



**Universidade Católica Portuguesa**

**Faculdade de Direito**

**Escola do Porto**

**DA RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA À  
RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME  
TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E  
DOS SEUS REPRESENTANTES**

**Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal**

**Orientador: Dr.º Germano Marques da Silva**

**Sónia Cristina Soutosa Faria**

Março de 2014

## Agradecimentos

Dirijo os meus sinceros agradecimentos aos meus prezados pais que estiveram sempre presentes com apoio incondicional.

À minha irmã Ângela o meu muito obrigado pelo tempo sempre disponibilizado e estímulo constante.

Ao meu marido Sérgio e aos meus filhos Tânia e Filipe que sempre compreenderam as minhas ausências e apesar de tudo foram sempre transmitindo-me coragem para seguir em frente quando por vezes eu já estava desanimada.

Ao orientador Professor D<sup>o</sup> Germano Marques da Silva a quem é devido um sentido agradecimento pela disponibilidade sempre manifestada.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

*“Neste mundo nada está garantido senão  
a morte e os impostos”*

*Benjamin Franklin*

## Abreviaturas principais

**AAFDL** – Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa

**Al** – Alínea

**Ac.** - Acórdão

**Ap.** – Apêndice

**Art./Arts.** – Artigo/Artigos

**CC** – Código Civil

**CE** – Comunidade Europeia

**Cf.** – Conforme

**Cfr.** – Confrontar

**Cit.** - Citada

**CTF** – Ciência e Técnica Fiscal

**CP** – Código Penal

**CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário

**CSC** - Código das Sociedades Comerciais

**Dir.** - Direito

**DR** – Diário da República

**Ed.** – Edição

**FDL** – Faculdade de Direito de Lisboa

**Jur.** - Jurisprudência

**Leg.** – Legislação

**LGT** – Lei Geral Tributária

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

**Nº** - Número

**Ob.** – Obra

**P.** – Página

**P.º** - Processo

**P.G.R.** – Procuradoria-Geral da República

**Policop.** - Policopiados

**Resp.** - Responsabilidade

**RGIT** – Regime Geral das Infrações Tributárias

**RPCC** – Revista Portuguesa de Ciência Criminal

**ROA** – Revista da Ordem dos Advogados

**SS.** – Seguintes

**STA** – Supremo Tribunal Administrativo

**STJ** – Supremo Tribunal de Justiça

**T.** - Tomo

**TC** – Tribunal Constitucional

**TCAN** – Tribunal Central Administrativo do Norte

**TCAS** – Tribunal Central Administrativo do Sul

**Trib.** - Tributário

**TRC** – Tribunal da Relação de Coimbra

**TRP** – Tribunal da Relação do Porto

**V.** – Veja

**Vol.** - Volume

## Índice

Abreviaturas principais.....	4
Introdução.....	7
I - Responsabilidade penal tributária.....	8
1. Responsabilidade tributária, responsabilidade penal tributária e responsabilidade civil conexa com a responsabilidade penal tributária .....	8
Introdução.....	8
2. A responsabilidade das sociedades .....	18
2.1. Societas delinquere potest .....	19
2.2. Condições de responsabilização das sociedades .....	24
II- Responsabilidade civil emergente do crime tributário .....	31
1. Conceito. Confronto com a responsabilidade meramente tributária .....	31
1.1. O crime tributário pode ser causa de responsabilidade civil? .....	32
1.2. Responsáveis pela indemnização civil resultante do dano causado pelo crime tributário.....	34
2. Responsabilidade civil solidária ou subsidiária?.....	36
2.1. Responsabilidade civil solidária dos responsáveis pelo crime e pelas indemnizações emergentes dos danos causados pelo crime.....	36
3. Responsabilidade civil pelo pagamento de multas e indemnizações (artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias).....	37
3.1.Responsabilidade solidária.....	39
3.2.Responsabilidade subsidiária .....	41
Conclusão .....	43
Bibliografia.....	44
Jurisprudência.....	47

## Introdução

O presente trabalho tem como objetivo estudar a responsabilidade civil emergente do crime tributário. Durante as aulas de Direito Penal Tributário que frequentei na faculdade de Direito no Porto na Universidade Católica, com o Professor Doutor Germano Marques da Silva, este tema da responsabilidade dos gerentes e administradores pareceu-me bastante aliciente. Dessa forma, quando terminei o mestrado e se impôs a realização da dissertação, iniciei a minha pesquisa por forma a estudar e perceber melhor esta temática.

Assim, a dissertação divide-se em dois capítulos principais: A responsabilidade penal tributária e a responsabilidade civil emergente do crime tributário. No início do trabalho, portanto no primeiro capítulo, começamos por caracterizar os conceitos: responsabilidade tributária, responsabilidade penal tributária e a responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária e mostrando que, apesar de serem conceitos autónomos, estes diferentes tipos de responsabilidade relacionam-se entre si. Abordamos um tema que consideramos muito importante que é o brocardo *Societas Delinquere Potest* apresentando a sua evolução e, mostrando que as pessoas coletivas, são sujeitos que devem ser responsabilizados pelos seus atos, para que essa responsabilização ocorra, é fundamental verificarem-se alguns pressupostos formais e materiais.

Já no segundo capítulo, abordamos a temática da responsabilidade civil conexas com o crime tributário, desenvolvendo o conceito deste tipo de responsabilidade e confrontando-a com a responsabilidade meramente tributária. Respondemos à questão, com a qual no início deste estudo nos deparamos que foi: Será que o crime tributário pode ser causa de responsabilidade civil? E ainda, dentro deste fio condutor, apresentamos quem deverão ser os responsáveis pela indemnização civil resultante do dano causado pelo crime tributário. Depois, mostramos se a responsabilidade civil é solidária ou subsidiária.

## I - Responsabilidade penal tributária

### 1. Responsabilidade tributária, responsabilidade penal tributária e responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária

#### Introdução

1.1. Vamos começar por caracterizar os conceitos de responsabilidade tributária, responsabilidade penal tributária e responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária. É de facto muito importante esta caracterização, devido à sua autonomia e também porque os seus conteúdos materiais são muito diversos, tal como também é diverso o procedimento ou processo para a sua efetivação, como veremos ao longo deste trabalho. Em Direito Tributário, a responsabilidade tributária, também designada pela doutrina como responsabilidade meramente tributária, é a responsabilidade emergente da relação jurídica tributária, ou seja, consiste no dever de pagar o tributo e encargos emergentes por falta de pagamento pontual e no dever de cumprir as obrigações acessórias emergentes da relação jurídica tributária. O facto gerador da responsabilidade tributária é autónomo da responsabilidade criminal, na medida em que, a obrigação tributária existe independentemente do crime. Assim, a extinção da responsabilidade penal tributária, seja qual for a sua causa não implica só por si a extinção da responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária.<sup>1</sup> Veja-se o artigo 9º do Regime Geral das Infrações Tributárias que dispõe que *o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento na prestação tributária devida e acréscimos legais*. Desta forma, distingue-se da responsabilidade penal tributária que

---

<sup>1</sup> 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.330

## DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS REPRESENTANTES

---

consiste no dever de suportar uma sanção de natureza penal como consequência da prática de um crime tributário. Uma e outra distinguem-se da responsabilidade civil conexa com a responsabilidade penal tributária que consiste no dever de indemnizar o estado pelos danos que foram causados pela prática desse crime tributário. Acresce ainda a responsabilidade contraordenacional tributária que consiste na responsabilidade emergente da prática de uma contraordenação tributária de que, porém só trataremos esporadicamente por não ser objeto desta dissertação.

1.2. A responsabilidade tributária ou meramente tributária consiste, como já antes referimos, no dever de pagar o tributo e encargos emergentes por falta de pagamento pontual. Desta forma, o facto gerador da responsabilidade tributária é o facto gerador da obrigação de tributo. Na responsabilidade tributária distinguem-se várias categorias de tributos, desde logo os tributos aduaneiros e os tributos fiscais, mas a distinção não tem relevância no que diz respeito à caracterização do conceito.

Torna-se imperioso fazer uma alusão, ainda que curta, à discutida natureza jurídica da responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes, na medida em que tem sido um assunto debatido ao longo do tempo, quer pela doutrina quer pela jurisprudência fiscal. Deste modo, vamos dar destaque às três principais linhas de pensamento sobre a natureza da responsabilidade tributária subsidiária.

Tendo em conta uma das linhas de pensamento, a responsabilidade em análise tem a natureza de fiança legal pois constitui uma garantia criada pela própria lei, segundo a qual as dívidas das sociedades devem ser sempre garantidas pelos seus gestores, aquando do incumprimento destas. Outra linha vai no sentido de que esta responsabilidade tem natureza de responsabilidade civil extracontratual alegando que ela preenche todos os pressupostos da responsabilidade extracontratual. Por último e diverso, outro entendimento, indica-nos que esta responsabilidade constitui uma figura própria do direito tributário. Analisá-las-emos então:

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

D)Para alguma doutrina<sup>2</sup> a responsabilidade tributária pode ser qualificada como uma fiança legal que constitui uma garantia pessoal, devido ao seu carácter subsidiário, ou seja, “*o carácter subsidiário desta responsabilidade em relação à do devedor originário*” e também pelo facto “*(...) de o responsável, apesar de ter uma relação especial com o devedor originário, ser um terceiro, no que respeita à relação de constituição da obrigação tributária, faria dele um garante de dívida alheia*”<sup>3</sup>.

Posto isto, e olhando apenas para estas características da fiança, tudo leva a crer que a esta responsabilidade tributária pode ser categorizada como uma fiança, até porque esta responsabilidade traduz igualmente um esforço acrescido de cobrança da dívida exequenda. Contudo, apesar de existirem algumas similitudes entre o regime da responsabilidade tributária e a figura da fiança, também existem diferenças a apontar: desde logo, o facto de que a fiança refere-se a algumas dívidas do devedor e que o fiador assume essas dívidas perante o credor, no caso de incumprimento, voluntariamente, na medida em que, se trata de um negócio bilateral, apesar de a lei não indicar expressamente, resulta de um contrato. No que diz respeito ao responsável subsidiário, é não só aquele que tem uma determinada relação com o sujeito passivo do devedor principal, mas sobretudo, é aquele que apesar de ter essa relação, apresenta um comportamento censurável que se vai traduzir na dívida tributária, até porque, como administrador ou gestor, eles estão vinculados a determinados comportamentos, entre eles o pagamento de prestações tributárias dentro do seu prazo limite. Já o fiador responderá sempre pela dívida do devedor originário aquando do seu incumprimento independentemente da sua conduta.

