

RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL

Das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes

A Empresa Falida

Germano Marques da Silva¹

Sumário: Introdução; 1. Responsabilidade dos administradores, representantes e demais colaboradores; 1.1. Os agentes individuais (arts.12º, 26º e 27º do CP e 6º do RGIT). Os administradores e representantes de facto; 1.3. Responsabilidade por acção e omissão; Fonte do dever (art. 64ºCSC); 1.4. Representação 2. Responsabilidade cumulativa; 3. Responsabilidade das sociedades; 3.1. Fontes; 3.2. Fundamentos (*societas delinquere potest*); 4. Responsabilidade civil emergente dos crimes; 5. A empresa falida; Fecho.

INTRODUÇÃO

Foi com muito gosto que aceitei o honroso convite para participar neste Curso de Especialização. Ligam-me ao CEJ laços afectivos profundos, que vêm dos tempos da sua criação e em cujos estudos preparatórios participei juntamente com o saudoso Prof. João de Castro Mendes, homem bom, jurista de eleição e militante esforçado por tudo o que ao Direito e à Justiça respeitasse. Lembro-me de reunir numa destas salas para preparar o exame de selecção dos candidatos ao primeiro curso e, questionando-nos se era ou não de exigir uma prova de aptidão física, exigida na Escola francesa similar, o meu saudoso amigo ter posto fim à discussão propondo uma corrida com partida da Sé e meta no Limoeiro! Participei depois, durante anos, nas provas de admissão e fui mesmo o responsável pela elaboração dos testes de Direito e Processo Penal. Saudades.

O tempo de que disponho obriga-me a ser breve. Seleccionei cinco temas, mas terei de os tratar de modo quase telegráfico. Vou por isso reter-me nas questões que me

¹ Professor Catedrático da Universidade Católica Portuguesa

parecem mais sensíveis no plano prático da aplicação das leis penais tributárias aos casos ocorrentes porque tenho a sensação de que existe entre nós uma espécie de presunção social de que tudo o que ocorre nas empresas é necessariamente por culpa dos seus gestores e esta ideia tem influência, as mais das vezes de modo inconsciente, na apreciação dos casos submetidos aos tribunais.

1. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES E DEMAIS COLABORADORES DA EMPRESA

1.1. Os agentes individuais (art. 26º e 27º do CP)

Não há normas especiais relativamente aos agentes individuais dos crimes tributários. São plenamente aplicáveis as normas comuns dos arts. 26º e 27º do Código Penal. Todas as questões dogmáticas acerca dos agentes dos crimes valem de pleno para os crimes tributários. Não se justifica por isso que nos atenhamos a essas questões porque o que importa é referir as especialidades do regime ou destacar problemas especiais de aplicação do regime especial aplicável aos crimes tributários.

1.2. Actuação em nome de outrem (art. 12º CP e 6º RGIT). Os administradores e representantes de facto.

I.Vou abreviar também na exposição sobre a interpretação dos arts. 12º do CP e 6º do RGIT e vou referir-me a estes artigos da lei simplesmente por causa do denominado administrador e representante de facto.

Recordo apenas que o art. 12º do Código Penal tem historicamente uma dupla função: (i) responsabilizar criminalmente os agentes dos crimes praticados no âmbito das actividades das pessoas colectivas, quando a lei não admitia² ou não admita³ a responsabilização criminal dessas entidades, e (ii) permitir a responsabilização dos

² Recordo que só com as alterações introduzidas no Código Penal pela Lei nº59/2007, de 4 de Setembro, foi consagrada no Código Penal a responsabilidade das pessoas colectivas.

³ Ainda agora a responsabilidade das pessoas colectivas é limitada aos crimes expressamente previstos nas leis e não comum a todos os crimes, ou pelo menos à grande maioria, como sucede já nalguns sistemas jurídicos.

agentes individuais quando o tipo incriminador exige «determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado» ou «que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado».

À data da publicação do RGIT, o seu art. 6º que corresponde ao art. 12º do Código Penal, conjugado com o nº 3 do art 7º, tinha ainda por fim consagrar a responsabilidade penal cumulativa dos agentes individuais e das pessoas colectivas, princípio que vinha já dos diplomas tributários que imediatamente precederam o RGIT e, desde 1984, do Decreto-Lei nº 28/84, de 20 de Janeiro (Crimes contra a economia e saúde pública). Esta matéria está já muito trabalhada pela doutrina e por isso não vou desenvolver⁴.

