



Eduarda da Conceição Pereira Pinto **A Responsabilidade dita Civil pelas Multas e Coimas no Âmbito do Direito das Infrações Tributárias**

UMinho | 2015

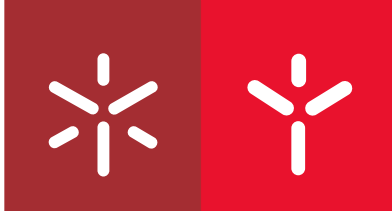


Universidade do Minho
Escola de Direito

Eduarda da Conceição Pereira Pinto

**A Responsabilidade dita Civil pelas Multas
e Coimas no Âmbito do Direito das Infrações
Tributárias**

novembro de 2015



Universidade do Minho
Escola de Direito

Eduarda da Conceição Pereira Pinto

**A Responsabilidade dita Civil pelas Multas
e Coimas no Âmbito do Direito das Infrações
Tributárias**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Fernando Conde Monteiro

DECLARAÇÃO

Nome: Eduarda da Conceição Pereira Pinto

Endereço Eletrónico: duda.p.pinto@hotmail.com

Telefone: 253381164 / 963789342

Número do Cartão de Cidadão: 13906243 2 ZY2

Título da Dissertação: A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias

Orientador: Exmo. Professor Doutor Fernando Conde Monteiro

Ano de conclusão: 2015

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ___/___/___

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

À minha família.

Deixo também aqui um especial agradecimento ao Professor Doutor Fenando Conde Monteiro, meu orientador, pelas sugestões apresentadas, pelas observações sempre muito pertinentes, pela disponibilidade, tempo e paciência despendidos com as leituras e comentários durante todo o trabalho de investigação.

RESUMO

A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias

O presente estudo respeita à autodenominada responsabilidade “civil” por multas e coimas, prevista em termos gerais no artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), e muito particularmente, no seu n.º 1. O objetivo, uma reflexão axiológico-normativa sobre a responsabilidade dita civil pelas multas e coimas, a fim de questionar a constitucionalidade e/ou legalidade da aplicação não só do preceito em geral, mas também daquela norma, em especial.

Para o efeito, numa primeira fase, correspondente à Parte I deste trabalho, iremos começar por expor a figura da infração tributária, desde a sua origem, passando pelo seu conceito e terminando na sua natureza jurídica.

Já num segundo momento, correspondente à Parte II deste trabalho, iremos ocupar-nos da responsabilidade dita civil pelas multas e coimas, começando precisamente com uma componente expositiva relativa ao percurso legal da responsabilidade pelas multas e coimas até ao atual regime da responsabilidade civil pelas multas e coimas. Depois, ainda dentro dos moldes de um texto expositivo, embora acompanhado de uma forte componente crítica, vem a análise ao conteúdo normativo do artigo 8.º do RGIT. Por fim, uma reflexão, de cariz legal e constitucional, sobre a responsabilidade dita civil pelas multas e coimas, à qual acresce um posicionamento sobre a questão primordial da sua natureza jurídica.

ABSTRACT

The called civil responsibility for fines on the ambit the law on tax offenses

This study concerns the called “civil” responsibility for fines, present in general terms in article 8.º of the General Regimen of Tax Offenses (RGIT), and very particularly, in its paragraph 1. The objective, an axiological-normative reflection on the called civil responsibility for fines, in order to question the constitutionality and/or legality of the application, not only of the precept in general, but also that norm, in particular.

For the effect, in a first phase, correspondent to Part I of this work, we will start by exposing the figure of the tax offense, from its origin, through its concept and to its legal nature.

In a second moment, correspondent to Part II of this work, we will deal with the civil responsibility for fines, starting precisely with an expository component concerning the legal route of the responsibility for fines until the current regime for civil responsibility for fines. After, still inside the molds of an expository text, although followed by a strong critique component, comes the analysis to the normative content of article 8.º of the RGIT.

At last, a reflection, of legal and constitutional nature, on the said civil responsibility for fines, to which is added a positioning on the primordial question its legal nature.

ÍNDICE

SIGLAS E ABREVIATURAS.....	xiii
INTRODUÇÃO.....	15

PARTE I

Infração tributária: da sua contextualização histórico-legislativa à sua noção

CAPÍTULO I

DA EVOLUÇÃO HISTÓRICO-LEGISLATIVA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

§ único: da evolução histórico-legislativa da infração tributária: em especial no ordenamento jurídico português	20
--	----

CAPÍTULO II

DA NOÇÃO

1. O conceito de infração tributária.....	36
1.1. O conceito doutrinal: questões terminológicas.....	36
1.1.1. O conceito <i>lato sensu</i>	36

1.1.2. O conceito <i>stricto sensu</i> : o conceito juridicamente adequado <i>secundum legem</i>	41
1.2. O conceito legal: o artigo 2.º, n.º 1, do RGIT.....	44
1.2.1. Elementos da infração tributária: exposição sumária.....	46
1.2.1.1. O conceito geral de ação (ação <i>lato sensu</i>).....	46
1.2.1.1.1. Infrações tributárias comissivas e infrações tributárias omissivas.....	49
1.2.1.2. Os factos típico e ilícito.....	50
1.2.1.2.1. Ilícitude e tipo: determinações conceituais.....	51
1.2.1.2.1.1. Ilícitude.....	51
1.2.1.2.1.2. Tipo (ou tipo legal)	54
1.2.1.3. O facto culposo.....	59
1.2.1.3.1. Culpa e imputabilidade.....	60
1.2.1.3.2. Culpa e seu substrato: a voluntariedade da ação (dolo e negligência).....	64
1.2.1.4. A punibilidade por lei tributária anterior.....	66
1.2.1.4.1. Punibilidade e <i>nulla poena sine lege proevia</i>	67
2. A infração tributária no Direito comparado: a experiência espanhola (breve referência).....	69
3. Espécies de infrações tributárias.....	72
3.1. Questões prévias.....	72
3.1.1. A fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social.....	72
3.1.2. O bem jurídico protegido (em especial pelos crimes tributários).....	77

3.2.	Crimes e contra-ordenações tributárias.....	82
3.2.1.	Os crimes tributários: enquadramento geral.....	82
3.2.1.1.	Em especial: as penas aplicáveis aos crimes tributários.....	84
3.2.1.1.1.	Sanção principal: as penas de multa e prisão.....	85
3.2.1.1.2.	Sanções acessórias.....	88
3.2.2.	As contra-ordenações tributárias: enquadramento geral.....	89
3.2.2.1.	Em especial: as sanções aplicáveis às contra-ordenações tributárias.....	90
3.2.2.1.1.	Sanção principal: a coima.....	90
3.2.2.1.2.	Sanções acessórias.....	92
4.	Natureza jurídica da infração tributária.....	93
4.1.	Teoria administrativista.....	94
4.2.	Teoria penalista.....	95
4.3.	Teoria autonomista.....	97
4.4.	Teoria pluralista.....	98
4.5.	Teoria dualista.....	99
5.	Posição adotada.....	100

PARTE II

A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias

§ único: sequência	103
--------------------------	-----

CAPÍTULO I
DO QUADRO LEGAL

1. Da evolução do regime da responsabilidade dos administradores, gerentes e responsáveis técnicos no ordenamento jurídico português: em especial a responsabilidade por multas e coimas.....	104
1.1. Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929.....	106
1.2. Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963 – Código de Processo das Contribuições e Impostos.....	115
1.3. Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.....	121
1.4. Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril – CPT.....	124
1.5. Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro – Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (alterado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro) e Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro – Lei Geral Tributária.....	127
1.6. Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho – Regime Geral das Infrações Tributárias.....	133