---

<sup>2</sup>Entre eles Diogo Leite Campos, *A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades*, ROA, Ano 56 (1996), T. II, p. 490 e 491; Nuno de Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, vol. II, 8.ª Edição, (2.ª reimpressão), Rei dos Livros, Lisboa, 1999, p. 60; V. Ac. Do STA, de 12 de fevereiro de 1997, Ap. do DR de 14 de maio de 1999, p. 515; Ac. do TCAS de 24 de novembro de 1998 (P.º n.º 64504) “(...) a responsabilidade subsidiária tem natureza de garantia legal que apenas se efetiva preenchidos que sejam os pressupostos ou requisitos legais. Entre esses pressupostos figura o da insuficiência do património societário. Sem que se demonstre tal insuficiência não existe possibilidade de derivação da responsabilidade em causa, por isso tendo, manifestamente, natureza garantística, de fiança.”

<sup>3</sup> Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos gestores de Sociedades perante os Credores Socias A culpa nas responsabilidades civil e tributária*, 2.ª edição, Almedina, 2009, p. 171

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

Desta forma, verifica-se que em qualquer uma das figuras estamos perante a assunção de dívida de outrem por parte de um terceiro (embora na fiança essa assunção de dívida seja voluntária, enquanto na responsabilidade tributária essa é por imposição). No entanto, o regime consagrado no artigo 24.º/1 da Lei Geral Tributária não se assimila à figura da fiança nas obrigações civis, na medida em que, o regime da responsabilidade tributária é conotado pelo comportamento culposo do responsável, ou seja, para efeitos de efetivação da responsabilidade tributária é necessário que os gerentes tenham violado o dever da boa prática tributária de uma forma culposa.<sup>4</sup> É precisamente nesta exigência da culpa dos gerentes que reside uma diferença fulcral e que lhe retira desde logo, a hipótese de ser considerada como uma figura da fiança legal, pois ao fiador nunca é exigido um comportamento censurável.

Tendo em conta o que acabou de ser exposto, não subscrevemos a teoria de que a responsabilidade tributária é uma espécie de fiança legal.

**II)** Tendo em conta outra linha de pensamento, vejamos aquela que considera a responsabilidade tributária como tendo natureza de responsabilidade civil extracontratual<sup>5</sup>. No que respeita à responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos<sup>6</sup>, o princípio geral encontra-se previsto no número 1 do artigo 483.º, do Código Civil o qual prevê os elementos constitutivos deste tipo de responsabilidade: facto; ilicitude; culpa; dano e nexos de causalidade entre o facto e o dano. Analisando os pontos de confluência entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade civil extracontratual ou delitual ao nível destes pressupostos, verificamos que:

→ **O facto:** prática voluntária de um ato, que pode ser positiva, quando consubstanciada numa ação ou negativa quando consubstanciada numa omissão.

---

<sup>4</sup> Tânia Meireles da Cunha, *ob. cit.*, p. 176

<sup>5</sup> V. Acórdão Tribunal Central Administrativo do Norte de 31.03.2005 Processo 144/04 que considera “A responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada tem natureza extracontratual”.

<sup>6</sup> A responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, também é denominada por responsabilidade civil delitual ou aquiliana, e distingue-se da responsabilidade civil contratual e ainda da responsabilidade extracontratual pelo risco ou por factos lícitos. Para uma distinção entre os diversos tipos de responsabilidade civil, v. Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 11.ª edição revista e atualizada, Almedina, 2008, p. 539 e ss. e 556 e ss. e para uma análise aprofundada dos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual consultarem Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.*, p. 558 a 605.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

→ **A ilicitude:** que consiste na infração de um dever jurídico, no caso da responsabilidade subsidiária repercute-se na violação do dever da boa prática tributária, que se encontra prevista no artigo 32.º da Lei Geral Tributária.<sup>7</sup>

→ **A culpa:** em sentido amplo, significa “imputação do facto ao agente” que traduz um juízo de censura.<sup>8</sup>

→ **Dano** que se traduz por “toda a ofensa de bens ou interesses alheios protegidos pela ordem jurídica” conotando a responsabilidade civil extracontratual com uma finalidade essencialmente reparadora.<sup>9</sup>

→ **Nexo da causalidade entre o facto e o dano,** na medida em que, o dano terá de ser causado pela conduta do agente.

Desta forma, verifica-se que realmente existem similitudes entre a responsabilidade civil extracontratual e a responsabilidade tributária, pois retira-se quer da alínea a) quer da alínea b) do número 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária que para que a responsabilidade tributária subsidiária possa ser acionada é necessária a prática de um ato ilícito pelo gerente, que será responsável se com esses atos que praticar, conduzir a sociedade a uma insuficiência patrimonial social para responder pelas dívidas da sociedade e/ou a falta de pagamento das dívidas tributárias. Esse comportamento ilícito foi a causa de impedimento do cumprimento das obrigações da sociedade para com a Fazenda Pública ou para com os seus credores sociais. E como já falámos os gerentes estão vinculados a determinados comportamentos<sup>10</sup> que decorrem do seu estatuto e conseqüentemente as funções que desempenham, entre elas a de cumprir com as obrigações tributárias. Assim, este não cumprimento conduz a existência de um ato ilícito resultante da prática de um ato (ação/omissão) por parte do gerente.

---

<sup>7</sup> Isabel Marques da Silva, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa, Das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2000, p. 13

<sup>8</sup> Mário Júlio de Almeida Costa, *ob. cit.* p. 579

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 590 e 591

<sup>10</sup> O art. 32.º da LGT, sob a epígrafe “Dever de boa prática tributária” estabelece que a “ (...) quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.”

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

Depois exige-se que a prática desse ato ilícito tenha sido culposa. A efetivação da responsabilidade tributária só se satisfaz com a prática culposa do ato, não lhe sendo suficiente que os gerentes tenham violado o dever de boa prática tributária. E ainda, não basta que a culpa seja meramente funcional, responsabilidade “*ex lege*” e que derivava do simples exercício da função de gerente, tem antes de ser culpa efetiva.

Em terceiro lugar, tem de ocorrer um dano na esfera do credor, que se consubstancia quer na não satisfação do crédito tributário, quer na insuficiência do património da sociedade para o conseguir realizar<sup>11</sup>.

E, finalmente, terá de existir um nexo de causalidade entre o dano sofrido pelo credor e o ato praticado pelo gestor.

Embora não possamos ignorar as similitudes dos pressupostos que existam entre ambas, também não subscrevemos esta teoria, uma vez que a responsabilidade civil extracontratual tem como consequência a obrigação de indemnizar o sujeito lesado e ainda por não haver qualquer tipo de relação pré-existente entre o lesado e o lesante. Não é isto que podemos retirar do número 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, pois na responsabilidade dos gerentes, este já é um verdadeiro sujeito passivo, embora não originário, e também pela existência prévia de uma relação entre o devedor originário e o responsável, na medida em que, na responsabilidade tributária subsidiária existe uma violação de uma obrigação alheia. Deste exposto, verificamos que na responsabilidade tributária existe um terceiro (devedor principal) e uma dívida que será sobretudo dívida alheia, enquanto na responsabilidade civil subjetiva apenas temos dois sujeitos.

**III)** Por último, surge um entendimento de que tem sido caracterizada como uma figura própria do direito tributário. Apesar das similitudes que apresenta quer com a figura da fiança, quer com a figura da responsabilidade civil delitual, não se esgota, nem se identifica com nenhuma delas, apresentando mesmo algumas divergências como já

---

<sup>11</sup> Tânia Meireles da Cunha, *ob.cit.*, p. 176

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

tivemos oportunidade de supra referir. Esta ideia foi defendida por alguns autores tais como Sofia Casimiro Vasconcelos e Soares Martinez<sup>12</sup>.

Podemos concluir que a natureza jurídica da responsabilidade tributária foi alvo de muita controvérsia pois o elevado número de normas jurídicas aliado às imperfeições do legislador com que algumas vezes aborda as matérias fiscais, faz com que se criem obstáculos no tratamento doutrinal desta matéria. Tal como Diogo Feio escreve “*é importante não cair na tentação de pensar que todos os institutos jurídicos se enquadram noutros sob pena de se desfigurarem as figuras jurídicas que estejam em causa.*”<sup>13</sup>

Será esta a tese que subscrevemos pelas razões supra indicadas pois é aquela que faz mais sentido em relação às outras.

Casalta Nabais diz que “(...) o sujeito passivo (...) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.”<sup>14</sup> Nos termos do número 3 do artigo 18º da Lei Geral Tributária é a pessoa singular ou coletiva, o património ou organização de facto e de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária. Devemos ter ainda em conta que segundo o disposto nos artigos 22.º/3 e 23.º da Lei Geral Tributária e 159.º e 160.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a responsabilidade tributária abrange não só o sujeito passivo originário, mas também outras pessoas que responderão subsidiária ou solidariamente, no caso de existirem vários responsáveis, aos quais lhe é atribuída a qualidade de sujeitos

---

<sup>12</sup> Soares Martinez, *Direito Fiscal*, Almedina, 10.ª edição, 2003 (reimpressão); Sofia Casimiro Vasconcelos, *A responsabilidade dos gerentes administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Almedina, novembro de 2000; cf. ainda Ana Paula Dourado, «*Substituição e Responsabilidade Tributária*», CTF, n.º 391, 1998, p. 61

<sup>13</sup> Diogo Feio, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, 2001-Teses e Monografias I.

<sup>14</sup> José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 4ª edição, 2006, p. 261

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

passivos<sup>15</sup> não originários (ver número 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária). Contudo, o número 3 do artigo 22.º assinala que a responsabilidade tributária por dívida de outrem é, salvo disposição em contrário, apenas subsidiária. De acordo com a terminologia adotada pelos autores e juristas SOAREZ MARTINEZ e PEDRO PANZINA, a responsabilidade tributária, quer dos responsáveis solidários, quer dos responsáveis substitutos, tem na sua base a particular relação que se encontra estabelecida entre estes e o titular da responsabilidade originária, na medida em que, os primeiros são «responsáveis secundários acessórios ou não originários<sup>16</sup>» perante os responsáveis originários, que não existem sem estes últimos<sup>17</sup>.

A responsabilidade subsidiária pressupõe a existência de uma especial relação entre o devedor originário e o responsável subsidiário que condicione ou tenha condicionado o cumprimento das suas obrigações fiscais por parte do primeiro. Como destaca ALBERTO XAVIER, é ao substituto que, em primeira linha, «incumbem os deveres instrumentais relativos à posição tributária do substituto, bem como aos direitos processuais de reclamação e impugnação<sup>18</sup>». O substituto é o primeiro e o verdadeiro sujeito<sup>19</sup> passivo do imposto, pois é a ele que o pagamento é exigido voluntária ou coercivamente, desde o início. A Administração Tributária alarga deste modo, o seu âmbito de tributação, ao lançar mão da figura da responsabilidade subsidiária, para desta forma conseguir satisfazer as necessidades financeiras do Estado.

