



CATOLICA
FACULDADE
DE DIREITO

ESCOLA DO PORTO

**AS RESPONSABILIDADES NO ÂMBITO DO DIREITO
PENAL TRIBUTÁRIO**

Pedro Miguel Malheiro Alves Rebelo

Maio de 2016

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM DIREITO FISCAL



CATOLICA

**FACULDADE
DE DIREITO**

ESCOLA DO PORTO

AS RESPONSABILIDADES NO ÂMBITO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Orientador: Professor Doutor Germano Marques da Silva

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito

Escola do Porto

Pedro Miguel Malheiro Alves Rebelo

Maio de 2016

Agradecimentos

Apresento os meus sinceros agradecimentos aos meus Pais. Pelo incentivo, pela possibilidade e oportunidade, pela paciência e pelo apoio incondicional.

À Carolina, pela paciência, compreensão e motivação.

Aos meus amigos, pelo incentivo e apoio dado.

Ao Professor Doutor Germano Marques da Silva, pela disponibilidade que teve em orientar-me nesta dissertação, pela preocupação que teve ao longo destes meses e por todos os esclarecimentos e correções que fez e que contribuíram para este trabalho.

A todos no escritório Nuno Cerejeira Namora, Pedro Marinho Falcão & Associados, pelo tempo que me disponibilizaram para este trabalho e pela paciência demonstrada.

Muito Obrigado a todos.

*“Por vezes é penoso cumprir o dever, mas nunca
é tão penoso como não cumpri-lo”*

Alexandre Dumas

Índice

Índice	7
Lista de Abreviaturas e Siglas	8
Capítulo I. Questões Introdutórias	9
1. Breve exposição	9
2. A natureza do Estado Português	10
3. Legitimidade do discurso criminalizador	11
Capítulo II. Direito Penal Tributário, Crime Tributário e os vários conceitos de Responsabilidade	14
Capítulo III. Responsabilidade das pessoas singulares e das pessoas coletivas	17
1. Evolução histórica	17
2. <i>Societas delinquere non potest</i>	18
3. <i>Societas delinquere potest</i>	19
4. Responsabilidade das pessoas singulares	20
4.1. Atuação em nome de outrem (artigo 12.º CP e 6.º RGIT)	21
4.2. Responsabilidade por ação e por omissão	24
5. Responsabilidade das pessoas coletivas	26
6. Responsabilidade cumulativa	30
Capítulo IV. Em particular: A responsabilidade civil emergente do crime tributário	33
1. Introdução	33
2. Do crime tributário pode resultar responsabilidade civil?	34
3. Os pressupostos da Responsabilidade Civil emergente do crime tributário	37
4. A responsabilidade civil da pessoa coletiva e dos seus administradores agentes do crime	38
4.1. Responsabilidade civil solidária	39
4.2. Responsabilidade civil solidária nos casos de responsabilidade criminal cumulativa	40
Conclusão	42
Bibliografia	44

Lista de Abreviaturas e Siglas

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
AT	Autoridade Tributária
CC	Código Civil
Cf.	Conforme
Cfr.	Conferir
Cit.	Citada
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DR	Diário da República
Ed.	Edição
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
N.º	Número
Ob.	Obra
P.	Página
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SS.	Seguintes
Vol.	Volume

Capítulo I. Questões Introdutórias

1. Breve exposição

A presente dissertação tem como intuito analisar as várias responsabilidades que existem no âmbito do Direito Tributário, a possibilidade de responsabilização das pessoas coletivas, as vicissitudes da responsabilidade das pessoas singulares e das pessoas coletivas e, numa parte final, aprofundar a responsabilidade civil emergente do crime tributário.

Não posso dar início a este trabalho sem antes referir que todo o interesse no tema que me proponho a analisar advém das entusiasmantes aulas tidas no decurso do mestrado em Direito Fiscal na Universidade Católica do Porto, mais concretamente, na cadeira de Direito Penal Tributário, lecionada pelo Professor Doutor Germano Marques da Silva que, de uma forma brilhante, fez-me questionar sobre diversas questões e problemas que se colocam nesta matéria.

A dissertação irá dividir-se em quatro capítulos, onde, numa primeira fase, analisa-se, brevemente, a natureza do Estado português e a legitimidade do discurso criminalizador. O segundo capítulo reporta-se à definição dos conceitos de direito penal tributário, de crime tributário e das três responsabilidades a que iremos fazer referência, designadamente, a responsabilidade penal tributária, a responsabilidade puramente tributária e a responsabilidade civil conexa com a responsabilidade penal tributária. De seguida, aprofundamos a temática da responsabilidade das pessoas singulares e das pessoas coletivas. Por fim, no último capítulo, desenvolvemos o tema da responsabilidade civil emergente do crime tributário e analisamos as questões que surgem neste âmbito, nomeadamente, se o crime tributário pode originar responsabilidade civil, os pressupostos de tal responsabilidade, qual a natureza da responsabilidade civil (se solidária ou subsidiária) e, por fim, a responsabilidade civil das pessoas coletivas e dos seus administradores agentes do crime.

Como nota prévia, é de referir que o presente trabalho e os problemas relacionados com o mesmo agravaram-se com a complexidade dos sistemas fiscais, do progresso das sociedades modernas e industriais que, apesar de todos os desenvolvimentos que trouxeram, criaram novos riscos e inseguranças, fruto do

crescimento da criminalidade económica, obrigando assim a uma inovação do paradigma penal e da adaptação das categorias tradicionais da responsabilidade penal.

As pessoas coletivas, leia-se organizações empresariais complexas, são as principais responsáveis dos crimes económicos, tendo obrigado o Direito a procurar soluções legais para a sua responsabilização penal, criando um regime adequado a responder às necessidades político-criminais de punição e que fosse compatível com os princípios da dogmática jurídico-penal clássica.

Efetivamente, o panorama atual com que se confronta o direito penal (tributário) caracteriza-se por uma complexidade do mercado e das atividades económicas subjacentes, pela própria resistência dos operadores económicos a colaborar, sendo, a mero título exemplificativo, difícil identificar as pessoas que tomam as decisões dentro dos operadores (grupos), o que gera dificuldades na atribuição da responsabilidade penal.¹

Perante este cenário, o Direito Penal fez e continua a fazer esforços de adaptação à nova realidade económica.

2. A natureza do Estado Português

Não existe nenhuma hesitação quando afirmamos que o Estado Português reveste uma natureza fiscal. Apesar de não estar expressamente previsto na nossa Constituição, pela análise da mesma, do seu conjunto e das suas diversas partes, tal perceção é inequívoca.²

De uma forma breve, podemos caracterizar o atual Estado Português como um Estado primariamente fiscal, em que o suporte financeiro normal de realização do bem comum da responsabilidade estadual é o imposto.³

¹ NURIA PASTOR MUÑOZ, «Tem o direito penal económico capacidade de fazer frente à nova realidade económica?», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 2009, p. 183-197.

² Sobre a inequívoca opção pelo Estado Fiscal na nossa Constituição, ver os artigos 66.º, n.2, al. h), 81.º, al. b), 13.º, 14.º, 165.º, n.º 1, al. i), 229.º, n.º 1, als. i) e j), 238.º, n.º 4 e 254.º.

³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 210-216.

Assim, os impostos são o custo a suportar para termos a sociedade que temos, sociedade essa assente na ideia de liberdade e no reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações.⁴

É, ainda, de salientar que é notório que é em parte influência da globalização económica, falada na primeira parte do nosso trabalho, que tem vindo a minar as bases fiscais do Estado Português e dos outros Estados, uma vez que os impossibilita de satisfazer os compromissos decorrentes da sua natureza de Estados sociais.⁵

3. Legitimidade do discurso criminalizador

A problemática da legitimidade das incriminações prende-se com os fins prosseguidos pelo Direito Penal.⁶ Todo e qualquer crime protege um certo bem jurídico, sendo certo que na perspetiva político-criminal que aqui importa, esse bem jurídico é a sociedade organizada em Estado Fiscal Social, ou seja, como vimos anteriormente, o próprio sistema tributário, como modo de obtenção de recursos por meio dos impostos (para satisfação dos objetivos estaduais).

Assim, sendo a atividade do Estado uma atividade que se prima como interventiva através de prestações sociais, é necessária a existência e obtenção de recursos para satisfazer essas mesmas prestações. Com efeito, esses recursos necessitam da respetiva proteção. No entanto, tal proteção tem vindo a ser ameaçada pela prática crescente de crimes tributários. É exatamente por este motivo fundamental que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é, constantemente, identificado com o património do Estado na sua componente tributária.

Importa ainda referir que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários não é apenas o património tributário, uma vez que a função tributária não se esgota no propósito de arrecadar impostos, tendo ainda outros objetivos como desincentivar o consumo de determinados produtos, tendo de considerar-se, nesses casos, que o bem jurídico não é somente o património tributário. Um dos casos concretos em que o bem

⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 130.

⁵ São exemplos dos compromissos decorrentes da sua natureza de Estado social as intervenções necessárias na área da saúde, da educação, da segurança, da preservação da natureza e do ambiente, entre muitas outras.

⁶ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 50.

jurídico não se pode sintetizar na proteção do património tributário é o crime de contrabando, em que o bem jurídico protegido é também o património cultural.⁷

Sobre esta matéria, veja-se o que refere ISABEL MARQUES DA SILVA⁸, “O art. 26.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, ao estabelecer como causa de extinção da responsabilidade fiscal penal a reposição da verdade fiscal e o pagamento dos impostos em dívida como que nos apresenta a síntese dos interesses genericamente protegidos pelas incriminações fiscais: a verdade fiscal e o interesse financeiro do Estado. Com efeito, se a reposição da verdade fiscal e o pagamento dos impostos em dívida é causa de extinção da responsabilidade fiscal penal isso só pode significar que os interesses tutelados pelas incriminações são satisfeitos pela reposição da verdade mais o pagamento do imposto, precisamente os interesses por elas tutelados. Podem acrescentar-se outros interesses, como, v. g., a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, mas estes serão já consequência mediata e não fins imediatos da norma incriminadora”.

