

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

2012

Sob a orientação do:

Prof. Doutor Germano Marques da Silva

RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA
E CIVIL EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO
DOS
ADMINISTRADORES E GERENTES DAS SOCIEDADES

Universidade Católica do Porto

Centro Regional do Porto

Faculdade de Direito

Liliana José Ramos Tavares

A realização desta Dissertação de Mestrado só foi possível devido à colaboração e contributo de diversas pessoas que de forma direta e indireta me acompanharam e incentivaram ao longo deste período, e que merecem um profundo reconhecimento e um especial agradecimento, em particular:

ao Prof. Doutor Germano Marques da Silva, pela disponibilidade manifestada para orientar-me neste trabalho, pela preocupação sempre demonstrada, pela preciosa ajuda, pela exigência do método e rigor, pela revisão crítica do texto, pelos diversos comentários, esclarecimentos, sugestões, pela incansável orientação dada, que contribuíram de forma significativa para a qualidade deste trabalho;

à minha família, em especial aos meus pais, pelo amor e apoio incondicional, compreensão e incentivo ao longo da minha vida;

à minha irmã e ao meu cunhado, pelo carinho muito especial, pelo constante apoio, preocupação e motivação dada e por nunca duvidarem que eu seria capaz;

à minha afilhada, pelos sorrisos e gargalhadas nos momentos mais complicados em que parecia que não seria capaz;

ao Gerson, pela paciência, compreensão e amor demonstrados para o desenvolvimento deste trabalho;

e aos meus amigos, por me terem incentivado, compreendido e pelas constantes palavras de apoio.

A todos o meu profundo e sentido agradecimento.

SIGLAS

Ac.	Acórdão
CC.	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre Rendimentos Coletivos
Cit.	Citado
Cf.	Conforme
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
Ed.	Edição
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
Tit.	Título
TC	Tribunal Constitucional

INTRODUÇÃO. O OBJECTO DO ESTUDO

I. O tema que me proponho tratar é a responsabilidade penal tributária dos administradores e gerentes das sociedades, enquanto agem como tal, ou seja no exercício das suas funções nas sociedades.

Suscitou-me particular interesse a problemática da responsabilidade cumulativa das sociedades e dos seus administradores pela prática de crimes tributários e bem assim a da responsabilidade civil emergente dos crimes tributários.

Fui confrontada com a ideia de que os administradores das sociedades actuam como um seu órgão, como que despersonalizando os seus titulares, donde que só responderiam perante a sociedade, nos termos do disposto no Código das Sociedades Comerciais, e no domínio fiscal conforme ao disposto na Lei Geral Tributária, ou seja, neste caso, subsidiariamente.

Verifiquei no decurso das aulas de Direito Penal Tributário que a actuação funcional dos administradores, quando conduza à prática de crimes tributários, altera substancialmente as ideias que julgava adquiridas no âmbito do direito das sociedades e do direito fiscal porque responsabiliza pessoalmente o administrador ou gerente pela prática do crime que comete em nome e no interesse da sociedade, por uma parte, e acarreta a responsabilidade dos administradores pelo pagamento dos impostos frustrados pela prática do crime. Também a responsabilização civil dos administradores pelo pagamento das multas aplicadas às sociedades me causou estranheza por entender que poderia tratar-se de responsabilidade por facto de outrem, o que considerava não ser conforme ao princípio da responsabilidade pessoal própria do direito penal. Foram estas perplexidades as razões principais para a escolha do tema desta dissertação, procurando compreender a articulação de situações aparentemente paralelas e contraditórios dos diferentes ramos do Direito no nosso sistema jurídico.

O tema parecia-me muito interessante pela sua relevância prática, interesse que se confirmou com o decurso da investigação.

II. Conduzi a investigação em ordem à presente dissertação começando por tratar da responsabilidade funcional dos administradores e gerentes. Cuidei depois da

responsabilidade cumulativa dos administradores e das sociedades. Finalmente estudei a responsabilidade dos administradores pelo pagamento dos impostos frustrados com a prática do crime tributário e o encargo pelo pagamento das multas aplicadas às sociedades, isto é, a responsabilidade por facto de outrem no tocante à condenação em multa não paga pela sociedade que é posta a cargo do administrador que participou na prática do crime.

Assim, esta dissertação tem a seguinte estrutura:

INTRODUÇÃO. O OBJECTO DO ESTUDO

I. RESPONSABILIDADE FUNCIONAL DOS ADMINISTRADORES E GERENTES PELA PRÁTICA DE CRIMES TRIBUTÁRIOS

II. SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES

III. RESPONSABILIDADE CUMULATIVA DOS ADMINISTRADORES E GERENTES COM A SOCIEDADE

IV. RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DA PRÁTICA DE CRIMES TRIBUTÁRIOS (RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DOS IMPOSTOS FRUSTRADO PELA PRÁTICA DO CRIME)

V. RESPONSABILIDADE PELAS MULTAS APLICADAS À SOCIEDADE

VI. CONCLUSÕES

BIBLIOGRAFIA

I

RESPONSABILIDADE FUNCIONAL DOS ADMINISTRADORES E GERENTES PELA PRÁTICA DE CRIMES TRIBUTÁRIOS

SUMÁRIO: Introdução; 1. Responsabilidade funcional dos administradores; 1.1. Considerações gerais; 1.2. A actuação em nome de outrem: artigo 12º do Código Penal; 1.3. A actuação funcional dos administradores e a responsabilidade das sociedades; 2. Exigência genérica de acção ou omissão; 2.1. Em geral; 2.2. Aplicações; 2.3. Aplicações. Em especial: a omissão; 2.4. A divisão do trabalho; 3. Os administradores de facto, Breve referência; 4. A responsabilidade dos administradores no órgão de administração colegial; 4.1. O problema; 4.2. Inadmissibilidade do crime colegial; 4.3. Aplicação das regras da comparticipação.

Introdução

Neste capítulo vamos analisar a responsabilidade penal dos administradores e gerentes das sociedades¹ pela prática de crimes tributários no exercício das suas funções.

Temos presente que no domínio civil os agentes dos factos ilícitos, mesmo actuando em nome e no interesse de terceiros, seus mandantes, são responsáveis nos termos do disposto no artigo 483º do Código Civil e que também o Código das Sociedades Comerciais contém normas específicas sobre a matéria, quer na perspectiva da responsabilidade civil perante terceiros lesados quer perante a própria sociedade (arts. 72º a 80º).

No instituto da representação os actos praticados pelo representante repercutem-se na esfera jurídica do representado, o que não obsta à responsabilidade pessoal do

¹ Daqui em diante, por economia, referir-nos-emos só aos administradores.

representante pela prática dos factos ilícitos que cometa em representação de terceiro, nos termos do já referido artigo 483º do Código Civil.

Não há diferença essencial no que respeita à responsabilidade penal pela prática de ilícitos criminais. No que concerne à responsabilidade pela prática de ilícitos penais dispõe genericamente o artigo 12º do Código Penal, segundo o qual é responsável quem age voluntariamente como titular de um órgão de uma sociedade ou em sua representação. Este normativo estabelece o princípio geral da responsabilidade pessoal do agente do crime, mesmo quando age funcionalmente, isto é, na qualidade de titular de um órgão da sociedade ou em sua representação. O agente, agora o administrador, pratica o facto ilícito também em representação da sociedade, em nome e no interesse da sociedade, ou seja no exercício das suas funções de administrador, mas, como é princípio da responsabilidade também no domínio penal, a circunstância de o agente praticar um facto ilícito em nome e no interesse da sociedade não exclui a sua responsabilidade pessoal.

Dir-se-á apenas que mesmo sem o artigo 12º, a solução seria a mesma, porque a responsabilidade pessoal do agente do crime decorre do artigo 26º do Código Penal, sendo irrelevante para a imputação que o agente actue em nome próprio ou em representação de terceiro.

Veremos, porém, que a actuação funcional tem outras implicações, quer no que respeita à responsabilidade do próprio agente (nos crimes próprios e que exijam a satisfação de interesses próprios)² quer pelo arrastamento da responsabilidade penal da própria sociedade³.

² *Infra*, nº 1.2.

³ *Infra*, nº 1.3.

1. Responsabilidade funcional dos administradores

1.1. Considerações gerais

Vamos tratar apenas da responsabilidade dos administradores pelos crimes tributários que cometam no exercício das suas funções de administração das sociedades, ou seja, na prossecução dos interesses que lhes cumpre realizar enquanto administradores e não os que cometam a título estritamente pessoal, e por isso alheios às suas funções.

Poder-se-ia observar ser estranha a ideia de crimes funcionais porque as sociedades só são admitidas por lei para a prossecução de interesses legítimos e que devem ser prosseguidos por meios lícitos. Por isso que durante décadas, mesmo séculos, a generalidade dos autores repudiava a ideia de responsabilidade penal das sociedades, entendendo que lhes estava vedada actividade ilícita por ser incompatível com a sua natureza jurídica, donde que os actos ilícitos criminais praticados a propósito da actividade social seriam imputáveis a quem os praticava e não à sociedade, ainda que fossem perpetrados no interesse da sociedade, porque sempre seriam estranhos aos deveres legais da função. Seriam, quando muito, actos abusivos e, por isso, estranhos aos poderes funcionais do administrador ou gerente da sociedade.

Quando referimos hoje a responsabilidade funcional queremos significar que o agente pratica o acto no desenvolvimento anormal, ilícito, da função que lhe está confiada, mas ainda na prossecução, pelo menos aparente⁴, dos interesses que lhe estão confiados, embora por meios ilícitos, pela prática de crimes.

É sintomático que nem todos os crimes praticados no âmbito das funções dos administradores e gerentes sejam também imputáveis às sociedades porque a lei entende que há crimes que são incompatíveis com a natureza das sociedades e por consequência não podem constituir exercício de qualquer função social, ainda que praticados aquando do exercício das funções e até por causa delas e para realizar interesses da sociedade. É, por exemplo, o caso do homicídio.

⁴ Dizemos aparente porque como princípio os actos ilícitos não são do interesse da sociedade que tem necessariamente por objecto um fim lícito.