II.O art. 12º do CP e o art. 6º do RGIT suscitam uma questão importante que não é inteiramente pacífica⁵: a interpretação do nº 2 de ambos os artigos. Tem que ver com os denominados *representantes de facto*.

Os nºs 1 dos referidos artigos referem-se aos titulares dos órgãos das pessoas colectivas e aos representantes de outrem (pessoa colectiva ou singular) e os nºs 2 dispõem que a ineficácia do acto que serve de fundamento àquelas qualidades não impede a sua responsabilização nos termos do nº 1. A discussão gira à volta da exigência ou não de um acto que sirva de fundamento àquelas qualidades ou se bastará que o agente exerça de facto os poderes correspondentes ao órgão ou representante.

Os casos em que há um acto de nomeação formalmente ineficaz não suscitam dificuldades. Quer se trate de ineficácia *stricto sensu* quer *lato sensu* estão abrangidos pelo nº 2 dos art. 12º do CP e 6º do RGIT.

Quando não haja sequer acto de nomeação já a doutrina se divide. Temos defendido que o que é relevante não é a existência ou não de acto de nomeação, mas a disponibilidade do agente sobre os poderes ou faculdades que permitem a ofensa do bem jurídico protegido, isto é, o domínio que exercem os referidos agentes sobre a vulnerabilidade jurídico-penalmente relevante do bem jurídico. Entendemos que o centro de gravidade recai na relação material, efectiva e real com o bem jurídico

⁴ Pode ver-se o nosso *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, 2009, onde desenvolvemos esta matéria.

⁵ Cf. Manuel Cavaleiro de Ferreira, *Lições de Direito Penal, I*, 1992, p. 472; Actas da Comissão Revisora do Código Penal, pp. 112-113

penalmente protegido pelo tipo a respeito do qual o agente tenha assumido o domínio social e a posição de garante.

Interpretamos assim o nº 2 do art. 12º do CP e 6º do RGIT não no sentido da exigência de que haja sempre um acto de nomeação, ainda que ineficaz, mas no sentido de que a eficácia do acto de nomeação não é necessária por considerarmos que o que se pretendeu acautelar foi que a existência de qualquer vício não excluiria a responsabilidade do agente que efectivamente exerça as funções como se fosse titular do órgão ou representante legal ou voluntário⁶.

III. Da interpretação que defendemos para o nº 2 do art. 12º do Código Penal e 6º do Regime Geral das Infracções Tributárias resulta que entendamos que os titulares dos órgãos ou representantes das pessoas colectivas podem sê-lo simplesmente de facto, ou seja, não se exige qualquer acto de nomeação, relevando essencialmente a relação externa do agente com o bem jurídico porque é possível que o sujeito que carece formalmente da qualificação de direito realize a acção típica e produza a lesão ou perigo de lesão do bem jurídico de um modo equivalente à sua realização por um sujeito idóneo.

Entendemos que a qualidade de titular de órgão ou representante assumida pelo agente (agir como órgão ou representante - «quem age voluntariamente como órgão») assenta na existência de uma verdadeira relação de facto entre o sujeito e o bem jurídico penalmente protegido, isto é, na função real que o sujeito desempenha e na sua relação típica com o interesse protegido, independentemente de que mantenha ou não um determinado vínculo formal com a sociedade⁷.

Estas situações são muito frequentes. Muitas vezes os administradores de direito são meros paus mandados de quem efectivamente manda, mas não assina na esperança ilusória de assim não ser responsabilizado.

1.3. Responsabilidade por acção e por omissão. Fonte do dever (art. 64ºCSC); Representação.

⁶ Pensemos na empresa que é tomada de assalto e que os assaltantes praticam efectivamente actos de gestão como se fossem gestores efectivos. Não deverão ser responsabilizados pelos actos de gestão que efectivamente praticaram quando esses actos constituam crimes?

⁷ Cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp 317 ss.

I. Não vamos ocupar-nos da responsabilidade por acção dos titulares dos órgãos e dos representantes. A responsabilidade por acção não suscita problemas particulares. Todos os agentes que pratiquem o facto são autores, singulares ou co-autores, conforme haja ou não participação. Acrescem os instigadores e os cúmplices, tudo nos termos gerais do direito penal.

II. Mais discutível é a problemática da omissão. Como sabemos a omissão não é um simples não fazer, mas o não fazer o que é devido e daí a necessidade de encontrar a fonte do dever.