Resta aferir que requisitos são necessários para que as condutas que lesam o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários sejam objeto de incriminação. Como primeiro requisito temos a necessidade que o bem jurídico visado pelo crime tributário seja penalmente tutelável, o que significa que tem de ser fundamental para a vida em sociedade. Além disso, é necessário que a proteção penal referida seja satisfatória em termos de utilidade social, ou seja, que goze da característica da *ultima ratio* e da subsidiariedade. Assim, só será legítimo punir uma conduta que lese um bem jurídico tributário quanto a mesma seja penalmente relevante, ou seja, quando exista um ataque suficientemente grave ao bem jurídico, com o devido respeito pelos princípios da proporcionalidade, adequação e utilidade.⁹

Como breve nota, não podemos deixar de distinguir que uma realidade é a legitimação do discurso criminalizador quando violados os bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários, outra, completamente distinta e que não se aceita, desde já, é

⁷ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 52 e 53.

⁸ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, p. 58.

⁹ Note-se que a proporcionalidade ou adequação em sentido estrito verifica-se quando a intervenção é idónea e necessária para conseguir o fim pretendido e, além disso, que exista uma adequada relação entre os meios e o fim a atingir.

a possibilidade da prisão por dívidas. Assim, tal possibilidade, que é constitucionalmente proibida¹⁰, implica que ninguém poderá ser punido com pena de prisão devido ao incumprimento das suas obrigações contratuais ou extracontratuais. No âmbito dos crimes tributários, tal conceção significa que ninguém poderá ser punido com pena de prisão pela simples falta de pagamento de uma obrigação tributária. Para ser legítima a aplicação de uma pena de prisão, é assim necessário que o não pagamento da obrigação tributária ou o não cumprimento dos deveres tributários advenha de um comportamento intencional e fraudulento para atingir esses objetivos. Assim, o crime fiscal não se contende com o facto de não pagar impostos, já que tal atuação é relevante no domínio da execução fiscal. Estamos, assim, perante um crime fiscal quando alguém tenta enganar dolosamente o Estado.¹¹

Conclui-se esta ligeira análise da legitimação do discurso criminalizador no âmbito do direito penal tributário com o seguinte pensamento: A ilicitude tributária não é uma ilicitude menos importante nem os valores que o sistema tributário prossegue são ilegítimos, são, pelo contrário, valores constitucionalmente consagrados e indispensáveis para que o Estado social consiga prosseguir as incumbências que lhe são exigidas. Uma pessoa que infrinja um dever tributário, além da infração do dever propriamente dito, está a violar também um dever fundamental para que a vida em comunidade seja possível.

Além disso, é necessário realçar que o Regime Geral das Infrações Tributárias respeita as exigências de legitimação das incriminações que estabelece, uma vez que apenas pune os comportamentos que afetam de uma forma mais gravosa o bem jurídico tutelado nos crimes tributários.¹²

¹⁰ Cf. se verifica pela receção na nossa Constituição do artigo 1.º do Protocolo n.º 4 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem “Ninguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual.”, ex vi n.º 1 do artigo 16.º da CRP.

¹¹ Exemplo: No crime de Abuso de Confiança (artigo 105.º do RGIT) o que há é um incumprimento de um dever funcional – entidade patronal retém para si o IRS pago pelo trabalhador ou empresa retém para si o IVA pago pelo consumidor final.

¹² GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 63.

Capítulo II. Direito Penal Tributário, Crime Tributário e os vários conceitos de Responsabilidade

Feita a referência a alguns pontos prévios que consideramos essenciais para a abordagem deste trabalho, cumpre agora definir uma série de conceitos essenciais nesta matéria.

Podemos definir Direito Penal Tributário como o ramo especial do Direito Penal que tem por objeto os crimes tributários, caracterizando-se estes como factos típicos, ilícitos e culposos declarados puníveis por lei penal tributária anterior. Dito de outra forma, o Direito Penal Tributário importa aos crimes que protegem o sistema tributário e o Crime Tributário é aquele que tutela a atividade do Estado que se corporiza no sistema tributário.

Pela relevância que este ramo do direito penal tem, não podemos considerar o Direito Penal Tributário como um direito meramente sancionador com o fim único de assegurar os interesses tributários do Estado. Assim, temos de ter em conta que o Direito Penal Tributário pressupõe um vínculo contínuo com os princípios que regem o direito penal comum, devendo, constantemente, ser ainda feita a devida referência aos princípios constitucionais que caracterizam o sistema penal português.

Quanto às responsabilidades existentes no domínio do direito tributário, temos, no que toca a este trabalho, três. A responsabilidade puramente tributária, a responsabilidade penal tributária e a responsabilidade civil conexa com a responsabilidade penal tributária ou responsabilidade civil emergente do crime. A distinção de cada uma é essencial uma vez que, apesar de existirem conexões entre elas, são autónomas uma das outras e, além disso, comportam pressupostos distintos e a sua efetivação a nível procedimental é, também, distinta.

No âmbito do Direito Penal Tributário, podemos caracterizar a responsabilidade puramente tributária como a responsabilidade emergente da relação jurídica tributária, consistindo a mesma no dever de pagar o tributo e encargos emergentes por falta de pagamento pontual e, ainda, no dever de cumprir as obrigações acessórias emergentes da relação jurídica tributária.

A responsabilidade penal tributária consiste no dever de suportar uma sanção de natureza penal em virtude da prática de um crime tributário.

A responsabilidade civil emergente do crime consiste no dever de indemnizar o ofendido (Estado ou Segurança Social) pelos danos causados pela prática de um crime tributário.

Como referimos anteriormente, existem estreitas conexões entre elas. Entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade civil emergente do crime, a conexão verifica-se, por exemplo, no seguinte caso: o elemento constitutivo fundamental da responsabilidade civil é o dano. Tal responsabilidade resulta sempre da falta de pagamento do imposto e, uma vez pago o imposto em dívida e respetivos acréscimos legais devidos à mora, não haverá mais dano a indemnizar. Ainda, uma ligação entre a responsabilidade penal tributária e a responsabilidade civil emergente do crime tributário é o facto de apenas ocorrer responsabilidade civil emergente do crime se o facto constitutivo do crime tributário for a causa do dano consistente no não pagamento do imposto devido. Por fim, entre a responsabilidade penal tributária e a responsabilidade puramente tributária existem estreitas conexões, pelo facto que o cumprimento da obrigação tributária terá efeitos na responsabilidade penal tributária.¹³

A autonomia de cada uma das responsabilidades é manifesta. Vejamos, por exemplo, quanto à responsabilidade puramente tributária e a responsabilidade penal tributária, é crucial referir que o facto gerador da responsabilidade puramente tributária é autónomo da responsabilidade penal, uma vez que a obrigação tributária existe independentemente do crime. Logo, caso a responsabilidade penal tributária seja extinta por qualquer motivo, tal evento não implica, por si só, a extinção da responsabilidade puramente tributária.¹⁴ Tal autonomia vem expressa no artigo 9.º do Regime Geral das Infrações Tributárias quando refere que o “*cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*”.

¹³ Em relação aos efeitos substantivos na responsabilidade penal tributária pela satisfação da obrigação tributária, temos, por exemplo, a dispensa e atenuação especial da penal (figura regulada no artigo 22.º do RGIT) e, ainda, a suspensão da execução da pena e suspensão provisória do processo (regulada nos artigos 14.º e 43.º do RGIT, artigo 50.º do CP e artigo 281.º do CPP).

¹⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 330.

Ainda, a responsabilidade civil emergente do crime é distinta da responsabilidade penal tributária, uma vez que a primeira tem o objetivo de reparar patrimonialmente um dano sofrido, enquanto a segunda tem um caráter com a finalidade essencial de prevenção geral ou especial.

Capítulo III. Responsabilidade das pessoas singulares e das pessoas coletivas

Neste ponto, vamos analisar a evolução que existiu para a responsabilidade penal das pessoas coletivas ser admitida. De seguida, abordaremos as várias vicissitudes existentes no domínio da responsabilidade das pessoas singulares e das pessoas coletivas.

1. Evolução histórica

Até à entrada em vigor da Lei n.º 59/2007¹⁵, o direito penal português apenas conhecia o princípio geral da responsabilidade contraordenacional das pessoas coletivas e o princípio da responsabilidade penal das pessoas coletivas, apenas aplicado em áreas delimitadas da criminalidade económica financeira e em diversos diplomas de regulação sectorial do denominado direito penal secundário.¹⁶

Como refere JOÃO CASTRO E SOUSA¹⁷ que faz um esforço para sintetizar a nível histórico a evolução sobre este tema, temos três períodos distintos: “a) *um primeiro, que se estende durante a Idade Média e até aos tempos modernos, em que eram aplicadas penas às pessoas colectivas; b) um período total de recusa de reacções contra os entes colectivos, que durou cerca de cem a cento e cinquenta anos e, por fim, c) uma última fase, na qual se denota uma clara tendência de aplicar reacções de vária ordem às pessoas colectivas*”.

¹⁵ Lei essa que previu a vigésima terceira alteração ao CP (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 400/82, de 23 de Setembro).

¹⁶ JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO, «Responsabilidade penal das pessoas colectivas: do repúdio absoluto ao actual estado das coisas», *Revista do Ministério Público*, Ano 30, 2009, p. 46.