---

<sup>15</sup> V. o alcance do art. 18.º n.º 3 da LGT que configura o sujeito passivo como sendo «a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte, substituto ou responsável».

<sup>16</sup> Soares Martinez, ob. cit., p. 228

<sup>17</sup> Pedro Panzina, *A Responsabilidade Subsidiária Tributária*, Revista Fiscal, Vida Económica, Maio, 2007, p.9

<sup>18</sup> Alberto Xavier, *Manual*, Vol. I, p. 412 e 413

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 408 diz: “Na substituição tributária deparam-se-nos três sujeitos: o Fisco, titular do crédito de imposto; o substituído, que é o verdadeiro contribuinte, isto é, a pessoa quanto à qual se verificam os factos tributários; o substituto que, por se encontrar ligado ao contribuinte por uma relação subjacente de direito privado, nos termos da qual é devedor da prestação de rendimentos, a lei determina ocupe a posição de devedor na relação jurídica tributária, a título indireto, fazendo as vezes e ocupando o lugar do substituído».

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

O responsável pela dívida do imposto é o sujeito passivo do imposto ou o seu substituto. Contudo, o pagamento da prestação tributária em dívida não é condição bastante para a dispensa da pena, pois satisfeita a pretensão tributária mantém-se a pretensão penal.<sup>20</sup> A obrigação tributária é autónoma relativamente à responsabilidade penal pela prática de crime tributário e é geralmente proveniente da prática de facto lícito. Da prática do crime resulta responsabilidade penal e responsabilidade civil pelos danos emergentes sendo responsáveis por estes danos os agentes do facto ilícito típico, nos termos da lei penal e civil. O artigo 9º do Regime Geral das Infrações Tributárias dispõe *o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais*. Desta forma, podemos concluir que a obrigação tributária existe independentemente do crime e é por isso que a extinção da responsabilidade penal tributária não implica por si só a extinção da responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária independentemente do fundamento invocado. A responsabilidade tributária é autónoma da responsabilidade penal tributária e da responsabilidade civil emergente do crime tributário, mas contudo, tem uma estreita conexão com esta última, como adiante teremos oportunidade de analisar.

1.3. A responsabilidade penal tributária consiste na sanção pela prática de crime tributário. Desta forma, a responsabilidade penal tributária das sociedades resulta porque lhes pode ser imputados pela lei os crimes cometidos pelos seus órgãos ou representantes conforme dispõem o artigo 7º do Regime Geral das Infrações Tributárias e o número 2 do artigo 11º do Código Penal.<sup>21</sup> Dispõe o número 1 do artigo 11º do Código Penal que *as sociedades são responsáveis pelos crimes cometidos (a) em seu nome e no interesse coletivo 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*. Assim, não importa quem executa o crime, mas é desde logo importante que

---

<sup>20</sup> Germano Marques da Silva, *Dir. Penal Trib.*, ob.cit. p.129

<sup>21</sup> Germano Marques da Silva, *Dir. Penal Trib.*, ob. cit. p.310 e 311

## DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS REPRESENTANTES

---

esse comportamento possa ser atribuído à vontade da sociedade e que essa vontade seja uma vontade funcional, como adiante veremos.

O sujeito passivo da responsabilidade penal tributária é o agente do crime tributário, isto é, a pessoa ou organização coletivas a quem a prática do crime for imputado nos termos da lei penal.

Como já tivemos oportunidade de referir, a responsabilidade penal tributária é autónoma da responsabilidade meramente tributária porque podem ser responsáveis pelo crime (responsáveis penais tributários) pessoas e entidades que não sejam sujeitos passivos da relação jurídica tributária.<sup>22</sup> Nos casos em que a obrigação tributária recaia sobre a pessoa coletiva, para haver responsabilidade penal tributária é necessário que o facto típico penal tributário seja imputado a um agente individual, por norma, uma pessoa física que tem poderes de representação da pessoa coletiva e a quem cabe cumprir as obrigações tributárias da pessoa coletiva (os seus gerentes e administradores ou representantes).

São diversos os pressupostos da obrigação tributária, da responsabilidade pelo seu incumprimento (responsabilidade obrigacional ou meramente tributária), da responsabilidade penal tributária e da responsabilidade por indemnização pelos danos emergentes do crime tributário (responsabilidade extracontratual ou delitual). 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 lícito.

1.4. A responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária consiste no dever de indemnizar o ofendido pelo crime (o Estado ou Segurança Social) pelos danos materiais causados pela prática do crime tributário. A responsabilidade civil não se confunde com a responsabilidade penal, na medida em que, a responsabilidade

---

<sup>22</sup> Por exemplo, nos casos de crime de abuso de confiança fiscal, no âmbito das pessoas coletivas, o agente do crime pode não ser sujeito da obrigação tributária que consiste no dever de entregar ao Estado o tributo arrecadado.

# DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS REPRESENTANTES

---

civil tem em conta a finalidade de reparar patrimonialmente um dano sofrido por uma pessoa, enquanto a responsabilidade penal tem um caráter com fins essencialmente de prevenção geral ou especial. O artigo 129º do Código Penal remete para a lei civil quando dispõe que *A indenização de perdas e danos emergentes de crime é regulada pela lei civil*, nos termos da responsabilidade civil extracontratual (artigos 483º e seguintes do Código Civil).<sup>23</sup> Em regra, a responsabilidade civil conexa com a responsabilidade penal tributária ou emergente do crime tributário, coincide materialmente com o tributo não pago, mas são conceitualmente diversas. Assim, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é a que decorre da relação jurídica tributária, enquanto que a responsabilidade civil emergente do crime tributário, é a que consiste no dever de indemnizar o lesado, nestes casos o Estado ou a Segurança Social, pelo dano que lhes foi causado devido à prática do crime. Desta forma, a responsabilidade civil conexa com a criminal tributária recai sobre todos os responsáveis penais pelo crime independentemente de estes serem ou não sujeitos passivos da relação tributária.

## 2. A responsabilidade das sociedades

Neste ponto, vamos analisar que há uma tendência crescente e comum para admitir a responsabilidade penal das sociedades (pessoas coletivas). Apesar, de haver vários fundamentos a defender o brocardo “*Societas delinquere non potest*”, vários autores defendem que “*societas delinquere potest*” e contra argumentam na tentativa de defender esta nova e justa máxima, na medida em que, as pessoas coletivas são capazes de atingir a ordem jurídica com um impacto muitas vezes superior ao da conduta das pessoas singulares e, por isso, há uma necessidade acrescida, para que o Direito proteja esses bens da vida social, como, a economia, a fazenda pública, o meio ambiente, o mercado consumidor e financeiro, de forma mais eficaz devido à importância que assumiram no desenvolvimento da comunidade. Depois de mostrarmos que “*Societas*

---

<sup>23</sup> Germano Marques da Silva, ob. cit., p. 421 e 422

delinquere potest”, vamos analisar quais são as condições que devem estar reunidas para que se possa responsabilizar as sociedades, percebendo 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.

## 2.1. Societas delinquere potest

A admissibilidade da responsabilização penal das coletividades tem mudado ao longo da história.<sup>24</sup>

Vários argumentos foram defendidos em prole da máxima “societas punire non potest” pois “societas delinquere non potest”: um primeiro argumento referia-se ao facto de não poder haver responsabilidade sem culpa, já que para se lhe atribuir culpa era necessário que tivesse discernimento, na medida em que, se a culpa advém de um juízo de censura produto de uma inteligência e vontade própria então este argumento só vingará se não se atribuir à pessoa coletiva esta vontade<sup>25</sup>. Contudo, se as pessoas coletivas são fruto da vontade de homens, então podem constituir objeto de censura ético-penal. A categoria da culpa é aplicada por analogia<sup>26</sup>. Se se atribui às sociedades a capacidade de responder criminalmente pelos seus atos, então também se admite que elas são suscetíveis de culpa.

Um segundo argumento invoca o princípio da personalidade das penas, que alega que a condenação da pessoa coletiva arrasta consigo implicitamente inocentes que ficariam prejudicados com as sanções a ela aplicadas devido à estreita ligação entre eles. Este argumento não vinga pois, o efeito reflexo das penas aplicadas mesmo às pessoas

---

<sup>24</sup> Silvina Bacigalupo, *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, 1998, p. 42 e ss.; Roger Merle; André Vitu, *Traité de Droit Criminel*, 7.ª edição, 1997, Paris, p. 805 e ss.

<sup>25</sup> Eduardo Mansilha, Responsabilidade penal das pessoas coletivas: Societas delinquere potest, ponto 2.6, retirado do site: [http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/rp\\_pc.html](http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/rp_pc.html).

<sup>26</sup> Paulo Pinto de Albuquerque, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ª edição atualizada, Universidade Católica Editora, p. 93

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

singulares abala os que a ela estão adstritos.<sup>27</sup> A penalidade a ela imposta afetará sempre de alguma forma os seus sócios, empregados e até mesmo consumidores e fornecedores. Contudo, isso não implica a violação da regra constitucional.

Um terceiro argumento refere que certas penas seriam inaplicáveis às pessoas coletivas tal como as penas privativas da liberdade. Mas, o que caracteriza o direito penal, não é a existência de penas privativas ou restritivas da liberdade, até porque são exigidos determinados fins às penas criminais, tais como, a proteção de bens jurídicos e a integração do delinquente na sociedade (artigo 40.º do Código Penal) e a prossecução desses fins não exige necessariamente que as penas sejam privativas da liberdade<sup>28</sup>. No entanto, o direito penal, desde há muito que prevê, como por exemplo, a aplicação de multas criminais às pessoas coletivas. As penas restritivas de direitos consistem em suspensão parcial ou total da atividade; interdição temporária de estabelecimento, obra ou atividade; proibição de contratar com o domínio público de dele obter subsídios ou subvenções; a perda de bens.

Um outro argumento vai no sentido de fazer referência ao facto de que os fins que as penas criminais visam alcançar, são inaplicáveis, já que as pessoas coletivas não são capazes de arrependimento e de reeducação. Ora, se tivermos em conta que a reprovação e a censura significam que a relação entre o autor e o facto é desaprovada, ou seja, é contrária ao cumprimento de uma norma e, que este incumprimento acarreta consequências que poderão pôr em causa a credibilidade, o prestígio e a confiança das pessoas que com ela têm uma relação. Então, a aplicação dessas sanções pecuniárias poderão afetar a sua atividade, logo constituem razões de prevenção geral e especial e, desta forma, realizam-se os fins do direito penal.<sup>29/30</sup>

Alguns contributos para o reconhecimento da responsabilidade penal das pessoas coletivas foram os trazidos por André Vitu que refere que "*Os entes coletivos*

---

<sup>27</sup> Veja-se a título de exemplo: os parentes ou cônjuge do condenado são afetados, na medida em que, o mesmo não pode garantir, a partir daquele momento, o sustento da sua família enquanto se encontrar preso ou até quando não puder efetuar o pagamento da multa.