A consideração de um crime como funcional tem carácter pragmático. Em muitas situações a lei considera que não basta a responsabilização individual do agente do crime e que para que a incriminação realize os fins de prevenção que lhe são próprios importa também a responsabilização penal da sociedade, evitando-se deste modo que a sociedade possa ser instrumentalizada para a prossecução de fins ilícitos, aproveitando a sua organização e com a utilização de homens de palha. Por isso que nos pareça que só se deveria considerar-se como funcional o crime que possa pelas condições da sua prática ser também atribuído à sociedade. Resulta do exposto que também a *capacidade penal* das sociedades tem um fundamento eminentemente pragmático⁵.

Quando referimos a responsabilidade funcional dos administradores queremos significar simplesmente que o crime é praticado no exercício das funções de administrador e por causa dessas funções, ou seja, na prossecução dos interesses que ao administrador compete prosseguir no desenvolvimento da sua actividade. Sinteticamente: o crime é cometido no exercício das funções do administrador e por causa delas.

1.2. A actuação em nome de outrem: artigo 12º do Código Penal

O artigo 12º do Código Penal, sob a epígrafe “actuação em nome de outrem” visa precisamente estender a responsabilidade pelo facto à actuação funcional dos titulares dos órgãos das sociedades e outras entidades colectivas, mas apenas porque o tipo de crime pode exigir (a) determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado, ou (b) que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado. Não fora o disposto no artigo 12º e o agente do facto – o administrador – não seria nunca pessoalmente responsável quando aquelas circunstâncias ou fins fossem elementos essenciais do tipo.

⁵ Como insistentemente referiu o Prof. Germano Marques da Silva nas aulas de Direito Penal Tributário, a comunidade tem de suportar os actos dos seus cidadãos, sejam lícitos ou ilícitos, porque o sistema não aceita a pena de morte, mas não assim relativamente às sociedades que se desviem do seu fim, necessariamente lícito.

O artigo 12º tem por fim a incriminação pessoal dos agentes que actuam em nome das sociedades, embora não tenham as qualidades pessoais que o tipo exige e só se verificam na sociedade ou que o crime tenha por fim a realização de um interesse próprio e o agente prossiga com o seu acto o interesse da sociedade⁶.

Desta forma, este artigo tem como objectivo o suprimento de lacunas de punibilidade que resultam do facto do destinatário da norma incriminadora ser substituído na sua violação por um representante que não é destinatário imediato e que por não ter as condições pessoais ficaria impune.

1.3. A actuação funcional dos administradores e a responsabilidade das sociedades

É em razão da actuação funcional dos seus administradores que as sociedades podem ser responsabilizadas criminalmente.

Dispõe o artigo 11º do Código Penal que as pessoas colectivas e entidades equiparadas são responsáveis por determinados crimes quando cometidos *em seu nome e no interesse colectivo por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança* e o nº 4 do mesmo artigo dispõe que se entende que ocupam uma posição de liderança os órgãos da pessoa colectiva. Assim, a responsabilização da sociedade há-de resultar de facto praticado pelo seu administrador no exercício das suas funções, ou seja, o facto há-de ser praticado pelo administrador em nome e no interesse da sociedade, como representante da sociedade. É por isso, em razão da actuação funcional do administrador, que a lei considera que o facto foi praticado pela sociedade e por isso a responsabiliza.

Acresce em reforço do que dissemos antes que o nº 6 do artigo 11º do Código Penal estabelece que a responsabilidade das sociedades é excluída quando o agente (o administrador) tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, pois neste caso o administrador não estará a actuar no interesse da sociedade tal como é

⁶ Constituem exemplos os arts. 106º e 107º do RGIT.

definido por quem de direito. É o caso, por exemplo, do administrador que age contra o deliberado por uma administração de composição plural, caso em que o administração não exercita a vontade da sociedade como definida pelo órgão competente, mas a sua própria, alheia ao interesse da sociedade⁷.

A extensão indirecta do tipo legal a que o artigo 12º do Código Penal procede de modo a que o agente do facto, o administrador, responda pessoalmente pelo crime praticado funcionalmente e a imputação do facto praticado funcionalmente pelo administrador à sociedade verifica-se também no RGIT por força do disposto nos seus artigos 6º e 7º.

Os artigos 6º e 7º do Regime Geral das Infrações Tributárias explicam-se pela maior amplitude do artigo 6º relativamente ao artigo 12º do Código Penal, dado que é também aplicável às contraordenações, e o artigo 7º pela limitação da aplicação do artigo 11º do Código Penal a apenas alguns crimes taxativamente referidos no seu nº1, não abrangendo os crimes tributários. Justificam-se ainda porque o artigo 11º do Código Penal é posterior ao RGIT e à data da publicação do Regime Geral das Infrações Tributárias não estar consagrada na lei a responsabilidade das pessoas colectivas para todos os crimes praticados em seu nome e no seu interesse, o que, aliás, ainda agora não sucede.

2. Exigência genérica de acção ou omissão

2.1. Em geral

Quando falamos de responsabilidade temos que ter presente a necessidade de um facto típico; sem facto, consista em acção ou omissão, não há crime. Com esta observação pretendemos sublinhar apenas que ninguém pode ser responsável criminal pela simples circunstância de ser administrador de uma sociedade, mas tão-só por acção ou omissão do administrador.

⁷ O administrador que age contra o deliberado pelo órgão competente não actua no exercício da função porque é seu dever cumprir o deliberado, desde que a deliberação seja legal e formada de acordo com a lei e os estatutos da sociedade.

Não vamos desenvolver os conceitos de facto, de acção ou de omissão própria ou imprópria. São conceitos fundamentais da teoria do crime que necessariamente são pressupostos da elaboração deste trabalho.

Diremos apenas, por enquanto, quer o facto consista em acção ou em omissão, tem de ser imputado ao administrador para que a sociedade em nome e no interesse da qual age e ele próprio possam ser responsáveis criminalmente.

Nos parágrafos seguintes vamos apenas referenciar alguns aspectos que se nos apresentam como importantes para o melhor entendimento da responsabilidade funcional. Trata-se, porém, de meras aplicações da teoria da imputação do facto ao agente, tanto mais que nos parece que a responsabilização criminal do administrador e por causa dele à sociedade não pressupõe ou acarreta quaisquer especialidades ou desvios na teoria da imputação do facto.

2.2. Aplicações

O administrador, agindo funcionalmente ao serviço da sociedade, pode ser responsabilizado como autor, co-autor, instigador ou cúmplice por acção, ou por omissão ou ainda por omissão impura. Como autor pode também ser responsabilizado como autor imediato ou como autor mediato.

Age como autor imediato, se o facto típico é executado pelo próprio administrador; como autor mediato se o facto é executado por intermédio de outrem.

Sucedo frequentemente na vida das sociedades que os administradores não executam directamente, pessoalmente, os factos; fazem-no por intermédio de outros colaboradores da empresa. Neste caso o administrador pode ser autor mediato ou instigador.

É instigador se o executor puder ser qualificado como autor imediato, ou seja, for imputável e agir com culpa. É autor mediato se o executor for inimputável ou agir sem culpa.

Com muita frequência os executores, geralmente os trabalhadores ao serviço da sociedade agem sem culpa por não terem o domínio total do facto, quer nos seus aspectos materiais quer no seu significado jurídico, faltando-lhes a consciência da ilicitude da sua conduta.

Relativamente à co-autoria e à cumplicidade nada há de especial a assinalar, mesmo considerando apenas a aplicação da teoria à vida da sociedade. São aplicáveis os princípios gerais (arts. 26º e 27º do Código Penal).

Merece destaque a responsabilidade por omissão, quer a omissão pura quer a omissão impura. Veremos no parágrafo seguinte.

2.3. Aplicações. Em especial: a omissão

I. O nº 1 do artigo 11º do Código Penal, regulando a responsabilidade das sociedades, dispõe na al. b) do seu nº 2, que as sociedades são responsáveis pelos crimes cometidos *por quem aja sob a autoridade das pessoas que nelas ocupem uma posição de autoridade em virtude de uma violação os deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem*. Como vimos anteriormente o administrador ocupa na sociedade uma posição de autoridade.

Temos, assim, que o administrador é responsável pelos factos ilícitos criminais dos seus subordinados se o facto for praticado em virtude da omissão dos seus deveres de vigilância.

Neste caso em particular importa ainda determinar caso a caso se a omissão dos deveres de vigilância em razão da qual o crime é praticado pelos agentes que ajam sob a autoridade do administrador lhe é imputável a título de dolo ou de mera negligência, atendendo a que os crimes tributários são sempre crimes dolosos. Não há crimes tributários negligentes.

Por isso que se a omissão dos deveres de vigilância ocorrer mas for imputável ao administrador a título de negligência nos pareça que nem o administrador será responsável pelo crime nem este pode ser imputado à sociedade em razão da omissão do administrador.

Ganha relevância prática muito grande neste domínio a distinção entre o dolo eventual e a negligência pois se a omissão do dever de vigilância for imputável ao

administrador a título de dolo eventual a sua responsabilidade será plena e com a dele também a da sociedade⁸.

Parece-nos que há um dever geral de garante do administrador da sociedade relativamente aos actos decorrentes da actividade da sociedade que administra. A questão não é líquida, mas parece-nos que esse dever geral de garante decorre dos deveres legais que o Código das Sociedades impõe aos administradores, nomeadamente o artigo 64º do CSC, segundo o qual *os gerentes ou administradores da sociedade devem observar deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado*. Consideramos que entre estes deveres dos administradores cabe a actividade tributária da sociedade e por isso que o administrador deva também observar nesse domínio particular da vida da sociedade a diligência de um gestor criterioso e ordenado.

II. Relativamente aos crimes de omissão pura, consistentes na omissão de deveres tributários da sociedade, a omissão é em regra imputável diretamente ao administrador, pois é ao administrador que cumpre praticar os actos impostos por lei à sociedade. É exemplo paradigmático o crime de abuso de confiança fiscal (artigo 106º do RGIT) em que cumpre à administração da sociedade proceder à entrega à administração tributária das prestações tributárias deduzidas nos termos da lei. Por isso que a falta de entrega – a omissão – é objectivamente imputável aos administradores, salvo se se ocorrer alguma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa.

