*, dado o elevado grau de complexidade da organização empresarial, por um lado e, por outro, sobretudo nas empresas modernas e de grande dimensão as tarefas são imensas, o que evidencia

⁶⁴ *Idem*, p. 128.

⁶⁵ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, pp. 312 - 315.

a necessidade de se delegar funções. Porém, para que a delegação seja possível é necessário atender a determinadas exigências, nomeadamente a competência (exige-se que o delegado disponha de formação adequada ou experiência na área para cumprir os deveres), sublinhado nosso. A autoridade (significa que o delegado deve ter poderes para impor as suas ordens àqueles a quem cumpre executar as tarefas) e, por último, exige-se que o delegado tenha ao seu dispor tudo o que for essencial para que possa cumprir a tarefa que lhe é delegada.⁶⁶

De ressaltar que o mecanismo da delegação modifica o conteúdo do dever de garantia originário devido a nova posição de garante na esfera jurídica do delegado. O que significa que não o faz desaparecer, ou seja, não obstante o ato de delegação de poderes que faz surgir uma nova posição de garante, o delegante continua tendo um dever de garante residual que se traduz, desde logo, na faculdade de seleção adequada do delegado, no poder de supervisão e de vigilância da atuação deste, bem como na capacidade de dotação do delegado o necessário domínio para o cumprimento do dever, isto é, disponibilizar meios pessoais, económicos e materiais, dar formação e informação necessárias ao exercício das suas funções, sob pena de não haver delegação.⁶⁷

3.3.1. A responsabilidade do delegado e do delegante

A delegação é o ato que visa conferir representação dos poderes e deveres de uma pessoa (delegante) a outra (delegado), que os assume. Nessa medida, o delegado só assume a posição de garantia se, de facto e em primeiro lugar, lhe for transferido pelo delegante um dever de proteção do interesse jurídico-penalmente valioso e, desde que esse dever seja disponível e se conceda ao delegado os meios necessários para o cumprimento rigoroso daquele dever.⁶⁸

Destarte, a partir do momento que se verifica, efetivamente, a delegação de poderes, o delegado passa a assumir as funções de representante da empresa pelo que nos casos de crimes próprios da empresa será responsável por força do art. 6.º que tem como epígrafe “*atuação em nome de outrem*” do Regime Geral das Infrações Tributárias e, de acordo com este preceito, “*é punível quem age voluntariamente como titular de um órgão (...) ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem*”. Portanto, entendemos que tal responsabilização deverá ser

⁶⁶ *Ibidem*, p. 405.

⁶⁷ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, pp. 407 – 408. E, no mesmo sentido, MARQUES, Paulo e outros, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017, pp. 190 – 191.

⁶⁸ SOUSA, Susana Aires, *Ob. Cit.*, p. 138.

delimitada pelos factos ilícitos típicos tributários cometidos dentro do raio de incidência da sua atuação.

Uma vez que o ato de delegar não extingue o dever originário de garantia do delegante, como referimos, mas sim, cria novos deveres de garante para o delegado, não pode o delegante isentar-se completamente de responsabilidade,⁶⁹ porque cabe-lhe, ainda, alguma competência residual sobre as funções objeto de delegação, que se traduz, basicamente, no dever de supervisão sobre os delegados. O conteúdo desse dever de supervisão deverá determinar-se em atenção ao tipo de atividade e às características, ao perigo que se pretende controlar, à dificuldade do seu controlo, a experiência do delegado e a duração da vigência da delegação.⁷⁰

Entendemos, deste modo, que o delegante responderá, por um lado, quando não atribui de forma dolosa ao delegado o domínio necessário para o cabal cumprimento dos seus deveres e, por outro, quando não há um cumprimento adequadamente da supervisão. É importante sempre ter presente que para que o agente possa ser jurídico-penalmente responsabilizado, tem que praticar um facto típico, ilícito e culposo, sendo que o facto será típico quando a conduta do agente preencher todos os elementos objetivos e subjetivos de um tipo legal de crime.