¹⁷ JOÃO CASTRO E SOUSA, *As pessoas colectivas em face do Direito Criminal e do chamado Direito de Mera Ordenação Social*, Coimbra Editora, Coimbra, 1985, p. 8.

2. Societas delinquere non potest

Tal máxima, que vigorou durante muitos anos nos vários ordenamentos jurídicos, consagrava como verdade absoluta e inatacável que as pessoas coletivas não eram dotadas de capacidade para compreender o juízo de reprovação ética que surge ligado à aplicação de qualquer pena e, como tal, não poderiam ser responsabilizadas, sendo apenas preconizado a responsabilidade exclusivamente individual. Vários argumentos suportavam tal máxima, desde de não poder haver responsabilidade sem culpa, e como para se atribuir culpa às pessoas coletivas seria preciso que estas tivessem discernimento, tal responsabilidade nunca poderia existir uma vez que as pessoas coletivas não tinham inteligência e vontade própria. Um outro argumento utilizado baseia-se no facto de que os fins que as penas criminais visam alcançar são inaplicáveis às pessoas coletivas uma vez que estas não têm capacidade para se arrepender e/ou reeducar-se. Para não nos alongarmos mais, refira-se ainda um último argumento, designadamente, que certas penas nunca poderiam ser aplicáveis às pessoas coletivas, desde logo as penas privativas de liberdade, pelo que a sua responsabilização nunca poderia ser plena.

Com o passar dos anos tais argumentos foram sendo afastados e refutados. Quanto ao primeiro argumento apresentado anteriormente para afastar a responsabilidade penal das pessoas coletivas, diz PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE¹⁸ que sendo as pessoas coletivas fruto da vontade dos homens, então estas podem, necessariamente, ser objeto de censura ético penal. Logo, atribuindo-se às pessoas coletivas a capacidade de responder criminalmente pelos atos que pratiquem, então também se poderá admitir que a estas se poderá atribuir culpa. O segundo argumento trazido afasta-se pelo facto de a efetiva aplicação de penas criminais (pecuniárias) às pessoas coletivas poder afetar a sua normal atividade ou até excluir a própria pessoa coletiva através da sua dissolução em casos mais graves, pelo que, isso acontecendo, as razões de prevenção geral e especial verificam-se, realizando-se, assim, os fins que as penas criminais visam alcançar.¹⁹ Por fim, o último argumento é afastado com relativa facilidade uma vez que o que caracteriza o direito penal não é a necessária aplicação de penas privativas de liberdade. A aplicação de outras penas, como multas criminais e penas restritivas de

¹⁸ PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ª ed., Universidade Católica Editora, p. 93.

¹⁹ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, Lisboa, 2009, p. 154 e 155.

direitos²⁰, satisfaz na íntegra os objetivos que as penas criminais têm em vista, mormente não se verificar a impunidade de condutas que constituem um crime, pelo que, certamente, a responsabilização das pessoas coletivas será plena.

3. *Societas delinquere potest*

O inicial reconhecimento da responsabilidade penal das pessoas coletivas começou a surgir quando a dogmática penal que preconizava a responsabilidade exclusivamente individual começou a ver-se confrontada com exigências de política criminal, a apelar, por razões de eficácia no combate ao crime, à responsabilização penal dos entes coletivos como tais. O aparecimento de uma criminalidade cada vez mais organizada e complexa, desenvolvida através de sociedades comerciais e das mais variadas formas de associação, muitas delas com ramificações à escala global, puseram em causa o princípio da responsabilidade individual.²¹

Mais contributos para a consagração da pessoa coletiva enquanto realidade suscetível de ser censurada penalmente foram surgindo, atente-se, por exemplo, no pensamento de FARIA COSTA²² que refere que “*o grande e privilegiado centro da vida económica, principalmente já neste século, deixou de ser a pessoa individual para passar a ser - e de que maneira – a empresa, a pessoa colectiva*” ou, ainda, no que refere INÊS GODINHO²³ “*as pessoas colectivas são destinatárias de normas ou comandos jurídicos. Constituem uma realidade jurídica que ascendeu ao discurso jurídico-penal por via das actuações lesantes de bens jurídicos. É igualmente comumente aceite que uma pessoa colectiva é mais do que a mera soma dos seus membros. E esta realidade jurídica e sociológica fundamenta uma ideia de respostas adequadas. De modo acutilante, se as pessoas colectivas podem lesar bens jurídicos, devem responder por essa mesma lesão, ou seja, devem ser responsabilizadas. Têm de ser responsáveis pelas consequências da sua actuação, sob pena de assistirmos a um direito penal que penaliza o ser pessoa – obrigando-o a responder pelos seus*

²⁰ Exemplos: Suspensão parcial/total da sua atividade; perda de bens; proibição de obter subsídios ou subvenções; entre muitos outros.

²¹ JORGE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I (Questões Fundamentais – A Doutrina Geral do Crime)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 41.

²² FARIA COSTA, *Direito Penal Económico*, Quarteto Editora, Coimbra, 2003, p. 49.

²³ INÊS FERNANDES GODINHO, *A Responsabilidade Solidária das Pessoas Colectivas em Direito Penal Económico*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 145.

actos – e privilegia as realidades construídas. Em suma, é o princípio da igualdade que reclama, igualmente, a punição das pessoas colectivas”.

Face à crescente adesão à corrente que considerava como possível a responsabilização das pessoas coletivas e o nascimento do direito penal económico, acabaram por se tornar o motor de propulsão das reformas normativas relacionadas com a alteração do estatuto da responsabilidade penal das pessoas coletivas.²⁴

Por tudo o que foi analisado até agora, podemos, finalmente, concluir pela possibilidade de responsabilização das pessoas coletivas, ou melhor, se *Societas delinquere potest* então, *Societas punire potest*.

4. Responsabilidade das pessoas singulares

O próximo ponto a analisar é a responsabilidade das pessoas singulares no âmbito desta matéria. Começamos por esta análise em vez da responsabilidade das pessoas coletivas uma vez que temos de partir sempre das pessoas singulares para conseguirmos responsabilizar as pessoas coletivas já que, se o raciocínio fosse o contrário, poderíamos correr o risco de punir pessoas (administradores, gerentes) que não atuaram com dolo. Os crimes são sempre praticados por pessoas que têm de ter agido com dolo e culpa e, só depois disso, é que poderemos imputar a responsabilidade às pessoas coletivas, desde que verificados uma série de pressupostos que, em hora certa, analisaremos. Tal raciocínio decorre do explanado no n.º 1 do artigo 11.º do Código Penal quando refere que as pessoas coletivas são responsáveis por certos crimes quando cometidos “a) *em seu nome e no interesse coletivo por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança* (órgão da pessoa coletiva nos termos do n.º 4 do mesmo artigo)”. A responsabilidade da sociedade decorrerá, então, por factos praticados pelos seus representantes que agiram em seu nome e no seu interesse.

²⁴ Vejamos, por exemplo, o sumário do Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República n.º 10/94, de 7/7/1994, DR, II Série, de 28/4/1995, p. 4576: “1. *As pessoas colectivas ou equiparadas actuam necessariamente através dos titulares dos seus órgãos ou dos seus representantes, pelo que os factos ilícitos que estes pratiquem, em seu nome e interesse, são tratados pelo direito como factos daquelas, nomeadamente quando delas advenha responsabilidade criminal, contraordenacional ou civil; 2. A responsabilidade criminal (...) que nos últimos decénios o legislador nacional vem imputando às pessoas colectivas (...) assenta numa fundamentação essencialmente pragmática de combate a estes tipos de criminalidade, em abandono progressivo do brocardo Societas delinquere non potest.*”

Neste ponto, iremos apenas abordar, naturalmente, a atuação da pessoa singular em nome de outrem, já que o estudo dos agentes individuais dos crimes tributários não revela interesse para o nosso trabalho. Sobre esta matéria trataremos apenas da responsabilidade funcional, ou seja, da responsabilidade dos titulares do órgão de administração das sociedades pelos atos ilícitos de natureza penal tributária praticados no exercício das suas funções.

No instituto da representação, os atos praticados pelo representante repercutem-se na esfera jurídica do representado, o que não impede que exista responsabilidade pessoal do representante pela prática dos fatos ilícitos que cometa em representação de terceiro, conforme regula o n.º 3 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Não existe grande diferença deste raciocínio no que comporta à responsabilidade penal pela prática de ilícitos criminais. Regula esta matéria o artigo 12.º do Código Penal, consagrando a responsabilização dos agentes individuais quando o tipo incriminador exija determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado ou que o a agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado. Assim, consagra este normativo o princípio geral da responsabilidade pessoal do agente do crime, mesmo nos casos em tenha agido na qualidade de titular de um órgão da sociedade ou em sua representação. No fundo, por praticar um facto ilícito em nome e no interesse na sociedade, não exime o agente de responsabilidades. A responsabilidade pessoal do agente do crime decorre ainda do artigo 26.º do Código Penal onde se constata que, para termos de imputação, é irrelevante que o agente atue em nome próprio ou em representação de terceiro.

4.1. Atuação em nome de outrem (artigo 12.º CP e 6.º RGIT)

Antes de mais, importa elucidar que quando falamos de responsabilidade funcional dos administradores ou gerentes estamos a reportar-nos às situações em que o crime executado por estes é praticado no exercício das suas funções e por causa dessas funções. Deste modo, o crime é praticado na prossecução dos interesses que aos administradores ou gerentes compete prosseguir no desenvolvimento da sua atividade.