<sup>28</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p.154 e 155

<sup>29</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p.154 e 155

<sup>30</sup> A lei pode ser ainda mais exigente e em vez de penas restritivas pode excluir as pessoas coletivas através da sua dissolução quando estas desrespeitam com tal gravidade os seus deveres.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

*devem ser penalmente perseguidos, porque a sua responsabilidade permite repartir melhor as sanções repressivas (...). A responsabilidade penal tende a não ser somente uma questão de indivíduos, de seres humanos que executam atos materiais voluntários, mas também a sanção de uma atividade coletiva tanto mais temível quanto implica o risco de ser mais poderosa e mais anónima".*<sup>31</sup> Como as sociedades correspondem a realidades sociais a que o direito atribui a capacidade de serem sujeitos de direitos e deveres jurídicos, então elas são dotadas de uma vontade própria.<sup>32</sup> O enquadramento jurídico da natureza das pessoas coletivas deverá figurar na chamada teoria da realidade jurídica<sup>33</sup>, admitindo-se, conseqüentemente que elas terão uma existência real mas, no entanto, circunscrita a um ambiente social com relevância jurídica. Verificamos, deste modo, que se trata de uma existência autónoma que lhes confere a titularidade dos direitos próprios que não deixam de traduzir os diversos interesses daqueles que compõem o grupo.<sup>34</sup>

Ulrich Beck na sua marcante obra *Risikogesellschaft. Auf dem weg in eine andere Moderne*, publicada em 1986,<sup>35</sup> intitula a nossa nova sociedade como “sociedade global de risco”. Os novos comportamentos humanos que vão caracterizando a sociedade pós industrial de risco encontram-se emoldurados numa crescente tendência para a transferência dos contextos de ação individual por contextos de ação organizada ou coletiva que encaminham o homem a agir através dessa nova realidade social coletiva à qual se dá o nome de empresa.<sup>36</sup>

As sociedades são realidades jurídicas que se constroem no plano normativo. Uma vez que são uma realidade jurídica verifica-se que a ela corresponde um substrato

---

<sup>31</sup> Roger Merle; André Vitu, ob. cit., p.815

<sup>32</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p. 133

<sup>33</sup> Cf. Manuel A. Domingues Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, I, Coimbra, 1960, p. 49 ss.; J. Dias Marques, *Teoria Geral do Direito Civil*, I, Coimbra, 1958, p. 161 ss.; João de Castro Mendes, *Teoria Geral do Direito Civil*, AAFDL, Lisboa, 1978, p. 227; Cf., porém, J. Oliveira Ascensão, *Direito Civil/Teoria Geral I*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, 2000, p. 230 ss.

<sup>34</sup> Fernando Torrão, *Societas Delinquere Potest?, da Responsabilidade Individual e Colectiva nos “ Crimes de Empresa”*, Almedina, p. 129

<sup>35</sup> Consultámos a tradução castelhana realizada por Jorge Navarro, Daniel Jiménez e Rosa Borrás: *La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidade*.

<sup>36</sup> Faria Costa, *A responsabilidade Jurídico Penal da Empresa e dos seus órgãos (ou uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas coletivas, à luz do Direito Penal)* in RPCC, 2, 1992.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

de ordem social ao qual a norma dá essa qualidade que é a personalidade. Esse substrato é um agregado de interesses humanos que tem, no plano social, uma individualidade própria.<sup>37</sup> A pessoa jurídica é uma realidade unitária que atua por intermédio dos seus órgãos e representantes, daí que a vontade coletiva se considere uma categoria jurídica justificada através da analogia porque a encarnação da pessoa jurídica pressupõe a intervenção de uma pessoa física cuja atividade deve juridicamente ser entendida como sendo a da pessoa coletiva, que é feita por meio da representação.<sup>38</sup>

Figueiredo Dias, ao defender a responsabilidade penal das pessoas coletivas, questiona o dogma da individualidade da responsabilidade criminal, referindo que "*(...) o homem realiza a sua personalidade na dupla esfera da sua atuação pessoal e da sua atuação comunitária, sem que uma se sobreponha à outra no seu relevo ou na sua validade originária (...)*". Mais acrescenta que "*(...) as organizações humano-sociais são, tanto como o próprio homem individual, "obras da liberdade" ou "realizações do ser-livre"; pelo que parece aceitável que em certos domínios especiais e bem delimitados (...) ao homem individual possam substituir-se, como centros ético-sociais de imputação jurídico-penal, as suas obras ou realizações coletivas e, assim, as pessoas coletivas, associações, agrupamentos ou corporações em que o ser-livre se exprime*". Assim, "*provindo hoje as mais graves e frequentes ofensas aos valores protegidos pelo Direito Penal Secundário, em muitos âmbitos, não de pessoas individuais mas coletivas, a irresponsabilidade destas significaria sempre um seu inexplicável tratamento privilegiado perante aquelas*".<sup>39</sup> Deste modo afasta o Professor aqueles argumentos como os de Cavaleiro Ferreira que argumenta que só as pessoas singulares (as pessoas em sentido ontológico) são suscetíveis de responsabilidade penal. Diz Cavaleiro Ferreira "*a responsabilidade penal das pessoas coletivas é responsabilidade sem culpa - sem imputabilidade, sem dolo ou negligência - sem consciência da ilicitude*."

---

<sup>37</sup> Manuel A. Domingues de Andrade, ob. cit.; Paulo Cunha, *Teoria Geral do Direito Civil*, I (apontamentos policopiados, 1961/62), FDL.

<sup>38</sup> Germano Marques da Silva, *Resp.* p. 136 e ss.

<sup>39</sup> Jorge de Figueiredo Dias, *Para uma dogmática do Direito Penal Secundário*, Revista de Legislação e Jurisprudência, anos 116 e 117

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

Se a sociedade aproveita da sua identidade (corporate identity), se o direito aceita a recompensa do *good wil* da sociedade e lhe reconhece e tutela a própria “credibilidade e prestígio”<sup>40</sup>, também deve poder sancionar a sua vontade e exprimir censura e reprovação,<sup>41</sup> na medida em que a liberdade de existência social e jurídica das sociedades e demais pessoas jurídicas arrasta consigo a necessidade de responsabilização penal pelos crimes cometidos no exercício da sua atividade social, porque não existe liberdade sem justiça penal.<sup>42</sup>

*"A pessoa coletiva é perfeitamente capaz de vontade; ela postula mesmo a vontade, porquanto nasce e vive do encontro das vontades individuais dos seus membros"*, in "Tratado de Direito Criminal".<sup>43</sup> As pessoas coletivas são uma realização dos seres humanos e como tal constituem centros unificados de escolhas e ações humanas. Desta forma, apesar das sanções que lhes são aplicadas atingirem os seres humanos, a responsabilização das sociedades deve respeitar os valores essenciais do Estado de Direito uma vez que não podem passar pela impunidade ou pela exclusão do âmbito do Direito Penal.<sup>44</sup>

Se as pessoas coletivas têm capacidade de praticar atos (o ato praticado pelo órgão ou representante da função que lhe é confiada é considerada pela lei como praticado pela própria pessoa coletiva) e tem capacidade de responder criminalmente pelos mesmos, então admite-se implicitamente que elas são suscetíveis de culpa. A este

---

<sup>40</sup> Cf. Art. 187º do Código Penal.

<sup>41</sup> Germano Marques da Silva, *Resp.*, p. 125

<sup>42</sup> Joachim Vogel, *Responsabilidad Penal de los Empresarios y las Empresas*; Vitor Gómez Martín, *La Política Criminal en Europa*, Barcelona, 2004, p. 129 e ss.; cf. Anabela Miranda Rodrigues, *Política Criminal – Novos Desafios, Velhos Rumos*, Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias, p. 207 e ss.

<sup>43</sup> Roger Merle; André Vitu, *ob. cit.*, p.743

<sup>44</sup> O art. 12º, nº 2 da Constituição reconhece expressamente às pessoas coletivas capacidade de gozo de direitos e submissão aos deveres compatíveis com a sua natureza superando assim uma conceção de direitos fundamentais exclusivamente centrada nas pessoas físicas. Conforme se refere no Ac. do TC nº 395/2003 ([www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)) «nada obsta a que o Estado de Direito Democrático, ao qual incumbe, não apenas “respeitar” os direitos e liberdades fundamentais mas também “garantir a sua efetivação”, possa num quadro jurídico-penal bem delimitado no seu âmbito e na sua génese motivadora, alargar a responsabilidade criminal às pessoas coletivas em ordem à proteção de bens jurídicos socialmente relevantes e cuja defesa é condição indispensável do livre desenvolvimento da personalidade do homem».

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

propósito pode ver-se o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República<sup>45</sup> com o seguinte sumário:

1. *As pessoas coletivas ou equiparadas atuam 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 coletivas (...) assenta numa fundamentação essencialmente pragmática de combate a estes tipos de criminalidade, em abandono progressivo do brocardo Societas delinquere non potest.*

Podemos então, concluir que *Societas delinquere potest* logo, *Societas punire potest*.

## 2.2. Condições de responsabilização das sociedades

Para definir a responsabilidade das sociedades, a legislação portuguesa adotou o modelo de responsabilidade das sociedades por representação ou substituição, que, desta forma, limita a possibilidade da ação do agente desencadear a responsabilidade da sociedade nos casos em que o crime derivar de ação ou omissão da pessoa qualificada (ação ou omissão praticada por um seu órgão ou representante), e exige ainda que a ação seja praticada em nome e no interesse da sociedade. Desta forma, a lei condiciona a responsabilização da sociedade à concorrência de elementos formais e materiais.<sup>46</sup> Para uma melhor compreensão analisá-los-emos separadamente.