CAPÍTULO II
**A RESPONSABILIDADE CIVIL PELAS MULTAS E
COIMAS**

1. Introdução	136
---------------------	-----

2. A responsabilidade civil pelas multas e coimas: análise do atual regime legal	137
2.1. O n.º 1 do artigo 8.º do RGIT: aspetos gerais e específicos	137
2.1.1. Os gerentes de facto e os gerentes de direito: os termos da responsabilização e respetivos conceitos	138
2.1.1.1. O gerente “na sombra” ou oculto (<i>shadow manager</i>)	146
2.1.2. O conceito “outras pessoas” e o segmento “sociedades irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas”	147
2.2. A responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas: o panorama do artigo 8.º do RGIT em geral – enunciação de algumas questões fundamentais	150
2.2.1. Preliminares	150
2.2.2. O n.º 2 do artigo 8.º do RGIT – alusão ao n.º 8	154
2.2.3. O n.º 3 do artigo 8.º do RGIT	159
2.2.4. O n.º 4 do artigo 8.º do RGIT - articulação com os n.ºs 5 e 6	163
2.2.5. O (entretanto) revogado n.º 7 do artigo 8.º do RGIT	164
2.3. Em especial: as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT	168
2.3.1. Primeiro: a alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.....	168
2.3.2. Segundo: a alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.....	171

CAPÍTULO III

A DIALÉTICA ENTRE O QUADRO LEGAL E PROBLEMA: UMA RESPONSABILIDADE CIVIL (?) [OU PENAL / CONTRA-ORDENACIONAL (?)]

1. A interpretação jurisprudencial: a jurisprudência do STA e do TC com relação à *vexata questio* da natureza da responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas estatuída no artigo 8.º do RGIT – termos e desenvolvimentos da querela173
2. A dialética entre o quadro legal e o problema: o retorno crítico à responsabilidade dita civil pelas multas e coimas178
 - 2.1. A questão da (pretensa) natureza civil: o desfalecimento da tese da “expressão pecuniária do dano”180
 - 2.2. A dúvida sobre a aplicação do princípio da intransmissibilidade das penas ao ilícito de mera ordenação social184
 - 2.3. O *modus operandi* do mecanismo da reversão da execução fiscal como meio de efetivar a responsabilidade do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT: a inevitável transmissão da responsabilidade penal e contra-ordenacional185
 - 2.3.1. A violação (ou não) dos direitos de audiência e de defesa.....188
3. Uma responsabilidade (?) [ou penal/contra-ordenacional (?)] : A opção por uma norma fraudulentamente constitucional191

CONCLUSÕES.....	195
BIBLIOGRAFIA.....	209
RECURSOS ELETRÔNICOS.....	222
JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA.....	223

SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. / Ac. s.	Acórdão / Acórdãos
AT	Administração Tributária
ADSTA	Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo
Al. / Als.	Alínea / Alíneas
Apud	“em”, “citado por”, “segundo” ou “conforme”
Cf.	Conferir
CC	Código Civil
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CCom	Código Comercial
CRCom	Código do Registo Comercial
CPT	Código de Processo Tributário
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CP	Código Penal
CPCI	Código do Processo das Contribuições e Impostos
CPP	Código do Processo Penal
CPPT	Código do Processo e do Procedimento Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DR	Diário da República
Etc.	“e outras coisas mais”
Ex. vi.	“por força de (o)”
Et. al.	“e outros”
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Idem	“o mesmo”
Ibidem	“no mesmo lugar”
LGT	Lei Geral Tributária

n.º / n.ºs	Número / Números
Op. cit.	“A obra citada”
Pág. / Págs.	Página / Páginas
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RGIMOS	Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social
RJIFA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
sic	“Assim, tal e qual”
ss.	Seguintes
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TOC / TOC’s	Técnico Oficial de Contas / Técnicos Oficiais de Contas
Vol.	Volume
v.g.	Por exemplo

INTRODUÇÃO

O tema eleito para estudo nesta dissertação – *A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias* – pese embora a abundante doutrina e jurisprudência que sobre ele se têm pronunciado, constitui um desafio particularmente interessante. Por um lado, pelo compromisso de uma investigação profunda sobre uma figura jurídica de carácter *sui generis* privilegiado, como seja, a infração tributária ⁽¹⁾; por outro

⁽¹⁾ Dizemos “infração tributária” e não “infração fiscal” essencialmente por duas ordens de razões. Em primeiro lugar, por via do objeto do nosso trabalho vir modelado em função do direito das infrações tributárias; em segundo lugar, por via do âmbito objetivo da infração tributária ser reconhecidamente mais alargado do que o âmbito objetivo da infração fiscal, porquanto a infração tributária é o *género*; a infração fiscal a *espécie*. Concretizando um pouco mais, a infração fiscal só abrange os crimes e as contra-ordenações relativas a impostos, incluindo os aduaneiros e os especiais. Pelo contrário, a infração tributária, além dos crimes e das contra-ordenações fiscais, abrange também os crimes e as contra-ordenações que envolvam outros tributos que não os impostos, a saber, taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à Administração Tributária (AT) (incluindo os direitos aduaneiros e os direitos niveladores agrícolas) ou à Administração da Segurança Social – artigo 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 11.º, al. a), do RGIT – não fosse o tributo, de acordo com JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 12, “*toda a prestação coactiva com finalidades financeiras*” (itálico no original). No entanto, neste trabalho, não obstante preferirmos a expressão “infração tributária” a “infração fiscal”, não será incomum encontrarmos os adjetivos *fiscal* e *tributário* (a) usados indistintamente, dada a comodidade e facilidade estilística que o uso frequente desta sinonímia geralmente proporciona. De facto, como nota ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1993, pág. 19, “[t]ende, no entanto, a prevalecer, senão no plano exigente dos conceitos, pelo menos no da linguagem e expressão correntes dos autores e até dos próprios textos legais (em que até há bem pouco tempo era apenas usado o termo fiscal, embora, por vezes, com amplitude excessiva, de modo a abranger também as taxas e outros rendimentos), a equiparação significativa e o emprego indistinto dos adjectivos fiscal e tributário”. O mesmo já não acontecerá com os termos *imposto* e *tributo*. Não que esta separação terminológica tenha implicações diretas no objeto do nosso estudo, mas antes, porque em algumas situações concretas, é precisamente ao imposto que nos vamos querer referir. Sobre o conceito de imposto, vejam-se, por todos, VÍTOR ANTÓNIO DUARTE FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – Introdução ao Estudo da Realidade Tributária: Teoria Geral do Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, págs. 197-205; e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, págs. 11-20. Referir apenas que estes autores caracterizam o imposto como uma prestação coativa *unilateral*, posição da qual discordamos. Preferimos, pois, aderir à tese defendida por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA nas aulas ministradas no Curso de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, na Universidade do Minho, porquanto caracteriza o imposto como uma prestação coativa *bilateral* não sinalagmática. Bilateral porque desenvolvida entre dois ou mais sujeitos, *com direitos e deveres recíprocos*; não sinalagmática porque não há, por parte de quem o recebe, o dever de uma contraprestação específica a favor daquele sujeito em concreto, mas antes o dever de uma contraprestação geral, direcionada à coletividade. Caso contrário, isto é, a admitir-se o carácter unilateral do imposto, estar-se-ia a legitimar o Estado a receber a receita proveniente dos impostos e a “metê-la

lado, pela possibilidade de uma análise tão atenta quanto minuciosa sobre todo o conteúdo normativo do artigo 8.º do RGIT, preceito que regula a dita responsabilidade civil e, bem assim, pela possibilidade de indagar, conhecer e mostrar os problemas constitucionais e/ou legais levantados (a levantar) por (em) cada uma das suas normas ⁽²⁾.