As questões que a responsabilidade por omissão suscita no domínio da actividade empresarial respeitam ao dever de agir em nome da empresa, ou seja, sobre quem recai o dever de agir para cumprir os deveres do ente colectivo.

Em regra o dever de agir imposto aos entes colectivos recai sobre a sua administração. Pode suceder que normas especiais imponham o dever de agir, para casos limitados, a outros órgãos da pessoa colectiva, mas, em termos gerais, o governo dos entes colectivos pertence à sua administração, que o deve exercer com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da pessoa colectiva (art. 64º do Código das Sociedades Comerciais).

Por isso que impendendo sobre a sociedade o dever de agir é à sua administração que cabe cumprir aquele dever, sendo os titulares do órgão responsáveis por dolo ou negligência consoante a sua actuação seja dolosa ou negligente (no caso da responsabilidade tributária só há responsabilidade se a conduta for dolosa).

III. A regra é que pelas omissões do cumprimento dos deveres que impendem sobre a sociedade são imputadas a todos os seus administradores, mas há limitações decorrentes da composição plural da administração e da delegação de poderes.

Não podemos, no tempo disponível para esta comunicação, aprofundar uma e outra destas limitações. Vejamos então sumariamente.

No que respeita aos órgãos de composição plural a imputação aos membros do órgão não se afasta da solução quanto à responsabilidade civil consagrada no Código das Sociedades Comerciais. Assim, em princípio, apenas os que votaram

favoravelmente ou se abstiveram no sentido em que se formou a maioria são responsáveis pelo facto (a abstenção significa indiferença, aceitação, e no caso é a aceitação da prática do ilícito). Os votantes contra não manifestam vontade criminosa. Esta regra tem excepções que, porém, não podemos aprofundar⁸.

Relativamente à delegação de funções dentro do órgãos ou em terceiros, pensamos que ela é admissível, mas que não afasta a imputação do facto aos delegantes antes pode excluir a sua culpa, desde que seja razoável admitir, atentas todas as circunstâncias, que o delegado praticaria todos os actos que cumpria ao delegante praticar, tendo para tanto a necessária competência, os meios e autonomia. Embora a omissão seja objectivamente imputável ao membro da administração que devia praticar o acto pela sociedade, seria absurdo que a lei exigisse o cumprimento pessoal, dada a impossibilidade prática de o fazer na generalidade das sociedades, sobretudo nas médias e grandes empresas, pelo que o que se lhes exige é que faça tudo o que é razoável exigir-lhe para o cumprimento do dever. A delegação de funções em pessoa competente para o acto, que disponha dos meios necessários para cumprir e autonomia para exercer o mandato que a delegação implica, é razão para a exclusão da culpa e consequente impunidade do delegante.

IV. Uma nota ainda que se nos afigura de grande importância.

Ouvimos frequentemente da boca de administradores de sociedades que não podem cumprir adequadamente as suas funções porque são meros administradores de direito mas não exercem efectivamente a administração ou que não a podem exercer adequadamente porque exercem as funções de administração em múltiplas sociedades. Não consideramos os argumentos como justificação ou desculpa. Os deveres que incumbem à administração e a cada um dos administradores constam da lei; é a lei que lhes impõe o dever de agir em nome e no interesse da sociedade porque esta não pode agir por si mesma. Por isso que ao aceitar a nomeação para o cargo o administrador assume o dever de agir, sendo responsável pela omissão.

Pode é suceder que em razão da organização da sociedade se verifique uma distribuição de funções em termos de delegação, institucional ou voluntária, que exclua

⁸ Cf. o nosso *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp. 397 ss.

a culpa do agente. É, porém, necessário ter sempre presente que mesmo no que respeita à delegação institucional, o art. 407º, nº 8, do Código das Sociedades Comerciais dispõe que a delegação não exclui a competência do conselho para tomar resoluções sobre os mesmos assuntos e que os outros administradores são responsáveis pela vigilância geral dos delegados ou da comissão executiva.

Por isso que o argumento estafado de ser administrador de direito mas não o ser de facto tem de ser tratado com muito cuidado porque, sobretudo nos crimes omissivos (v.g. abuso de confiança fiscal) a conduta criminosa consiste precisamente em o administrador não fazer o que deve, o que a lei lhe imponha que faça em razão da sua qualidade de administrador de direito.