3.4. Efeito da *compliance* na responsabilidade penal tributária dos Administradores

A *compliance*⁷¹ surge como uma estratégia de controlo de práticas empresariais desconforme com regulamentos, normas estatutárias e éticas, contratos e leis, de modo que, tais práticas não possam ocorrer no seio das empresas. O fim principal do estabelecimento de medidas de organização interna e de controlo de uma empresa é o de delimitar o perímetro dos comportamentos proibidos, de sorte que, possam ser prevenidas e reprimidas práticas contrárias às normas definidas⁷² ou, dito de outra forma, é de evitar, reduzir ao máximo a possibilidade de práticas de vários tipos de ilícitos, como por exemplo, ilícitos civis e ilícitos criminais. É sobre

⁶⁹ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, p. 410.

⁷⁰ *Idem*, p.411.

⁷¹No presente capítulo procuraremos, apenas, refletir sobre as implicações que a implementação de um departamento de cumprimento (*compliance*) empresarial tem sobre o dever de garante dos administradores e, nessa medida, justificar a responsabilidade penal por comissão por omissão. Não vamos, assim, proceder à um estudo exaustivo sobre a relação existente entre os sistemas ou programas de *compliance* e a matéria penal tributária. Desde logo, importa referir que a palavra *compliance* é de origem inglesa (*to comply with* – que significa: agir de acordo com, i.e., agir de acordo com uma lei, um regulamento, etc.).

⁷² RODRIGUES, Anabela Miranda, *Direito Penal Económico – UMA POLÍTICA CRIMINAL NA ERA COMPLIANCE*, Almedina, 2019, p. 47.

as práticas de ilícitos criminais mais precisamente de crimes tributários que vamos direcionar a nossa análise.

Há cada vez mais empresas, sobretudo as grandes empresas, a criarem departamentos de *compliance*, o que significa que há um evoluir na tomada de consciência da importância da implementação de programas de cumprimento nas empresas. O programa de cumprimento (*compliance programs*) é concebido como uma ferramenta que através da qual se promove um ambiente livre de condutas que chocam com os códigos de conduta empresarial e com as normas jurídicas, tendo, deste modo, um âmbito de aplicação bastante abrangente.

Se olharmos na perspectiva de custos e benefícios, a adoção desse tipo de programa pode e deve compensar, uma vez que, os incumprimentos das normas definidas, representam custos para as sociedades como os que resultam de nulidade de contrato(s), de coima(s), de indemnizações, de custos reputacionais e, no limite, a prática de determinados crimes determina a dissolução da sociedade.⁷³ E mais, o valor de uma empresa está relacionado à sua reputação e nenhuma empresa estaria interessada a ver a sua imagem beliscada. Assim, o programa de *compliance* existe para que as empresas criem mecanismos capazes de evitar a prática de atos ilícitos como, por exemplo, a fraude (art. 103.º do RGIT) ou abuso de confiança fiscal (art. 105.º do RGIT), assegurando assim, a transparência e a integridade na condução dos desígnios da empresa.

A questão que se impõe é a de saber quem responde, do ponto de vista penal tributário, nos casos de comissão por omissão do cumprimento dos deveres de *compliance*, por um eventual crime tributário? Qual é o efeito do ato de delegação de poderes aos agentes de *compliance officer* na responsabilidade dos administradores? O que nos leva a indagar a quem se atribui a posição de garante do bem jurídico protegido pela norma incriminadora e, se a *compliance* constitui fonte dos deveres de garante. Regra geral, os deveres de garante, nomeadamente o dever em relação a proteção do património da empresa e deveres relativos a vigilância da atividade desenvolvida do ponto de vista técnico, operativo e comercial da empresa, cabe aos administradores.⁷⁴

⁷³ RAMOS, Maria Elisabete, *Direito Comercial e das Sociedades entre as Empresas e o Mercado*, Almedina, 2018, p. 333.

⁷⁴ *Supra*, n.º 2.2.3.1.