---

<sup>45</sup> Parecer do Conselho Consultivo da P.G.R n.º10/94, de 7-7-94, DR, II Série, de 28-4-95, p. 4576

<sup>46</sup> Germano Marques da Silva, *Resp.*, p. 210

### *2.2.1. Pressupostos formais*

Nos termos do número 2 do artigo 11º do Código Penal, o critério de imputação da responsabilidade criminal às pessoas coletivas é duplo: ou reside no cometimento da infração criminal em nome e no interesse da pessoa coletiva por uma pessoa singular que detenha a posição de liderança (ou porque pertence a um órgão da pessoa coletiva competente para tomar decisões em nome desta; ou a um órgão da pessoa coletiva competente para fiscalizar aquelas decisões ou ainda porque essa pessoa detém poderes de representação que lhe foram atribuídos), ou reside ainda, no cometimento da infração criminal em nome e no interesse da pessoa coletiva por uma pessoa singular que ocupa uma posição subordinada e o cometimento do crime se tenha tornado possível em virtude de uma violação pelas pessoas que ocupam um lugar de liderança dos seus deveres de controlo e supervisão sobre os seus subordinados.<sup>47</sup>

#### *a) A infração deverá ser praticada por um órgão ou um representante da pessoa coletiva*

Para que o crime possa ser imputado às sociedades, é necessário que a infração seja cometida pelas pessoas físicas que atuam na qualidade dos seus órgãos ou representantes (pressuposto formal). Estes atos têm de ser funcionais e não pessoais para que possam vincular a sociedade (o ato tem de resultar do exercício das suas funções). Desta forma, a sua responsabilidade penal é excluída quando, apesar de ser praticada no seu interesse, se for praticada por pessoa física que não tenha essa qualidade.<sup>48</sup> Torna-se necessário, desde logo, tratar do conceito de órgão e de representante. Quanto ao conceito de órgão, podemos afirmar que é “o elemento da pessoa coletiva que consiste num centro institucionalizado de poderes funcionais a exercer pelo indivíduo ou colégio de indivíduos que nele estiverem providos com o

---

<sup>47</sup> Paulo Pinto de Albuquerque, ob. cit., p.94

<sup>48</sup> Germano Marques da Silva, *Resp.* ob. cit. p. 247

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

objetivo de exprimir a vontade juridicamente imputável a essa pessoa coletiva”<sup>49</sup> Enquanto o conceito de representante “conserva uma individualidade autónoma diferente da do representado. (...) A vontade do representante é a vontade dele mesmo, embora numa certa medida, venha a produzir efeitos, desde logo, na esfera jurídica do representado. Os atos do representante, como tal, serão atos seus próprios, conquanto possam ter aquela particular eficácia em confronto do representado.”<sup>50</sup>

Os órgãos ou representantes que podem praticar crimes que possam ser imputáveis à pessoa coletiva, são os que conforme a lei e os estatutos, podem exercer a vontade da mesma e vinculá-la perante terceiros. Posto isto, suscitam-se desde logo, duas questões pertinentes: 1.<sup>a</sup> será necessário que os órgãos ou representantes tenham agido segundo os pressupostos exigidos por lei?; 2.<sup>a</sup> será que a infração praticada por um mero dirigente ou representante de facto é imputável à pessoa coletiva? Desde logo, parece-nos que é de exigir que a atuação deve ser no âmbito das competências definidas por lei, estatutos ou título<sup>51</sup> e também, que se deve cumular a qualidade de dirigente de facto com a de dirigente de direito, uma vez que de outra forma não seria de considerar uma atuação como órgão ou representante.<sup>52</sup> Não é suficiente para a lei portuguesa que o facto possa ser imputado à sociedade como ato seu para que a sociedade seja por ele responsável criminalmente, mesmo que nos agentes estejam reunidos os elementos essenciais para que se proceda à punibilidade do facto. Assim, podemos afirmar que a lei exige que, para ser possível a imputação é necessário além deste pressuposto formal,

---

<sup>49</sup> Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 10.<sup>a</sup> edição, p. 204; vide também a este propósito C.A. da Mota Pinto, estabelecendo entre outros factos, o seguinte: «Ora no artigo 165.º estatui-se a responsabilidade civil dos entes coletivos. Logo as pessoas físicas que agem em seu nome e no seu interesse são ou integram *verdadeiros órgãos* e portanto as pessoas coletivas – é legítimo afirmá-lo- *têm capacidade para o exercício de direitos*. Este critério permite-nos concluir que os órgãos da pessoa coletiva são verdadeiros órgãos e não simples representantes através do problema da responsabilidade civil extracontratual das pessoas coletivas in “*Teoria Geral do Direito Civil*” p. 267 e ss. e 313 e ss.»

<sup>50</sup> Manuel A. Domingues de Andrade, *ob. cit.*, p. 118

<sup>51</sup> A pessoa coletiva só é responsabilizada se o órgão ou representante atuar no exercício de um poder funcional (no exercício da função que lhe foi confiada (...) quer pela natureza dos atos de que foi incumbido, quer pela dos instrumentos ou objetos que lhe foram confiados, ele se encontra numa posição *especialmente adequada* à prática de tal facto), a este propósito ver Pires Lima/ Antunes Varela, *Código civil anotado*, I, 4.<sup>a</sup> edição, p. 509

<sup>52</sup> Isabel Marques da Silva, *ob. cit.*, p. 80

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

outros pressupostos materiais e, ainda que, a culpa da sociedade pelo facto seja culpa própria e não culpa por facto de outrem.

b) A infração deverá ser praticada em nome da pessoa coletiva e no seu interesse

A responsabilidade criminal “depende sempre de o crime ser cometido em nome e no interesse da pessoa coletiva, por pessoa que nela ocupe uma posição de liderança ou que aja sob a sua responsabilidade.” O conceito jurídico-penal de *posição de liderança*<sup>53</sup> mostra-nos que essa dita posição é ocupada por “órgãos e representantes da pessoa coletiva e quem nela tiver autoridade para exercer o controlo da sua atividade” (artigo 11.º, número 4, do Código Penal). Desta forma, podemos verificar que os membros do órgão de administração integram essa posição de liderança já que são eles que têm “poderes de representação da sociedade, a autoridade para tomar decisões em seu nome”.<sup>54</sup> Vale por isto dizer que, se exige que a infração resulte da atuação do órgão<sup>55</sup> ou representante para que a responsabilidade possa ser imputada à pessoa coletiva. Desta forma, a prática do ato deve ser no exercício das suas funções, ou seja, deve haver uma conexão direta de causalidade “entre o facto ilícito e as funções do respetivo órgão ou agente (...) será mister que o órgão ou agente tenha procedido em tal veste ou qualidade; que tenha atuado ao gestionar os negócios da pessoa coletiva, na medida em que estejam a seu cargo; que, mais precisamente, tenha praticado o fato ilícito no desempenho das suas funções (...) e por causa dessas mesmas funções, que não apenas por ocasião delas.”<sup>56</sup> O agente subordinado pode atuar dentro ou fora<sup>57</sup> das

---

<sup>53</sup> Cfr. ponto 3.2 do Relatório Explicativo da Segundo Protocolo à Convenção sobre a Proteção dos Interesses Financeiros da CE, sobre o sentido de «posição dominante»

<sup>54</sup> Maria Elisabete Gomes Ramos, *O Seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores, Entre a exposição do risco e a delimitação da cobertura*, Almedina, p.69

<sup>55</sup> Isto significa que quando o órgão é colegial, o crime tem de ser cometido pelos titulares do órgão, mas, por forma que, a vontade colegial possa ser imputada à pessoa coletiva, como se da sua própria vontade se tratasse. Vide a este propósito Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p.227

<sup>56</sup> Manuel A. Domingues de Andrade, *ob. cit.*, p. 150 e 151; *vide* também a este propósito Isabel Marques da Silva in *op. cit.* p. 81, “A lei exige, pois, que o facto ilícito praticado o tenha sido em nome da pessoa coletiva e não em nome pessoal do agente e (...) exige também implicitamente, que o agente esteja legitimado por lei, pelos estatutos ou pelo ato do qual derivam os seus poderes de representação, a atuar em nome da pessoa coletiva.”

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

suas competências estatutárias e legais e dos fins sociais da pessoa coletiva, mas para que seja possível a imputação do facto ao líder (que tem o dever legal e estatutário de vigiar e controlar a dita conduta e os seus resultados) é necessário que ele aja com vista a beneficiar a pessoa coletiva. Entende-se ainda, que não é necessário que a pessoa coletiva tenha alcançado efetivamente um benefício com a prática do crime, apenas sendo suficiente que o agente do crime o tenha visado alcançar<sup>58</sup>. Assim, considera-se que o facto é praticado no interesse da sociedade quando é cometido por forma a assegurar a organização, o funcionamento ou os fins da sociedade, mesmo que se trate de atos meramente instrumentais. A responsabilidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções<sup>59</sup> expressas de quem de direito (artigo 11.º número 6 do Regime Geral das Infrações Tributárias).

Podemos concluir, deste modo que não é suficiente para a imputação do facto à sociedade, o pressuposto formal que analisámos em cima. É ainda necessário que o facto seja praticado em nome da sociedade e no seu interesse (pressuposto material). Apesar destes requisitos não serem constitutivos do crime, são condições essenciais para a imputação à sociedade do facto cometido por pessoa que ocupe na sociedade uma posição de liderança (pressuposto indispensável para que a sociedade seja responsabilizada), pois é a própria letra da lei que assim o determina: “crimes cometidos por pessoas que na sociedade ocupem uma posição de liderança”.

---

<sup>57</sup> Mesmo que desrespeite o limite legal ou estatutário das competências do líder e os fins sociais da pessoa coletiva.