Também relativamente às causas de exclusão da ilicitude e da culpa não há quaisquer especificidades próprias do direito penal tributário. Anotemos apenas que são mais frequentes neste domínio as causas de exclusão da culpa, nomeadamente em resultado de incumprimento dos deveres dos que ajam sob a autoridade do

⁸ Devemos anotar a importância crescente dos deveres tributários das sociedades o que implica reforçados deveres dos administradores pelo cumprimento dos deveres fiscais da sociedade que administram, quer se trate de crimes de acção, mas sobretudo de omissão.

administrador sem que esse incumprimento possa ser atribuído à falta de vigilância ou controlo doloso do administrador⁹.

2.4. Aplicações. A divisão do trabalho

Na actividade empresarial os factos praticados, lícitos ou ilícitos, são geralmente realizados fraccionadamente, o que significa que na prática do mesmo facto participam mais do que uma pessoa. E sucede também que em virtude do fraccionamento do facto em que várias pessoas só praticam parte desse facto, o seu domínio pertence apenas a quem tem o domínio pleno da actividade em ordem à realização do fim proposto.

Assim, por exemplo, na organização da contabilidade da sociedade, necessária para efeitos de declaração da matéria tributável, quer para efeitos do IRC quer do IVA participam frequentemente várias pessoas e frequentemente também as várias tarefas não executadas pelo administrador. Compete, porém, ao administrador diligenciar pela correcção da contabilidade em conformidade com os deveres a que a sociedade está obrigada nesse domínio e é ele que em regra possui o domínio total do processo contabilístico. Se se trata de falsidade da contabilidade com implicações tributárias, nomeadamente na perpetração do crime de fraude fiscal, se a falsidade foi ordenada pelo administrador o facto é-lhe imputável, seja por instigação, seja por autoria mediata. Do mesmo modo, se a falsidade resultou de acto dos subordinados do administrador, mas ficar a dever-se à falta de vigilância ou controlo do administrador, e essa falta de vigilância ou controlo lhe for imputável a título de dolo, mormente de dolo eventual, também o facto lhe é imputável, porque é ele que tem o domínio daquele facto. Resulta que das diversas tarefas parciais em ordem à correcção da contabilidade, alguns dos tarefeiros não têm conhecimento das tarefas dos demais intervenientes no processo ou não têm poder de controlo das tarefas dos demais. O domínio total do processo há-de pertencer ao administrador, sem prejuízo da delegação de funções em pessoa com competência, autoridade e autonomia para realizar a tarefa sem violação da lei, caso em

⁹ Exemplo: O administrador emitiu cheque para entrega do IVA à Administração Tributária, encarregando um trabalhador de proceder à entrega nos respectivos serviços, mas o trabalhador incumbido da tarefa, por qualquer motivo absolutamente alheio à vontade directa ou indirecta do administrador não executou a tarefa, não entregou o cheque no lugar devido.

que tendo feito o que lhe era razoavelmente exigível não é responsável por falta de culpa, elemento essencial da responsabilidade penal.

3. Os administradores de facto. Breve referência

I. O administrador designado nos termos da lei e do pacto social da sociedade assume com a posse do cargo um conjunto de deveres que resultam directamente da lei, nomeadamente do Código das Sociedades Comerciais. Esses deveres obrigam o administrador independentemente do efectivo exercício do cargo porque a lei não condiciona os deveres dos administradores decorrentes da própria lei ao efectivo exercício do cargo. Esta nota é importante sobretudo nos crimes de omissão.

Assim, por exemplo, se a sociedade de que A é administrador não entrega o IVA deduzido nos termos legais, o facto é objectivamente imputável a todos os administradores da sociedade, sendo irrelevante para efeitos da imputação objectiva que o administrador invoque que não exerceu efectivamente a função porque aquele dever é recai sobre o administrador só pelo facto de o ser.

Evidentemente que podem ocorrer causas de justificação ou de desculpa para o não exercício efectivo do cargo (impedimento relevante, doença grave, ausência temporária imposta, etc.), mas essas circunstâncias apenas justificarão ou desculparão a omissão.

II. Ao contrário, também a pessoa que exerça efectivamente as funções de administrador, mesmo sem título válido, é responsável pelos crimes tributários por si praticados, por acção ou omissão. O administrador de facto é equiparado ao administrador de direito por força do disposto no artigo 6º do RGIT que é a aplicação no âmbito do direito penal tributário do disposto no artigo 12º do Código Penal.

Com efeito, o nº 2 do artigo 6º do RGIT estabelece que *o disposto no número anterior (actuação em nome de outrem) vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes*. Não importa a eficácia do acto que é fonte dos poderes

efectivamente exercidos por pessoa que na sociedade actua como efectivo administrador.

III. Relativamente ao conceito de administrador de facto, a doutrina agrupa-as em dois grupos de concepção, de acordo com Germano Marques da Silva¹⁰.

Numa concepção restrita, quando haja uma nomeação e esta embora válida não cumpra algumas formalidades, nomeadamente de natureza tabular ou quando nessa nomeação ocorram vícios que possam levar à sua anulação (casos em que a nomeação tem vícios de natureza formal), há administrador de facto.

Numa concepção ampla, é relevante para efeitos penais a relação entre o exercício efectivo de funções de administrador e o bem jurídico protegido pela norma penal. Trata-se de vincular a condição de sujeito activo à disponibilidade dos poderes ou faculdades. Deste ponto de vista releva a relação externa do agente com o bem jurídico, pois é possível que o agente que carece formalmente de qualificação de direito realize a acção típica e produza a lesão ou o perigo da lesão do bem jurídico tutelado pela incriminação da mesma forma que faria um sujeito com qualificação.

Parece-nos que, para efeitos penais, o conceito de administrador de facto deve centrar-se na existência de uma efectiva relação de facto entre o bem jurídico penalmente protegido e o sujeito, independentemente deste sujeito manter ou não um vínculo formal com a sociedade.

“Quem age voluntariamente como titular de um órgão” não é necessariamente o mesmo que ser titular de um órgão, mas antes exercer um poder correspondente ao do órgão e dessa forma lesar o bem jurídico. Se o agente voluntariamente viola um bem jurídico, actuando como se fosse efectivamente titular do órgão social, trata-se de uma responsabilidade por facto próprio, pelo que não há razão de natureza formal ou substancial para excluir a responsabilidade.

¹⁰ Germano Marques da Silva, «*Responsabilidades Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», Editorial Verbo, 2009, p. 318

Desta forma se uma empresa gerida por aquele que se apoderou do poder de administração (ainda que tenha faltado um acto formal na sua nomeação) desenvolve a sua actividade, este vai ser responsabilizado pelos factos ilícitos que cometa no exercício efectivo da função.

4. A responsabilidade dos administradores no órgão de administração colegial

4.1. O problema

Temo-nos referido anteriormente à responsabilidade do administrador pressupondo que se trata de órgão singular ou que nos termos dos estatutos da sociedade e da lei a sua actuação responsabiliza a sociedade. É questão que terá de ser analisada caso a caso, mas, em regra, os actos funcionais do administrador são imputáveis à sociedade, salvo se o administrador tiver actuado contra ordens expressas de quem de direito.

Referimos já¹¹ que *quem de direito* pode ser um órgão de administração de composição colegial de tal modo que as manifestações de vontade da sociedade devam ser tomadas colegialmente, não se vinculando a sociedade senão por deliberação do órgão tomada na forma estatutária ou legalmente estabelecida.

Nesta hipótese, a actuação individual do administrador responsabiliza-o pessoalmente, nos termos do disposto no artigo 12º do Código Penal e 6º do Regime Geral das Infrações Tributárias, mas não pode responsabilizar a sociedade porque a manifestação de vontade do administrador não corresponde à da sociedade. A responsabilidade da sociedade há-de resultar da actuação do órgão colegial¹².

¹¹ *Supra*, Tít. I, Cap. I

¹² Segundo João de Castro Mendes, «*Teoria Geral do Direito Civil*», vol.I, 1978, p. 230: «o pacto social duma sociedade ou os estatutos de uma associação podem estabelecer que haja um conselho de administração formado, por exemplo, por cinco administradores; e que: a) cada um dos administradores possa agir, representar a sociedade, decidir – então cada um dos administradores é órgão da sociedade, e o Conselho de Administração órgão colectivo; ou então que b) cada um dos administradores Não pode por si decidir, só o conselho de administração – então o conselho de administração é um órgão

Por isso que a lei se refira no artigo 11º, nº 5, do Código Penal e no artigo 7º, nº 1, do RGIT aos órgãos da sociedade e não aos membros dos órgãos

4.2. Inadmissibilidade do crime colegial

Poder-se-ia pensar que o crime cometido pelo órgão de composição colegial responsabilizaria todos os membros desse órgão. Orientação nesse sentido corresponde à teoria do crime colegial, elaborada em tempos pela doutrina italiana, mas que hoje é maioritariamente rejeitada¹³.

A teoria do crime colegial partia da aplicação à responsabilidade penal dos administradores da regra civil da responsabilidade solidária perante a sociedade pelos danos resultantes da inobservância dos seus deveres de vigilância e que só seria afastada relativamente aos administradores que actuassem sem culpa, desde que fizessem inscrever a sua discordância com a deliberação no livro de registo das deliberações do conselho e a comunicassem ao órgão competente¹⁴.

Esta teoria é hoje rejeitada também pela doutrina italiana. O carácter individual da responsabilidade penal exige que a conduta de cada um dos membros do colégio directivo seja apurada segundo as normas próprias do direito penal e não segundo as regras que regem o funcionamento dos órgãos colegiais ou a responsabilidade civil dos membros dos órgãos colegiais. A responsabilidade penal dos membros dos órgãos colegiais pelo crime deliberado ou executado pelo órgão colegial só será de todos os membros do órgão se todos contribuírem culposamente para a realização do crime e não pela razão de todos serem membros desse órgão¹⁵.

meramente colegial, e os administradores elementos desse órgão, mas não órgãos por si, dado não terem poderes e deveres de actuação».

¹³ Cf. AA.VV., *Trattato di Diritto Penale dell'Impresa*, I, dir. de Astolfo Amato, Pádua, 1990, pp. 250-265.

¹⁴ Isabel Marques da Silva, «*Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*», Universidade Católica do Porto Editora, 2000, p. 182.