O artigo 12.º Código Penal tem uma dupla função, mormente, responsabilizar criminalmente os agentes dos crimes praticados no âmbito das atividades das pessoas coletivas, quando antes a lei não admitia²⁵ ou não admita²⁶ a responsabilização dessas entidades e, ainda, permitir a responsabilização dos agentes individuais quando o tipo incriminador exige *determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado ou que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado*²⁷. Assim, tem este artigo em vista a incriminação pessoal dos agentes (administradores ou gerentes no âmbito do nosso trabalho) que atuam em nome das pessoas coletivas (sociedades), mesmo não tendo estes as qualidades pessoais que o tipo incriminador exige. Mesmo quando as pessoas coletivas sejam responsabilizadas, não se procede à exclusão da responsabilidade individual dos respetivos agentes, conforme se verifica no n.º 3 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Cumpra, de seguida, apreciar a interpretação do n.º 2 de ambos os artigos (artigo 6.º do RGIT corresponde ao artigo 12.º do CP). É uma questão que não é de todo pacífica, que se cinge aos *“representantes de facto”*²⁸. Dispõe o n.º 2 dos referidos artigos que *“2 - O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes”*, ou seja, a ineficácia do ato que serve de fundamento àquelas qualidades não impede a sua responsabilização nos termos do n.º 1. A discussão sobre este tema centra-se na exigência ou não de um ato que sirva de fundamento àquelas qualidades ou se bastará que o agente exerça de facto os poderes correspondentes ao órgão.

Se é certo que nos casos em que existe um verdadeiro ato de nomeação não existe grande divergência, uma vez que tais casos serão abrangidos pelo n.º 2 dos referidos artigos²⁹, a doutrina já não é pacífica nos casos em que não tenha existido

²⁵ Só com as alterações introduzidas no CP pela Lei n.º 57/2009 de 4 de Setembro é foi consagrada a responsabilidade das pessoas coletivas no CP.

²⁶ Note-se que ainda agora a responsabilidade das pessoas coletivas é limitada aos crimes expressamente previstos nas leis e não comum a todos os crimes.

²⁷ Cf. n.º 1 do artigo 12.º CP.

²⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, «A responsabilidade penal fiscal. Das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes», in *Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal*, Coleção Ações de Formação, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2012, p. 552.

²⁹ Quer se trate de ineficácia *stricto sensu* ou *lato sensu*.

qualquer ato de nomeação. GERMANO MARQUES DA SILVA³⁰ defende que *“o que é relevante não é a existência ou não de acto de nomeação, mas a disponibilidade do agente sobre os poderes ou faculdades que permitem a ofensa do bem jurídico protegido, isto é, o domínio que exercem os referidos agentes sobre a vulnerabilidade jurídico-penalmente relevante do bem jurídico(...) Interpretamos assim o n.º 2 do art. 12.º do CP e 6.º do RGIT não no sentido da exigência de que haja sempre um acto de nomeação, ainda que ineficaz, mas no sentido de que a eficácia do acto de nomeação não é necessária por considerarmos que o que se pretendeu acautelar foi que a existência de qualquer vício não excluiria a responsabilidade do agente que efectivamente exerça as funções como se fosse titular do órgão ou representante legal ou voluntário”*.

Assim, os titulares dos órgãos ou representantes das pessoas coletivas podem sê-lo simplesmente de facto (aquele que exerce efetivamente o poder de administrador, ainda que careça de legitimidade para tal), importando apenas que estes tenham efetivos poderes de administração, ou melhor, que exista uma efetiva relação de facto entre o bem jurídico penalmente protegido e o sujeito, independentemente deste sujeito manter ou não um vínculo formal com a sociedade. Sendo assim, somos da opinião que, mesmo nestes casos, os agentes serão responsabilizados pelos factos ilícitos que cometam no exercício efetivo da sua função, nos termos do artigo 6.º do Regime Geral das Infrações Tributárias e do artigo 12.º do Código Penal.

Quanto aos gerentes de direito, estes caracterizam-se por ter a mera qualidade jurídica de administradores das sociedades mas não praticam os atos que caracterizam tal cargo nem cumprem com os deveres que lhe são atribuídos pela lei (CSC ou diplomas avulsos).

Nestes casos, apesar de não exercerem de facto a administração das sociedades que assumiram livremente, os deveres e factos que lhes incumbiriam formalmente, irão ser-lhes imputados objetivamente. Logo, não estarão isentos de responsabilidade. Caso contrário, assistiríamos a uma verdadeira arbitrariedade uma vez que os administradores omitiriam o exercício das funções para que tinham sido designados, mas não deixariam de receber a respetiva compensação financeira pela assunção de tal cargo.

³⁰ GERMANO MARQUES DA SILVA, A Resp., ob. Cit., p. 552.

4.2. Responsabilidade por ação e por omissão

Importa agora, de uma forma breve, analisar a responsabilidade por ação e por omissão no âmbito da responsabilidade funcional. Para se verificar uma ou outra temos de estar sempre perante uma conduta que preencha um facto típico, logo, sem facto, nunca poderá existir crime. Não nos vamos alongar na caracterização dos conceitos de facto, ação e omissão uma vez que os mesmos são conceitos basilares do direito penal.

A responsabilidade por ação não suscita grandes problemas em particular. Em síntese, os agentes que pratiquem o facto podem ser autores, singulares ou co-autores, conforme haja ou não participação. Acrescem ainda os instigadores e os cúmplices, nos termos gerais do direito penal.³¹

Quanto à responsabilidade por omissão, já nos deparamos com mais problemas. Como é do nosso conhecimento, a omissão não consiste apenas em um “não fazer”, mas o não fazer que é devido. Como já vimos, a administração cumpre praticar os atos que por lei são impostos às pessoas coletivas, pelo que a omissão desses atos é objetivamente imputável aos seus administradores.

No âmbito desta matéria, cumpre descortinar a fonte do dever. Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º Código Penal as sociedades são responsáveis pelos crimes cometidos “*por quem aja sob a autoridade das pessoas referidas na alínea anterior em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem*”. Como já vimos, o dever de agir para cumprir os deveres do ente coletivo recai, em regra, sobre a sua administração. Pode ocorrer que, em casos especiais, tal dever de agir recaia sobre outros órgãos da pessoa coletivas mas, geralmente, o governo da pessoa coletiva (nomeadamente a gestão da atividade tributária da sociedade) pertence à sua administração, que o deve exercer com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, nos termos do artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais.

Assim, o administrador será responsável pelos factos ilícitos criminais dos seus subordinados caso os factos sejam praticados em virtude da omissão dos seus deveres. Nestes casos, importa verificar se a omissão (dos deveres de vigilância) que se verificou lhe é imputável a título de dolo ou de negligência, uma vez que no âmbito

³¹ Vide 26.º e 27.º CP.

da responsabilidade tributária, só há responsabilidade se a conduta for dolosa. Logo, se tal omissão for imputável a título de negligência, o administrador não será responsável pelo crime tributário, não podendo, conseqüentemente, a sociedade ser responsabilizada.

Como já referimos, a omissão de deveres tributários da sociedade é imputável, geralmente, ao administrador. Porém, podem ocorrer causas de exclusão da ilicitude ou da culpa, que não revelam quaisquer especificidades no âmbito do direito penal tributário.³²

Para terminar este ponto, interessa ainda fazer uma breve referência à omissão pura e à omissão imprópria.

A omissão pura traduz-se na omissão de deveres tributários da sociedade, omissão essa que será imputável ao administrador devido ao facto de caber a este praticar os atos impostos por lei à pessoa coletiva (para exemplificar um caso de omissão pura atente-se no exemplo trazido à colação na última nota de rodapé (n.º 32) sem a parte, obviamente, da exclusão de culpa).

Noutro plano, os administradores também poderão responder por omissão imprópria. Tal situação ocorrerá quando sobre estes recaia o dever de garante, ou seja, cumprindo-lhes a tarefa de organizar a atividade da empresa, serão responsáveis pelos atos criminosos que nela se venham a praticar se omitirem os factos necessários na organização empresarial que deveriam prevenir eventos lesivos de bens jurídicos causados no seio da empresa pelos seus colaboradores subordinados.³³

³² Veja-se um exemplo de causa de exclusão de culpa (as mais frequentes neste domínio): O administrador de uma empresa solicita a um trabalhador que entregue um cheque à AT para a entrega do IVA. No entanto, este, por um motivo totalmente alheio à vontade do administrador, não entregou o cheque, ou seja, não cumpriu com a tarefa a que estava incumbido (estaríamos perante o crime de abuso de confiança, previsto e punido pelo artigo 105.º RGIT). Parece-nos que, neste caso, existiria exclusão de culpa do administrador, não respondendo o administrador por omissão dos deveres de vigilância ou controlo.

Note-se que na generalidade das sociedades, principalmente nas médias e grandes empresas, seria impraticável que o administrador verificasse toda e qualquer atuação dos seus funcionários. No fundo, havendo delegação de funções ou tarefas a terceiros (trabalhadores) que sejam competentes para o acto e que disponham dos meios necessários para as cumprir, caso estes não as cumpram, será razão para exclusão de culpa e conseqüente impunidade do administrador.

³³ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 306.

5. Responsabilidade das pessoas coletivas

Visto o percurso feito para a possibilidade de responsabilização das pessoas coletivas cumpre, agora, aferir quais os pressupostos necessários para, no caso concreto, tal responsabilidade se verificar.

O Código Penal português, no seu artigo 11.º, não consagra a responsabilidade das pessoas coletivas, mas admite que tal possibilidade seja regulada em legislação especial.