<sup>58</sup> Paulo Pinto de Albuquerque, *ob. cit.*, p. 96 e 97

<sup>59</sup> A ordem distingue-se da instrução uma vez que ordem é dizer a uma pessoa o que fazer naquela situação concreta enquanto que instrução, é mais genérico pois trata-se da transmissão de conhecimentos ou informações de como agir em determinadas situações concretas. Contudo, para efeitos de responsabilidade da pessoa coletiva é indiferente tratar-se de ordem ou instrução, é importante é que quer uma ou outra sejam expressas.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

c) Exigência de culpa própria das sociedades

A sociedade, tal como outro qualquer agente pessoa física, só é responsável por facto e culpa próprias. Não há crime nem responsabilidade penal sem culpa, assim como nenhuma pessoa pode ser responsável pela culpa de outra. Logo, a sociedade será responsável por facto e culpa próprias e não por facto e culpa de outrem. Desta forma, para que se possa responsabilizar criminalmente a sociedade é impreterível que possa atribuir-se-lhe a culpa pelo facto típico ilícito penal que objetivamente lhe é atribuído. A própria lei assim o determina: os crimes imputados às sociedades são cometidos por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança ou por quem aja sob a autoridade delas em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem. Como já tivemos oportunidade de analisar em cima, a responsabilidade das sociedades depende de um pressuposto formal, ou seja, a infração deve ser cometida pelas pessoas físicas que atuam na qualidade dos seus órgãos ou representantes, e ainda de um pressuposto material, isto é, o crime ser cometido em nome e no interesse da pessoa coletiva, por pessoa que nela ocupe uma posição de liderança ou que aja sob a sua responsabilidade. Conclui-se desde logo, que a responsabilidade da sociedade depende da responsabilidade destas pessoas que desempenham um papel fundamental (posição de liderança ou quem aja sob autoridade delas).<sup>60</sup> Apesar das pessoas coletivas estarem desprovidas de um organismo físico, entende-se que elas têm capacidade de agir, na medida em que, a relação entre elas e as pessoas físicas que constituem os seus órgãos ser de verdadeira identificação, ou seja, quando o órgão age é a própria que age. Assim, os atos praticados pelos órgãos da pessoa coletiva valem como atos desta, da mesma forma que os factos ilícitos praticados no âmbito das suas funções são atos da mesma pessoa e a culpa com que tenham agido será igualmente culpa dessa pessoa e sobre esta recairá a correspondente responsabilidade criminal, contraordenacional ou civil, que juridicamente será responsabilidade pelos próprios atos e por culpa própria.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p. 258 e 270

<sup>61</sup> Jorge Lopes de Sousa; Manuel Simas Santos, *Regime Geral da Infrações Tributárias anotado*, 4.ª edição, 2010, Áreas Editora, p. 79

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

A pessoa jurídica como que «encarna» numa pessoa física,<sup>62</sup> pois a vontade que é manifestada pelas pessoas que a representam orgânica, voluntária e legalmente é considerada por lei a própria vontade desta<sup>63</sup>. *A vontade coletiva concretiza-se em cada etapa importante da sua vida pela reunião, a deliberação e o voto da assembleia geral dos seus membros ou dos seus conselhos de administração, de gerência ou de direção.* Não há dúvida *que as pessoas coletivas são incapazes, por si mesmas, da atividade física que concretiza a vontade delitiva. Mas são as instigadoras desta atividade material e é a esse título que devem responder como cúmplices nas condições de direito comum, sem que possa invocar-se o mínimo atentado ao princípio da personalidade das penas*<sup>64</sup>. A vontade da pessoa coletiva é sempre construída normativamente,<sup>65</sup> já que os fatos materiais cometidos pela pessoa física refletem a vontade da sociedade de o cometer. Assim, é necessário que os atos praticados pelos órgãos da sociedade tenham como objetivo o interesse da sociedade, pois só desta forma, a vinculam e só desta forma é que traduzem a vontade da sociedade que foi construída normativamente, através da realização deste interesse.

Estamos agora em condições de concluir que para que o facto seja imputável à sociedade é determinante que: a) seja praticado por quem nela ocupa uma posição de liderança (pressuposto formal); b) que o facto seja praticado em nome da sociedade e para prossecução do interesse social (pressuposto material) e ainda que a vontade da sociedade seja formada pelas pessoas que ocupam uma posição de liderança com observância das normas legais ou estatutárias que definem as condições de formação dessa vontade juridicamente relevante.

---

<sup>62</sup> Roger Merle; André Vitu, *ob. cit.*, p. 815

<sup>63</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.* p. 258

<sup>64</sup> Roger Merle; André Vitu, *ob. cit.*, p. 743

<sup>65</sup> José de Oliveira Ascensão, *Lições de Direito Comercial, I, Parte Geral*, Lisboa, 1986/87, p. 272

## II- Responsabilidade civil emergente do crime tributário

### 1. Conceito. Confronto com a responsabilidade meramente tributária

A responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária consiste, como já tivemos oportunidade de analisar, no dever de indemnizar o ofendido pelo crime, que neste caso se trata do Estado ou da Segurança Social, pelos danos materiais causados pela prática desse crime tributário. Assim, podemos reparar que existe uma coincidência material entre a responsabilidade civil conexas com a responsabilidade penal tributária ou a responsabilidade emergente do crime tributário que é o tributo não pago. Conceitualmente elas são diversas, já que a responsabilidade pelo pagamento do tributo é a que decorre da relação jurídica tributária, enquanto a responsabilidade civil emergente do crime tributário consiste no dever de indemnizar o lesado pelo dano que lhes tiver sido causado pela prática do crime.

A responsabilidade tributária, ou meramente tributária, como também é designada pela doutrina, é a responsabilidade emergente da relação jurídica tributária, isto é, consiste no dever de pagar o tributo e encargos emergentes por falta de pagamento pontual e no dever de cumprir as obrigações acessórias emergentes da relação jurídica tributária.

A responsabilidade tributária encontra-se prevista no artigo 22.º da Lei Geral Tributária<sup>66</sup> e abrange quer a totalidade da dívida tributária quer os juros e outros

---

<sup>66</sup> Apesar do legislador parecer ter optado no seu n.º 2 por consagrar uma noção de responsabilidade tributária *lato sensu*, encontra-se vertido no n.º 3 um sentido estrito dessa responsabilidade, ao qual neste estudo nos pretendemos referir, à responsabilidade tributária dos sujeitos por lei designados

# DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS REPRESENTANTES

---

encargos legais. Nos termos do número 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária, o sujeito passivo da obrigação tributária, designada por responsabilidade tributária, *é a pessoa singular ou coletiva, o património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária.*

Atribui-se à responsabilidade tributária não apenas um fim de garantia, que surge da necessidade de a Fazenda Pública garantir a satisfação dos seus créditos, aumentando o leque de sujeitos a quem pode exigir o seu cumprimento, como também um fim repressivo, de punição de irregularidades.<sup>67</sup> Esta dupla finalidade tanto é atribuída à responsabilidade tributária como à responsabilidade civil dos gestores.<sup>68</sup>

A responsabilidade tributária depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento do devedor originário, daí que se apresente como uma figura que só se desenha numa fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica de imposto e que corresponde sempre a um dever de pagamento subsidiário após a prévia execução dos bens do devedor originário.<sup>69</sup>

## 1.1. O crime tributário pode ser causa de responsabilidade civil?

O artigo 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias dispõe que “são aplicáveis subsidiariamente: a) quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal e respetiva legislação complementar; c) quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar” e, segundo o disposto no artigo 8.º do Código Penal e o artigo 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias são aplicáveis aos crimes tributários as normas da parte geral do Código Penal e por isso também o seu artigo 129.º que dispõe que “a indemnização de perdas e danos

---

como responsáveis tributários. António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos livros, Lisboa, 2001, p. 126

<sup>67</sup> Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, I, 1983, p. 237 e 238

<sup>68</sup> Vincenzo Allegri, *Contributo allo Studio della Responsabilità Civile degli Amministratori*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 67

<sup>69</sup> António Carvalho Martins, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por dívidas de impostos*, 2.ª edição, Coimbra Editora, p. 29

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

emergentes de crime é regulada pela lei civil”. Estamos, assim, perante a responsabilidade civil que se encontra plasmada nos artigos 483.º e seguintes do Código Civil. A responsabilidade civil consiste na obrigação que é imposta ao agente de reparar os danos que causou a terceiros, ou seja, indemnizar os danos que casou ao ofendido. Estamos desta forma, perante a responsabilidade extracontratual emergente de facto ilícito. A simples leitura do artigo 483.º Código Civil mostra que vários pressupostos condicionam, no caso de responsabilidade por factos ilícitos, a obrigação de indemnizar imposta ao lesante. Reduzindo todos estes requisitos à terminologia técnica corrente na doutrina, dir-se-á que a responsabilidade pressupõe: a) o facto; b) a ilicitude; c) a imputação do facto ao lesante; d) o dano; e) um nexo de causalidade entre o facto e o dano. Para que o facto ilícito gere responsabilidade é necessário que o autor tenha agido com culpa. Não basta reconhecer que ele procedeu objetivamente mal; é ainda preciso que a violação ilícita tenha sido praticada com dolo ou mera culpa.<sup>70</sup> Agir com culpa significa atuar em termos tais que a conduta do agente mereça reprovação ou censura do direito, na medida em que, o lesante, pela sua capacidade e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia ter agido de outro modo.<sup>71</sup> Em regra, esta responsabilidade é subjetiva, depende da existência da culpa do sujeito que viole os direitos de outrem; a exceção é a responsabilidade objetiva, que é independentemente da culpa e que deverá encontrar-se expressamente prevista na lei. Sendo a responsabilidade prevista no artigo 78.º Código das Sociedades Comerciais uma responsabilidade subjetiva exige-se pois um comportamento culposos do gestor. Desta forma, para efeitos da responsabilidade civil no âmbito geral dever ter-se em conta a diligência do bom pai de família, nos termos do número 2 do artigo 487.º do Código Civil, que define que este critério deve ser levado em conta sempre que não haja na lei outro critério determinante. Para haver obrigação de indemnizar é condição essencial que haja um dano, que o facto ilícito culposos tenha causado um prejuízo a alguém<sup>72</sup>.

---

<sup>70</sup> Pires de Lima; Antunes Varela, *ob. cit.*, p. 471 e ss.

<sup>71</sup> Antunes Varela, *Revista de Leg. e Jur.*, ano 102.º, p. 58 e ss.

<sup>72</sup> Pires de Lima; Antunes Varela, *ob. cit.*, p. 475

## 1.2. Responsáveis pela indemnização civil resultante do dano causado pelo crime tributário.

É a lei civil que determina quem responde pelos danos emergentes de crime e os artigos 483.º a 490.º do Código Civil dispõem que os responsáveis são os agentes do ato ilícito, quer atuem como *autores, instigadores ou auxiliares*<sup>73</sup> do ato ilícito<sup>74</sup>. Pelos factos ilícitos praticados pelos órgãos da sociedade são responsáveis civilmente a própria sociedade e o titular do órgão que seja agente do crime. O artigo 165.º do Código Civil dispõe que: *as pessoas coletivas respondem civilmente pelos atos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários, nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos atos ou omissões dos seus comissários*. Quer por isto dizer que, independentemente da responsabilidade penal própria da sociedade, responde também civilmente e solidariamente com os agentes da infração. Ora, o elemento objetivo da infração fiscal imputado à sociedade é o facto tipicamente ilícito cometido em seu nome e no interesse da sociedade pelos seus órgãos ou representantes, como já tivemos oportunidade de analisar supra mais detalhadamente. Então, o elemento subjetivo da infração, ou seja, a culpa do agente que a cometeu, também se repercute na sociedade e serve de fundamento para a responsabilizar, pois tal como o facto ilícito atribuído à sociedade não é facto próprio também a culpa da sociedade é a culpa do agente que comete a infração enquanto órgão que se encontra adstrito àquela.<sup>75</sup> A culpa da sociedade é a culpa daqueles que cometeram, em seu nome e no seu interesse e enquanto órgão ou representante da pessoa coletiva (pressupostos da responsabilidade cumulativa), a infração penal tributária. O agente ao contribuir para a formação da vontade censurável da sociedade, está ele próprio a violar uma outra norma à qual se

---

<sup>73</sup> Os arts. 483.º a 490.º do CC referem-se aos responsáveis como sendo os autores, os instigadores e os auxiliares, terminologia que corresponde à de autores, instigadores e cúmplices do Código Penal.

