



RESPONSABILIDADE PENAL TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS COLECTIVAS

A construção conceptual da entidade com personalidade jurídica, mas que é distinta da pessoa singular, é uma edificação muito recente que goza de certas limitações inerentes à realidade palpável, receptível pelos sentidos e aceite pela compreensão.

Naturalmente, e como decorre do artigo 160.º do Código Civil, às pessoas colectivas, ou jurídicas¹, são também aplicáveis as normas civis conferentes de direitos e deveres decorrentes da personalidade jurídica, com as devidas limitações inerentes à invocada artificialidade do conceito.

Por *devidas*, entendem-se todas aquelas que não possam ser exigíveis, fruto da substância física que a pessoa colectiva não tem, na medida em que é o seu substrato organizacional que releva.

Embora disponha de bens próprios, de património ou de activos, que lhe sustentam as fronteiras da sua dita artificial existência, as pessoas colectivas não dispõem, por outro lado, de consciência psíquica individual própria, como as pessoas singulares, motivo suficiente para maiores dúvidas se levantarem ao nível penal, área na qual releva, sobretudo, a censurabilidade do comportamento. Daí que se tenha lentamente criado um conceito de culpa normativa por contraposição à clássica culpa psicológica.

Todavia, embora as normas civis sejam um bom ponto de partida para a temática, e ademais possa, até, haver potencial responsabilidade civil extracontratual da pessoa colectiva em favor do Estado por conduta punível no âmbito tributário, não é esse tipo de responsabilidade que nos cabe analisar².

A responsabilidade penal tributária encerra dificuldades acrescidas, quando se tenta atribuí-la a entidade psiquicamente inconsciente e dita imaterial, porque aquela depende de juízos de censura ao comportamento individualizável que directa e dificilmente podem ser

¹ Terminologia usada em diversos outros países seja por tradução literal para a língua portuguesa, seja no contexto da lusofonia, designadamente no Brasil, mas não tão popular no ordenamento português. Todavia, o termo *jurídica* indicia, logo a partir da nomenclatura, a artificialidade do conceito.

² A lei penal, nos termos do artigo 129.º do Código Penal, remete para a lei civil, designadamente para o instituto da responsabilidade civil extracontratual por danos, designadamente para o artigo 483.º e seguintes do Código Civil. Cf. 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, pp. 421 e 422.

atribuíveis, com plena naturalidade e quase instintivamente, a uma pessoa, considerada como tal para efeitos jurídicos, que não tem, sequer, corporização física, razão e sentimentos, embora tenha substrato material e organizacional próprio e autónomo.

Todavia, este tipo de responsabilidade existe, como veremos. Desde logo, cabe distinguir entre a responsabilidade penal tributária e a mera responsabilidade tributária. O Direito é o meio modelador da sociedade, mas é profundamente evolutivo.

Certo é, que o dito Direito sancionatório nem sempre atribuiu o mesmo tipo de relevância e carência penal à criminalidade económica como atribui hoje, momento histórico que se caracteriza por uma ampla e arreigada eticização das condutas económicas³, designadamente o cumprimento das obrigações fiscais.

Antes, o tema navegava longe da sensibilidade dos intervenientes, seja o legislador, seja o aplicador do direito. Historicamente, a escalada da intervenção económica do Estado cresceu no pós-guerra, tanto como garante de direitos sociais, como de direitos, liberdades e garantias, permitindo-se o Direito uma hiper-inflação do seu racional de intervenção, especialmente no âmbito do Direito Penal Secundário, que cuidamos de observar cada vez mais em acção a cada novo mega-processo ou processo mediático.

Não haverá, aliás, ponto mais significativo desta construção recente do que a dogmática da responsabilização das pessoas colectivas.

Não houve, portanto, outro momento semelhante, nem evolução tão distinta desde o início da década passada, como aquela que se nota da censura criada em torno da lesão a bens jurídicos colectivos económicos, como são os cofres do Estado, que têm uma relação direta com a colectividade e a sua realização a todos os níveis.