Como as pessoas coletivas não podem, por si mesmas, cometer infrações por incapacidade natural de ação, a sua responsabilidade terá de derivar de comportamentos de outrem que lhe são imputadas, segundo um modelo de imputação legalmente definido. No âmbito do direito penal tributário, tal modelo de imputação vem definido no artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, e é o chamado modelo da representação: *“pressupondo que as sociedades e demais entidades colectivas não são por si capazes de acção e de culpa, a responsabilidade desses entes colectivos é definida em função da acção e culpa dos que actuam por ela, em sua representação orgânica ou voluntária, sendo que os actos dos representantes são considerados como actos da entidade representada pelo mecanismo da imputação.”*³⁴

O Código Penal pune as pessoas coletivas em duas situações distintas. Primeiro, pelas infrações que sejam praticadas por uma pessoa singular que, atuando em nome e no interesse da pessoa coletiva, ocupe uma posição de liderança. Segundo, por crimes praticados por pessoas singulares que ajam sob a autoridade das pessoas que ocupem uma posição de liderança, em virtude de uma violação dos seus deveres de vigilância ou controlo.

Os pressupostos da responsabilidade das pessoas coletivas (e entidades fiscalmente equiparadas) vêm estabelecidos no artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, especificamente, nos números 1 e 2:

³⁴ GERMANO MARQUES DA SILVA, A Resp., ob. Cit., p. 560.

i) Que a infração seja praticada por um seu órgão ou representante

Para que o crime possa ser imputado às pessoas coletivas, é exigível que a infração seja cometida pelas pessoas físicas (singulares) que atuam na qualidade dos seus órgãos ou representantes.

Os órgãos ou representantes das pessoas coletivas que cometem infrações imputáveis à pessoa coletiva serão aqueles que, nos termos da lei ou dos estatutos da pessoa coletiva, podem manifestar a vontade da pessoa coletiva e vinculá-la perante terceiros. Com esta caracterização surgem, desde logo, duas questões: é necessário que os órgãos ou representantes tenham atuado nas condições estabelecidas por lei e pelos estatutos; e à pessoa coletiva pode ser imputada uma infração praticada por um mero dirigente ou representante de facto? ISABEL MARQUES DA SILVA³⁵ refere que *“face ao carácter excepcional da responsabilidade das pessoas colectivas parece ser de exigir uma actuação no quadro das competências definidas pela lei ou pelos estatutos ou do título, porque doutro modo já não estamos perante uma actuação como órgão ou representante. Assim, para que a infracção fiscal seja imputável à pessoa colectiva parece ser necessário que a qualidade de dirigente ou representante de facto se cumule com a de dirigente ou representante de direito”*.

Não podemos concordar com a resposta dada à segunda questão. Já falamos anteriormente sobre os representantes/gerentes de facto,³⁶ porém, só nos referimos à sua própria responsabilidade. A questão que agora se coloca é outra: O gerente de facto, não tendo os poderes de representação, poderá responsabilizar a pessoa coletiva? Tal matéria é alvo de divergência doutrinal e jurisprudencial.³⁷ Vejamos o seguinte exemplo para tentar demonstrar a nossa posição: Uma pessoa começa a praticar atos na empresa X como se fosse um verdadeiro gerente e, durante esse tempo, pratica crimes. A empresa X será responsabilizada? Caso o órgão de direito da empresa X (por exemplo, a administração da empresa) estivesse ao corrente de tal situação e não atuasse de forma a parar tais comportamentos, estaríamos perante

³⁵ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Resp. Fiscal Penal.*, ob. Cit., p. 80.

³⁶ Vide 4.1. do presente capítulo.

³⁷ Sobre esta matéria, veja-se o Ac. do Tribunal Constitucional n.º 395/2003, de 22 de Julho, em que considerou não ser violadora da CRP a interpretação do artigo 7.º do RJFNA segundo a qual a expressão “órgãos ou representantes” incluía os órgãos ou representantes de facto; No sentido oposto, temos o voto de vencido da Conselheira MARIA FERNANDA PALMA que considerou tal posição inconstitucional já que, para o gerente de facto poder responsabilizar a sociedade, tal possibilidade teria de estar expressamente prevista na lei.

consentimento/não oposição do órgão de direito (omissão), logo, somos da opinião que a empresa X seria responsabilizada pelos atos praticados pelo gerente de facto; Pelo contrário, caso a administração, mal soubesse o que estava a ocorrer, tomasse todas as providências para que tais atos não voltassem a suceder, aí sim, estaríamos perante uma oposição clara e, conseqüentemente, a empresa não poderia ser responsabilizada, sendo apenas o agente o único responsável.

ii) Que a infração seja praticada em nome e no interesse da pessoa coletiva

É ainda necessário que a infração seja praticada em nome e no interesse da pessoa coletiva, ou seja, a lei exige que o facto ilícito praticado tenha sido em nome da pessoa coletiva e não em nome pessoal do agente e que o agente esteja legitimado por lei, estatutos ou pelo ato do qual derivam os seus poderes de representação, a atuar em nome da pessoa coletiva. É, assim, necessário que o agente pratique o facto no exercício das suas funções. Só assim poderá existir o nexo do facto ilícito com as funções do órgão ou representante, nexo esse que deverá ser direto, interno e causal.³⁸

Além da necessidade de a infração ser praticada em nome da pessoa coletiva, a mesma tem de ser cometida no interesse da pessoa coletiva. Sobre tal pressuposto, não existe consenso na doutrina sobre o seu significado. Há quem refira que este pressuposto reconduz-se apenas à obtenção de uma vantagem económica em benefício da pessoa coletiva. No nosso entendimento, para a infração ser cometida no interesse da pessoa coletiva é necessário que o agente tenha atuado tendo em vista a atividade desenvolvida pela pessoa coletiva, ou seja, no desenvolvimento da atividade funcional da pessoa coletiva, mesmo nos casos em que da prática dessa atuação não provenha nenhuma vantagem lucrativa ou económica em benefício da pessoa coletiva. No fundo, este pressuposto encontra-se preenchido quando a prática do ato ilícito tem em vista a realização dos objetivos sociais da pessoa coletiva e não o benefício próprio do agente do crime.

³⁸Cf. MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, I, Coimbra, 1960, p. 150 e 151. Este Autor, a este propósito, escreveu: «*Importa ainda que exista conexão entre o facto ilícito e as funções do respectivo órgão ou agente. Nesta ordem de ideias será mister que o órgão ou agente tenha procedido em tal veste ou qualidade; que tenha actuado ao gestionar os negócios da pessoa colectiva, na medida em que estejam a seu cargo; que, mais precisamente, tenha praticado o facto ilícito no desempenho das suas funções (...) e por causa dessas mesmas funções, que não apenas por ocasião delas.*»

iii) Que a infração não seja praticada contra ordens ou instruções expressas de quem de direito

Estipula o n.º 2 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias o último pressuposto para a imputação à pessoa coletiva dos factos praticados pelas pessoas que integrem os seus órgãos ou sejam seus representantes: “*A responsabilidade das pessoas colectivas, (...) é excluída quando o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito*”.

Assim, sempre que se demonstre que foram dadas ordens ou instruções expressas, por quem tenha competência para as dar, no sentido de não praticarem a infração, a responsabilidade pela prática da mesma será exclusivamente da pessoa singular. Tal solução não poderia ser outra, uma vez que faltaria sempre o requisito da atuação no interesse da pessoa coletivo, uma vez que o órgão competente para o definir expressamente manifestou a falta de interesse naquela conduta ou até o interesse em que tal conduta não fosse praticada.³⁹

Observados os requisitos previstos na lei, importa clarificar: Para imputar à pessoa coletiva os crimes praticados pelas pessoas singulares que estão em posição de liderança (domínio direto da organização), é necessário que a infração seja praticada em nome e no interesse da pessoa coletiva, pois só assim o facto praticado é fruto da vontade própria da pessoa coletiva. Noutras situações, o crime será também imputado à pessoa coletiva se o facto tiver sido praticado por uma qualquer pessoa singular subordinada (domínio indireto da organização), em virtude da violação dos deveres de vigilância ou controlo.

O Código Penal exige ainda que a vontade da pessoa coletiva seja formada pelas pessoas que ocupam a referida posição de liderança na sociedade, com o devido respeito pela lei e estatutos que regulam os requisitos de formação dessa vontade coletiva. Logo, para imputar o crime à pessoa coletiva, é preciso provar que o facto ilícito resulta da vontade da coletividade, vontade esta que tem de respeitar a lei e as condições estatutárias de formação da vontade das sociedades.⁴⁰

³⁹ ISABEL MARQUES DA SILVA, *Resp. Fiscal Penal.*, ob. Cit., p. 84.

⁴⁰ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil - Teoria Geral*, Vol. I, 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 272.

Em suma, para que um facto seja imputável à pessoa coletiva é necessário que: i) seja praticado por quem nela ocupa uma posição de liderança; ii) que o facto seja praticado em nome e no interesse da pessoa coletiva; iii) e que a vontade da pessoa coletiva seja formada pelas pessoas que ocupam uma posição de liderança, com o devido respeito pela Lei e os estatutos que definem as condições de formação dessa vontade.

6. Responsabilidade cumulativa

Para finalizar o presente capítulo, é indispensável abordar a questão da responsabilidade cumulativa. Ora, tal responsabilidade significa que pelo mesmo facto típico podem responder as pessoas coletivas e, ainda, os respetivos agentes (pessoas singulares que atuaram em nome e no interesse da pessoa coletiva).

O princípio da responsabilidade cumulativa vem consagrado no n.º 7 do artigo 11.º do Código Penal: *“A responsabilidade das pessoas colectivas e entidades equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes nem depende da responsabilização destes”*. Em matéria tributária, este princípio vem previsto no n.º 3 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias que se baseou no artigo do código penal referido: *“A responsabilidade criminal da entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes”*.