Em geral, o debate em torno do artigo 8.º do RGIT tem estado centrado, tanto quanto é por nós conhecido, na sua natureza jurídica, com particular enfoque no conteúdo normativo do seu n.º 1. Uma natureza civil? [ou penal e/ou contra-ordenacional (?)]. É então esta a questão fundamental, ponto axial de toda a discórdia não só doutrinal mas também jurisprudencial, não estivesse aquela norma do artigo 8.º do RGIT a estatuir, sem mais, uma responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores pelas multas e/ou coimas aplicadas às pessoas coletivas onde exerçam ou já tenham exercido funções. Naturalmente que ao ser feita esta interpretação literal – porque é isso mesmo que o conteúdo da norma sugere – somos confrontados com uma norma materialmente inconstitucional, porquanto permite a transmissão de uma consequência jurídico-penal e/ou contra-ordenacional, naquela que é uma violação frontal ao princípio da intransmissibilidade das penas (e das coimas (?)), corolário do princípio da pessoalidade – artigo 30.º, n.º 3, da CRP.

Porém, esta questão constitui apenas um de tantos outros problemas constitucionais e (também) legais que este artigo 8.º do RGIT levanta e que uma indagação profunda, como a que nos propomos fazer, permitirá revelar. E é este o mote que suportará todo o nosso trabalho, cuja configuração surge essencialmente dominada por preocupações de sistematização do tema eleito,

ao bolso”, sem qualquer obrigação de prover à satisfação das necessidades coletivas, nomeadamente, através da produção de bens públicos. E não é isto o que acontece com o nosso sistema fiscal – artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Sobre este assunto, veja-se, por todos, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2011, págs. 19-46 e, em especial, *op. cit.*, págs. 19-28.

⁽²⁾ Com este trabalho procuramos estabelecer, assim, um marco delimitativo na forma como esta matéria tem vindo a ser sucessivamente tratada, de forma visivelmente fragmentária, sempre reduzida a breves e concisas referências em manuais de carácter geral e a sucintas, embora sempre valiosas, contribuições resultantes de comentários a polémicas decisões jurisprudenciais, que, no entanto, com o devido respeito pelo seu valor académico e científico, falham em proporcionar um alcance mais alargado sobre o tema em apreço.

Entretanto, ao tempo da redação desta dissertação, foi publicado um outro estudo sobre este assunto, da autoria de FERNANDO CONDE MONTEIRO, “O artigo 8.º do RGIT: reflexões axiológico-normativas”, *in* Glória Teixeira (diretora), *IV Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2014, págs. 121-135.

mediante a sua ordenação e redução a categorias lógicas. Tendo por referência o título deste trabalho, pretende-se decompô-lo, dividindo-o em duas temáticas, de forma a dar visibilidade aos seus traços caracterizadores.

Em termos de estrutura, o presente trabalho encontra-se dividido em duas partes: a Parte I, com dois Capítulos, onde a vertente expositiva é quem domina; as Parte II, com três Capítulos, sendo o primeiro mais narrativo e os dois últimos, apesar de igualmente acompanhados de uma vertente expositiva, encontrar-se-ão mais próximos do molde de um texto crítico-refletivo.

A Parte I do nosso trabalho, no conjunto, constitui o que chamamos de uma “viagem pela infração tributária”, enquanto representação metafórica do título desta primeira Parte: *Infração Tributária: da sua contextualização histórico-legislativa à sua noção*.

O ponto de partida é marcado no Capítulo I, com o título, *Da evolução histórico-legislativa da infração tributária*, a que se segue o parágrafo único, *da evolução histórico-legislativa da infração tributária: em especial no ordenamento jurídico português*, onde é efetuada uma regressão aos primórdios conhecidos e documentados da infração tributária até ao regime atualmente em vigor. Segue-se o Capítulo II, intitulado, *Da noção*. Aqui será explorada a noção de infração tributária, desde a noção doutrinal até à noção legal. Com relação a esta noção legal, será feita a sua decomposição analítica, com destaque para todos os seus elementos constitutivos perfilados no n.º 1 do artigo 2.º do RGIT. Depois, uma breve referência à infração tributária no direito comparado. Para este efeito, será o ordenamento jurídico espanhol o eleito. Seguem-se as espécies de infrações tributárias, como sejam, os crimes e as contra-ordenações. Porém, imediatamente antes, a fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social e a alusão ao bem jurídico protegido. Por fim, o ponto de chegada, textualmente materializado nas cinco teorias sobre a natureza jurídica da infração tributária e na respetiva tomada de posição.

Terminada a Parte I, ingressamos na Parte II, à qual emprestamos o título deste trabalho: *A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias*.

Aqui, o Capítulo I, intitulado, *Do quadro legal*, tem como propósito explorar os diferentes regimes jurídicos sobre a responsabilidade pelas multas

e coimas existentes até a entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, bem como o levantamento das questões controversas já suscitadas a propósito de cada um desses regimes. Terminada esta investigação, abrimos um Capítulo II, intitulado, *A responsabilidade civil pelas multas e coimas*, onde é efetuada uma análise pormenorizada ao n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, com exceção das questões de constitucionalidade e de legalidade relacionadas com a natureza da norma, que apenas ficam subtilmente enunciadas, e, ainda, a reflexão axiológico-normativa sobre os demais números do preceito.

Para concluir, o Capítulo III, intitulado, *A dialética entre o quadro legal e problema: uma responsabilidade civil (?) [ou penal / contra-ordenacional (?)]*, que bem pode ser considerado um prolongamento do Capítulo anterior, já que se encontra reservado para o fecho das questões de constitucionalidade e de legalidade que haviam sido enunciadas e ficado em aberto relativamente ao n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. Assim, começa-se, em primeiro lugar, por uma sinopse geral das posições defendidas pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) e pelo Tribunal Constitucional (TC) com relação à questão que titula este Capítulo. Depois, parte-se para uma apreciação crítico-refletiva dos argumentos que, até então, têm sustentado a natureza civil da responsabilidade subsidiária prevista no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT e, bem assim, a sua constitucionalidade e legalidade. Por fim, um posicionamento: *Uma responsabilidade civil (?) [ou penal/contra-ordenacional (?)]*: *A opção por uma norma fraudulentamente constitucional.*

PARTE I

**Infração tributária: da sua contextualização histórico-legislativa à sua
noção**

CAPÍTULO I

DA EVOLUÇÃO HISTÓRICO-LEGISLATIVA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

§ único: da evolução histórico-legislativa da infração tributária: em especial no ordenamento jurídico português

A infração tributária, enquanto categoria (*relativamente*) autónoma face às correspondentes infrações do direito penal comum, nasce, no nosso ordenamento, a partir do século XIX, com a publicação no *Diário do Governo*, n.º 295, da Lei n.º 12, de 12 de Dezembro de 1844, e dura até aos nossos dias não obstante o caminho tortuoso por que passou ⁽³⁻⁴⁾.