V. Uma observação cautelar. É corrente a ideia de que tudo que se passa no seio da pessoa colectiva é necessariamente da responsabilidade da sua administração. Julgamos verificar-se neste pensamento um erro metodológico no tratamento desta questão. A pessoa colectiva é responsável pelos factos perpetrados pelos seus órgãos ou representantes e não o contrário. Para determinar a responsabilidade das pessoas colectivas e sociedades é necessário determinar que o facto ilícito foi cometido por um seu órgão ou representante pelo que a responsabilidade daquela participa do facto imputado a estes. Nem a imputação objectiva nem subjectiva se presumem em direito penal. Esta é uma das dificuldades do modelo de imputação por representação acolhido na nossa lei, mas é essa a lei que temos e que corresponde, aliás, à da generalidade dos sistemas jurídicos da família do nosso.

VI. A responsabilidade do representante tem por fonte o art. 12º do Código Penal e art. 6º do RGIT. Anotemos apenas que a responsabilidade do administrador delegante não é excluída pela responsabilização do delegado, salvo se tiver agido sem culpa, como referimos já.

Uma nota mais. Entendemos que a responsabilidade do delegante será excluída quando tiver incumbido outrem da prática do acto que lhe cabe e lhe faculte os meios e autoridade para o fazer e o delegado tenha a necessária competência para o efeito. Não ocorrendo estes requisitos a delegação não será nunca causa de exclusão da culpa. Por sua vez, o delegado que assumo o encargo de representar o administrador ou a sociedade será sempre responsável, salvo se ocorrer causa de desculpa. Será caso de

responsabilidade conjunta ou cumulativa do administrador e do delegado (representante).

2. RESPONSABILIDADE CUMULATIVA

I. A denominada responsabilidade cumulativa significa simplesmente que pelo mesmo facto típico podem responder as pessoas singulares que sejam agentes do crime (autores, instigadores ou cúmplices) e as sociedades em nome e no interesse de quem tenham agido.

Se a sociedade não fosse susceptível de responsabilidade penal, os agentes do facto que actuassem em nome e no interesse dela seriam responsáveis por força do disposto nos arts. 12º e 26º e seguintes do Código Penal. É assim ainda relativamente a crimes praticados no âmbito das sociedades e para os quais a lei não admita a responsabilização destas. Foi, aliás, para suprir a inimputabilidade penal das pessoas colectivas que foi criado o art. 12º do Código Penal, embora não só como vimos já⁹.

Admitindo a lei a responsabilidade penal das sociedades, poder-se-ia admitir que apenas a sociedade seria responsabilizada e não também as pessoas físicas que ajam em nome dela. É posição raramente defendida pela doutrina e adoptada nos sistemas jurídicos. Não é o caso português, no que respeita aos crimes, e bem, a nosso ver. Com efeito a circunstância de o agente praticar o crime em nome e no interesse de outrem nunca foi causa de exclusão da responsabilidade penal e é por alguns entendido que deveria mesmo ser considerada circunstância agravante porque sem o crime do agente individual também a pessoa colectiva não violaria a lei. É o agente individual que forma a vontade criminosa da pessoa colectiva!

O princípio da responsabilidade cumulativa em matéria tributária está expressamente previsto no nº 3 do art. 7º do RGIT: a responsabilidade criminal das sociedades e demais entidades colectivas e outras fiscalmente equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes.

Discutiu-se durante algum tempo sobre a eventual inconstitucionalidade da responsabilidade cumulativa, mas a questão está esgotada na doutrina e na

⁹ *Supra*, nº 1.2.

jurisprudência, nomeadamente do Tribunal Constitucional: não há qualquer inconstitucionalidade.

II. O princípio da responsabilidade cumulativa não significa que tenha sempre de verificar-se punição conjunta, ou seja, que a sociedade e os agentes individuais tenham de ser conjuntamente punidos.

O Código Penal é expreso. Dispõe o nº 7 do art. 11º do Código Penal, aplicável subsidiariamente no âmbito tributário, que a responsabilidade das pessoas colectivas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes nem depende da responsabilização destes.