Com a consagração da responsabilidade penal das pessoas coletivas – mormente, sociedades – poderíamos cair no erro de considerar que seriam apenas estas a serem responsabilizadas e não também as pessoas físicas que agiram em seu nome e interesse. No entanto, a solução prevista é diversa a esta ideia e muito bem, a nosso ver. Com efeito, este princípio visa garantir que a circunstância de o agente praticar o crime em nome e no interesse de outrem não exclua a sua própria responsabilidade, garantindo a igualdade dos cidadãos perante a Lei, uma vez que todos os agentes devem responder de igual forma pelos crimes que cometeram. Ademais, só punindo ambos é que se poderá cumprir com os fins de prevenção criminal, na medida em que o crime praticado, apesar de ter sido só praticado pela pessoa singular, é da responsabilidade da pessoa singular e coletiva já que existe culpa do agente mas também da sociedade.

Debateu-se durante algum tempo se este princípio não estaria ferido de inconstitucionalidade, especificamente, pela violação do n.º 5 do artigo 29.º da

Constituição da República Portuguesa, que consagra o princípio do *non bis in idem*.⁴¹ No entanto, tal questão está ultrapassada na doutrina e na própria jurisprudência, nomeadamente, pelo Tribunal Constitucional que determinou que não existia qualquer inconstitucionalidade. De outra forma não faria sentido. O princípio constitucional referido anteriormente não impede que mais do que uma pessoa seja responsabilizada pelo mesmo crime, o que impede é que a mesma pessoa seja julgada mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.

Ademais, a responsabilidade da pessoa coletiva, como já vimos, não será automática, estando sempre condicionada à verificação de vários pressupostos, também eles cumulativos. Mas, sendo possível, no caso concreto, verificar-se a responsabilidade da pessoa coletiva, cumulada com a da pessoa singular, nunca será inconstitucional. Como existem vários responsáveis pelo crime, exige-se a respetiva punição a todos os intervenientes.

Como já foi referido anteriormente, este princípio reforça a ideia de que, para conseguirmos responsabilizar a pessoa coletiva, é necessário averiguar, em primeiro lugar, a responsabilidade da pessoa singular. Só a partir dessa responsabilidade, é que se imputará, desde que reunidos vários requisitos, o crime cometido à pessoa coletiva. No entanto, o n.º 7 do artigo 11.º do Código Penal quando refere “*nem depende da responsabilização destes*” não consagra tal ideia. A nosso ver, temos de interpretar devidamente esta norma, uma vez que será mais duvidoso e, em regra, não acontece, a responsabilização da pessoa coletiva quando não seja possível determinar o agente individual responsável pelo facto ilícito. O nosso Código Penal exige sempre um nexo de imputação do ato a um elemento da pessoa coletiva, demonstrando assim o carácter dependente da responsabilização das pessoas coletivas em relação à punição dos seus órgãos/representantes. Pelo que foi exposto, somos assim da opinião que este preceito legal, quando refere que a responsabilidade das pessoas coletivas não depende da responsabilização dos respetivos agentes, visa salvaguardar os casos em que o crime seja praticado por um órgão/representante da pessoa coletiva, mas não se consegue especificar a agente em específico. Caso todos os outros requisitos necessários para a responsabilização da pessoa coletiva se verifiquem, entendemos que a mera dificuldade em individualizar o agente singular do crime de entre os órgãos/representantes da pessoa coletiva, não poderá impedir a sua responsabilidade penal.

⁴¹ “Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.”

Também pode ocorrer a responsabilização do agente individual sem cumulativa responsabilidade da pessoa coletiva. Basta que exista uma conduta dos agentes contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.⁴²

Concluindo, este artigo, que consagra a responsabilidade cumulativa das pessoas singulares e coletivas pelo mesmo facto típico, salvaguarda que também podem ocorrer casos em que só se responsabilizará o agente singular sem responsabilizar a pessoa coletiva e que também é, ainda, possível responsabilizar a pessoa coletiva sem responsabilizar o agente individual.⁴³

⁴² PAULO MARQUES, *Infrações Tributárias, Vol. I, Investigação Criminal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), Lisboa, 2007, p. 54.

⁴³ Nas situações em que não é possível, de todo, individualizar o agente do crime.

Capítulo IV. Em particular: A responsabilidade civil emergente do crime tributário

1. Introdução

No presente capítulo iremos analisar de uma forma mais aprofundada a questão da responsabilidade civil emergente do crime tributário, nomeadamente, abordar quais os problemas adjacentes à mesma, o seu regime e respetivos pressupostos e, por fim, a responsabilidade civil da pessoa coletiva e dos seus administradores agentes do crime.

Como referimos anteriormente⁴⁴, a responsabilidade civil emergente do crime tributário consiste no dever de indemnizar o ofendido (Estado ou Segurança Social) pelos danos causados pela prática de um crime tributário, não se confundindo com a responsabilidade puramente tributária nem com a responsabilidade penal tributária.

Entendemos, assim, que para a reparação dos danos causados pela prática de um crime tributário, a responsabilidade penal tributária não seria a mais idónea para tal reparação, atenta a sua finalidade de prevenção, pelo que a indemnização de perdas e danos emergentes do crime terá de ser regulada nos termos da lei civil.

Tal entendimento decorre do estatuído no artigo 129.º do Código Penal, estando implícito que a indemnização, ao ser pautada nos termos da lei civil, será regulada nos mesmos termos que a responsabilidade civil extracontratual⁴⁵.

⁴⁴ Vide Capítulo II.

⁴⁵ Ou seja, nos termos do artigos 483.º e seguintes do CC.

2. Do crime tributário pode resultar responsabilidade civil?

Parece-nos relevante referir, de uma forma breve, que este entendimento - indemnização de perdas e danos emergentes do crime é regulada nos termos da lei civil - nem sempre foi pacífico.

Como já referimos, da prática do crime tributário resulta responsabilidade meramente tributária e responsabilidade penal. Alguma doutrina e jurisprudência o que defendia era que não podia, também, resultar responsabilidade civil, suportando tal entendimento no facto de que o crime nunca poderia originar danos indemnizáveis uma vez que a obrigação tributária existe independentemente da prática do crime, pelo que só se poderia ter em conta o incumprimento da obrigação tributária, estando, conseqüentemente, só em causa a responsabilidade puramente tributária, sendo esta regulada nos termos das leis tributárias (nomeadamente LGT).^{46 47}

No nosso entendimento, tal argumentação não deve prosseguir. A responsabilidade civil emergente do crime tributário não é inconciliável com a responsabilidade por falta do pagamento do tributo, desde logo, por se regerem por princípios e meios processuais distintos (na responsabilidade meramente tributária, a responsabilidade dos membros dos corpos sociais é subsidiária e na responsabilidade civil emergente do crime tributário, a responsabilidade é solidária; na primeira, a responsabilidade dos administradores opera pela reversão no processo de execução fiscal, nos termos dos artigos 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária⁴⁸, enquanto que na

⁴⁶ Tal como nos informa GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 315., nota de rodapé 169: Tal entendimento vem, por exemplo, consagrado no voto de vencido do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 03.05.04, Proc. 1363/03-1, referindo que é sempre aplicável o estatuído no artigo 24.º da LGT, não tendo relevância o facto do administrador ter sido o agente do crime conexo com o tributo não pago. Vai, assim, no sentido de que a responsabilidade penal é irrelevante para efeito de fundamentar o dever tributário subsidiário, relevando apenas as condições referidas no artigo 24.º da LTG (que consagra a responsabilidade dos administradores).

⁴⁷ Tal como nos informa GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 316., nota de rodapé 170: Tal entendimento vem consagrado na Circular de Dezembro de 2002 da Direcção-Geral das Finanças, quando refere que o “o processo penal não é meio idóneo para em sede de pedido de indemnização civil exigir do arguido quaisquer contribuições e impostos já que existe um meio próprio de obter a sua cobrança voluntária ou coerciva ao devedor, tudo isto porque o processo penal não é o meio próprio, não só para o sujeito passivo atacar a legalidade de tal dívida, mas também para conhecer da exigibilidade da mesma ao contribuinte”.

⁴⁸ Nos termos destes artigos, a responsabilidade dos administradores resulta da sua atuação funcional e não do facto ilícito próprio gerador da dívida de imposto. Estamos no domínio da responsabilidade puramente tributária, onde a dívida tributária é independente do facto ilícito criminal. A sua responsabilidade (pela dívida do imposto da sociedade) existe devido ao seu comportamento que levou a que o ente coletivo não tenha conseguido satisfazer as suas prestações tributárias. Ademais, como a responsabilidade é subsidiária, só após a excussão dos bens do devedor originário (sociedade) é que a responsabilidade incidirá sobre os administradores, desde que se verifiquem no caso concreto os requisitos do artigo 24.º LGT. Assim, a

segunda, a responsabilidade efetiva-se no próprio processo penal tributário (processo de adesão)⁴⁹). No sentido oposto ao entendimento de que da prática do crime tributário não pode resultar responsabilidade civil, realça-se o que refere GERMANO MARQUES DA SILVA⁵⁰, “Com efeito, se o facto constitutivo do crime não é o facto gerador da dívida de imposto (da obrigação tributária) pode ser e é frequentemente a causa do não pagamento, da falta de cumprimento da obrigação tributária, e nessa medida é causa do dano para a administração tributária. A generalidade dos factos constitutivos dos crimes tributários são susceptíveis de causar dano à administração tributária, frustrando o pagamento atempado da prestação tributária. (...) Este prejuízo coincide quantitativamente, em regra, com o da obrigação de indemnização resultante do incumprimento da obrigação, da prestação tributária em dívida, mas a sua causa é autónoma, específica e determina regime diverso quanto aos sujeitos passivos responsáveis (no caso que nos importa, os administradores da sociedade). A dívida tributária existe e o seu fundamento, a sua causa, é autónoma do crime; mas o dano resultante do não pagamento ou mora é causado pela perpetração do facto do crime. (...) Por isso que os agentes do facto criminoso devem responder civilmente pelos prejuízos causados com o seu acto ilícito, nos termos da lei civil (art. 483.º ss do Código Civil) por remissão da lei penal (art. 129.º do Código Penal), sejam ou não sujeito passivos da relação jurídica tributária.”