⁽³⁾ Embora a história da infração tributária – tal como a narramos – conheça as suas origens no século XIX, a verdade é que já no século XVIII o tema era objeto de atenção por parte de alguma doutrina da época. A este propósito, veja-se, ANTÓNIO TELLES LEITÃO DE LIMA, *Commentaria ad Articulos Gabellarum ad Regimen Incapitationum Gabellarum Regni*, Lisboa, 1759, tradução do latim de Miguel Pinto de Meneses, “Comentários aos artigos das sisas do Reino de Portugal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 99, 1967, pág. 186, onde se pode ler que “[q]uem não paga a sisa devida comete furto” (itálico nosso).

⁽⁴⁾ Dizemos “relativamente autónoma” precisamente por essa autonomia não se mostrar *absoluta*, já que, não obstante o tratamento especial a que as infrações tributárias ficaram submetidas, por razões de política criminal, desde o século XIX até à atualidade, sempre comungaram, senão da generalidade das normas gerais do direito penal comum, pelo menos dos seus princípios substantivos. Neste sentido, veja-se, também, MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário: em particular os paradigmáticos casos das facturas falsas*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, págs. 82 e 83.

Bem entendido, é-lhe então reconhecido o título de “marco fundamental da afirmação do princípio da especialidade das sanções fiscais” ⁽⁵⁾. Isto porque no domínio das Ordenações do Reino – ao que parece – a punição das condutas violadoras de disposições relativas a matéria tributária não se encontrava *qualitativamente* autonomizada face à punição das correspondentes infrações do direito comum, já que, em ambos os casos, a pena prescrita era a pena corporal de degredo ⁽⁶⁾, cenário este que começara a modificar, *de jure constituendo*, com a lei de 1844.

Com efeito, não obstante essa lei ter por objeto, ao tempo, a criação de um imposto sobre a transmissão da propriedade – por título de doação, nomeação, legado, sucessão testamentária, ou legítima, universal ou singular, ou por qualquer outro título gratuito – também veio estabelecer, nos artigos 18.º a 20.º, as sanções a aplicar aos comportamentos que têm como escopo prejudicar os interesses da Fazenda Nacional ⁽⁷⁾. O artigo 19.º refere-se expressamente à *simulação* cometida *em prejuízo dessa mesma Fazenda Nacional, cominada com pena de multa*. Segundo EDUARDO CORREIA, ao criar tais multas, “o legislador de 1844 teria tido a intenção de substituir por elas as penas previstas nas Ordenações (pena corporal e degredo), para a simulação quando fiscal. Mas, por isso mesmo, em tal caso, não deveriam cumular-se a punição da lei comum e as multas previstas na lei de 1844: a aplicação destas excluía aquela” ⁽⁸⁾.

⁽⁵⁾ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 51.

⁽⁶⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Os Crimes Essencialmente Fiscais como Crimes Especiais Sui Generis Privilegiados”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 376, 1994, pág. 31.

⁽⁷⁾ Nos termos do artigo 18.º da lei em questão, quem defraudar a Fazenda Nacional, com dolo e má-fé, mediante a sonegação de bens em inventário judicial ou particular, perderá para a mesma Fazenda metade da parte que lhe couber nos bens que sonegar; e se neles não tiver qualquer parte, “sofrerá uma multa” equivalente à metade do valor dos bens sonegados. O artigo 19.º além de impor, a título principal, a nulidade de todos os contratos simulados em fraude dessa lei e inerente produção de nenhum efeito, estabelece igualmente que uma vez celebrado o contrato simulado, a metade dos bens transmitidos ficará a pertencer à Fazenda Nacional, além dos contraentes, individualmente considerados, “sofrerem uma multa” igual ao dobro do imposto devido pela transmissão. Já o artigo 20.º prescreve a admissão de denúncias pela forma estabelecida, ao tempo, no artigo 355.º da Novíssima Reforma Judiciária, contra aqueles que sonegarem bens ou celebrarem contratos simulados para defraudar a Fazenda Nacional, e quando julgadas procedentes e provadas, reverterá a favor dos denunciantes metade de todas as “multas” ou penas pecuniárias cominadas por essa lei, ficando a outra metade a pertencer à Fazenda Nacional.

Desde então, foram vários os diplomas legais que passaram a acolher esta solução legislativa, prescrevendo penas não corporais, com destaque para as penas de multa e de confisco, nos casos de simulação de contrato ou de valor dirigida exclusivamente a prejudicar os interesses do Estado na sua veste fiscal ⁽⁹⁾.

Num plano distinto à especialidade das sanções fiscais, embora com inelutáveis pontos de ligação, está o problema da natureza jurídica reconhecida às ditas infrações. Se atualmente a natureza dualista – administrativa (*rectius*:

⁽⁸⁾ Cf. EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S. T. J.”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 18. De facto, não restam dúvidas de que o espírito legislativo, ao tempo, era o de afastar a aplicação da punição da lei comum das infrações cometidas contra a Fazenda Nacional. Com efeito, no Diário da Câmara dos Senhores Deputados, Sessão de 2 de Junho de 1843, págs. 26 e 27, relativa à discussão da proposta de lei de 12-12-1844, pode ler-se que “[a] Comissão [teve] em vista as penas que a Lei do Reino impõe em taes casos, e se não se conformou aqui com a mesma Lei, foi sómente para a modificar, porque, apesar da qualificada circunstancia do danno á Fazenda Publica, que as Leis Peneas fiscaes sempre atenderam, modificou as penas da Ordenação do Reino, não admittindo a pena corporal de degredo, que allí se acha tambem determinada” [sic] (interpolação e itálico nossos, texto disponível na página oficial da Assembleia da República, www.parlamento.pt [11.03.2015]).

⁽⁹⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Os Crimes Essencialmente...”, *op. cit.*, pág. 31. O Autor dá como alguns exemplos (*idem*), a Lei de 30 de Junho de 1860, o Decreto de 12 de Outubro de 1860, a Lei de 18 de Maio de 1880 e o Regulamento da Contribuição de Registo de 1899. Importa referir que o artigo 112.º deste Regulamento ao prever que a pena aplicável à simulação de valor seria imposta em ação civil intentada pelos agentes do Ministério Público e “independentemente da acção criminal, que por ventura caiba nos termos da lei penal comum”, levava o intérprete legislativo a considerar que os simuladores, além da pena fiscal (multa fiscal e confisco), ficariam ainda sujeitos às penas comuns, nomeadamente, à pena de prisão de um a dois anos e à multa criminal no valor de réis 50\$000 a réis 300\$000, estas últimas nos termos do artigo 455.º do Código Penal (CP) de 1886. Esta orientação de punição cumulativa foi defendida, segundo NUNO DE SÁ GOMES (*op. cit.*, pág. 32), por ASSIS TEIXEIRA, *Colecção de Legislação Fiscal*, tomo 2, pág. 208, em comentário a estas normas. Em sentido oposto pronunciou-se EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, pág. 18, seguindo de perto J. BELEZA DOS SANTOS, *A Simulação em Direito Civil*, vol. II, *Acção-Prova-Simulação Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1921, págs. 246-249. Para aquele autor (*op. cit.*, pág. 18), “tal ressalva [não] poderia ter querido violar a consunção da protecção dos interesses da Fazenda Nacional previstos na lei comum – portanto o artigo 455.º do Código Penal – pela punição especial resultante da lei fiscal (o que claramente ofenderia o princípio *ne bis in idem*), mas tão só excluir da absorção o caso em que um tempo se ofendiam, com a simulação fiscal, interesses de terceiros: estes, efectivamente, não podiam consumir-se pela aplicação da multa fiscal. A protecção de tais interesses seria, pois, a explicação da ressalva. Aliás, argumentava-se, a fórmula hipotética empregada no Regulamento de 1899 - «acção criminal que *porventura* no caso couber, nos termos da lei comum» - revela que o legislador admitia que não tivesse *sempre* lugar esta acção criminal” [sic] (interpolação nossa, itálico e aspas no original). Diante deste considerando do autor, parece que a formulação dos tipos penais fiscais correspondentes a tipos penais comuns afastava a aplicação destes últimos, quando o facto ilícito fosse cometido com uma finalidade exclusivamente fiscal, em obediência ao princípio substantivo do *ne bis in idem*. A *contrario sensu*, se além dos interesses fiscais fossem violados outros interesses, de terceiros, o referido princípio já não teria aplicação, havendo neste caso cumulação de penas, comum e fiscal. Portanto, podia-se concluir, com segurança, que a ressalva “da acção criminal, que por ventura caiba nos termos da lei penal comum” só teria aplicação se com a mesma infração fossem simultaneamente ofendidos interesses fiscais e não fiscais.