No entanto, há determinadas matérias específicas, como as de *compliance*, que os órgãos de administração das empresas tendem a delegar⁷⁵ a funcionários ou a pessoas externas (*compliance officers*) para assumir a função de assegurar que a empresa cumpra na íntegra com as normas a que está sujeita. Como sublinha COUTINHO DE ABREU “os administradores não têm de exercer, eles próprios, todos os poderes de gestão de que são titulares; têm a possibilidade (e a necessidade prática, muitas vezes, sobretudo nas sociedades de grande dimensão) de delegar em não administradores o exercício de alguns desses poderes”.⁷⁶

Assim, os deveres de *compliance* cabe ao responsável pelo cumprimento de boas práticas e controlo interno (*compliance officer*). E, nessa medida, a delegação de poderes a este agente constitui a fonte da posição de garante pelo resultado jurídico-penalmente desvalioso que vem a realizar-se.

Dito isto, importa, desde logo, apresentar algumas das posições que fundamentam a responsabilização do *compliance officer* por comissão por omissão do cumprimento dos deveres de *compliance* (doutrina maioritária) e uma perspetiva em sentido divergente.

Segundo o Professor TIAGO GERALDO, há duas vias de responsabilizar penalmente o *compliance officer* em comissão por omissão, nomeadamente, nos casos de implementação defeituosa do programa de *compliance* e, no caso de falta de reporte ou investigação após conhecimento (indiciário) de um crime fiscal, com exceção para a omissão de reporte ou denúncia interna de crimes já consumados. Numa palavra, de acordo com o autor, o *compliance officer* deve responder penalmente, quando assuma o senhorio do curso da ação delituosa produzida no contexto empresarial, sendo preciso, sempre, demonstrar que o comportamento devido obstaria ou dificultava à verificação do resultado.⁷⁷

Para ANABELA MIRANDA RODRIGUES, o *compliance officer* omitente só incorrerá em responsabilidade penal se a omissão do cumprimento do dever ou o seu cumprimento deficiente releva ao nível da realização típica ilícita (no sentido de que expressa o dolo do ilícito típico) do crime em causa por si ou por terceiro, revelando uma total *indiferença* (*decisão*

⁷⁵ “A delegação pode consistir numa forma de cumprimento da posição de garante originária. O que não significa que a delegação de poderes esvazie de conteúdo a posição de garante originária que recaia primeiramente sobre os administradores. O que quer dizer que com a delegação há, por um lado, uma nova posição de garante sobre o delegado e, por outro, a posição de garante originária, em rigor, não desaparece, apenas, o delegante deixa de estar obrigado a controlar *diretamente* os focos de risco que estejam incluídos na esfera de competência do delegado”. AA.VV. *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, 2ªEd., Almedina, 2018, p. 284.

⁷⁶ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Governança das Sociedades Comerciais*, 2ªEd., Almedina, 2010, p. 43. E, no mesmo sentido, SILVA, Germano Marques da, *Dto. P. Trib., Ob. Cit.*, pp. 114-115.

⁷⁷ AA.VV. *Estudos sobre, Ob. Cit.*, pp. 296 à 298.

contrária ao) pelo bem jurídico protegido pela norma penal. Contudo, sublinha a autora que não pode atribuir-se responsabilidade penal (tributária) aos *compliance officers* nos casos em que, apesar de se ter verificado o cometimento do crime, não houve violação de deveres por parte daqueles (situações em que o programa de *compliance* é cumprido de maneira diligente).⁷⁸

SUSANA AIRES DE SOUSA, entende que na determinação da esfera de responsabilidade do *compliance officer* é necessário atender às concretas funções, ao tipo de controlo que lhe é exigido, delimitar a sua esfera de responsabilidade e, por conseguinte, abalizar os riscos de que ele é “gestor”. Neste sentido, não pode ser atribuído ao chefe do departamento de *compliance* o facto criminoso a título de omissão, quando o risco que lhe cabe acautelar não se inclui no âmbito de proteção da norma incriminadora que vem a realizar-se. Assim, conclui a autora, que a autoria por omissão só poderá existir quando o dever violado se reporte a um risco protegido pela norma incriminatória, dever esse que integra a esfera de responsabilidade do *compliance officer*, tendo ele a possibilidade de o cumprir.⁷⁹