Assim, uma coisa é a responsabilidade puramente tributária pelo imposto cujo pagamento é frustrado pelo cometimento do crime, outra é a responsabilidade pelos danos causados com a prática do mesmo. No entanto, o prejuízo do tributo não pago coincide com a indemnização resultante do crime cometido. Não obstante essa coincidência, o que nunca pode suceder é que a AT acumule as duas quantias, isto é, o recebimento do tributo não pago e a indemnização resultante do crime cometido. A indemnização corresponde ao pagamento do imposto evadido, logo, pago o imposto não será mais devida a indemnização, da mesma forma que paga a indemnização, não será mais devido o imposto. Caso contrário, o recebimento das duas quantias configuraria um caso de enriquecimento sem causa.

obrigação de indemnizar do administrador existe porque o devedor originário (sociedade) ficou impossibilitado de cumprir com as suas obrigações tributárias devido a atos culposos do administrador.

⁴⁹ Nos termos dos artigos 71.º e ss. do CPP.

⁵⁰ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Dir. Penal Trib.*, ob. Cit., p. 317.

Em suma, o administrador responderá pelo pagamento do imposto não pago nos termos da Lei Geral Tributária a título subsidiário e responderá, ainda, pelos danos causados pelo crime tributário como qualquer outro agente do crime, a título solidário.

Atualmente, já é geralmente aceite que da prática de um crime tributário pode resultar responsabilidade civil, tendo a respetiva indemnização natureza exclusivamente civil, aplicando-se, por isso, o estatuído nos artigos 483.º e ss. do Código Civil, ou seja, é regulada nos mesmos termos da responsabilidade civil extracontratual.^{51 52}

⁵¹ Cf. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 19.05.15, Proc. 759/02.OTDLSB.L1-5, ao referir:

“Ao contrário do que parece subjacente à tese da decisão recorrida, da prática do crime, para além das consequências de natureza estritamente criminal, podem emergir outros efeitos para além da manutenção da dívida correspondente ao tributo cuja não entrega consubstanciou a acção típica penalmente desvaloriosa.

A unidade e coerência do sistema impõem que se distinga a responsabilidade pelo pagamento do imposto (responsabilidade tributária), sendo então aplicável a legislação tributária, nomeadamente a Lei Geral Tributária, e a responsabilidade emergente do crime, consequência civil resultante da prática do ilícito criminal causador de dano à administração tributária ou à administração da segurança social. - Germano Marques da Silva in Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes, pág. 455.

A dívida tributária existe e mantém-se independentemente da prática do crime tributário, mas se o crime causar danos, os seus agentes são responsáveis pela indemnização dos danos dele emergentes nos termos gerais.

Do exposto, decorre que pelos danos causados pelos crimes tributários respondem os agentes do crime e respondem não nos termos da Lei Geral Tributária, mas nos termos da Lei Civil.

A responsabilidade civil dos arguidos pelo incumprimento das contribuições devidas à Segurança Social constitui uma responsabilidade por facto ilícito (art.º 483º, n.º 1 do CC) que no caso vertente se concretizou na não entrada dos fundos contributivos devidos pela arguida sociedade, nos cofres da Segurança Social. A indemnização pelo dano sofrido com o não pagamento consiste, precisamente, na reposição das contribuições desviadas acrescida de juros mora respectivos.

O objecto do pedido cível deduzido não é a dívida tributária da sociedade arguida mas sim os prejuízos, geradores de responsabilidade civil, provocados por todos os demandados e emergentes da prática de crime de abuso de confiança fiscal que praticaram e pelo qual são penalmente condenados e, quanto a tal responsabilidade, é a mesma determinada e regulada de acordo com as regras do C. Civil para o qual remete quer o art.º 129º do CP, quer o artigo 3º do RGIT.

Do que se acaba de expor pode resultar estarem a decorrer, em simultâneo, acções de natureza cível, em que o cumprimento da obrigação de pagamento das prestações à Segurança Social está a ser discutido (acções essas que podem ter natureza executiva, processo especial como o processo de insolvência, etc.) e de natureza criminal, com pedido de indemnização civil em que se pretende, para além da condenação pelo ilícito criminal, obter o ressarcimento do prejuízo causado à Segurança Social correspondente às prestações que ficaram por pagar.”

⁵² Cf. sumário do Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 17-05-2013, Proc. 2020/08.8TAVFX.L1-3:

“I-A responsabilidade civil decorrente da prática de crime tributário é regulada pela lei civil, em sede de responsabilidade por factos ilícitos - artigos 483º e 498º do Código Civil e 129º do Código Penal-, respondendo pelos danos causados os agentes do crime.

II-A indemnização peticionada em processo penal não se destina a liquidar uma obrigação tributária, sendo antes fixada segundo critérios da lei civil, apesar de os factos geradores da obrigação tributária poderem ser parcialmente coincidentes, não podem naturalmente ser confundidos os seus fins e regimes.

III-Por conseguinte, sobre a indemnização a apurar incidem juros moratórios, nos termos gerais (artigo 806º, 1 e 2 do Código Civil) – e não, conforme peticionado, de acordo com o artigo 3.º, n.º 1 do DL 73/99 de 16.3. -, não havendo ainda lugar à aplicação dos encargos adicionais próprios dos incumprimentos tributários, por serem inaplicáveis às indemnizações fixadas de acordo com a lei civil.”

3. Os pressupostos da Responsabilidade Civil emergente do crime tributário

Partindo do entendimento que da prática de um crime tributário pode resultar responsabilidade civil, cumpre assim aferir quais os pressupostos necessários para que, no caso concreto, a mesma se verifique.

A circunstância de o facto causador da obrigação de indemnizar ser um ilícito criminal não conduz a nada de verdadeiramente novo, aplicando-se os princípios gerais que caracterizam a obrigação de indemnizar regulada pela lei civil.

Antes de mais, os danos causados pelo prática de um crime tributário serão indemnizáveis nos termos da lei civil uma vez que o artigo 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias ao prever que “*são aplicáveis subsidiariamente: a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processos Penal e respectiva legislação complementar ; c) Quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar*”, conjugado com o artigo 8.º do Código Penal, que atribui ao Regime Geral das Infrações Tributárias o carácter de diploma subsidiariamente aplicável aos factos puníveis pela legislação especial, e sendo pacífico o entendimento que são aplicáveis (subsidiariamente) todas as normas da parte geral do Código Penal que não sejam contrárias ao Regime Geral das Infrações Tributárias, o artigo 129.º do Código Penal, integrado na parte geral, será um desses casos. Assim, “*a indemnização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil*”.⁵³

Estamos, assim, no âmbito da responsabilidade civil regulada nos artigos 483.º e seguintes do Código Civil, mais propriamente, a responsabilidade civil por factos ilícitos. Como já referimos anteriormente, para a mesma se verificar no caso concreto é necessário que se verifiquem alguns pressupostos cumulativos. São eles, adotando a terminologia técnica corrente na doutrina, i) o facto (controlável pela vontade do homem); ii) a ilicitude; iii) a imputação do facto ao lesante; iv) o dano; v) um nexo de causalidade entre o facto e o dano⁵⁴, nos termos do n.º 1 do artigo 483.º Código Civil. Refere ainda o n.º 2 do mesmo preceito legal que pode existir obrigação de indemnizar

⁵³ Artigo 129.º CP.

⁵⁴ Cf. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 526.

independentemente de culpa, nos casos especificados na lei (responsabilidade pelo risco e responsabilidade por atos lícitos). Como neste caso estamos no âmbito da responsabilidade por factos ilícitos, para que do facto ilícito decorra responsabilidade é, assim, necessário que o autor tenha agido com culpa.

Não procederemos a uma análise exaustiva dos mesmos⁵⁵, uma vez não ser esse o propósito da presente dissertação, ressaltando-se apenas que à indemnização por perdas e danos emergentes do crime tributário aplica-se a lei civil e os respetivos pressupostos nela enunciados, previsão essa que decorre do artigo 129.º do Código Penal.

4. A responsabilidade civil da pessoa coletiva e dos seus administradores agentes do crime

Já concluímos que no âmbito criminal, um crime cometido por um administrador pode ser imputado à pessoa coletiva que o administrador representa e em cujo nome e interesse foi o crime cometido.⁵⁶ Importa agora aferir se, no âmbito da responsabilidade civil, a solução será semelhante.

É a lei civil que determina quem responde pelos danos emergentes de crime, prevendo o artigo 483.º e 490.º do Código Civil que são responsáveis os agentes do ato ilícito, quer atuem como autores, instigadores ou auxiliares do ato ilícito, referindo ainda o artigo 497.º que a responsabilidade nestes casos será solidária.⁵⁷

A doutrina, para a questão colocada anteriormente, tem entendido que sim, ou seja, no âmbito da responsabilidade civil a solução será a mesma, ainda que por vias distintas, que a prevista no âmbito criminal (pessoa coletiva responde criminalmente pelo facto praticado pelo órgão/representante como ato seu, não impedindo a assunção de tal responsabilidade que os órgãos/representantes sejam também responsáveis). Tal entendimento decorre da aplicação do artigo 165.º do Código Civil “*As pessoas colectivas respondem civilmente pelos actos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários nos mesmos termos em que os comitentes*

⁵⁵ Para uma análise minuciosa dos elementos constitutivo da responsabilidade civil, cfr. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral.*, ob. Cit., p. 527 e ss.