Entendemos que para a responsabilização penal tributária da pessoa colectiva é necessário que um crime tributário seja cometido pelos seus órgãos ou representantes em nome e no interesse da pessoa colectiva, sem o que o crime não lhe pode ser imputado, mas a responsabilização em concreto pode não ocorrer por variadíssimas razões, desde logo pela ocorrência de qualquer causa de extinção da responsabilidade criminal que só aproveite aos agentes individuais ou à pessoa colectiva (morte, prescrição, perdão, amnistia, etc), por falta de culpa da pessoa colectiva ou dos agentes individuais e ainda quando não seja possível perseguir criminalmente o agente individual por razões processuais. É mais duvidoso que a pessoa colectiva possa ser responsabilizada quando não seja possível determinar o agente individual responsável pelo facto ilícito, mesmo que seja possível comprovar que o facto foi praticado por um seu órgão ou representante.

III. A responsabilização do agente individual sem cumulativa responsabilização da pessoa colectiva é mais frequente. Basta que o agente tenha perpetrado o crime contra ordens ou instruções de quem de direito, embora o tenha feito em nome e no interesse da pessoa colectiva (art. 7º, nº 1, do RGIT).

IV. A responsabilização da pessoa colectiva pressupõe que um crime foi cometido pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no seu interesse e é com base no crime praticado por estes que se determina a responsabilidade daquela, mas os juízos de culpa são autónomos. A pessoa colectiva e os agentes individuais do crime são responsáveis em razão da culpa de cada um, embora entendamos que a culpa da pessoa

colectiva se há-de construir a partir da culpa do agente individual, mas não exclusivamente, pois importa ainda que a formação da vontade da pessoa colectiva seja feita nos termos dos respectivos estatutos ou da lei.

3. RESPONSABILIDADE DAS SOCIEDADES

3.1. Fontes

I. A fonte da responsabilidade penal tributária das sociedades é actualmente o Regime Geral das Infracções Tributárias. As normas do RGIT devem ser interpretadas e integradas pelas normas sobre responsabilidade das pessoas colectivas constantes do Código Penal, por serem direito comum e subsidiário do RGIT.

O recurso ao Código Penal como direito subsidiário resulta desde logo do art. 8º do Código Penal, mas está também expressamente previsto no art. 3º do RGIT.

II. Questão interessante e controversa respeita à limitação das sociedades responsáveis por crimes tributários.

O art. 11º do Código Penal exclui da responsabilização as pessoas colectivas públicas (art. 11º, nº 3), mas o art. 7º do RGIT não faz qualquer restrição. Discute-se agora se a exclusão que consta do nº 3 do art. 11º do Código Penal é também aplicável no âmbito do regime especial do direito penal tributário. Com muitas dúvidas, inclinámo-nos, agora¹⁰, a considerar que o nº 3 do art. 11º do Código Penal é também aplicável aos crimes tributários, sendo então só responsabilizados os agentes individuais do crime.

3.2. Fundamento (*societas delinquere potest*)

I. Não se justifica agora discutir a admissibilidade da responsabilização criminal das sociedades. Temos lei e nada impede que a lei o faça. A questão agora é dogmática, de como responsabilizar as sociedades nos parâmetros da dogmática criminal desenvolvida para a responsabilização das pessoas físicas. A dogmática deve servir o

¹⁰ Temos, porém, defendido até agora que a limitação estabelecida pelo Código Penal não é aplicável no âmbito dos crimes tributários, mas não vemos razão material para que os regimes do Código Penal e do RGIT sejam substancialmente diversos. Acresce que relativamente às pessoas colectivas públicas não é razoável que possam sofrer algumas das penas acessórias que o RGIT estabelece, nomeadamente a pena de dissolução.

sistema e não é o sistema legal que deve servir a dogmática. As dificuldades são muitas, sobretudo no que respeita à componente da culpa, mas a doutrina tem procurado superá-las por várias vias, desde logo aceitando para as pessoas colectivas uma responsabilidade criminal independente de culpa ou recorrendo à analogia pré-normativa entre os caracteres comuns à pessoa humana e ao ser colectivo. É este o caminho que nos parece mais adequado ao nosso sistema legal¹¹.

II. O modelo de imputação consagrado na nossa lei para a responsabilização das sociedades e demais pessoas colectivas é o da representação¹²: pressupondo que as sociedades e demais entidades colectivas não são por si capazes de acção e de culpa, a responsabilidade desses entes colectivos é definida em função da acção e culpa dos que actuam por ela, em sua representação orgânica ou voluntária, sendo que os actos dos representantes são considerados como actos da entidade representada pelo mecanismo da imputação.