¹⁵ *Idem. Idem*, p.183. Cf. Também Germano Marques da Silva, «*Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», Editorial Verbo, 2009, p. 321 a 322

4.3. Aplicação das regras da comparticipação¹⁶

Quando o facto criminoso é praticado por uma pluralidade de agentes são inteiramente aplicáveis as regras comuns que regem a comparticipação criminosa.

O facto tipicamente ilícito, que seja um só e resultado da deliberação do órgão colegial, deve ser imputado a cada um dos membros do órgão na medida da sua participação no facto e da sua culpa, nos termos do disposto nos arts. 26º, 27º e 29º do Código Penal.

A matéria oferece grandes dificuldades de aplicação prática quando a decisão de cometer o crime não é tomada por unanimidade dos membros do órgão colegial. Teremos então de apurar o significado dos que votaram contra ou se abstiveram na votação porque a abstenção pode significar no caso concreto uma forma de viabilizar a deliberação. É matéria que pressupõe análise muito aprofundada sobre o funcionamento dos órgãos colegiais que ultrapassa a dimensão deste trabalho¹⁷.

Acrescentemos apenas que o Código das Sociedades Comerciais dispõe no seu artigo 72º, nº 2, que a responsabilidade civil dos administradores para com a sociedade pelos danos decorrentes de uma deliberação colegial é excluída relativamente àqueles que hajam votado vencidos. Idêntica solução parece valer para a responsabilidade penal porque, votando vencido, o administrador não quer o facto¹⁸.

¹⁶ Henrique Salinas Monteiro, «A Comparticipação em crimes especiais no Código Penal», Lisboa, 1988, p. 43 e ss.

¹⁷ Sobre a questão, cf. Germano Marques da Silva, *ob. cit.*, p. 322

¹⁸ *Idem, idem*, p. 320 a 323

II.

SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES

SUMÁRIO: Introdução; 1. A imputação à sociedade do facto ilícito penal perpetrado pelo administrador; 2. Independência da responsabilidade da sociedade e do seu administrador pelo facto. Artigo 11º, nº 7, do Código Penal; 3. Excurso sobre a responsabilidade criminal.

Introdução

Vamos neste Capítulo analisar, ainda que de forma breve, a responsabilidade das sociedades. Faremos uma análise sintética porque o tema da dissertação é a responsabilidade dos administradores e não a responsabilidade das sociedades.

Parece-nos, porém, conveniente este excuro sobre a responsabilidade das sociedades porque nos capítulo seguintes analisaremos a denominada responsabilidade cumulativa das sociedades e dos seus administradores e a responsabilidade recíproca pelo pagamento das multas aplicadas às sociedades e aos administradores pela prática do crime e para a sua adequada compreensão ou, pelo menos, facilidade de exposição importa perceber como a lei regula a imputação do facto do administrador à sociedade que administra e em nome e interesse da qual o facto ilícito criminal é perpetrado.

1.A imputação à sociedade do facto ilícito penal perpetrado pelo administrador

1.1. Requisitos para a imputação

I. Dispõe o artigo 11º, nº 1 do Código Penal que *as sociedades são responsáveis pelos crimes cometidos (a) em seu nome e no interesse colectivo por pessoas que nelas exerçam uma posição de liderança, ou (b) por quem aja sob a autoridade das pessoas*

que nela exerçam uma posição de liderança em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem.

Conforme ao disposto no nº 4 do mesmo artigo, entende-se que ocupam uma posição de liderança os órgãos da sociedade e quem nelas tiver autoridade para exercer o controlo da sua actividade. É entendimento da doutrina que quando a lei se refere aos órgãos quer referir-se aos titulares dos órgãos pois que os órgãos enquanto tais não são susceptíveis de responsabilidade. Este entendimento também da conjugação do nº 4 do artigo 11º com os nºs 6, 7 e 9 do mesmo artigo que se referem aos *agentes individuais* e às *pessoas* que ocupem uma posição de liderança.

Temos, assim, que por força do artigo 11º do Código Penal a responsabilidade da sociedade por crimes depende de o crime ser praticado por pessoa que nela ocupe uma posição de liderança, quer singularmente quer como membro de um órgão colectivo, ou seja o administrador enquanto age funcionalmente como órgão da sociedade¹⁹.

A regra do artigo 11º do Código Penal consta também do artigo 7º, nº 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias.

II. A regra do artigo 11º do Código Penal e do artigo 7º do RGIT suscita muitas e complexas dificuldades de interpretação, nomeadamente no que respeita ao elemento subjectivo do ilícito (dolo ou negligência) e à culpa, matérias que não podemos desenvolver dada a limitação da extensão da dissertação. Para simplificar anotamos apenas que quer o Código Penal quer o RGIT referem os “crimes” e as “infracções” cometidos pelos órgãos, donde pareça resultar que para haver imputação à sociedade é preciso que o agente, no nosso caso o administrador, tenha praticado um crime. É esse crime com todos os seus elementos – ilicitude e culpa -- que é depois imputado à sociedade e por isso alguns autores falam de responsabilidade por reflexo do crime praticado pelo administrador.

¹⁹ Referimo-nos apenas ao administrador porque limitamos o tema desta dissertação à responsabilidade dos administradores, não considerando outras pessoas cuja actuação funcional pode também responsabilizar a sociedade, como são, por exemplo, os representantes e outras pessoas que na sociedade tenham autoridade para exercer o controlo da sua actividade.

Assim, parece, que se o administrador tiver praticado um facto típico justificado ou sem culpa não poderá o facto ser depois imputado à sociedade, porque o administrador não comete nenhum crime e a lei refere sempre a prática de *crime* pelo administrador em nome e no interesse da sociedade.

III. Neste particular há uma questão interessante que resulta da alínea b) do nº 2 do Código Penal. Trata-se de *facto cometido por quem aja sob a autoridade do administrador em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que incumbem ao administrador*.

Parece-nos que se a violação dos deveres de vigilância ou controlo por parte do administrador for devida a negligência o facto só poderia ser imputado à sociedade também como crime negligente porque, como acima referimos, é o crime do administrador que é imputado à sociedade. Parece-nos ser uma solução ajustada porque é a vontade do administrador a que forma a vontade da sociedade e por isso que se o facto é cometido pelo administrador com negligência não seria lógico que fosse depois imputado à sociedade a título de dolo, ainda cometido com dolo pelo seu agente imediato²⁰.

2. Independência da responsabilidade da sociedade e do seu administrador pelo facto. Artigo 11º, nº 7, do Código Penal

I. O nº 7 do artigo 11º do Código Penal dispõe que a responsabilidade da sociedade não exclui a responsabilidade individual do respectivo agente nem depende dela. Esta norma parece significar que a responsabilidade da sociedade não é puro reflexo da responsabilidade do administrador agente do facto ilícito.

Como referimos anteriormente e resulta do nº 1 do artigo 11º do Código Penal o crime imputável à sociedade é o crime perpetrado pelo seu administrador e por isso

²⁰ Neste caso, o executor, aquele que age sob a autoridade do administrador será responsável pessoalmente pelo crime que cometer, se o seu acto constituir crime.

pareceria que a responsabilidade daquela dependeria da responsabilidade deste. Não é necessariamente assim.

Se não há crime imputável à sociedade sem que o mesmo seja também imputável ao administrador seu agente, nos termos já referidos, pode suceder que por razões de natureza pessoal o crime não acarrete a responsabilização da sociedade e do administrador que foi o seu agente. É disso exemplo claro a prescrição.

Pode, na verdade, tanto a sociedade como o administrador não serem responsáveis pelo crimes que lhes é imputado porque ocorre relativamente à sociedade ou ao administrador uma causa de extinção da responsabilidade que só aproveite à sociedade ou ao administrador. Assim, a prescrição do procedimento criminal relativamente ao administrador não acarreta necessariamente a prescrição do procedimento criminal pelo mesmo facto relativamente à sociedade nem a prescrição do procedimento relativamente à sociedade implica a prescrição relativamente ao administrador. Do mesmo modo, a morte do administrador não extingue a responsabilidade da sociedade e mesmo o perdão genérico e o indulto (artigo 127º do Código Penal) podem ter natureza pessoal, abrangendo no seu âmbito apenas as sociedades ou apenas as pessoas singulares. Também a extinção da sociedade não tem como consequência a não responsabilização do agente do facto (administrador).

II. O nº 7 do artigo 11º do Código Penal consagra também o princípio da responsabilidade cumulativa que analisaremos no Capítulo seguinte ao dispor que a responsabilidade da sociedade não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes. A norma significa que embora pelo crime cometido pelo administrador seja responsabilizada a pessoa colectiva, a sociedade (artigo 11º, nº 1, do Código Penal), também o administrador responde pela sua prática (artigo 11º n.º 7 e artigo 12º do Código Penal).

3. Excurso sobre a responsabilidade criminal

A responsabilidade é a consequência jurídica normal do crime. Pode, porém, ser cometido um crime e não ter como consequência a responsabilização do seu agente. Isto sucede quando ocorra uma condição objectiva de punibilidade, como sucede, por exemplo, com o crime de abuso de confiança fiscal (artigo 105º do RGIT).

O artigo 105º do RGIT dispõe no seu nº 4 que *os factos descritos no número anterior só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação*. O crime consuma-se no momento em que a prestação devida não for entregue à administração tributária, mas só decorridos 90 dias é que o agente é punível se não proceder entretanto à entrega da prestação²¹. Também a al. b) do nº 4 do mesmo artigo do Regime Geral das Infrações Tributárias dispõe que os factos descritos no artigo anterior só são puníveis se, *a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito*. A notificação é um facto exterior ao comportamento típico e elemento da condição objectiva de punibilidade que a al. b) do nº 4 estabelece²².

²¹ Cf. Isabel Marques da Silva, «*Regime Geral das Infrações Tributárias*», 3ª ed., Almedina, 2010, p. 299

²² Ac. STJ, de 09-04-2008; «A exigência prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 105.º do RGIT, na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade que, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, é aplicável aos factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. Em consequência, e tendo sido cumprida a obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT)».