Por fim e, em sentido discordante das posições acima expostas, PAULO CÉSAR BUSATO, sustenta que a função dos *compliance officers* não têm nada que ver com a tomada de decisões a respeito da evitação do risco no seio empresarial, tarefa essa pertencente a administradores e afins. Se, de alguma forma, se lhes atribui deveres de decisão, este já não é mais um *compliance officer*, mas sim um gestor com funções cumuladas que pertencem àquele.⁸⁰ A criação de um sistema de *compliance* não tem que gerar de modo automático uma transferência da posição de garante, uma vez que a criação não é, só por si, a contenção de qualquer tipo de risco. A implementação e seu funcionamento adequado podem, quando muito, gerar informações que permitam aos administradores saber dos riscos existentes e tomar medidas para a sua contenção. Deste modo, entende o autor que aceitar que o *compliance* produza efeitos na imputação, é transformar o *compliance officer* em um ímã para atrair a descarga elétrica penal, a absorver a responsabilidade que seria destinada aos administradores e à empresa.⁸¹ Há, no fundo, uma preocupação presente nesta linha de pensamento que é a de não branquear a responsabilidade daqueles que por lei são os genuínos detentores do poder de organização empresarial e que determinam as condições objetivas da sua atuação.

⁷⁸ RODRIGUES, Anabela Miranda, *Ob. Cit.*, pp. 70 a 73.

⁷⁹ SOUSA, Susana Aires, *Ob. Cit.*, pp. 139-140.

⁸⁰ AA.VV. *Estudos sobre, Ob. Cit.*, p. 41.

⁸¹ *Ibidem*, pp. 42-44.

Em face das posições supra apresentadas e, apesar de, a nosso ver, as três primeiras posições terem um fio lógico semelhante, subscrevemos na íntegra, a posição apresentada pela Professora Susana Aires de Sousa, por se mostrar a mais completa e por ir de encontro com o nosso entendimento. A verificação da posição de garante, a delimitação da função, da competência, ou seja, da esfera de atuação do *compliance officer*, e a vontade (dolo) de querer cometer um crime fiscal, constituem requisitos *sine qua non* para que se possa fazer um juízo de responsabilização a título de comissão por omissão quando o risco que cabe ao chefe do departamento de *compliance* prevenir se inserir no âmbito de proteção da norma penal.

Evita-se, desta forma, uma responsabilidade objetiva, i.e., uma responsabilidade “mecânica” pelo simples facto de se assumir uma função. É necessário fazer-se, sempre, um juízo casuístico perante as circunstâncias concretas de cada caso, até porque cada um responde pela sua culpa e não por culpa alheia.⁸² A título de exemplo, se o chefe do departamento de *compliance* (*compliance officer*) cuja função é exclusivamente de identificar irregularidades e prevenir, impedir o cometimento de infrações e, nessa medida, deteta indícios fortes do cometimento do crime de fraude fiscal previsto e punível nos termos do artigo 103.º do RGIT e, nada fizer no sentido de impedir a sua consumação, mesmo tendo possibilidade para o efeito, será responsabilizado por comissão por omissão. Se, entretanto, o *compliance officer* for conivente a práticas criminosas ou atuar como cúmplice do administrador, responde pelo seu próprio ato, seja qual for a forma da sua intervenção.⁸³

Em face de tudo quanto se disse no presente ponto, pode concluir-se que um sistema de *compliance* pode funcionar como modo adequado de cumprimento das funções do administrador e por isso afastar a sua culpa. Em suma, se na empresa for criado um sistema de *compliance* tributário adequado pode mais facilmente excluir-se a responsabilidade do administrador porque confia-se que qualquer anomalia será detetada e o administrador avisado. Na falta de aviso teremos o afastamento dolo.

⁸² Art. 29.º do CP.

⁸³ Crf. art. 26.º e 27.º do CP.

CAPÍTULO IV.