Abreviando: as sociedades e demais entes colectivos são responsáveis pelos crimes tributários cometidos pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no interesse colectivo (art. 7º, nº 1, do RGIT). Pressuposto formal da imputação do crime à sociedade é que o *crime* seja praticado pelos seus órgãos ou representantes e o pressuposto material que o crime seja praticado em nome e no interesse do ente colectivo. Trata-se de uma ficção, de uma construção técnico-jurídica que encontra nas realidades efectivas a sua base e ao mesmo tempo os seus limites. A pessoa colectiva é uma realidade unitária que actua por intermédio dos seus órgãos ou representantes. A denominada vontade colectiva é categoria jurídica justificada através da analogia, não é categoria psicológica; não obstante é realidade espiritual e social. E é também em sentido impróprio, analógico, que os actos dos órgãos da pessoa jurídica são actos desta.

A culpa das pessoas colectivas é uma culpa construída na base da culpa dos titulares dos seus órgãos e representantes, mas não se confunde necessariamente com a destes, é culpa própria da pessoa colectiva e por isso também que possam existir causas de exclusão da culpa apenas relevantes para alguns titulares dos órgãos ou tão-só para as

¹¹ Cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp. 129 ss.

¹² Sobre os vários modelos de imputação dos entes colectivos, cf. *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp.174 ss.

peçoas colectivas. Por isso que o procedimento para a formação da vontade da peçoas colectiva seja decisivo e que não bastem as condições formais da manifestação da vontade para que lhe sejam imputados os actos dos seus órgãos, mas também que ocorram as condições materiais de que a lei faz depender a imputação.

III. Por isso que, importa acentuar, não basta que o facto tipicamente ilícito seja perpetrado pelo órgão ou representante da peçoas colectiva em nome e no interesse dela. A responsabilidade da peçoas colectiva não é mero reflexo da responsabilidade dos seus representantes; pressupõe uma culpa própria, sendo, por isso, necessário determinar a existência de culpa da peçoas colectiva para que ela possa ser responsabilizada. É por isso importante que a vontade do órgão seja formada de acordo com o processo estabelecido para a formação da vontade da peçoas colectiva sem o que se tratará da vontade de uma ou mais peçoas, mas não da peçoas colectiva e consequentemente sem vontade imputável que lhe seja imutável não pode emitir-se juízo de culpa. Acresce que podem ocorrer circunstâncias excludentes da culpa da peçoas colectiva, mantendo-se embora a culpa dos que actuarem em nome dela.

Imaginemos uma fraude fiscal praticada pelos administradores em fim de mandato para obtenção de fundos com que seriam indemnizados. O facto será formalmente imputado à peçoas colectiva, mas, ainda que praticado no desenvolvimento da sua actividade (= no seu interesse), o fim subjectivo prosseguido pelos administradores parece-nos afastar a culpa da peçoas colectiva.

4. RESPONSABILIDADE CIVIL EMERGENTE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

I. Uma questão que se nos afigura extremamente importante, no plano teórico e prático, é o da responsabilidade civil emergente dos crimes tributários.

Sabemos que a responsabilidade meramente tributária recai sobre o sujeito passivo do imposto e que a lei estabelece casos de responsabilidade por dívidas tributárias de outrem. Esta responsabilidade por dívidas tributárias de outrem está regulada nos arts. 24 e seguintes da Lei Geral Tributária e relativamente às peçoas que exerçam funções de administração ou gestão em peçoas colectivas ou entes fiscalmente

equiparados concretamente no art. 24º da LGT. Esta responsabilidade é, em regra, subsidiária (art.22º, nº 3, da LGT).

Por isso que se encontre na jurisprudência e na doutrina o entendimento de que a responsabilidade pelos danos causados com o crime tributário imputável cumulativamente às sociedades e aos seus administradores ou representantes é também uma responsabilidade subsidiária porque se trata afinal de responder pelo pagamento do imposto que em razão da prática do crime não foi pago. Não entendemos assim.

É nosso entendimento que a responsabilidade pelos danos causados à Administração Tributária com a prática do crime tributário, em caso de responsabilidade cumulativa, quando esse dano consista na frustração do imposto devido, obriga solidariamente a sociedade e os agentes individuais também responsáveis criminalmente. Consideramos que o facto gerador da responsabilidade civil pelos danos é agora a prática do crime e, por isso, todos os agentes do crime são solidariamente responsáveis pela indemnização dos danos causados com a perpetração do crime, nos termos do disposto nos arts. 3º do RGIT, 129º do CP e 483º a 489º, 165º e 500º do Código Civil¹³.