III

RESPONSABILIDADE CUMULATIVA DOS ADMINISTRADORES E GERENTES COM A SOCIEDADE

SUMÁRIO: Introdução; 1. A Responsabilidade cumulativa dos Administradores e das Sociedades; 1.1. O Princípio da Responsabilidade Cumulativa ou Paralela; 1.2. Princípio da Responsabilidade Cumulativa e sua Justificação; 1.3. Inexistência de *bis in idem* na Responsabilidade Cumulativa;

Introdução

I. A conexão da responsabilidade penal tributária das sociedades e dos seus administradores tem sido alvo de muita discussão a nível dogmático. Numa perspectiva, a mais antiga, entendia-se que as sociedades não podiam ser responsáveis criminalmente, por não serem susceptíveis de acção e/ou de culpa, donde que apenas as pessoas físicas, aquelas que efectivamente praticaram o crime, podiam ser responsabilizadas.

Noutra perspectiva, alguns autores têm entendido que, actuando funcionalmente ao serviço da sociedade que administram, os administradores não manifestam uma vontade própria, mas apenas contribuem para formar a vontade da sociedade e em razão disso apenas as sociedades deverão ser responsabilizadas pelos crimes praticados pelos seus administradores, sendo que a vontade do crime é da sociedade e não dos titulares dos seus órgãos²³.

²³ G. Jakobs, «Strafbarkeit juristischen Personem», *apud* Germano Marques da Silva, «Direito Penal Tributário sobre a Responsabilidade das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário», p.297, nota 124.

A responsabilidade das sociedades cumulativamente com os seus administradores está agora consagrada na maioria dos sistemas jurídicos europeus. Também em Portugal a lei consagra a responsabilidade cumulativa das sociedades e dos seus administradores, (artigo 7º RGIT e artigo 11º do Código Penal).

O artigo 7º do Regime Geral das Infrações Tributárias²⁴ tem como epígrafe “Responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas” e prevê a possibilidade das sociedades poderem ser criminalmente responsáveis por infracções fiscais, tendo como pressuposto a actuação dos titulares dos seus órgãos sociais ou representantes da sociedade e que cometam a infracção em nome e no interesse da mesma. Sucede que o nº 3 do artigo 7º do RGIT dispõe também que a responsabilidade criminal das sociedades não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes, ou seja, dos que agiram em nome e no interesse da sociedade, no caso, os seus administradores.²⁵

II. O que dissemos anteriormente não significa que a sociedade seja sempre responsável pelos factos criminosos praticados pelos seus administradores nem que os administradores sejam eles responsáveis por todos os crimes imputados à sociedade que administram. Não há responsabilidade penal individual em razão da mera qualidade individual de administrador pelos crimes imputados à sociedade nem a responsabilidade pessoal do administrador responsabiliza necessariamente a sociedade. A responsabilidade pessoal do administrador pressupõe que o facto típico lhe seja imputado, seja um facto seu, por acção ou por omissão, e a imputação do facto do administrador à sociedade pressupõe por sua vez que o administrador aja funcionalmente, no exercício das suas funções, cometendo a infracção em nome e no interesse da sociedade.

²⁴ Hélder Martins Leitão, «Regime Geral das Infrações Tributárias» - Anotado e Comentado, Almeida & Leitão, 2012, p26.

²⁵ Paulo Marques, «Infrações Tributárias» I, Investigação Criminal, 1ª ed. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007, p. 53

Acresce, como referimos anteriormente²⁶, que, conforme dispõe o n.º 7 do Código Penal, a responsabilidade das sociedades *não depende da responsabilidade dos respectivos agentes* do facto nem exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes, o que significa que a responsabilidade da sociedade e do seu administrador agente do facto são independentes²⁷. Independentemente das responsabilidades, embora a responsabilidade da sociedade pressuponha necessariamente que o administrador é agente do facto ilícito criminal que é imputado à sociedade.

III. Acrescentemos ainda que o administrador, embora tenha praticado o crime, atuando funcionalmente, mesmo que em nome e no interesse da sociedade, não responsabiliza a sociedade se tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito na sociedade (artigo 11.º, n.º 6, do Código Penal). Assim, se o administrador não respeitar as ordens ou instruções expressas de quem de direito na sociedade será responsabilizado apenas pessoalmente pelo crime por si cometido, entendendo-se que ao contrariar as ordens ou instruções expressas de quem de direito na sociedade está a abusar das suas funções sociais pelo que o facto não deve ser considerado como praticado em nome e no interesse da sociedade mas em nome próprio. É o caso de administração colectiva que delibera num certo sentido, proibindo ou instruindo expressamente o administrador para não praticar determinado acto e o administrador pratica-o, contrariando aquelas ordens ou instruções.

Anotemos ainda, como também já referimos anteriormente, que o facto criminoso do administrador que actua funcionalmente é sempre um facto abusivo e por isso que se pudesse entender, como entendeu durante muito tempo, que a sociedade não poderia praticar crimes porque pela sua própria natureza só pode praticar actos em conformidade com o seu objecto social que é necessariamente lícito.

²⁶ *Supra*, Tít. II, Cap. 2

²⁷ Germano Marques da Silva, « *Responsabilidades Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes* », Editorial Verbo, 2009, p. 196 a 198

IV. A denominada responsabilidade cumulativa também se designa por *responsabilidade paralela*.²⁸ Preferimos a designação *responsabilidade cumulativa* por considerarmos que a responsabilidade das sociedades parte do mesmo facto que a responsabilidade pessoal do administrador, nascem do mesmo facto típico, acrescendo na responsabilidade das sociedades a circunstância essencial do crime ser praticado pelo administrador em nome e no interesse da sociedade.

1. A Responsabilidade cumulativa dos Administradores e das Sociedades

1.1. O Princípio da Responsabilidade Cumulativa ou Paralela

I. O princípio da concorrência da responsabilidade das sociedades e dos seus administradores está consagrado no artigo 7º n.º. 3 do RGIT.

O facto ilícito criminal do administrador é o pressuposto da responsabilidade da sociedade, acrescendo ao facto do agente individual o ser cometido em nome e no interesse da sociedade. São estas circunstâncias relativas à sociedade que justificam que o crime do administrador lhe seja imputado.

Resulta assim que, embora partindo do mesmo facto, os crimes imputados à sociedade e ao administrador são tipicamente diversos porquanto para a imputação à sociedade é necessário a ocorrência de duas condições: o facto deve ser praticado em nome da sociedade e no seu interesse, independentemente de se tratar de crime próprio da sociedade ou que o tipo de crime exija que o facto seja praticado no interesse da sociedade. Para a imputação à sociedade é sempre necessário que o agente individual, no nosso caso o administrador pratique o facto em nome e no interesse da sociedade, o que não é necessário para a responsabilização do administrador agente do facto.

²⁸ Gonçalo N.C. Sopas de Melo Bandeira, «*Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos*», Almedina, 2004 p.326

II. Em direito penal a culpa é pressuposto da punição e cada um responde pela culpa própria. A problemática da culpa da sociedade suscita muitas dificuldades porque se relativamente ao ilícito se pode considerar que o facto é o mesmo, a culpa tem carácter individual donde que não possa simplesmente dizer-se que a culpa da sociedade é a mesma culpa do administrador.

Pensamos que a problemática da culpa da sociedade se há-de construir a partir das condições impostas ao facto do administrador: é porque o facto é praticado em nome e sobretudo no interesse da sociedade que a sociedade é censurada, culpada, pela prática do facto criminoso. A sociedade deve ter mecanismos internos de vigilância e controlo para que na prossecução dos seus fins sociais não sejam cometidos crimes e o juízo de culpa resulta, ao que julgamos, da falta destes instrumentos de controlo (deficiência da organização) o que faz que os agentes ao serviço da sociedade (o administrador e outros por cujos factos a sociedade também responda) não se motivem pelas normas penais, abstendo-se da prática do crime, mas prossigam os interesses da sociedade por meios criminalmente proibidos. Trata-se evidentemente da adaptação da dogmática da culpa das pessoas físicas às pessoas colectivas.

Julgamos poder dizer que ainda que o facto típico imputado à sociedade e ao agente seu administrador seja o mesmo, são diversas as culpas da sociedade e do administrador. Também por isso, ou talvez por isso é que nos parece mais correcto falar em responsabilidade cumulativa em lugar de responsabilidade cumulativa em lugar de responsabilidade paralela.

III. Importa finalmente destacar que o princípio da responsabilidade cumulativa não implica necessariamente um concurso de punições.

O artigo 11 n.º7 do Código Penal Português dispõe que “ A responsabilidade das pessoas colectivas e entidades equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes nem depende da responsabilização destes”.

1.2. Princípio da Responsabilidade Cumulativa e sua Justificação

São apontadas várias razões como justificativas do princípio da responsabilidade cumulativa, partindo da consagração legal da responsabilidade penal das sociedades.

Uma - Frederic Desportes e Francis Le Gunehec²⁹ justifica este princípio pelo princípio de igualdade dos cidadãos perante a lei. Todos os agentes devem responder de igual forma pelos seus actos, não sendo causa de exclusão da responsabilidade a actuação do agente em representação de terceiros. O agente do facto responde pelo seu próprio facto e a circunstância de atuar em nome e no interesse da sociedade não pode criar-lhe um benefício relativamente a outros agentes que atuem em nome próprio.

Outra razão justificativa do princípio da responsabilidade cumulativa reside na circunstância de a responsabilidade penal das sociedades pressupor um facto ilícito criminal praticado por uma pessoa física em representação da sociedade (em seu nome e no seu interesse). O facto de alguém actuar em representação de outrem, cometendo um ilícito, nunca foi considerado pelo direito penal como causa de isenção.

Uma terceira, parte da ideia que a responsabilização da sociedade tem natureza puramente pragmática, imposta por necessidades de prevenção. Verdadeiramente o facto é da responsabilidade do seu agente e só o é também da sociedade por razões pragmáticas, para evitar que a sociedade sirva de biombo à prática de crimes com a utilização de homens de palha que se deixam instrumentalizar. A punição das sociedades evita a sua instrumentalização.