Porém, o enlace entre o Direito Penal e o Direito Fiscal requer uma racionalidade⁴, que explique razoavelmente a passagem de um *Kavaliersdelikte*⁵ para um autêntico comportamento antissocial grave e, por isso, merecedor de tutela penal, o que não é automaticamente dizer merecedor de pena privativa de liberdade.

No que tange à responsabilidade penal tributária das pessoas colectivas, essa nomeada justificativa funde-se, necessariamente, com um outro factor: a reconhecida função social daquela associada à necessidade de eficácia da norma.

³ Para uma interessante e completíssima perspectiva da crescente eticização do Direito Penal Económico, designadamente o Direito Penal Fiscal, e sua justificação, v. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal*, in Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Coimbra Editora, 1997.

⁴ Por um lado, uma justificativa que garanta a adaptação do Direito Penal às exigências formais e funcionais da pessoa colectiva, e por outro, uma base de sustento da eficácia e eficiência de uma dogmática de punição a este nível. Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário: Um contributo à reforma do Direito Penal Económico e Social português*, Coimbra Editora, 1984, p. 49.

⁵ Um verdadeiro *delito de cavalheiros*, sem o factor *censo*.

Por um lado, a referida eticização do cumprimento das obrigações fiscais tem por base a crescente consciência do impacto significativo que têm os comportamentos fiscais indevidos, desgastando insistentemente o princípio da igualdade tributária que se quer tão abrangente quanto possível, frustrando a justa distribuição das incumbências fiscais, ónus que passa a recair sobre os demais contribuintes cumpridores, forçados a suportar o balanço deficitário orçamental, deteriorando a estrutura do atual Estado-Social provedor, de cujo sistema fiscal, diz-se, se extraem fins sociais maiores do que a mera arrecadação de receita⁶.

A consciência ética fiscal que se menciona é fruto deste conjunto de elementos que se agrupam na consideração ciente e individual do contribuinte com relativa facilidade, porque são conceitos e realidades tangentes, mas, sobretudo, porque assim dita a efetiva realização da comunidade, apoiada na mão interventiva do Estado assistencialista.

A construção da relevância penal destes bens jurídicos de Direito Penal Fiscal estão profundamente ligados à ideia de intervenção do Estado para satisfação das prestações necessárias ao indivíduo e de conferir eficácia ao Direito neste particular domínio da justiça distributiva.

A questão aprofunda-se: se certa conduta existe, e esquecendo a proibição que se lhe assiste, ela é ética e axiologicamente relevante, ou ética e axiologicamente neutra?

A frustração dos meios para realização dessas prestações é, assim, um verdadeiro ataque a um bem jurídico, que não se pode bastar por incluído no âmbito do Direito Contra-Ordenacional, dada a corrosão dos alicerces colectivos de que são capazes as condutas criminosas das pessoas colectivas com a dimensão e complexidade que assumem hoje, sobretudo no plano financeiro e económico⁷.

Por outro lado, apenas a *mera* eticização das condutas fiscais não chega para justificar a responsabilidade penal tributária das pessoas colectivas.

Àquela, junta-se o acrescido peso económico e, conseqüentemente, o crescente significado social das mesmas⁸, que tem associada uma face de responsabilidade social

⁶ Este entendimento tem início, desde logo, na lei fundamental, que confere sustento aos fins do sistema fiscal, nomeadamente fins distributivos, e aos corolários que regem os impostos, fruto do princípio da igualdade tributária, cfr. artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa. As conseqüências antissociais da evasão fiscal são impostas ao coletivo em conseqüência de uma racionalidade económica egoísta e temerária, designada *Ratio Calculatrix*, quando não esteja associada a criminalização do comportamento. As soluções apresentadas pelo RGIT visam sobretudo retirar das ponderações particulares esse raciocínio oportunístico. Para uma explicação inteligente e informada das causas e conseqüências no âmbito da eticização das condutas fiscais, v. JOÃO COSTA ANDRADE, *A erosão da fundamentação do discurso punitivo em matéria de impostos entre a violência e a barbárie*, RPCC 22, Coimbra Editora, 2012.