<sup>74</sup> Germano Marques da Silva, *Resp. ob. cit.*, p. 429

<sup>75</sup> Isabel Marques da Silva, *ob. cit.*, p.157

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

vinculou quando aceitou o cargo de gerente ou administrador<sup>76</sup>, que é a norma que lhe impõe o dever de conduzir a sociedade com a diligência de um gestor criterioso e ordenado (artigo 64.º número 1 do Código das Sociedades Comerciais). As pessoas coletivas são civilmente responsáveis pelos atos dos seus representantes legais praticados no exercício das respetivas funções, ou seja, uma pessoa coletiva só é civilmente responsável se a infração tiver sido praticada por quem tinha poderes para a vincular.

---

<sup>76</sup> Doravante, por questão de economia, referir-nos-emos apenas a gerente.

## 2. Responsabilidade civil solidária ou subsidiária?

### 2.1. Responsabilidade civil solidária dos responsáveis pelo crime e pelas indemnizações emergentes dos danos causados pelo crime.

Como já vimos anteriormente, a responsabilidade das sociedades não é um caso de responsabilidade por facto de outrem, é um caso de responsabilidade por facto próprio, quer no domínio penal quer no domínio civil. O número 3 do artigo 2.º do Decreto-lei n.º28/84 dispõe que as sociedades “*respondem solidariamente, nos termos da lei civil, pelo pagamento das (...) indemnizações e outras prestações em que forem condenados os agentes das infrações previstas no presente diploma, nos termos do número anterior.*” O número 3 do artigo 3.º manda aplicar aos respetivos agentes, a norma do número 3 do artigo 2.º, isto é, os agentes pessoas singulares 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. A sociedade age por intermédio dos seus órgãos de representação e os atos por estes praticados são atos próprios da sociedade logo, ela é diretamente responsável por esses atos. O artigo 165.º do Código Civil dispõe que “*as pessoas coletivas respondem civilmente pelos atos ou omissões dos seus representantes, agentes ou mandatários nos mesmos termos em que os comitentes respondem pelos atos ou omissões dos seus comissários*” Para que os atos se considerem praticados no exercício das funções é preciso um nexo do facto ilícito com as funções do órgão ou agente da pessoa coletiva, ou seja, é necessário que o órgão ou agente tenha procedido na veste ou qualidade de órgão ou agente.<sup>77</sup> Tendo em linha de conta tudo o quanto foi analisado e o Decreto-Lei n.º 28/84 verificamos, que a sociedade para além da responsabilidade penal própria, responde também civilmente e

---

<sup>77</sup> Cavaleiro Ferreira, *Scientia Iurídica*, 1970, p. 283

em modo solidário com os seus órgãos ou representantes, pelas multas, indemnizações e outras prestações em que forem condenados os agentes das infrações, que são os seus órgãos ou representantes e, isto independentemente das multas, indemnizações e outras prestações em que elas próprias foram condenadas.

### 3. Responsabilidade civil pelo pagamento de multas e indemnizações (artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias)

A especificidade da responsabilização de duas entidades distintas, tanto o ponto de vista criminal, como do civil, em relação à matéria tributária, por via dos interesses que com tal opção se pretende garantir, levou o legislador a estabelecer uma norma específica relativa às multas e coimas, na epígrafe do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, envolvendo a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária de uns e outros, tendo em conta as circunstâncias. Diz-nos o artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, sob a epígrafe “*Responsabilidade civil pelas multas e coimas*” no seu número 1 que “*Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis: a) pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; (...)*” no número 2 diz que “*A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária<sup>78</sup> se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulta a insuficiência do património das entidades em causa*”. Já o número 7 do mesmo artigo refere que “*Quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o*

---

<sup>78</sup> Sublinhado nosso.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

*caso*”. Mais refere que “*sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores é solidária a sua responsabilidade*”. A razão de ser deste regime cumulativo ou conjunto (apesar da subsidiariedade e da solidariedade) justifica-se pela necessidade de acautelar o pagamento das multas aplicadas às pessoas coletivas, pois como se sabe, estas são muito mais voláteis do que as pessoas físicas e, além disso, passíveis de verem o seu património e até mesmo a sua existência «deslocalizar-se» ou até desaparecer com maior rapidez. Por estes motivos torna-se imperioso que aos seus responsáveis se exija uma vinculação mais forte às responsabilidades assumidas pelo ente coletivo e ao modo como é gerido.

Salienta-se, que o Tribunal Constitucional entendeu que “o comportamento próprio do responsável é gerador de um dano para a administração fiscal sendo que a circunstância de a soma indemnizatória equivaler ao valor da multa ou coima não apenas significa que é essa, de acordos com os preceitos da responsabilidade civil, a expressão pecuniária de dano que o lesante cabe reparar que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado a entrada nos cofres do Estado, e de maneira nenhuma permite concluir que tenha havido a própria transmissão para gerente ou administrador a responsabilidade contraordenacional”, ou seja, o dever de indemnizar origina uma responsabilidade civil e não uma mera transmissão de responsabilidade contraordenacional. Ambos os institutos judiciais expuseram argumentos fortes. Porém, se de um lado temos a declaração da inconstitucionalidade da norma prevista na alínea a) e b) do número 1 do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias, de outro lado temos a declaração da constitucionalidade da norma, ou seja, há entendimento (do Tribunal Constitucional de que a norma em análise não é inconstitucional quando a utilização do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal para a efetivação da responsabilidade civil subsidiária por coimas e multas. Assim, em conformidade com a declaração da sua não inconstitucionalidade, a jurisprudência constitucional firmada pelo acórdão do Tribunal Constitucional número 129/2009 processo número 649/08 de 12/03/09 tomou essa posição, fundamentando que “*não se transmite a responsabilidade contraordenacional ao gerente ou administrador, mas antes a imposição de um dever*

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

*indemnizatório assente num facto ilícito e culposo na insuficiência do património societário, e não no facto típico contraordenacional, e, portanto expressando entendimento distinto, no sentido da admissibilidade daquela responsabilidade, sem observância de procedimentos de defesa típico do ilícito contraordenacional".* Portanto, o Tribunal Constitucional prevê, que *"a responsabilidade não assenta no facto típico que substancia a infração contraordenacional mas num outro facto diferente e autónomo."*<sup>79</sup>

### 3.1. Responsabilidade solidária

Desta forma, verificamos que à responsabilidade das sociedades pelas infrações cometidas pelos seus órgãos e representantes em seu nome e no interesse coletivo acresce a responsabilidade solidária destas pelo pagamento das sanções pecuniárias em que forem condenados os agentes da infração uma vez que sejam órgãos ou representantes da sociedade e tenham cometido a infração fiscal nessa qualidade.<sup>80</sup> Conforme refere Germano Marques da Silva, «se o administrador for também responsável penal pelo crime por que tiver sido condenado o ente coletivo, a regra é a do número 6, ou seja, é sempre solidariamente responsável pelo pagamento da multa aplicada à pessoa coletiva, independentemente da que lhe for diretamente aplicada a si». Não se trata, neste caso, de qualquer extensão da responsabilidade penal da pessoa coletiva, mas apenas de um caso de responsabilidade civil por facto próprio, porque «a sua causa não é a prática do crime, mas a colocação culposa da sociedade numa situação de impossibilidade de cumprimento de uma obrigação tributária».<sup>81</sup> Refere o Tribunal Constitucional que não há, «transmissão da responsabilidade penal», porque está em causa «a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas».<sup>82</sup> Na falta de capacidade patrimonial para a pessoa

---

<sup>79</sup> Ac. TC nº 129/2009 processo nº 649/08 de 12/03/09

<sup>80</sup> Isabel Marques da Silva, *ob. cit.*, p. 140

<sup>81</sup> Germano Marques da Silva, *Dir. Penal Trib., ob. cit.*, p. 328 e 329

<sup>82</sup> Ac. TC n.º 129/2009 de 16-4-2009

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

coletiva liquidar a pena de multa em que foi condenada, quando tenha havido condenação dolosa pelos mesmos factos, cabe ao responsável pela empresa, individualmente, responder, solidariamente pelo pagamento da multa em dívida. Isto independentemente da sua própria responsabilidade.<sup>83</sup> O número 7º do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias prevê que “*quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária é solidariamente responsável pelas multas e comas aplicadas pela prática da infração, independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o caso*”. Estamos perante uma solidariedade em primeiro plano podendo as dívidas serem originariamente exigidas, desde logo, aos responsáveis solidários, independentemente da existência de bens do autor da infração.<sup>84</sup> “*O direito penal económico faz uma importação do instituto da responsabilidade solidária e aplica-o também à pena de multa. (...) A primeira ideia a reter é a de que a lesão dos bens jurídicos protegidos pelo direito penal económico provoca danos na economia e no próprio valor económico da moeda (...) A importação deste instituto é adequada porque como acabámos de ver, a multa, em direito penal económico, assume para além de um carácter punitivo também uma função reparadora através do seu conteúdo*”.<sup>85</sup> A condenação solidária apenas implica que o credor pode exigir a prestação integral de qualquer dos devedores condenados, sendo que, se é certo que o pagamento efetuado por qualquer um destes os desobriga a todos perante o credor, não é menos certo que esse pagamento não tem a virtualidade de impedir ou excluir o eventual exercício do direito de regresso por parte de quem pagou relativamente à responsabilidade do outro (artigo 524.º do Código Civil). Assim, as penas mantêm a sua autonomia e não se verifica qualquer reversão da responsabilidade sancionatória nem condenação duas vezes pelo mesmo facto.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Ac. TRP processo n.º 11/06.IDPRT-B.P1 de 06-06-2012

<sup>84</sup> Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias- anotado*, Áreas Editora 2ª edição atualizada e ampliada, Janeiro de 2003, p. 93 a 95

<sup>85</sup> Inês Fernandes Godinho, *Responsabilidade solidária das pessoas coletivas em direito penal económico*, Coimbra editora, 2007, p. 73 e ss.