4. Responsabilidade civil dos administradores emergente do crime tributário.

Nesse capítulo toma-se como objeto de análise o problema da responsabilidade civil dos administradores das sociedades pelos danos causados pelos crimes tributários. Tal como já referimos,⁸⁴ a atuação ou omissão adotada por um administrador, pode causar prejuízos a outrem (no nosso caso, os prejuízos seriam por parte da Administração Tributária ou da Administração da Segurança Social), gerando conseqüentemente a obrigação de indemnização, nos termos gerais do direito civil, conforme o disposto no art. 129.º do Código Penal, remetendo para a lei civil, mais precisamente para responsabilidade civil extracontratual, nos termos do art.483.º e ss. do Código Civil.

Depreende-se do parágrafo acima, que aos danos emergentes dos crimes tributários se aplica a lei civil. Com efeito, dispõe o art. 3.º al. c) do RGIT que “quanto a responsabilidade civil, as disposições do Código Civil” conjugando com o art.8.º do CP, na parte que diz que “as disposições deste diploma são aplicáveis (...) pela restante legislação de carácter especial (*in casu*, o RGIT), salvo disposição em contrário”. Assim sendo, de acordo com o disposto no art. 129.º do CP “a indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil”, compreende-se que quando surgir um dano pelo facto de se ter cometido um crime tributário, aplicar-se-á o Código Civil. No que toca a obrigação de indemnizar por parte dos administradores pelos danos causados pelos crimes tributários, aplicar-se-á os princípios gerais inerentes a essa obrigação de indemnizar constantes na lei civil.

O pedido cível será através do princípio de adesão que segundo o qual o pedido de indemnização civil fundado na prática de um crime é deduzido no processo penal respetivo, só o podendo ser em separado, perante o tribunal civil, nos casos previstos na lei, como estabelece o art. 71.º do CPP. Convém, porém, não confundir a responsabilidade por factos ilícitos, decorrente da prática de um crime tributário, com a responsabilidade administrativa-tributária.⁸⁵ Assim, é pedido no processo penal tributário, como indemnização dos prejuízos de carácter patrimonial causados pelo crime, o valor de imposto e contribuições devidos ao Estado. O estabelecido no art. 71.º do CPP, representa, deste modo, uma efetivação da reparação da vítima

⁸⁴ *Supra*, CAPÍTULO I.

⁸⁵ *Vide*, Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães, de 06-03-2017, Proc. n.º 2026/13.5TAGMR.G1.

(Administração Tributária e Administração da Segurança Social), uma celeridade na resolução da demandada e, uma economia de atos processuais.⁸⁶

De notar que o pedido de indemnização civil enxertado no processo penal tributário e o processo de execução fiscal, não significam uma repetição da causa.⁸⁷ Trata-se de situação completamente diferentes e autónomas. Desde logo porque o processo de execução fiscal⁸⁸ é entendida como uma série sequencial de atos funcionalmente orientados para cobrança coerciva de créditos, levado a cabo pelo órgão de execução fiscal (Administração Tributária). Podendo, mesmo, suceder que a cobrança coerciva se inicie e extinga sem que haja qualquer intervenção do tribunal.⁸⁹ Já o pedido de indemnização civil é com base nos danos causados pela prática do crime, regulado pela lei civil.

A autonomia de que goza a Administração Tributária permitia-lhe, constatada a não entrega de tributos, taxas e, demais contribuições financeiras a favor do Estado, instaurar execução fiscal (artigo 148 do CPPT) e/ou determinar a instauração de inquérito criminal (artigo 35 do RGIT). Neste sentido e, relativamente ao crime de abuso de confiança contra a segurança social, lê-se no Acórdão do Tribunal da Relação de Évora que “a causa de pedir subjacente ao título no processo executivo é o incumprimento da obrigação legal de entregar as prestações devidas à segurança social, enquanto que a causa de pedir subjacente ao pedido de indemnização civil é a responsabilidade civil emergente da prática do crime de abuso de confiança em relação à segurança social”.⁹⁰

Importa-nos, agora, verificar os pressupostos da responsabilidade civil⁹¹ emergente do crime tributário, com base no art. 483.º do CC. Estabelece esse artigo no seu n.º1 que “aquele que com dolo ou mera culpa violar ilicitamente o direito de outrem ou de qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação”. Desse número, retira-se determinados requisitos que condicionam a

⁸⁶ MARQUES, Paulo e outros, *ob. cit.*, pp. 200-201.