contra-ordenacional) e penal – da infração tributária é unanimemente aceite pelo nosso direito constituído ⁽¹⁰⁾, importa dizer que nem sempre assim o foi. Com efeito, de acordo com os ensinamentos de NUNO DE SÁ GOMES a este respeito, só a partir do século XIX é que se começaram a autonomizar, no nosso ordenamento jurídico, infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras de natureza administrativa, por um lado, e de natureza penal, por outro lado, sendo estas últimas punidas, maioritariamente, com penas de prisão e de degredo, aplicadas pelos tribunais, de acordo com o processo penal, e as administrativas com penas patrimoniais aplicadas pelas próprias autoridades administrativas ⁽¹¹⁾.

Todavia, a discussão teórica sobre a natureza jurídica da infração tributária ainda tinha um longo percurso pela frente, mantendo-se viva não só durante a segunda metade do século XIX, mas também ao longo de grande parte do século XX.

No nosso ordenamento, as infrações tributárias aduaneiras, nomeadamente, o contrabando e o descaminho, começaram por ser tipificadas no CP de 16 de Setembro de 1886, nos artigos 279.º e 280.º, respetivamente ⁽¹²⁾. Todavia, o artigo 281.º conduzia o tratamento destes crimes fiscais para a legislação especial aduaneira ⁽¹³⁻¹⁴⁾ – o Contencioso Aduaneiro – aprovada

⁽¹⁰⁾ Sobre a natureza jurídica da infração tributária e teorias confrontadas, veja-se, *infra*, ponto 4 e respetivos subpontos, do Capítulo II desta nossa Parte I.

⁽¹¹⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição (revista e actualizada), Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000, pág. 83.

A referida autonomização só teve lugar a partir do século XIX, pois, como nota o autor (*idem*), até à época do liberalismo, incluindo a fase do Estado de Polícia iluminista, e, particularmente, até à Revolução Francesa de 1789, a falta de separação de poderes do Estado e as deficientes garantias penais e processuais penais dos contribuintes nunca permitiram proceder com precisão à distinção entre infrações administrativas e penais.

⁽¹²⁾ Artigo 279.º: Contrabando é a importação ou a exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída seja absolutamente proibida.

Artigo 280.º: Descaminho é todo e qualquer ato fraudulento, que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo das mercadorias.

⁽¹³⁾ Artigo 281.º: Sobre a matéria desta secção observar-se-ão as disposições das leis especiais.

⁽¹⁴⁾ Segundo SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, pág. 53, em especial, nota de rodapé n.º 84, o projeto do CP português de 1861 estabelecia uma outra solução legislativa. De acordo com a autora, os crimes de descaminho e contrabando – previstos na Secção I do primeiro Capítulo desse projeto, sob a epígrafe, **Contra a Fazenda Pública**, Título VII (Contra os interesses materiais da sociedade) – eram punidos, respetivamente, com pena de multa do dobro ao quadruplo da importância de imposto devido (artigo 454.º) e com multa do dobro ao triplo do valor dos objetos importados ou exportados, sendo ainda as mercadorias ou objetos apreendidos

quase uma década depois pelo Decreto n.º 2, de 27 de Setembro de 1894 ⁽¹⁵⁾, onde o seu artigo 6.º mandava punir o contrabando cometido ou em começo de execução com a pena de perdimento da mercadoria objeto do contrabando e, ainda, com uma pena de multa até réis 1000\$000. O crime de descaminho, por sua vez, era punido, de acordo com o artigo 8.º do mesmo Decreto, com multa correspondente ao quántuplo dos direitos ou impostos, que deveriam pagar as mercadorias objeto do descaminho e em certos casos, considerados mais graves, era mesmo prevista a aplicação de pena de prisão até um ano ⁽¹⁶⁾.

Volvido quase meio século sobre o Contencioso Aduaneiro, o carácter obsoleto de toda a disciplina jurídica relativa às infrações fiscais aduaneiras tornou urgente a sua atualização, o que viria a acontecer com a publicação do Decreto-Lei n.º 31 664, de 22 de Novembro de 1941 ⁽¹⁷⁾, que aprovou o *novo* Contencioso Aduaneiro. Este diploma foi de suma importância, tendo como propósito, revelado no próprio relatório, a “nítida separação entre responsabilidades fiscais de natureza criminal e civil [procurando-se] determiná-las com clareza, de forma a resolver as dificuldades graves e numerosas de matéria tam complexa” [sic].

Dando cumprimento à realização deste objetivo, o legislador, no artigo 1.º deste Decreto-Lei, começou por definir a infração tributária como todo o facto ilícito declarado punível por lei ou regulamento fiscal. Logo de seguida, no artigo 2.º, procedeu à sua classificação legal, em *delitos* e *transgressões* fiscais.

Por conseguinte, no Capítulo I, intitulado, “das infrações fiscais em geral”, surgem as normas disciplinadoras da responsabilidade fiscal de

considerados perdidos e o seu produto dividido em duas partes: uma delas seria para um estabelecimento de beneficência da comarca onde se verificasse a tomada e a outra parte ficaria para os apreensores (artigo 455.º).

⁽¹⁵⁾ Cf. *Collecção Oficial da Legislação Portuguesa*, ano de 1894, Lisboa, Imprensa Nacional, 1895, pág. 851.

⁽¹⁶⁾ Acerca da interpretação de algumas normas deste Decreto e sobre a aplicação das sanções aí previstas às sociedades comerciais, veja-se, J. BELEZA DOS SANTOS, “Algumas Questões sobre o Crime de Descaminho”, *in Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 69, n.ºs 2567, 2568, 2569, (1936), págs. 97-99; 113-116; 129-131, respetivamente.

⁽¹⁷⁾ Tanto assim é que o próprio preâmbulo deste Decreto-Lei, publicado no *DR*, I Série, n.º 273, de 22 de Novembro de 1941, págs. 1032-1056, é claro ao relatar que “[a]s leis só devem viver a vida dos princípios que as inspiram e das condições que determinaram o seu aparecimento. Quando não satisfazem as necessidades sociais que eram chamadas a satisfazer, quando já não regulam pela melhor forma as relações que vieram regular, impõe-se a sua substituição. Assim, o presente diploma traz, em muitos pontos, matéria nova, não por simples preocupação de novidade, mas porque surgiram necessidades novas a que é preciso dar satisfação, ou nas disposições velhas o tempo mostrou defeitos que se impõe corrigir” (itálico nosso).

natureza penal (artigo 12.º e ss.), onde se pune o delito frustrado e a tentativa com as penas do delito consumado (artigo 12.º); onde se aplicam aos cúmplices e encobridores as penas aplicadas aos autores (artigo 13.º); onde se acresce à pena de multa a pena de prisão até um ano, no caso de se verificarem determinadas circunstâncias agravantes (artigo 17.º) ⁽¹⁸⁾.