<sup>86</sup> Ac. TRP Processo nº 131/10.9IDPRT.P1 de 19-12-2012

### 3.2. Responsabilidade subsidiária

Na alínea a) do número 1.º do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias consagra-se a responsabilidade subsidiária dos sujeitos singulares desde que se prove que foi por culpa deles que o património da sociedade ou da pessoa coletiva se tornou insuficiente para pagamento. Na alínea b) do mesmo preceito legal prevê-se que essa responsabilidade existe quando se provar que a falta de pagamento da multa ou da coima lhes é imputável. O regime de subsidiariedade tem contornos distintos do regime da solidariedade no que concerne ao momento em que a responsabilidade nasce. Desta forma, sendo esta subsidiária apenas nasce quando não for possível obter o pagamento através do património da sociedade condenada. Por força deste traço distintivo uma conclusão desde já se impõe, é que a responsabilidade solidária a existir, exclui por natureza a responsabilidade subsidiária.<sup>87</sup> A responsabilidade civil subsidiária dos gerentes e de outras pessoas que tenham exercido ainda que apenas de facto, função de administração pressupõe sempre a prova de que a impossibilidade de pagamento derivou de uma atuação culposa desse agente. Esta responsabilidade civil subsidiária a que alude o número 1 do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias tem de ser declarada na sentença e atuada pelo mecanismo da reversão fiscal. O citado artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias foi objeto de apreciação no acórdão do Tribunal Constitucional, de 12/03/2009, o qual decidiu: «não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias (...) na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos gerentes por coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação», com fundamento em que aquele preceito não consagra 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 gerente e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da

---

<sup>87</sup> Ac. TRC processo n.º 142/08.4TACNT de 17-10-2012

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas (tratar-se-ia de uma responsabilidade de natureza civil extracontratual dos gerentes resultante do facto culposo que lhes é imputável por terem causado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, determinante do não pagamento da coima, ou por não terem procedido ao pagamento da coima quando a sociedade foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo) ”.<sup>88</sup> De acordo com o Tribunal Constitucional a responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias assenta não no facto típico que consubstancia a infração contraordenacional, mas num outro facto diferente e autónomo: o comportamento pessoal causador de um dano para a administração fiscal. A responsabilidade subsidiária estabelecida no artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias é de natureza meramente civil e não penal, pelo que essa norma não viola nenhum princípio constitucional em matéria penal.<sup>89</sup> Nos casos previstos no número 1 do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias a responsabilidade é meramente subsidiária e respeita a crimes praticados por terceiro (a sociedade), suscitando-se a sua aplicação apenas e sede de execução, quando o património da sociedade seja insuficiente para o pagamento da multa que lhe foi aplicada e estiverem reunidos os demais pressupostos para desencadear a responsabilização subsidiária.

---

<sup>88</sup> Ac. TC nº 129/2009 processo n.º 649/08

<sup>89</sup> Ac. TRP processo nº 248/07.7IDPRT-A.P1 de 23-06-2010

## Conclusão

Chegado o momento final da presente dissertação cumpre-me sublinhar que a responsabilidade dos gerentes não se esgota nestas páginas.

Do exposto, podemos concluir que as pessoas coletivas são sujeitos de direito capazes agir e suscetíveis de culpa. Elas têm capacidade de agir, já que o ato praticado pelo órgão, seu representante, é considerado pela lei, como sendo ato próprio da pessoa coletiva. Para que isso seja possível, é preciso que o ato ilícito seja cometido por um órgão ou representante da pessoa coletiva, deve ser praticado em nome dela e no seu interesse e ainda se exige a culpa própria da pessoa coletiva. Apesar de serem desprovidas de um organismo físico, entende-se que elas têm capacidade de agir, na medida em que, a relação entre elas e as pessoas físicas que a representam é de uma verdadeira identificação, pois quando o órgão age é a própria que age.

O crime tributário pode ser causa de responsabilidade civil, uma vez que este surge aquando da falta do pagamento pontual do tributo e é precisamente esta falta de pagamento que traduz o dano para a Administração Tributária. Ora, se há um dano, tem que haver uma indemnização nos termos da lei civil. Há um dever indemnizatório que resulta do facto ilícito e culposo que é praticado pelo gerente e, que constitui causa adequada do dano que se traduziu para o Estado (a não obtenção da receita).

Segundo o artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias podemos ver que o legislador estabeleceu uma norma específica no que concerne às multas e coimas envolvendo a responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária de uns e de outros tendo em conta as circunstâncias.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

## **Bibliografia**

- Albuquerque, P. P. *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem* (atualizada 2.ª ed.). Universidade Católica.
- Allegri, V. (1979). *Contributo allo Studio della Responsabilità Civile degli Amministratori*, Giuffrè, Milano.
- Andrade, M. A. (1960). *Teoria Geral da Relação Jurídica* (Vol. I). Coimbra.
- Ascensão, J. d. (1986/87). *Lições de Direito Comercial, I, Parte Geral* (Vol. I). Lisboa.
- Ascensão, J. O. (2000). *Direito Civil/Teoria Geral I* (2.ª ed.). Coimbra.
- Bacigalupo, S. (1998). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Barcelona.
- Caetano, M. *Manual de Direito Administrativo* (10.ª ed., Vol. I).
- Campos, D. L. (Ano 56 (1996)). A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades. *Revista da Ordem dos Advogados*.
- Costa, F. (1992). *A responsabilidade Jurídico Penal da Empresa e dos seus órgãos (ou uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas coletivas, à luz do Direito Penal) in RPCC*.
- Costa, M. J. (2008). *Direito das Obrigações* (revista e atualizada 11ª ed.). Almedina.
- Cunha, P. (1961/62). *Teoria Geral do Direito Civil, I (apontamentos policopiados)*. FDL.
- Cunha, T. M. (2009). *Da Responsabilidade dos gestores de Sociedades perante os Credores Socias A culpa nas responsabilidades civil e tributária* (2ª ed.). Almedina.
- Dias, J. d. (anos 116 e 117). *Para uma dogmática do Direito Penal Secundário*, *Revista de Legislação e Jurisprudência*.
- Dourado, A. P. (1998). *Substituição e Responsabilidade Tributária; Revista, Ciência e Técnica Fiscal*.
- Feio, D. (2001). *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*. Coimbra.
- Ferreira, C. (1970). *Scientia Iurídica*.
- Godinho, I. F. (2007). *Responsabilidade solidária das pessoas coletivas em direito penal económico*. Coimbra.
- Gomes, N. S. (1999). *Manual de Direito Fiscal* (8ª ed., Vol. II). Lisboa: Rei dos Livros.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

- Guerreiro, A. L. (2001). *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Rei dos livros.
- Marques, J. D. (1958). *Teoria Geral do Direito Civil* (Vol. I). Coimbra.
- Martín, V. G. (2004). *La Política Criminal en Europa*. Barcelona.
- Martinez, S. (2003). *Direito Fiscal* (reimpressão 10.ª ed.). Almedina.
- Martinez, S. (1983). *Manual de Direito Fiscal* (Vol. I).
- Martins, A. C. *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por dívidas de impostos* (2.ª ed.). Coimbra.
- Mendes, J. d. (1978). *Teoria Geral do Direito Civil, AAFDL*. Lisboa.
- Merle, R., & Vitu, A. (1997). *Traité de Droit Criminel* (7ª ed.). Paris.
- Nabais, J. C. (2006). *Direito Fiscal* (4.ª ed.).
- Navarro, J., Jiménez, D., & Borrás, R.: *La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidade*.
- Panzina, P. (2007). *A Responsabilidade Subsidiária Tributária; Revista Fiscal, Vida Económica. Parecer do Conselho Consultivo da P.G.R n.º10/94, de 7-7-94, DR, II Série, de 28-4-95.*
- Pinto, C. A. *Teoria Geral do Direito Civil*.
- Ramos, M. E. *O Seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores; Entre a exposição do risco e a delimitação da cobertura*. Almedina.
- Relatório Explicativo da Segundo Protocolo à Convenção sobre a Proteção dos Interesses Financeiros da CE, sobre o sentido de «posição dominante».*
- Rodrigues, A. M. *Política Criminal – Novos Desafios, Velhos Rumos, Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*.
- Silva, G. M. (2009). *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime Tributário*. Lisboa: Universidade Católica.
- Silva, G. M. (2009). *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus administradores e representantes*. Lisboa: Editorial Verbo.
- Silva, I. M. (2000). *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa, Das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*. Lisboa: Universidade Católica .
- Sousa, J. L., & Santos, M. S. (2003). *Regime Geral da Infrações Tributárias anotado* (2.ª ed. atualizada e ampliada). Áreas Editora.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À RESPONSABILIDADE CIVIL  
EMERGENTE DO CRIME TRIBUTÁRIO DAS SOCIEDADES E DOS SEUS  
REPRESENTANTES

---

Sousa, J. L., & Santos, M. S. (2010). *Regime Geral da Infrações Tributárias anotado* (4.ª ed.). Áreas Editora.

Torrão, F. *Societas Delinquere Potest?, da Responsabilidade Individual e Colectiva nos "Crimes de Empresa"*. Almedina.

Varela, A. (ano 102.º). *Revista de Legislação e Jurisprudência*.

Varela, P. L. *Código civil anotado* (4.ª ed., Vol. I).

Vogel, J. *Responsabilidad Penal de los Empresários y las Empresas*.

Xavier, A. *Manual* (Vol. I).

## **On-Line**

Mansilha, Eduardo, *Responsabilidade penal das pessoas coletivas: Societas delinquere potest*, consultado em [http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/rp\\_pc.html](http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/rp_pc.html)

## **Jurisprudência**

### **Tribunal da Relação de Coimbra**

Acórdão do TRC de 17.10.2012, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/6c73def34e635f8580257aa2004d5c2b?OpenDocument>

### **Tribunal da Relação do Porto**

Acórdão do TRP de 23.06.2010, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/cf1ca38c30af5299802577b40050af82?OpenDocument>

Acórdão do TRP de 06.06.2012, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/5a3c2ad51d20fa3680257a21003ac739?OpenDocument>

Acórdão do TRP de 19.12.2012, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/7d3cae244a59115380257aef00518f5f?OpenDocument>

### **Tribunal Central Administrativo do Norte**

Acórdão do TCAN de 31.03.2005, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/59435370d1de91c480256fdb002d402a?OpenDocument>

## **Tribunal Central Administrativo do Sul**

Acórdão do TCAS de 24.11.1998, disponível em  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1ab96cebbf84f1fb80256a48004b96ad?OpenDocument>

## **Tribunal Constitucional**

Acórdão do TC, nº 395/2003, disponível em  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030395.html>

Acórdão do TC de 12.03.2009, disponível em  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090129.html>

Acórdão do TC de 16.04.2009, disponível em  
<http://dre.pt/pdf2sdip/2009/04/074000000/1546115463.pdf>

## **Supremo Tribunal Administrativo**

Acórdão do STA de 12.02.1997, disponível em  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83eec69f63015fa5802568fc0039926c?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83eec69f63015fa5802568fc0039926c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)