Também nos parece que a atribuição de responsabilidade à sociedade pelos factos criminosos do seu administrador que actue funcionalmente assenta em razões de mera conveniência, de prevenção da criminalidade na actividade empresarial. As sociedades são hoje o centro da vida económica dos países e pretexto para a prática de variados crimes a propósito da sua actividade. Se as sociedades não fossem responsabilizadas poderiam ser instrumentalizadas, servindo interesses criminosos ocultos. Ao

²⁹Desportes, Frédéric/ Gunehec, Francis Le, «*Le Nouveau Droit Penal*», Tít. 1, 3ª ed. 1996, p.471, *apud* Germano Marques da Silva, «*Responsabilidades Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», Editorial Verbo, 2009, p.198

responsabilizar-se a sociedade, podendo mesmo determinar-se a sua dissolução, impede-se que quem nelas efectivamente manda e está por detrás possa continuar a beneficiar do produto do crime. Punindo-se também a sociedade pelos actos dos homens de palha colocados à sua frente e não apenas estes, impede-se que os que estão por detrás continuem a beneficiar e por isso percam o interesse na prática criminosa no seio da sociedade.

Julgamos que o regime de punição do RGIT, ao estabelecer que, como regra, as multas aplicadas às pessoas colectivas são o dobro das aplicadas às pessoas singulares (artigo 12º, nº 3, do RGIT), é reflexo da ideia de evitar a instrumentalização das sociedades e demais entidades colectivas.

1.3. Inexistência de bis in idem na Responsabilidade Cumulativa

O princípio constitucional do *non bis in idem*³⁰ não impede que o mesmo facto seja imputado a duas ou mais pessoas distintas; impede é que a mesma pessoa seja responsabilizada mais do que uma vez pela prática do mesmo facto, não podendo a mesma pessoa ser perseguida criminalmente mais do que uma vez pelo mesmo facto.

Na responsabilidade cumulativa são duas pessoas, uma física e outra jurídica, a responder pelo mesmo facto, mas se o facto é o mesmo, as culpas são autónomas e diversas. De qualquer modo, sendo diferentes as pessoas a quem o facto é imputado, nunca se poderia falar de bis in idem.

Também na responsabilidade por comparticipação o mesmo facto é atribuído a pessoas diversas e também aqui não se coloca a questão do *bis in idem*. A responsabilidade cumulativa não se confunde com a comparticipação porque não há efectivamente comparticipação. Há atribuição do facto ao seu agente e há atribuição do mesmo facto a uma sociedade, por razões jurídicas relevantes mas que nada têm que ver com a participação na prática do facto criminoso.

³⁰ Gonçalo N.C. Sopas de Melo Bandeira, «Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos», Almedina, 2004 p.233

IV

RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DA PRÁTICA DE CRIMES TRIBUTÁRIOS

**(RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DOS IMPOSTOS FRUSTRADO PELA PRÁTICA
DO CRIME)**

SUMÁRIO: Introdução; 1. Pressupostos da responsabilidade civil emergente do crime tributário; 2. Responsabilidade civil da sociedade e do administrador agente do crime; 3. Os danos civis resultantes da prática do crime tributário.

Introdução

Neste capítulo iremos tratar da responsabilidade civil emergente dos crimes tributários.

Nos termos da lei penal e civil, da prática de um crime resulta responsabilidade penal e responsabilidade civil pelos danos emergentes, sendo responsáveis os agentes que incorrerem na prática do facto ilícito.

Da prática de um facto criminoso podem resultar danos patrimoniais e morais para um sujeito, sendo que a responsabilidade penal não é a mais adequada para reparar estes danos visto a sua finalidade, no entanto o artigo 129º do Código Penal vem solucionar esta questão remetendo para a lei civil, ou seja, a indemnização irá ser regulada nos mesmos termos da responsabilidade civil extracontratual (arts 483º e seguintes do Código Civil).

Actualmente tem-se entendido que a indemnização pelas perdas e danos causados pelo crime tem pelo menos uma função adjuvante da pena criminal, uma forma de compensar a vítima, constituindo esta compensação ainda uma forma de punição pelo sacrifício patrimonial que representa para o agente do crime. No sistema português

vigente a indemnização pelos danos emergentes do crime tem natureza exclusivamente civil.

1. Pressupostos da Responsabilidade Civil emergente do Crime Tributário

Como já tivemos oportunidade de estudar antes, estamos perante um caso de responsabilidade civil quando o agente lesou um terceiro através da prática de um facto, tendo a obrigação de reparar os danos sofridos por esse terceiro.

Na chamada responsabilidade civil emergente do crime o que acontece é que existe uma obrigação de indemnizar o terceiro que sofreu danos causados pelo facto ilícito penal e embora o facto causador dessa obrigação de indemnizar seja um acto ilícito criminal isto em nada vai influenciar, uma vez que a responsabilidade criminal é independente da responsabilidade civil.

O que acontece neste caso é que estamos perante um facto que gera responsabilidade criminal e responsabilidade civil, uma vez que o facto criminoso como causou danos patrimoniais ou morais vai estar em causa a obrigação de indemnizar os lesados, e tal como refere o artigo 129º do Código Penal esta é regulado pela lei civil.

A lei civil regula a responsabilidade civil por factos ilícitos, no entanto esta responsabilidade implica que se encontrem reunidos alguns pressupostos, nomeadamente, que exista um facto, que haja ilicitude, que seja possível a imputação do facto ao lesante, que ocorra um dano e por último que se verifique um nexo de causalidade entre o facto e o dano.

Neste caso em concreto estamos no âmbito do artigo 483º Código Civil sendo este que contém a regra fundamental, desta forma o n.º1 vem dizer que tem que se tratar de uma responsabilidade fundada num acto ilícito e culposo, sendo que o n.º2 dispõe que pode existir obrigação de indemnizar independentemente da culpa, mas apenas quando a

lei o especifique. É a denominada responsabilidade pelo risco e da responsabilidade por actos lícitos³¹

No entanto não nos iremos debruçar sobre os pressupostos³² da responsabilidade civil visto não ser este o tema em causa, apenas fica a ideia de que por força do artigo 129º do Código Penal a indemnização por perdas e danos emergentes do crime aplica-se a lei civil³³.

2.Responsabilidade Civil da Sociedade e do Administrador Agente do Crime

I. Vimos já que no domínio criminal um crime cometido por um administrador pode ser também imputado à sociedade que o administrador administra e em cujo nome e interesse o crime foi cometido. A questão que se coloca agora é a de saber se no domínio da responsabilidade civil as coisas ocorrem da mesma maneira.

A doutrina maioritária tem entendido que sim, considerando que se aplica o artigo 165º do Código Civil, que remete para o artigo 500º também do Código Civil, no entanto para os que defendem que não se aplica o artigo 165º por não se referir aos titulares dos órgãos, a resposta para esta parte da doutrina é a de que pelos factos ilícitos praticados pelos órgãos da sociedade são responsáveis civilmente a própria sociedade e o titular do órgão que seja agente do crime³⁴.

O Código Civil nos artigos 483º e 490º dispõe sobre quem responde pelos danos

³¹ A Responsabilidade extracontratual abrange a responsabilidade por factos ilícitos (artigo 483º e ss do CC), a responsabilidade pelo risco (artigo 499º e ss) e a responsabilidade por factos lícitos (ex. artigo 339, n.º2, artigo 1322, n.º1 Código civil).

³² Sobre os pressupostos da responsabilidade civil, Cf. Antunes Varela, «Das Obrigações em Geral», vol I, 10ª ed., Almedina, p. 525 e ss e Cf. Almeida Costa, «Direito das Obrigações», 12ªed., Almedina, p.557 e ss.

³³ Gonçalo N.C. Sopas de Melo Bandeira, «Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos», Almedina, 2004 p.330

³⁴ Cf. Luís Carvalho Fernandes, «Teoria Geral do Direito Civil», Tít. I,3ª ed, p.613 e ss.

emergentes do crime. Assim, são responsáveis os agentes do acto ilícito, quer actuem como autores, instigadores ou auxiliares do acto ilícito, sendo que o artigo 497º dispõe que se trata de uma responsabilidade solidária.

O artigo 483º respeita à responsabilidade do agente do facto ilícito, que no nosso caso é o administrador. O administrador é responsável pelo crime por ser o seu agente, nos termos já estudados do artigo 11º, nº 2, do Código Penal. Sendo agente do facto ilícito é civilmente responsável, independentemente da responsabilidade da sociedade.

O artigo 165º, por sua vez dispõe sobre a responsabilidade da sociedade. Assim, mesmo que para efeitos civis se pudesse entender que a sociedade não é agente do facto ilícito, a sua responsabilidade civil resultaria do artigo 165º pelo facto cometido pelo seu administrador.

Desta forma, quando sejam vários os titulares do órgão, a responsabilidade é solidária, de acordo com o artigo 497º do Código Civil e artigo 79º CSC.

II. Quando se trata de responsabilidade criminal cumulativa, do administrador e da sociedade, a regra no domínio da responsabilidade civil parece ser também do artigo 497º do Código Civil dado que a sociedade e o administrador são ambos responsáveis pelo facto ilícito criminoso e é este facto o gerador dos danos indemnizáveis (arts. 483º e 497º do Código Civil).

Se assim não entender, então é de aplicar o artigo 165º do Código Civil, conjugado com os arts. 500º, nº 3 e artigo 497º, nº 2, e 483º todos também do Código Civil.

Teremos, pois, que, seja qual for a via adoptada, a sociedade e o administrador que sejam ambos responsáveis pelo crime são-no também pelos danos por ele causados e respondem solidariamente.

III. Nem o Código Penal nem o RGIT tratam em especial da responsabilidade civil emergente do crime quando se trate de responsabilidade cumulativa. E coerentemente, porque remetem a matéria para a lei civil - artigo 129º do Código Penal e artigo 3º, al.d) do RGIT.

Diferentemente no Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de Janeiro. O nº 3 do artigo 2º deste diploma dispõe que *as sociedades respondem solidariamente nos termos da lei civil, pelo pagamento das indemnizações em que forem condenados os agentes as infracções*. No mesmo sentido vem o n.º 3 do artigo 3º dispor que aos agentes individuais é aplicável com as necessárias adaptações o disposto no artigo 2º n.º3.

As soluções em matéria de responsabilidade civil pelos danos causados pelo crime são as mesmas, servindo a regulamentação expressa do Decreto-Lei nº 28/84 como orientação para a interpretação dos regimes aplicáveis no domínio do Código Penal e do RGIT pois não faria sentido que dentro do mesmo sistema e para casos paralelos a regulamentação fosse diferente, não havendo razões para estabelecer regimes especiais³⁵.