No Capítulo II – relativo às infrações fiscais em especial – aparecem tipificados e regulados os delitos de contrabando (artigo 35.º e ss.), descaminho (artigo 41.º e ss.), fraude às garantias fiscais (artigo 46.º e ss.), e oposição a verificações ou a exames (artigo 49.º), estando a figura da transgressão e as regras a ela aplicáveis definidas nos artigos 50.º e ss. ⁽¹⁹⁾. Nos artigos 52.º e ss., vêm reguladas as regras relativas ao processo fiscal aduaneiro.

Diante deste quadro legal, aqui levemente apresentado, mostra-se inequívoco que o Decreto-Lei em questão procurou cumprir com aquilo a que se propusera, marcando, assim, uma das mais importantes fases da evolução da infração tributária, na medida em que permitiu uma aproximação, ainda que ligeira, aos princípios do direito penal e à teoria geral da infração criminal ⁽²⁰⁾.

Com relação às infrações tributárias não aduaneiras, têm destaque dois diplomas que contribuíram, de forma efusiva, para a discórdia semeada após a grande Reforma Fiscal operada entre 1958/64. São eles o Decreto-Lei n.º 27 153, de 31 de Outubro de 1936, e o Decreto-Lei n.º 28 221, de 24 de Novembro de 1937. O artigo 10.º do primeiro destes diplomas estabelecia que pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita seria aplicada aos administradores, diretores, gerentes e membros do conselho fiscal a multa de 5 a 100 contos, além de serem considerados, para efeitos criminais, como

⁽¹⁸⁾ Essas circunstâncias agravantes, nos termos do artigo 15.º, consistiam nas seguintes condutas: 1) a infração ser cometida à mão armada; 2) a infração ser cometida com alteração, viciação ou falsificação dos bilhetes de despacho ou de quaisquer documentos aduaneiros ou outros apresentados às alfândegas; 3) a infração ser cometida com corrupção de qualquer empregado do Estado; e 4) a infração ser cometida por associação organizada para a prática de infrações fiscais.

⁽¹⁹⁾ *Transgressão*, nos termos do artigo 50.º, era toda a ação ou omissão que, não constituindo delito, fosse contrária às leis ou regulamentos fiscais. Ou seja, face a esta legislação aduaneira, a transgressão era encontrada por referência a um critério puramente residual: toda a ação que não fosse delito (ou crime) e violasse normas fiscais era considerada, sem mais, uma transgressão à lei fiscal.

⁽²⁰⁾ Cf. neste sentido, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Direito Fiscal*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1982, pág. 11.

autores do crime de burla, punível com a pena do artigo 421.º, n.º 4, do CP, nomeadamente, com pena maior de prisão de dois a oito anos. Esta incriminação viria a ser recebida um ano mais tarde pelo artigo 4.º do Decreto n.º 28 221. Assim, depois do artigo 3.º deste último Decreto vir estabelecer que todo o comerciante ou industrial deve, para efeitos fiscais, arquivar os livros da sua escrituração e documentos comprovativos das operações registadas por um espaço de cinco anos, o artigo 4.º era peremptório ao punir o incumprimento desse dever com a pena do artigo 10.º do Decreto 27 153.

Estes diplomas, publicados no apogeu do Estado Novo, porque sancionavam determinadas condutas violadoras das normas tributárias com recurso às sanções próprias do direito penal comum, vieram instituir uma verdadeira incriminação daqueles ilícitos tributários. Noutros termos, era a própria lei penal tributária a recorrer às penas do direito comum para fazer valer os interesses do Estado na sua veste fiscal o que, segundo EDUARDO CORREIA, “contraria[va] toda a evolução do direito penal fiscal” (21), precisamente no sentido da especialidade.

Esta equiparação da fraude fiscal ao crime de burla e a sua conseqüente punição com pesadas penas de prisão foi motivo, após a Reforma Fiscal de 1958/64, de uma forte discussão sobre a aplicação destas normas entre os tribunais comuns e a (maioria da) doutrina fiscal e penal fiscal, apoiada pela própria AT e pelos Tribunais Fiscais.

A grande Reforma Fiscal operada entre 1958/64, ao contrário do que seria desejável (22), não criou um diploma genérico sobre as infrações

(21) Cf. EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, pág. 19. O autor insurge-se de forma bem expressiva contra esta solução legislativa, afirmando (*op. cit.*, págs. 25 e 26) que “[s]empre, pois, que o Estado trate as infrações fiscais com reacções diferentes, na natureza ou na gravidade, das que aplica às infrações comuns, importa ter presente a regra da especialidade ou da alternatividade. Assim, quando uma conduta seja subsumível ao domínio da lei criminal e ao de disposições penais tributárias, estas e só estas [têm] aplicação: o preceito especial revoga o geral” [sic].

(22) Ao tempo, EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, p. 17, apresenta-se bastante incisivo ao referir que “ ao contrário do que, no estrangeiro, a doutrina recomenda e corresponde ao sentido da moderna legislação penal fiscal, não existe no direito português uma Lei ou Código que sistematicamente descreva os vários elementos das infrações fiscais – sujeitos, tipicidade, culpa, formas de aparecimento – ou fixe a sua punição, as regras de aplicação no tempo das respectivas normas e relações de hierarquia que ofereçam com o direito penal geral, etc. A recente Reforma Fiscal – a tantos títulos excelente -, ela própria, continua a distribuir pelos seus vários Códigos e diplomas aquilo a que chama «Disposições penais», ou «Penalidades», ou a incorporar em diplomas adjectivos normas isoladas de direito substantivo, sem se elevar a um tratamento sistemático do direito penal tributário, nem

tributárias, limitando-se apenas a tipificá-las nos diversos Códigos Tributários nos Capítulos relativos às “Penalidades”, onde se previu como sanção principal a pena de multa não convertível em prisão, a aplicar pelos tribunais fiscais mediante um processo de transgressão. Uma vez que às referidas transgressões não correspondia nenhum tipo de infração (crime ou contravenção) ⁽²³⁾, a doutrina e a jurisprudência iniciam uma acesa discussão sobre a natureza jurídica daquelas transgressões enquanto ilícitos administrativos ou penais ⁽²⁴⁾, com uma agravante: entre as transgressões tipificadas nos Capítulos “Penalidades” dos diversos Códigos Tributários, apareciam ilícitos que já haviam sido tipificados criminalmente, quer nos já referidos artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, quer mesmo no próprio CP de 1886, ao tempo ainda em vigor. Destarte, tínhamos os mesmos factos a serem punidos, simultaneamente, como crimes comuns, como crimes fiscais especiais e como transgressões. Ora, diante desta fatualidade, a questão que se impunha residia em saber se as normas da Reforma Fiscal afastavam, isto é, se revogavam, a aplicação das outras normas – penais e penais fiscais especiais – ou se, pelo contrário, todas elas subsistiam em concurso real. Perante esta dúvida, deveras inquietante, logo a doutrina tradicional e os tribunais comuns, *maxime*, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), deram resposta. No parecer deste tribunal, o sentido a atribuir à dita reforma seria o da subsistência do concurso real de infrações, sendo de manter quer os crimes fiscais previstos nos Decretos-Lei n.ºs 27 153 e 28 221, quer os crimes comuns do CP juntamente com as transgressões da Reforma Fiscal de 1958/64 ⁽²⁵⁾. O mesmo aconteceu, embora em sentido oposto, com as doutrinas penalista, na época encabeçada por EDUARDO CORREIA, e fiscalista, esta encabeçada

dispor nada sobre a natureza, força revogatória ou relações de hierarquia das suas normas relativamente às do direito fiscal penal anteriores ou às do direito penal comum” (aspas no original).