⁸⁷ *Idem*, p. 205.

⁸⁸ Cfr. Art. 148.º do CPPT e art. 103.º n.º 1 da LGT.

⁸⁹ SILVA, Hugo Flores, *Nulidade no Processo de Execução Fiscal*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º21, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2018, P. 13.

⁹⁰ Ac. do Tribunal da Relação de Évora, de 21-05-2019, Proc. n.º 235/09.0TALGS-A.E1.

⁹¹ “Na responsabilidade civil cabe tanto a responsabilidade proveniente da falta de cumprimento das obrigações emergente dos contratos, de negócios unilaterais ou da lei (responsabilidade contratual), como a resultante da violação de direitos absolutos ou da prática de certos atos que causam prejuízo a outrem (responsabilidade extracontratual). Na responsabilidade extracontratual, a obrigação de indemnizar nasce em regra da violação de uma disposição legal.” VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10.ªEd., Almedina, 2015. pp. 519-520. É sobre os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual que vamos incidir a nossa atenção.

obrigação de indemnizar imposta ao lesante, segundo nos dá conta ANTUNES VARELA, é necessário que haja: a) um facto voluntário do agente; b) ilicitude; c) um nexo de imputação do facto ao lesante; d) um dano e por último, um nexo de causalidade entre o facto e o dano.⁹² De acordo com esses pressupostos e, no nosso caso, o agente seria o administrador, a infração (ilicitude) tinha de ser tributária, tinha que existir um nexo de imputação do facto doloso ao administrador e, que da violação da lei tributária sobrevenha um dano e, por último, é preciso que haja um nexo de causalidade entre o facto praticado pelo administrador e o dano sofrido pela vítima (neste caso, a Administração Tributária ou a Administração da Segurança Social). Só quando a esses danos manda a lei indemnizar o lesado.

Tendo em conta os pressupostos supracitados da responsabilidade civil extracontratual, interessa-nos analisar os danos que possam surgir do cometimento de crimes tributários e, a consequente responsabilização pelos prejuízos causados com a prática do crime.

Como já tivemos oportunidade de referir, a dívida tributária existe independentemente do crime. Porém, o dano resultante do não pagamento é causado pela perpetração do crime. Neste sentido, sublinha de forma muito clara GERMANO MARQUES DA SILVA, que “se o crime não é o facto gerador da prestação tributária não paga, pode ser a causa do não pagamento e nessa medida é causa do dano para a administração tributária. O dano causado pelo crime, coincide quantitativamente com a prestação tributária em dívida, mas sua causa é autónoma (...) por isso que os agentes do crime devem responder pelos prejuízos causados com o seu ato (...) E mais, acresce o autor que nem o RGIT nem a LGT afastam a regra geral constante dos arts.483.º a 498.º do Código Civil, aplicáveis por remissão do art.129.º do Código Penal, porque aqueles diplomas nunca se referem aos danos emergentes do crime, salvo, por remissão, quando o art.3.º, al. c) do RGIT manda aplicar subsidiariamente as disposições do Código Civil”.⁹³ Pode justamente dar-se como exemplo, neste sentido, uma decisão do Supremo Tribunal de Justiça, a propósito do pedido de indemnização civil pela prática do crime de abuso de confiança fiscal contra a segurança social, previsto e punível nos termos do art.107.º do RGIT. “*O objeto do pedido de indemnização civil não é a dívida tributária qua tale, mas o prejuízo, gerador de responsabilidade civil e do dever de indemnizar, nela fundamentado, emergente da conduta danosa e imputada, integrante da prática do crime de abuso de confiança fiscal, constitutiva de responsabilidade por factos ilícitos, submetida ao regime dos arts.129.º do CP e 483.º, e ss. do CC. e consubstanciada na não entrega à Segurança Social, entrega essa legalmente*

⁹² *Idem*, pp. 525-526.