⁷ FILIPA VASCONCELOS DE ASSUNÇÃO, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Em Especial a Problemática da Culpa*, n.º 1/2013, Católica Research Centre for the Future of Law, 2013.

⁸ A dimensão social e económica das pessoas colectivas é incompatível com a desresponsabilização, que no presente caso consubstanciaria uma verdadeira carta-branca a comportamentos antissociais, ou seja a

própria, porque são verdadeiros agentes na dinâmica da comunidade, e, claro, um pragmatismo crescente com a disseminação da responsabilidade por vários actores.

A responsabilidade tributária, por sua vez, é a obrigação que surge do incumprimento de obrigação no âmbito de uma relação jurídica tributária, e traduz-se, em última instância, no efetivo pagamento da prestação tributária, mais eventuais montantes devidos pelo atraso.

Não tem, portanto, directamente, a carga punitiva, e sequer, também directamente, um juízo de censura associado. É, portanto, dita puramente obrigacional.

Paralelamente, o Direito Penal comporta uma carga de censurabilidade que não se coaduna com o mero pagamento da prestação tributária, pelo que esse pagamento pode não extinguir o processo criminal, embora hoje, cada vez mais, intervenham figuras de consenso e de diversidade das reacções.

Porém, antes do Regime Geral das Infracções Tributárias (doravante RGIT), o pagamento determinava, efectivamente, essa extinção, sem excepção.

Ou seja, para toda a decisão de cumprimento da prestação tributária concorriam outras possibilidades errantes à qual estava associado um risco mínimo, um racional económico na decisão entre cumprir ou não. E de regularizar, no limite, com juros.

A situação alterou-se radicalmente por obra do RGIT, e ainda que, em abono da verdade, o pagamento da prestação devida possa, em determinadas circunstâncias, levar ao arquivamento ou à suspensão do processo, isentar ou suspender a execução da pena, ou atenuá-la⁹, isso não descaracteriza a actual moldura penal do crimes tributários, porque existe um ataque a um bem jurídico¹⁰ que faz coincidir a dignidade da conduta indevida à materialidade da dignidade das penas, e, por essa razão, o mero pagamento não será suficiente para se cumprir a Justiça, mas antes será necessária a aplicação de pena, ainda que meramente de censura, como a isenção de pena e a admoestação, ou pena não privativa da liberdade, como a multa ou a suspensão da pena de prisão.

Cabe desviar o trajeto desta breve análise de um erro primário que seria considerar como não imputável a pessoa colectiva, fruto, exclusivamente, da sua condição dita etérea, afirmando, por exemplo, que à impossibilidade de a deter, ou condenar a pena de prisão efectiva, seria difícil ou mesmo impossível, por isso, punir com eficácia.

imunidade. Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes, Verbo, p. 116.

⁹ Nos termos preceituados pelo artigo 14.º, n.º 1 e 2, e 22.º, n.º 1 do RGIT.

¹⁰ No caso, por exemplo, do crime de abuso de confiança fiscal, o bem jurídico atacado é a relação de confiança existente entre o sujeito passivo e o Estado, a quem deveria entregar os montantes que não entregou.

O fim das penas não é, contudo, o encarceramento¹¹, portanto as funções de prevenção geral e especial podem, e aliás devem, ser, sempre que possível, satisfeitas por outras vias, designadamente a suspensão da atividade, interdições, proibições, ou mesmo a perda de bens, nos casos mais graves, e a multa nos casos menos graves.

De todo o modo, entendimento que se prenda por isto, não pode ser se não tido por vestido de hipocrisia, uma vez que a tendência, embora prejudique e enfraqueça a autonomia do Direito Penal Fiscal em relação ao Direito Penal Geral, é de não aplicação de penas de prisão neste âmbito¹².