IV. Anotemos ainda que pode haver situações em que a sociedade não seja responsável criminalmente, mas o seja civilmente pelos factos dos seus administradores, conforme dispõe o artigo 500º do Código Civil. É matéria que extravasa do objecto desta dissertação e por isso não a vamos tratar.

³⁵ A regulamentação da responsabilidade civil emergente do crime no Decreto-Lei nº 28/84 justifica-se pela razão de à data da publicação deste diploma não estar ainda consagrada no Código Penal a responsabilidade penal das pessoas colectivas. O DL nº 28/84 foi o precursor na ordem jurídica portuguesa da responsabilidade penal das pessoas colectivas percebendo-se por isso a necessidade ou conveniência de regulamentar também o regime da responsabilidade civil paralela à responsabilidade penal cumulativa.

3. Os danos civis resultantes da prática do crime tributário

I. Não tem sido pacífico o entendimento na jurisprudência de a prática de crimes tributários implicar responsabilidade civil pelos danos causados, pelo menos no que respeita a alguns crimes, nomeadamente ao crime tributário paradigmático: a fraude. Alguns entendem que o crime tributário não causa danos porque a responsabilidade tributária se mantém, nos termos do disposto no artigo 9º do RGIT, independente da responsabilidade penal ou que o regime aplicável é o da responsabilidade meramente tributária³⁶. Não o entendemos assim³⁷.

Consideramos que o crime tributário é facto gerador de responsabilidade civil quando for por causa da sua prática que o imposto devido, gerado ou não pelo facto ilícito penal, deixar de ser pago. Assim, por exemplo, na fraude fiscal se o imposto devido não for pago em virtude do acto fraudulento que escondeu da administração tributária o facto gerador do imposto, parece-nos que não pode deixar de se considerar que o crime é a causa do dano causado à administração tributária.

II. Uma das razões da hesitação da jurisprudência parece resultar de a lei estabelecer a autonomia da responsabilidade meramente tributária relativamente à responsabilidade pelos danos emergentes do crime, mas não nos parece que essa autonomia seja relevante. Uma coisa é a responsabilidade pelos danos causados com a prática do crime, outra é a responsabilidade tributária pelo imposto cujo pagamento é frustrado pela prática do crime.

A responsabilidade meramente tributária existe independentemente da prática do crime, mas os danos causados pelo crime são indemnizáveis nos termos comuns. O que não pode acontecer é que a administração tributária acumule o recebimento do imposto e a indemnização por não ter recebido o mesmo imposto. Seria caso de enriquecimento e a indemnização destina-se a compensar os danos e não a enriquecer o lesado.

³⁶ Cf. Ac. Do Tribunal da Relação de Guimarães, de 22.06.05, Proc. 921/05, Cf. Também Ac. Tribunal da Relação do Porto, de 28.02.2007, Proc. 0615916.

³⁷ Também Germano Marques da Silva, *»Direito Penal Tributário«*, pp. 290 ss.

Por isso que se a administração cobrar o imposto não pode reclamar a indemnização civil porque esta corresponde precisamente ao imposto não pago. A obrigação de pagamento do imposto devido tem duas causas: o facto tributário e o crime tributário, mas -a obrigação é a mesma, donde que só deve ser cumprida uma vez.

III. Sucede é que no plano estritamente tributário, a responsabilidade dos administradores pela dívida de imposto da sociedade é subsidiária (artigo 24º da Lei Geral Tributária) e no plano da responsabilidade civil emergente do crime tributário a responsabilidade é solidária. Enquanto na responsabilidade meramente tributária o administrador responde subsidiariamente pela dívida de imposto da sociedade, na responsabilidade civil emergente do crime tributário o administrado responde por facto próprio causador do dano: o facto criminoso por si praticado.

Julgamos que a questão se resolve em atenção à causa invocada como geradora da obrigação de imposto. No processo tributário a administração só pode invocar como causa da obrigação o facto tributário gerador do imposto, seguindo-se as regras do direito tributário. Se a administração opta por invocar como causa da obrigação o crime tributário, seguem-se as regras do direito civil em matéria de indemnização por danos. Neste caso, o pedido de reconhecimento da obrigação de indemnizar segue as regras do processo penal (arts. 71º e seguintes do Código de Processo Penal)³⁸.

³⁸ Sobre toda esta matéria da responsabilidade civil emergente do crime acompanhamos inteiramente as lições do Prof. Germano Marques da Silva: «*Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», pp. 421 e ss, e «*Direito Penal Tributário sobre as Responsabilidades das sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*», pp.294 e ss.

V

RESPONSABILIDADE PELAS MULTAS APLICADAS À SOCIEDADE

SUMÁRIO: Introdução; 1. O regime do artigo 11º, nº 9 e 10, do Código Penal; 2. O regime dos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 28/84; 3. O regime do artigo 8º do RGIT

Introdução

A matéria que vamos analisar neste capítulo é muito controversa no âmbito tributário e tem dado aso a jurisprudência discordante. Vamos analisar o artigo 8º do RGIT, mas também para o seu enquadramento o que sobre a mesma questão ou questões paralelas dispõe o Código Penal e o Decreto-Lei nº 24/84, de 20 de Janeiro.

1. O regime do artigo 11º, nº 9 e 10, do Código Penal

O Código Penal regula a responsabilidade por substituição das multas por crimes pelos quais a sociedade for condenada nos nºs 9 e 10 do seu artigo 11º.

Dispõe o n.º 9 do artigo 11º que «as pessoas que ocupem uma posição de liderança são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento das multas e indemnizações em que a pessoa colectiva ou entidade equiparada for condenada, relativamente aos crimes: a) Praticados no período de exercício do seu cargo, sem a sua oposição expressa; b) Praticados anteriormente, quando tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou entidade equiparada se tornou insuficiente para o respectivo pagamento; ou c) Praticados anteriormente, quando a decisão definitiva de aplicar tiver sido notificada durante o período de exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento».

A responsabilidade por substituição no pagamento de multas em que for condenada a pessoa colectiva é uma responsabilidade por facto e culpa do próprio administrador. Neste caso em concreto o facto e a culpa têm que ver com a falta de pagamento ou não oposição à prática do crime. As três alíneas do n.º 9 do artigo 11.º são claras «sem a sua oposição expressa», «tiver sido por culpa sua» e «lhes seja imputável a falta de pagamento».

O n.º 10 do artigo 11.º dispõe que *sendo várias as pessoas responsáveis é solidária a sua responsabilidade*.

2. O regime dos arts. 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84

O artigo 2.º do DL n.º 28/84, de 20 de Janeiro, dispõe no seu n.º 3 que *as sociedades respondem solidariamente, nos termos da lei civil, pelo pagamento das multas em que forem condenados os agentes que forem representantes das sociedades*. Também o n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma dispõe que os agentes do crime respondem solidariamente pelas multas aplicadas às sociedades.

Os arts. 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84 contemplam situações distintas das contempladas no n.º 9 do artigo 11.º do Código Penal. Agora, no Decreto-Lei 28/84 trata-se de responsabilidade penal cumulativa e a lei dispõe que neste caso cada um dos responsáveis penais responde solidariamente pelo pagamento da multa aplicada ao outro (a sociedade pela multa aplicada ao administrador e o administrador pela multa aplicada à sociedade. Não é a situação regulada no Código Penal.

3. O regime do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias³⁹

³⁹ Gonçalo N.C. Sopa de Melo Bandeira, «*Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos*», Almedina, 2004 p.401

I. O n.º 1 do artigo 8.º do RGIT⁴⁰ consagra um regime análogo ao do n.º 9 do artigo 11.º do Código Penal e os n.ºs 4, 6 e 7 do artigo 8.º um regime análogo ao consagrado nos arts. 2.º e 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84.

Em qualquer das hipóteses previstas no artigo 8.º, no n.º 1, por uma parte, e nos n.ºs 4, 6 e 7, por outra, trata-se sempre de responsabilidade civil por substituição, de responsabilidade por dívida de terceiros.

Tem sido discutida a constitucionalidade das normas do artigo 8.º do RGIT e o Tribunal Constitucional⁴¹, o Tribunal da Relação de Guimarães⁴² e o Supremo Tribunal Administrativo⁴³ já se pronunciou sobre a questão⁴⁴.

⁴⁰ Hélder Martins Leitão, «Regime Geral das Infrações Tributárias» - Anotado e Comentado, Almeida & Leitão, 2012, p29

⁴¹ Cf. Ac. Tribunal Constitucional, 129/99, Processo n.º649/ 08 “1. Não são inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do artigo 8.º do RGIT (Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) quando interpretadas no sentido de admitir a responsabilidade subsidiária de administradores, gerentes ou outras pessoas, que exerçam funções de administração, pelo pagamento de coimas aplicadas à sociedade, porquanto se não viola o princípio da intransmissibilidade das penas (artigo 30.º, n.º 3, da CRP) nem o princípio da presunção da inocência (artigo 29.º, n.º 2 da CRP).”

⁴² Cf. Ac. Tribunal da Relação de Guimarães, 21-11-2011, Processo n.º1453/07, “O n.º 7 do artigo 8.º do RGIT prevê uma responsabilidade solidária pelas multas e coimas por parte de quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária. II - Esta responsabilidade é de natureza meramente civil e não envolve qualquer transmissão da responsabilidade penal: o legislador não consagra no referido preceito uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou contraordenacional imputável à sociedade, estabelecendo, antes, a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente em nome e no interesse do ente coletivo. III - A circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional. IV- Não existe, por conseguinte, qualquer obstáculo constitucional à aplicação do artigo 8.º, n.º 7 do RGIT. V - Por força do disposto no artigo 49.º do RGIT é no processo penal e não em processo autónomo que deve ser proferida a condenação dos responsáveis civis, a que se alude o artigo 8.º do RGIT, e os responsáveis civis pelo pagamento de multas gozam dos direitos de defesa (dos arguidos) compatíveis com a defesa dos seus interesses, o que significa que devem poder defender-se dos pressupostos de que a lei faz depender a sua responsabilidade civil. VI - No caso de o gerente ter também sido condenado como autor do crime imputado à sociedade arguida, mostra-se necessariamente preenchido este último requisito na medida em que o arguido teve oportunidade de se defender da prática do crime e, portanto, da colaboração dolosa na prática da infração.”