⁹³ SILVA, Germano Marques da, *Da Resp., ob. cit.*, pp. 453-455.

*obrigatória, de determinada quantia integrante da prestação tributária, e que, por omissão dolosa, lhe provocou, assim, o prejuízo correspondente (...). O que interessa para efeitos do pedido de indemnização civil é que haja dano emergente de crime”.*⁹⁴

Sem prejuízo não há justificação para a atribuição de qualquer indemnização. Importa reafirmar que a responsabilidade civil por facto ilícito surge da frustração do pagamento da prestação tributária (o imposto ou a contribuição) causadora de um prejuízo/dano de natureza patrimonial ao Estado/Segurança Social (por ter ficado privado(a) das quantias retidas e descontadas nos salários dos trabalhadores, que lhe eram destinadas) cujo valor será, em princípio, coincidente com o valor da prestação tributária em falta. É a não entrega do imposto ou das contribuições no prazo legalmente fixado que constitui o facto ilícito típico e que vai causar o dano.⁹⁵

Assim, a pessoa ou pessoas que, exercem efetivamente a gerência da sociedade (administradores), atuando em nome e no interesse desta, tendo procedido ao desconto prévio nos salários dos trabalhadores dos valores das contribuições por estes legalmente devidas à Segurança Social ou tendo liquidado o IVA e não entregue à Administração Tributária e, tendo a consciência que, em nome e em representação da sociedade, estão obrigados a entregar os valores retidos e cobrados, àquelas entidades, mas, deliberadamente nunca o fazem, dando-lhe outro destino, conduta omissiva que, voluntária, livre e conscientemente assumem, apesar de saberem que tal conduta é proibida e punida por lei, devem ser responsabilizados pelos prejuízos que causarem com o cometimento do crime, nos termos do Código Civil por remissão do art.129.º do CP e do art. 3.º al. c) do RGIT.

⁹⁴ Vide, Ac. do Supremo Tribunal de Justiça, de 27-01-2016, Proc. n.º 2522/11.9TBVFX.L1.S1. Em sentido coincidente, Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães, de 03-03-2014, Proc. n.º 152/10.1IDBRG.G1.

⁹⁵ Vide, Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 08-11-2011, Proc. n.º 668/09.2TDLSB.L1-5.

CONCLUSÃO

Ao longo do desenvolvimento da presente dissertação subordinada ao tema da responsabilidade penal tributária, procurámos compreender melhor de que forma os administradores das sociedades são responsabilizados do ponto de vista penal tributário.

Está-se diante de pessoas que ocupam uma posição de relevo ao nível das sociedades e, que por essa razão, as suas atuações ilegais não podem estar isentas de qualquer responsabilidade. Assim, do nosso trabalho pode concluir-se que os administradores das sociedades podem responder por ação e por omissão (nos termos dos artigos 10.º, 26.º e 27.º do Código Penal) e são pessoalmente responsáveis, quando no exercício das suas funções pratiquem crimes tributários (nos termos do artigo 6.º do Regime Geral das Infrações Tributárias).

A responsabilidade penal tributária do administrador pode excluir-se em certas circunstâncias quando há um sistema adequado de *compliance* tributário precisamente quando se delega funções aos agentes de *compliance* para que previnam que no âmbito das empresas não sejam praticados crimes, afastando desse modo a vontade criminosa (o dolo ou a negligência) por parte dos administradores, desde que o sistema de *compliance* seja adequado a uma prevenção eficaz. Os efeitos jurídicos da *compliance* fiscal estão ainda em construção doutrinária faltando o teste jurisprudencial.

Por fim, os administradores das sociedades são responsáveis pelos prejuízos que causarem com o cometimento do crime tributário, nos termos do Código Civil, por remissão do artigo 129.º do Código Penal e do artigo 3.º al. c) do Regime Geral das Infrações Tributárias.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV. *Infrações Económicas e Financeiras: Estudos de Criminologia e Direito*, 1ªEd., Coimbra Editora, 2013.

AA.VV. *Dicionário – Crime, Justiça e Sociedade*, Edições Sílabo, 1ªEd., 2016.