Por outro lado, e adicionalmente, a própria afirmação de que a pessoa colectiva não tem vontade, e portanto incapaz de culpa, é inteiramente discutível¹³.

Porém, admitindo para mero efeito de hipótese, que não se poderia aferir e distinguir uma vontade própria da figura da pessoa colectiva suspeita de crime tributário, também não se concebe como aceitável o entendimento de que ficaria esvaziada de sentido a prevenção geral, porque perante este tipo de entidade não haveria arrependimento e reeducação. Na verdade, não é assim.

Os exemplos de medidas a que as pessoas colectivas podem ser sujeitas representam uma desvantagem grave o suficiente para os fins sociais daquelas, de tal modo que preenchem os fins de prevenção geral e especial das penas.

Senão vejamos: a privação da liberdade é a pena mais gravosa aplicável a uma pessoa singular, precisamente porque recai sobre o núcleo de liberdade individual e o elemento mais fundamental ao sujeito. O mesmo não se pode dizer da pessoa colectiva, cujo núcleo essencial à sua existência é a actividade que exerce.

As penas aplicáveis a este tipo de entidades são adequadas à sua natureza, nos termos dos artigos 90.º-A e seguintes do Código Penal.

Nesta ordem de ideias, a privação do exercício de certo tipo de actividade¹⁴, ou a proibição de comercializar determinado tipo de produtos, seja pelo encerramento de estabelecimento, ou pela proibição da celebração de contratos¹⁵, fundamentais ao nomeado exercício de actividade e prossecução dos fins sociais da entidade, a perda de bens próprios, que se traduzem em pagamentos indemnizatórios, multas, ou cauções, para dar alguns

¹¹ Do artigo 70.º do Código Penal decorre que é preferível a pena alternativa à pena de prisão.

¹² Inclinação que tem vindo a ser vergada pelas decisões dos últimos anos, com atitudes evidentes de ativismo judiciário, no sentido de marcar posição a posição da Justiça face à criminalidade económica.

¹³ Embora seja esse o ponto de mais acedo debate. Na verdade, a responsabilização penal das pessoas colectivas é amplamente aceite no Direito Comparado. Acontece que, no plano da culpa, o caminho se faz por métodos e teorizações distintas. As teorias da culpa variam entre a analogia, a inversão da imputabilidade penal sobre as pessoas colectivas, e o papel organizacional destas, para além do modelo da responsabilidade indirecta, que é o que nos apresenta o ordenamento português.

¹⁴ Artigo 90.º-J do Código Penal.

¹⁵ Artigos 90.º-H e 90.º-L do Código Penal

exemplos, são privação muitas vezes suficiente, porque comparável ao da privação da liberdade de pessoa singular, para que estejam preenchidos os pressupostos de prevenção geral e especial da pena aplicada.

A formação e imputação da culpa é o derradeiro ponto sensível deste tema. A dificuldade em separar a atuação dos gestores e a atuação viva da sociedade adensa-se, porque a realidade societária dita que a avaliação da gestão das sociedades se reja por resultados, independentemente dos meios, mas sempre sem violações da legalidade.

A responsabilidade penal tributária depende, ainda assim, do preenchimento de pressupostos formais e materiais que sustentem a sua acusação. Mas antes, cabe sublinhar, como aliás já se adiantou, que a responsabilidade penal sustenta-se, *ab initio*, na culpa individual e só depois na culpa normativa.

O pregão *societas delinquent non potest* decorre da impossibilidade aparente de imputar culpa a pessoa que não tenha discernimento, capacidade e intencionalidade para formar vontade. Assim acontece no âmbito da criminalização das pessoas singulares, e assim haverá de acontecer no âmbito das pessoas colectivas.