⁽²³⁾ Nos termos do artigo 1.º do CP de 1886, crime ou delito seria o facto voluntário declarado punível pela lei penal, sendo a contravenção, nos termos do artigo 3.º, o facto voluntário punível que unicamente consiste na violação, ou na falta de observância das disposições preventivas das leis e regulamentos, independentemente de toda a intenção maléfica.

⁽²⁴⁾ Apenas a transgressão tipificada no § 1.º do artigo 113.º do Código do Imposto de Transações, relativo ao crime de adulteração de aparelhos de medida colocados pela AT nas empresas para controlo da produção, porque punida com pena de prisão, não deixava qualquer dúvida quanto à sua natureza penal.

⁽²⁵⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, págs. 89-91.

pelo então Presidente da Reforma Fiscal, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, com a concordância da AT e dos próprios tribunais da jurisdição fiscal, *maxime*, o STA. Segundo estas doutrinas, o sentido a reconhecer à Reforma Fiscal operada não poderia ser outro que não a revogação das normas anteriores, penais e penais fiscais especiais ⁽²⁶⁾.

Na base destas posições antagónicas estava a questão intrínseca da natureza jurídica reconhecida às ditas transgressões.

Para alguns autores, entre os quais EDUARDO CORREIA, a intenção subjacente à Reforma Fiscal era precisamente o afastamento do uso de penas privativas de liberdade em detrimento do uso mais alargado de penas pecuniárias, como as multas. Com efeito, defendia o autor que a “[r]eforma fiscal, ao rever o sistema punitivo das infracções que descreve, quis fazer tábua rasa do sistema anterior e, portanto, afastar a possível aplicação de penas de prisão que para algumas delas admitia” [sic] ⁽²⁷⁾. Ao ser assim, os ilícitos penais fiscais especiais e penais comuns só poderiam ter sido revogados por esta Reforma Fiscal, se não em nome da especialidade do direito penal tributário, pelo menos em nome dos princípios substantivos do *ne bis in idem* e da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*. Porém, importa ressaltar: só haveria revogação se fossem violados somente interesses da Fazenda Nacional, pois, caso se violassem também interesses de terceiros, subsistia o concurso real de infracções ⁽²⁸⁾.

No fundamento deste posicionamento estava a circunstância das doutrinas penal e (maioritariamente) fiscal reconhecerem às ditas transgressões a natureza de infracções penais, constituindo, portanto, verdadeiros crimes fiscais ⁽²⁹⁾.

⁽²⁶⁾ Cf. *Idem*.

⁽²⁷⁾ Cf. EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, pág. 31.

⁽²⁸⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, pág. 91, e, ainda, do mesmo autor, “Os Crimes Essencialmente...”, *op. cit.*, págs. 26 e 27.

⁽²⁹⁾ De acordo com EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, pág. 39, o facto das infracções tipificadas nos diversos Códigos Fiscais virem qualificadas como transgressões em nada lhes retiraria a natureza penal. O conceito de transgressão – sustenta – não corresponde a nenhuma classificação legal pelo que, atenta a divisão bipartida do CP, uma transgressão tando pode constituir uma contravenção como um crime. Tudo depende de saber se a infracção cabe na definição do artigo 3.º do CP. Mas – continua o autor – se se toma em consideração o lado ético de uma infracção para a designar como criminal, claro é também que o ilícito previsto na Reforma Tributária tem justamente essa natureza. Este aspeto impede que possam remeter-se os aludidos tipos dos Códigos Fiscais para o

Já para os tribunais comuns, e em especial para a secção criminal do STJ, a Reforma Fiscal de 1958/64 não tinha subjacente qualquer intuito de afastar nem os crimes comuns nem os crimes fiscais especiais. Uma vez que a dita reforma punia todas as infrações tributárias somente com pena de multa não convertível em prisão, ao afastar-se o concurso real de infrações estar-se-ia a conceder aos autores de tais condutas um privilégio que entroncava com a necessidade de proteger os interesses públicos, interesses esses merecedores até de uma punição qualificada, mais severa do que a prevista para as condutas violadoras de interesses privados, pelo que o sentido da reforma só poderia ter sido o de acumular as penas criminais com as penas fiscais ⁽³⁰⁾.

Nesta altura, toda a atenção da doutrina e da jurisprudência estava irremediavelmente voltada para a interpretação e aplicação das normas fiscais, com a questão de saber se, de facto, a Reforma Fiscal revogava ou não as normas anteriores quando os interesses violados fossem apenas os da Fazenda Nacional. Mas estas dificuldades eram ainda mais acentuadas quando se pensasse que a Reforma Fiscal aproximava o regime das infrações tributárias, por um lado, do direito penal comum, nomeadamente, através do reconhecimento do princípio da tipicidade, da culpa, da intransmissibilidade da pena aos herdeiros e, por outro lado, do ilícito administrativo, com a admissibilidade da presunção de dolo, com a inconvertibilidade das penas de multa em prisão ⁽³¹⁾. Aproximando-se o regime punitivo das infrações tributárias, nuns pontos, do direito penal e, noutros, do direito administrativo, difícil se tornava apurar a sua natureza.

domínio do ilícito administrativo, já que o lado ético de uma violação é elemento decisivo para a afastar do âmbito daquele ilícito. Em sentido oposto, pronunciou-se, NUNO DE SÁ GOMES, “Direito Penal Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 128, Lisboa, 1983, págs. 136 e ss. O autor procura colocar em crise a doutrina de EDUARDO CORREIA através do recurso ao Decreto-Lei n.º 31 664, de 22 de Novembro de 1941, relativo ao novo Contencioso Aduaneiro – cujo artigo 2.º, recorde-se, dividiu as infrações tributárias em delitos e transgressões fiscais – no propósito imediato de abrir caminho ao reconhecimento da natureza administrativa daquelas transgressões: “se é a própria lei fiscal a classificar as infrações fiscais aduaneiras em *delitos e transgressões*, não se vê como se possa defender que o conceito de transgressão não corresponde a qualquer classificação *legal* no direito português” (itálicos no original).

⁽³⁰⁾ No Acórdão do STJ de 23 de Novembro de 1966 – Processo n.º 32 189, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 161, Dezembro de 1966, pág. 290, pode ler-se que “as já várias vezes citadas disposições do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 28 221 e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, na parte relativa à pena aplicável à «viciação ou falsificação de escrita», não foram revogadas expressamente, nem são incompatíveis com as citadas normas dos códigos fiscais, o que indica que também não há revogação tácita. Forçoso é, pois, aplica-las” (aspas no original).

⁽³¹⁾ Cf. ELIANA GERSÃO, “Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 88.