AA.VV. *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, 2ªEd., Almedina, 2018.

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Governança das Sociedades Comerciais*, 2ªEd., Almedina, 2010.

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal – à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ªEd., Universidade Católica Editora, 2010.

CARVALHO, Américo Taipa de, *Direito Penal Parte Geral – Questões Fundamentais Teoria Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2ªEd., 2008.

COSTA, José de Faria, *Noções Fundamentais de Direito Penal – Fragmenta iuris poenalis*, 4.ª Ed., Coimbra Editora, 2015.

FARIA, Maria Paula Ribeiro de, *Formas Especiais do Crime*, Universidade Católica Editora Porto, 1ªEd., 2017.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal parte geral I - II*, Almedina, 2010.

HENRIQUES, Leal e, SANTOS, Simas, *Código Penal*, I. Vol., 2ªEd., Editora Rei dos Livros, 1995.

MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Conta – A Reversão do Processo de Execução Fiscal*, Coimbra Editora, 1ªEd., 2011.

MARQUES, Paulo e outros, *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*, Almedina, 2017.

MATTA, Paulo Saragoça da, *O artigo 12.º do Código Penal e a Responsabilidade dos “Quadros” das “Instituições”*, Coimbra Editora, 2001.

- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 7ªEd., 2014.
- OLIVEIRA, Francisco da Costa, *Crime Negligente e Culpa na Dogmática Penal e na Prática Judiciária*, Almedina, 2010.
- PINTO, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ªEd., Coimbra Editora, 2012.
- PINTO, António Augusto Tolda e, BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias – E Regime Sancionatório Especiais Anotados*, Coimbra Editora, 2002.
- RAMOS, Maria Elisabete, *Direito Comercial e das Sociedades entre as Empresas e o Mercado*, Almedina, 2018.
- RAMOS, Maria Elisabete Gomes, *O seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores – Entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura*, Almedina, 2010.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, e SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017.
- RODRIGUES, Anabela Miranda, *Direito Penal Económico – UMA POLÍTICA CRIMINAL NA ERA COMPLIANCE*, Almedina, 2019.
- SILVA, Isabel Marques da, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000.
- SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2ª Ed., 2018.
- SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade Penal das Sociedade e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009.
- SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português – Parte Geral II Teoria do Crime*, Editorial Verbo, 2001.
- SILVA, Hugo Flores, *Nulidade no Processo de Execução Fiscal*, Cadernos de Justiça Tributária, n.º21, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2018.

SOUSA, Susana Aires de, *Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa*, Almedina, 2019.

SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 1ªEd., 2013.

VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral, Vol. I*, 10.ªEd., Almedina, 2015.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 11 de junho de 2014, Processo n.º 258/06.1IDLSB.L1.S1.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 27 de janeiro de 2016, Processo n.º 2522/11.9TBVFX.L1.S1.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 11 de abril de 2019, Processo n.º 360/17.4IDPRT.PI.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 21 de fevereiro de 2018, Processo n.º 347/10.8PJPRT.P1.

Acórdão da 4.ª Secção Criminal do Tribunal da Relação de Coimbra, de 23-10-2013, Processo n.º 1231/11.3T3AVR.C1.

Acórdão da 5.ª Secção Criminal do Tribunal da Relação de Lisboa, de 22 de janeiro de 2019, Processo n.º 604/17.2T9VFX.L1-5.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 08 de março de 2018, Processo n.º 565/15.2IDLSB.L1-9.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 08 de novembro de 2011, Processo n.º 668/09.2TDLSB.L1-5.

Acórdão da 4.ª Secção Criminal do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28 de fevereiro de 2018, Processo n.º 74/15.0IDVIS.C1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 21 de maio de 2019, Processo n.º 235/09.0TALGS-A.E1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 15 de dezembro de 2016, Processo n.º 285/10.4TAVVG.G1.

Acórdão da Secção Criminal do Tribunal da Relação de Guimarães, de 03 de março de 2014, Processo n.º 152/10.1IDBRG.G1.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 06 de março de 2017, Processo n.º 2026/13.5TAGMR.G1.