⁴³ Cf. Ac. Supremo Tribunal Administrativo, 10-11-2010, Processo n.º0767/10, “I - O artigo 8.º do RGIT, interpretado no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efetivada através

A questão da constitucionalidade do artigo 8º do RGIT tem suscitado diversas interpretações na nossa jurisprudência. Sendo que as interpretações prudentes são as defendidas pelo Tribunal Constitucional e pelo Tribunal da Relação de Guimarães.

Nestes três acórdãos podemos ver discutida a questão do artigo 8º, sendo que o Tribunal Constitucional e o Tribunal da Relação defendem uma posição semelhante, no sentido de não existir qualquer obstáculo à constitucionalidade das normas do art. 8º, por não violarem o princípio da intransmissibilidade das penas nem o da presunção da inocência, (artigo 30º n.º 3 e 29º n.º 2 da CRP).

No entanto o Supremo Tribunal Administrativo defende que este *artigo é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respetivamente, no n.º 3 do artigo 30.º e nos n.ºs 2 e 10 do artigo 32.º, ambos da CRP.*

II. Parece-nos que a questão da constitucionalidade só se põe relativamente à responsabilidade recíproca pelas multas aplicadas em caso de responsabilidade penal cumulativa, caso em que cada um dos responsáveis responde pela multa aplicada ao outro, mas não relativamente à responsabilidade do administrador, nos termos do nº 1 do artigo 8º do RGIT e nº 9 do artigo 11 do Código Penal, caso em que se trata de responsabilidade civil por facto próprio⁴⁵.

Na verdade, como já referimos anteriormente, a responsabilização dos administradores pelas multas aplicadas às sociedades só ocorre (i) quando o crime tenha

do regime da reversão da execução fiscal contra as pessoas ali mencionadas, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respetivamente, no n.º 3 do artigo 30.º e nos n.ºs 2 e 10 do artigo 32.º, ambos da CRP. II - O processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extracontratual nem é possível a reversão da execução para cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento.”

⁴⁴ Cf. Paulo Pinto de Albuquerque, *Comentário do Código Penal*, 2ª ed., 2010, anot. 26.

⁴⁵ Idem, idem, anot. 27 a 30. Também Germano Marques da Silva, «*Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», pp. 439 e 444, nota 50, e Ac. Do Tribunal Constitucional nº 129/2009.

sido praticado no período do exercício do cargo do administrador, sem a sua oposição, (ii) quando tiver sido por culpa do administrador que o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento da multa, ou (iii) a falta de pagamento seja imputável ao administrador. Por isso que nos pareça tratar-se de responsabilidade por facto próprio e não por facto alheio.

III. Acrescentemos finalmente que o regime da substituição consagrado no artigo 8º do RGIT nada tem a ver com o regime da responsabilidade por substituição previsto no artigo 24º da Lei Geral Tributária. Aqui trata-se da substituição no pagamento do imposto em falta, ali da substituição no pagamento das multas em que tenha sido condenada a sociedade. De qualquer modo o regime é idêntico. O administrador responde sempre subsidiariamente.

A questão põe-se, porém, relativamente à responsabilidade civil pelo pagamento do imposto e pela indemnização emergente da prática do crime, nos termos já antes tratados⁴⁶.

⁴⁶ *Supra*, Capítulo IV, nº 3.III.

VI

CONCLUSÕES

Terão de ser muito breves as conclusões, mais sínteses do que conclusões autónomas. Do nosso estudo julgamos poder concluir:

- a) Os administradores das sociedades que no exercício das suas funções pratiquem algum crime tributário são pessoalmente responsáveis, nos termos do artigo 6º do Regime Geral das Infracções Tributárias.**
- b) As sociedades são responsáveis pelos crimes tributários de que sejam agentes os seus administradores, quando estes ajam em nome e no interesse da sociedade e não contrariem ordens ou instruções expressas de quem de direito, nos termos do artigo 7º do Regime Geral das Infracções Tributárias.**
- c) A responsabilidade penal da sociedade e do seu administrador, quando ambos responsáveis nos termos das alíneas anteriores, é uma responsabilidade cumulativa, conforme resulta do nº 3 do artigo 7º do Regime Geral das Infracções Tributárias.**
- d) Em caso de responsabilidade penal cumulativa da sociedade e do seu administrador, ambos são civilmente responsáveis, em termos solidários, pela indemnização dos danos emergentes do crime tributário, por força do disposto no artigo 3º do Regime Geral das Infracções Tributárias, 129º do Código Pena e artigo 165º, conjugado com os arts. 500º, nº 3, 497º, nº 2, e 483º todos também do Código Civil.**
- e) Os administradores são ainda civilmente responsáveis, em forma solidária com a sociedade, pelo pagamento das multas aplicadas às pessoas colectivas pelo crime imputado cumulativamente à sociedade e ao**

administrador, por força do disposto no nº 7 do artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, «*Comentário do Código Penal*», 2ª edição, 2010.
- BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo, «*Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos*», Almedina 2004.
- «*Modelos de Responsabilidade Penal Fiscal dos Entes Coletivos*» - Dissertação de Mestrado, Universidade Católica do Porto, 2002
- COSTA, Mário Júlio de Almeida, «*Direito das Obrigações*», 12ª edição, Almedina, 2009
- DIAS, Jorge Figueiredo, «*Direito Penal, Parte Geral I* », Coimbra, 2ª edição, 2007.
- «*Formas Especiais do Crime*» – Textos de apoio à disciplina de Direito Penal.
- FERNANDES, Luís Carvalho, «*Teoria Geral do Direito Civil*», Tít. I, 3ª ed, Lisboa, 2001
- «*Teoria Geral do direito Civil*», vol. II, Editora Universidade Católica, 2010
- FERREIRA, Manuel Cavaleiro, «*Lições de Direito Penal*», I Lisboa 4ª edição.
- LEITÃO, Hélder Martins, «*Regime Geral das Infrações Tributárias – Anotado e Comentado*», Almeida & Leitão, 2012.
- «*Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*», Almeida & Leitão, 5ª edição, 2011
 - «*Do Processo Penal Tributário*», Almeida & Leitão, 2006
- MARQUES, Paulo, «*Infrações Tributárias*» I, Investigação Criminal, 1ª ed. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007
- MONTEIRO, Henrique Salinas, «*A Participação em Crimes Especiais no Código Penal*», Lisboa, 1999.
- PEREIRA, Victor de Sá e Lafayette, Alexandre, «*Código Penal Português – Anotado e Comentado – Legislação Conexa e Complementar*», Quid Iuris, 2008.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, «*Lições de Procedimento e Processo Tributário*», 4ª ed. Coimbra Editora 2011

- TIEDMANN, Klaus, «*Responsabilidade Penal de Personas jurídicas y empresas en Derecho Comparado*» RBCC, Ano III, nº 11 (1995).
- SILVA, Isabel Marques da, «*Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», Universidade Católica Editora, 2000.
- «*Regime Geral das Infrações Tributárias*» - Cadernos IDEFF n.5, 3ª edição, Almedina, 2010
- SILVA, Germano Marques da, «*Curso de Processo Penal I - Noções gerais e elementos do processo penal*», Editorial Verbo, 2010
- «*Direito Penal Português I*», Editorial Verbo, 2010
 - «*Direito Penal Tributário sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*», Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009
 - «*Responsabilidades Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*», Editorial Verbo, 2009.
- VARELA, João de Matos Antunes, «*Das Obrigações em Geral*» vol I, 10ª edição, Almedina, 2000

ÍNDICE

SIGLAS	3
Introdução	4

TÍTULO I

CAPÍTULO I

Responsabilidade Funcional dos administradores e Gerentes pela prática de Crimes Tributários

Introdução	6
1.Responsabilidade Funcional dos Administradores	8
1.1.Considerações Gerais	8
1.2.A Atuação em nome de outrem: artigo 12º do Código Penal	9
1.3.A atuação funcional dos Administradores e a Responsabilidade das Sociedades	10
2.Exigência Genérica de Ação ou Omissão	11
2.1. Em Geral	11
2.2. Aplicações	12
2.3. Aplicações. Em especial: a omissão	13
2.4. Aplicações. A divisão do Trabalho	15
3. Os Administradores de Facto. Breve referência	16
4. A Responsabilidade dos Administradores nos Órgãos de Administração colegial.....	18
4.1. O problema.....	18
4.2. Inadmissibilidade do Crime Colegial	19

4.3. Aplicação das Regras da Comparticipação.....20

CAPÍTULO II

Sobre a Responsabilidade Penal Tributária das Sociedades

Introdução21

1. A imputação à sociedade do facto ilícito penal perpetrado pelo administrador.....21

 1.1.Requisitos para a Imputação21

2. Independência da Responsabilidade da Sociedade e do seu Administrador pelo facto. Artigo 11º. N.º 7, do Código Penal23

3.Excurso sobre a Responsabilidade Criminal.....25

CAPÍTULO III

Responsabilidade Cumulativa dos Administradores e Gerentes com a Sociedade

Introdução26

1. A Responsabilidade Cumulativa dos Administradores e das Sociedades29

 1.1. O princípio da Responsabilidade Cumulativa ou Paralela.....29

 1.2. Princípio da Responsabilidade Cumulativa e sua Justificação31

 1.3. Inexistência de bis in idem na Responsabilidade Cumulativa32

CAPÍTULO IV

Responsabilidade Civil Emergente da Prática de Crimes Tributários

(Responsabilidade pelo Pagamento dos Impostos Frustrados pela Prática do Crime)

Introdução	33
1. Pressupostos da Responsabilidade Civil Emergente do Crime Tributário... ..	34
2. Responsabilidade Civil da Sociedade e do Administrador Agente do Crime ...	35
3. Os danos civis resultantes da prática do crime tributário	38

CAPÍTULO V

Responsabilidade pelas Multas aplicadas à Sociedade

Introdução	40
1. O regime do artigo 11, n.º 9 e 10 do Código Penal.....	40
2. O regime dos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei n.º 28/84	41
3. O regime do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias	41

CAPÍTULO VI

Conclusões

Conclusões	45
Bibliografia	47