II. O pedido de indemnização civil fundado na prática de um crime é deduzido no processo penal respectivo, só o podendo ser em separado, perante o tribunal civil, nos casos previstos no art. 72º do Código de Processo Penal.

Advertir-se que são diversos o processo tributário para cobrança do imposto em falta e o procedimento para decidir sobre a responsabilidade civil emergente da prática de crime tributário. Naquele exige-se o pagamento do imposto em dívida, neste a indemnização do dano causado pela prática do crime. Podem eventualmente suscitar-se situações de conflito ao correrem simultaneamente processos tributário para cobrança do imposto e processo civil (de adesão ou autónomo) para condenação em indemnização pelos danos emergentes do crime tributário. Não há litispendência, mas pelo menos na fase de execução há-de poder suscitar-se oposição com fundamento de que ou o imposto já foi pago pela via da indemnização ou a indemnização já foi satisfeita pela via do pagamento do imposto em dívida.

¹³ *Idem*, pp. 440 ss.

Advertir-se que no processo tributário não pode pedir-se a responsabilização solidária dos agentes individuais cumulativamente responsáveis porque neste processo não se cuida do facto ilícito criminal que é a causa da responsabilidade civil. A responsabilidade civil solidária pressupõe a prévia definição de quem são os responsáveis pelo crime tributário e essa definição só se faz no processo penal ou no tribunal civil, como questão prejudicial, nos casos previstos no art- 72º do Código de Processo Penal.

5. A EMPRESA FALIDA

I. A empresa falida não suscita especiais problemas de responsabilidade penal tributária.

O art. 127º, nº 2, do Código Penal, dispõe que no caso de extinção de pessoa colectiva ou entidade equiparada, o respectivo património responde pelas multas e indemnizações a que aquela seja condenada. Por isso que como a pena principal aplicável às sociedades é a multa a questão está em grande parte ultrapassada. O património da empresa falida responde pelas multas que lhe forem aplicadas nos termos do disposto na lei.

II. Acresce que sobre a responsabilidade pelo pagamento das multas aplicadas às pessoas colectivas pela prática de crime tributário dispõe ainda o art. 8º do RGIT. Desde logo o seu nº 7: quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso. É o caso normal da responsabilidade cumulativa. Neste caso todos os agentes individuais, órgãos ou representantes da pessoa colectiva, respondem solidariamente pelo pagamento das multas aplicadas à pessoa colectiva.

Se o administrador não for também responsável pelo crime por que seja condenada a sociedade, mesmo assim responde pelo pagamento das multas se ocorrerem as circunstâncias indicadas nas alíneas a) e b) do nº 1 do art. 8º do RGIT, embora agora subsidiariamente. Para que os administradores sejam responsabilizados pelo pagamento das multas aplicadas às sociedades, nos termos do disposto no art. 8º

têm de participar no processo como partes civis, conforme expressamente previsto no art. 49º do RGIT.

FECHO

Evidentemente que não me é possível no tempo desta comunicação dar conta ao auditório de todas as questões que o tema da responsabilidade penal fiscal das sociedades e dos seus administradores e representantes suscita. Costumo demorar boa parte do semestre, cerca de 15 horas, a desenvolver esta matéria no meu Curso de Direito Penal Tributário. Há muitas questões complexas que não pude desenvolver, a mais difícil é sem dúvida a da culpa, causas da sua exclusão (v.g., a problemática do pagamento dos salários) e dos critérios para a determinação concreta da pena aplicável aos agentes individuais e às sociedades. Também a matéria da responsabilidade dos membros dos órgãos de composição colectiva e da própria sociedade cuja vontade seja formada por um órgão colectivo suscita questões não inteiramente esclarecidas pela doutrina ou pela jurisprudência. Mas há muitas outras questões importantes em termos práticos e interessantíssimas em termos teóricos. Refiro só, das com mais relevância prática já no presente: a dispensa e atenuação especial da pena (art. 22º), as condições da suspensão da execução da pena de prisão e da sua revogação (art. 14º) e a suspensão provisória do processo (art. 43º). São questões com que os tribunais já se confrontam todos os dias e que tudo leva a crer vão aumentar exponencialmente.

Resta-me, a fechar, agradecer o convite para participar nesta acção de formação e deixar a minha disponibilidade para cá voltar se entenderem que valeu a pena.

Muito obrigado.