Todavia, a culpa própria da pessoa jurídica não é um artifício não palpável e impossível de aferir, mas antes uma verdadeira identificação entre o interesse da sociedade, a actividade exercida pelos seus dirigentes e a conduta ilícita e culposa, no interesse da empresa, dos membros dos seus órgãos ou dos seus representantes de facto¹⁶.

A coincidência entre a prática representativa e o interesse da colectividade são motivo bastante para atribuir a esta uma autêntica conduta criminal, cuja ponte entre os dois se constrói pelos meios que coloca à disposição e pelo sentido comportamental que adopta no meio em que se insere, em função das vantagens para o interesse próprio que a conduta censurável representa.

Torna-se, por isso, impossível de ignorar, mesmo na sombra do anonimato e imaterialidade da pessoa jurídica, especialmente nas sociedades comerciais em que o véu que separa os titulares das participações e a empresa é opaco, e a entidade assume uma autonomia individual clara.

¹⁶ Este princípio de identificação material entre orientação da sociedade e conduta de representante não existe em todo o Direito Comparado. Nos Estados Unidos da América, a conduta do representante não é a única capaz de responsabilizar a sociedade comercial, podendo ser qualquer outro elemento que dele esteja em numa relação de dependência, num claro abandono da *identificação*, porque só o dirigente representante pode actuar na condução das políticas empresariais da empresa, ocupando posição de liderança que permita, por via indirecta fazer ascender a pessoa colectiva à *discursividade jurídico-penalmente relevante*. Cf. JOSÉ DE FARIA COSTA, *A Responsabilidade Jurídico-Penal da Empresa e dos seus Órgãos (ou uma Reflexão sobre a Alteridade nas Pessoas Colectivas, à Luz do Direito Penal)*, Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 2, Fascículo 4.º, Outubro-Dezembro, 1992.

A relativização da importância da imaterialidade é tanto mais reforçada pelo facto de a responsabilização penal tributária das pessoas colectivas não estar dependente da validade da constituição da pessoa colectiva, ou não fosse o próprio artigo 7.º do RGIT a avançar com o esclarecimento de que o interesse da sociedade se conhece, mesmo no caso das sociedades irregularmente constituídas.

O mero fenómeno grupal e colectivo é suficiente para autonomizar a sua responsabilidade¹⁷. Partindo deste pressuposto, somam-se dois requisitos, sendo que um é formal e outro material, inteiramente necessários à imputação de culpa à pessoa colectiva. O requisito formal torna exigível que a conduta ilícita e culposa tenha sido praticada por órgão ou representante da sociedade.

A leitura do artigo 7.º do RGIT concede-nos isso mesmo, quando afirma que “as pessoas colectivas, sociedades ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo.”

Há, portanto, para além da identificação material, a responsabilização indirecta da pessoa colectiva, por meio daquele que materialmente pratica o acto tipicamente ilícito. Este requisito não é, contudo, suficiente para garantir o cumprimento dos fins das penas e a efectiva responsabilização do errante. O requisito material, por sua vez, é aquele que faz subjazer à conduta o interesse da sociedade e a prática do acto em seu nome.

No fundo, estes dois requisitos são simultaneamente ponto de partida e de chegada do conceito de culpa, ou seja seu fundamento e limite, mesmo se pensada pela via indirecta de responsabilização, conceito que é fundamental para a responsabilização penal tributária das pessoas colectivas, mas cuja teorização não é inteiramente pacífica, fruto das dificuldades que surgem no momento da imputação da mesma a entidade desprovida, por princípio, de consciência autonomizável daqueles que a representam.

Ultrapassadas as duas questões de fundo – a culpa como fundamento e limite e a carência da pena no âmbito no Direito Penal Fiscal a aplicar à pessoa colectiva – estão reunidas as condições para que haja, efectiva e pacificamente, responsabilidade penal tributária das pessoas colectivas.

André Feiteiro

¹⁷ Artigos 7.º, n.º 1 e 2 do RGIT, sendo que esta última norma adianta a cumulatividade da responsabilidade da PC com aquela do representante.