⁵⁶ Vide Capítulo III, ponto 6.

⁵⁷ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades.*, ob. Cit., p. 429.

respondem pelos actos ou omissões dos seus comissários.”, que remete para o artigo 500.º do Código Civil. Para a parte da doutrina que entende que não se deve aplicar o artigo 165.º do Código Civil uma vez que este não se refere aos titulares dos órgãos, a solução não será substancialmente diversa uma vez que, mesmo não se aplicando o artigo 165.º do Código Civil, pelos factos ilícitos praticados pelos órgãos da sociedade são responsáveis civilmente a pessoa coletiva e o titular do órgão que seja agente do crime.⁵⁸

4.1. Responsabilidade civil solidária

Tendo já visto que a responsabilidade civil emergente de crime tributário tem uma natureza solidária, cumpre, de seguida, fundamentar tal natureza.

Em primeiro lugar, a natureza solidária da responsabilidade civil prevista no artigo 497.º do Código Civil advém, em primeiro lugar, no facto do órgão/representante da pessoa coletiva, sendo o agente do crime nos termos do n.º 2 do artigo 11.º do Código Penal, ser civilmente responsável, independentemente da responsabilidade da pessoa coletiva. Em segundo lugar, a responsabilidade civil da pessoa coletiva, mesmo não sendo esta o agente do crime, resulta da aplicação do artigo 165.º do Código Civil, ou seja, a pessoa coletiva será civilmente responsável pelos atos dos seus órgãos/representantes praticados no exercício das suas funções, sendo que os atos dos seus órgãos/representantes consideram-se praticados no exercício das suas funções quando o órgão ou representante tenha praticado o facto ilícito nessa qualidade. Além disso, quando a pessoa coletiva age por intermédio dos seus órgãos/representantes, os atos praticados são atos próprios da mesma e, por isso, ela é diretamente responsável por todos os danos que esses atos causarem. Assim, são ambos civilmente responsáveis, respondendo de forma solidária.

Nos casos em que sejam vários os titulares do órgão, a responsabilidade será também solidária, conforme previsto no n.º 1 do artigo 497.º do Código Civil e no n.º 1 do artigo 79.º do Código das Sociedades Comerciais.

Ademais, tal natureza solidária vem também consagrada no DL n.º 28/84 de 20 de Janeiro. No n.º 3 do artigo 2.º do DL é referido que *“as sociedades (...) respondem solidariamente, nos termos da lei civil, pelo pagamento das multas, coimas, indemnizações e outras prestações em que forem condenados os agentes das*

⁵⁸ Cf. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, Título I, 3ª ed., Lisboa, 2001, p. 613 e ss.

infracções previstas no presente diploma, nos termos do número anterior.” O n.º 3 do artigo 3.º aplica aos agentes pessoas singulares o estatuído no n.º 3 do artigo 2.º, logo, estes respondem também solidariamente, nos termos da lei civil, pelo pagamento das multas, coimas, indemnizações e outras prestações em que forem condenadas as sociedades tendo em conta o crime daqueles agentes.

Por tudo o que foi exposto, a sociedade responderá civilmente e de forma solidária com os seus órgãos/representantes *pelo pagamento das multas, coimas, indemnizações e outras prestações* em que forem condenados os agentes das infracções, que nestes casos são os seus órgãos ou representantes.

4.2. Responsabilidade civil solidária nos casos de responsabilidade criminal cumulativa

Nos casos de responsabilidade criminal cumulativa, isto é, quando tanto os órgãos/representantes como as sociedades sejam responsáveis criminalmente, a regra será também a prevista no artigo 497.º do Código Civil, uma vez que são ambos responsáveis pelo facto ilícito criminoso praticado, sendo que é este facto que causou os danos indemnizatórios.

Tomamos esta posição uma vez que a responsabilidade cumulativa não é o mesmo que responsabilidade por participação⁵⁹. Se assim fosse, poderia eventualmente entender-se que a sociedade não é autora, instigadora ou auxiliar do ato ilícito.⁶⁰

Resta apenas abordar uma questão para terminar o presente capítulo. Nestes casos em que a sociedade é criminalmente responsável, levanta-se a seguinte pergunta: é por a sociedade ser criminalmente responsável que também será civilmente responsável? Ou a responsabilidade civil determina-se apenas nos termos da lei civil? Entendemos que a resposta reporta-se à segunda hipótese. No entanto, os resultados são idênticos, uma vez que a sociedade será sempre civilmente responsável pelos atos dos seus administradores, desde que sobre estes recaia também a obrigação de indemnizar. Além do mais, na primeira hipótese, até se poderia deduzir que só nos casos em que a sociedade seja responsável criminalmente, é que será civilmente responsável. E não é verdade. Podem existir situações que a

⁵⁹ Vide Capítulo III, ponto 6.

⁶⁰ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades.*, ob. Cit., p. 431.

sociedade não seja responsável criminalmente, mas seja civilmente responsável pelos factos praticados pelos seus administrados, nos termos do artigo 500.º do Código Civil.

Conclusão

Para terminar a presente dissertação, é necessário referir, como de uma síntese se tratasse, quais as conclusões a que chegamos no decorrer da elaboração do presente trabalho.

Atenta a natureza fiscal do Estado Português, em que os impostos são um dos suportes financeiros mais importantes para o Estado conseguir cumprir os seus compromissos (intervenções nas áreas da saúde, da educação, da segurança, entre outras) e devido à influência (negativa) da globalização económica que tem vindo a minar as bases dos Estados, incluindo o nosso, assistiu-se a uma inovação do paradigma penal e da adaptação das categorias tradicionais da responsabilidade penal.

Desde logo, a possibilidade de responsabilização das pessoas coletivas, como verdadeiros sujeitos de direito capazes de agir e suscetíveis de culpa, foi uma das formas que o Direito Penal encontrou para satisfazer as exigências de política criminal, mormente, no combate a uma criminalidade cada vez mais organizada, complexa e global.

Assim, para que as pessoas coletivas possam ser responsáveis é necessário que a conduta ilícita tenha sido praticada por um órgão ou representante da pessoa coletiva, tenha sido praticada em seu nome e no seu interesse, e que não tenha contrariado ordens ou instruções de quem de direito, nos termos do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Caso todos esses requisitos se verifiquem, o ato praticado pelo seu órgão ou representante é considerado como se um ato próprio da pessoa coletiva se tratasse, não relevando que a pessoa coletiva seja desprovida de um organismo físico.

Ademais, os próprios órgãos ou representantes da pessoa coletiva serão pessoalmente responsáveis sempre que, no exercício das suas funções, pratiquem um crime tributário, nos termos do artigo 6.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

O facto de as pessoas coletivas serem responsabilizadas não exclui a própria responsabilidade da pessoa singular agente do crime, pelo que, nos casos em que sejam ambos responsáveis, estamos perante uma responsabilidade cumulativa, nos termos do n.º 3 do artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Finalmente, nos casos em que o crime tributário cause danos, os agentes do crime serão responsáveis pela indemnização dos danos dele emergentes. Tal indemnização, que resulta do facto ilícito praticado, é regulada nos termos gerais da lei civil e não nos termos da Lei Geral Tributária, por força da aplicação do artigo 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, do artigo 129.º do Código Penal e artigo 165.º do Código Civil, conjugados com o n.º 2 do artigo 497.º, com o artigo 483.º e com o n.º 3 do artigo 500.º, todos do Código Civil.

Assim, o órgão ou representante da pessoa coletiva que seja agente do crime, responderá solidariamente e não subsidiariamente, como todos os demais agentes, nos termos do artigo 497.º do Código Civil.

Bibliografia

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de,

- *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ª ed., Universidade Católica Editora.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de,

- *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. I, Coimbra, 1960.

ASCENÇÃO, José de Oliveira,

- *Direito Civil - Teoria Geral*, Vol. I, 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2000.

CARVALHO, José Manuel Costa Galo Tomé de,

- «Responsabilidade penal das pessoas colectivas: do repúdio absoluto ao actual estado das coisas», *Revista do Ministério Público*, Ano 30, 2009.

COSTA, Faria,

- *Direito Penal Económico*, Quarteto Editora, Coimbra, 2003.

DIAS, Jorge Figueiredo,

- *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I (Questões Fundamentais – A Doutrina Geral do Crime)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

FERNANDES, Luís Carvalho,

- *Teoria Geral do Direito Civil*, Título I, 3ª ed., Lisboa, 2001.

GODINHO, Inês Fernandes,

- *A Responsabilidade Solidária das Pessoas Colectivas em Direito Penal Económico*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

MARQUES, Paulo,

- *Infracções Tributárias*, Vol. I, Investigação Criminal, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), Lisboa, 2007.

MUÑOZ, Nuria Pastor,

- «Tem o direito penal económico capacidade de fazer frente à nova realidade económica?», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 2009.

NABAIS, José Casalta,

- *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006.

- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.

SILVA, Germano Marques da,

- «A responsabilidade penal fiscal. Das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes», *Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, Colecção Ações de Formação, Centro de Estudos Judiciários*, Lisboa, 2012.

- *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.

- *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, Lisboa, 2009.

SILVA, Isabel Marques da,

- *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa. Das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000.

SOUSA, João Castro e,

- *As pessoas colectivas em face do Direito Criminal e do chamado Direito de Mera Ordenação Social*, Coimbra Editora, Coimbra, 1985.

VARELA, João de Matos Antunes,

- *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª ed., Almedina, Coimbra, 2006.