Entretanto, quase duas décadas depois, entra em vigor o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho. Este diploma voltou a criminalizar e a punir com pena de prisão – que podia ir de 30 dias até um ano, conforme o valor defraudado – determinadas infrações tributárias, consideradas mais graves ⁽³²⁾.

Este diploma teve, no entanto, vida curta, sendo logo posto em crise pela doutrina da especialidade por via dos problemas que levantava, designadamente, a sua eventual inconstitucionalidade ⁽³³⁾. Como se não bastasse, a própria AT, através da Circular n.º 37/83, de 22 de Agosto, veio também comunicar a sua revogação. Consequentemente, as infrações tributárias voltaram a ser punidas novamente a título de transgressão, com pena de multa não convertível em prisão.

Todos estes problemas patenteados pela instabilidade dos avanços e recuos do legislador e pela visível confusão legislativa instalada demonstravam, nas palavras expressivas de MÁRIO FERREIRA MONTE, que *“o sistema jurídico português, em matéria de infracções tributárias, não estava bem elaborado, não era claro, não estava correctamente sistematizado, não obedecia a uma política criminal definida e, por isso, necessitava de ser modificado”* ⁽³⁴⁾.

Essa modificação, deveras desejada, teve lugar com a Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, que veio precisamente autorizar o Governo a legislar em matéria de infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras, e de onde acabaram

⁽³²⁾ Essas infrações, de acordo com o artigo 1.º desse diploma, consistiam: a) na viciação, falsificação, ocultação, destruição e inutilização de escrita ou dos documentos com ela relacionada; b) na destruição ou ocultação dos arquivos de escrita e dos documentos com eles relacionados; c) na recusa de exibição da escrita ou de arquivos e dos documentos com eles relacionados; d) na não entrega de recibos quando legalmente obrigatória e a não conservação dos restantes talões em boa ordem durante o prazo legal; e) na simulação de contrato ou de transação; e f) na não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte.

⁽³³⁾ Sobre os problemas colocados acerca da vigência deste diploma, vejam-se, por todos, LUÍS DOMINGOS DA SILVA MORAIS, *Incriminação de Infracções Fiscais não Aduaneiras*, Lisboa, Edições Cosmos, Livraria Arco-Íris, 1993, págs. 41-49; e NUNO DE SÁ GOMES, “Notas sobre a aplicação no tempo do novo regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 358, 1990, págs. 24 e ss.

⁽³⁴⁾ Cf. MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da Legitimação do...*, *op. cit.*, pág. 59 (itálico no original). No mesmo sentido, pronunciou-se, também, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, págs. 60 e 61. Diz a autora que diante da “confusão legislativa que vigorava no tratamento das infracções tributárias no final da década de 80 do século passado [tornava-se] cada vez mais urgente uma profunda reforma legislativa, devidamente estruturada, que pudesse apaziguar as dúvidas e preocupações que envolviam o regime jurídico das infracções fiscais” (interpolação nossa).

por resultar o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

O RJIFNA teve a vantagem de superar a dispersão das infrações tributárias não aduaneiras pelos vários Códigos, procedendo à respetiva divisão em crimes e contra-ordenações, afastando assim a figura das transgressões que tanto dificultara o caminho da doutrina na determinação da natureza jurídica da infração tributária ⁽³⁵⁾. No entanto, também este diploma não ficou imune a críticas. O facto da pena principal cominada pelo legislador do RJIFNA para as infrações nele tipificadas corresponder à pena de multa – ocupando a pena de prisão o lugar não de pena alternativa mas de pena subsidiária, aplicada somente quando não se procedesse ao pagamento voluntário da multa – foi motivo mais do que suficiente para que AUGUSTO SILVA DIAS, em comentário a este diploma, identificasse como aspeto negativo do RJIFNA “o regime sancionatório adoptado que, colocando no primeiro plano a pena de multa, corrobora a ideia de que estamos perante autênticos «delitos de cavalheiros», dignos de um tratamento menos estigmatizador não obstante os elevados danos que produzem” ⁽³⁶⁾.

Perante este novo quadro legislativo, passível de rotular os crimes fiscais como crimes (passe a redundância) praticados por pessoas de elevado prestígio social – *white collar crime* – ⁽³⁷⁾, o autor sugere que se recorra, em

⁽³⁵⁾ Também o Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro, já havia acabado com as transgressões fiscais aduaneiras, que foram por ele convertidas em contra-ordenações. Porém, a sua vigência não ultrapassou o curto prazo de três anos, posto ter sido declarado inconstitucional na quase totalidade das suas normas, seguindo-se-lhe o RJIFA, cujo artigo 3.º, n.º 1, também dividiu as infrações tributárias aduaneiras em crimes e contra-ordenações.

⁽³⁶⁾ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito penal fiscal não aduaneiro”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 240 (aspas no original).

⁽³⁷⁾ Segundo AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito...”, *op. cit.*, pág. 258, a opinião pública, cuja representação do criminoso é feita por ladrões e homicidas, considera que o pagamento de uma multa, que pode ir até milhões, não significa qualquer desonra, ao contrário do que sucede com uma pena curta de prisão pela prática de um furto. Vinculando o juiz à aplicação imediata da pena de multa, a lei penal tributária reitera a imagem do crime fiscal como um crime de “colarinho branco”, porque praticado por pessoas perfeitamente socializadas, de respeitabilidade e de elevado estatuto social. Numa sociedade de desigualdades económicas, tem-se a ideia de que as pessoas socializadas são aquelas que detêm *status* social, quando, na verdade, o agente socializado é aquele que está apto a seguir regras, que se enquadra no Direito, independentemente da classe social.

alternativa com a pena de multa, à pena de prisão. De facto, já L. H. LEIGH defendia que “se é desejável tornar as multas tão eficazes quanto possível, parece geralmente admitido que a multa, sozinha, não poderá responder a todas as formas de delinquência económica. São necessárias penas curtas de prisão e outras medidas” ⁽³⁸⁾.

O sistema da mera multa penal viria, porém, a ser alterado com o Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, que, por via da crescente evasão e fraude fiscais fruto da internacionalização da economia, passou a prever para as infrações contidas no RJIFNA a aplicação da pena de prisão até cinco anos, isto sem prejuízo do juiz poder aplicar apenas a pena multa, caso fosse do seu entendimento que a mesma seria suficiente para satisfação dos fins de prevenção geral e especial, positiva e negativa ⁽³⁹⁾. Também o Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho, trouxe novas alterações ao RJIFNA, desta vez, com relação à ampliação do seu âmbito objetivo, aditando-lhe um Capítulo próprio referente às infrações praticadas contra a Segurança Social ⁽⁴⁰⁾, tipificando não só os comportamentos que constituiriam crimes mas também contra-ordenações.

Todavia, tal como as demais leis fiscais anteriores, também o RJIFNA acabou vítima da *fúria* legislativa, encontrando-se rapidamente desatualizado. Segundo nos dão conta JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, “[a]pesar de ser um diploma de 1989 posterior à adesão de Portugal às comunidades europeias, encontrava-se imbuído de uma espiritualidade anterior à Adesão, empregando terminologia desatualizada face a tal evento e deixando de fora certas realidades que surgiram por via da mesma” ⁽⁴¹⁾.

⁽³⁸⁾ Cf. L. H. LEIGH, “Politique et mesures pénales relatives aux infractions économiques”, in *Estudes relatives à la recherche criminologique*, Vol. XV, *Aspects criminologiques de la délinquance d'affaires*, Strasbourg, Conseil de l'Europe, 1977, pág. 137, *apud* AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito...”, *op. cit.*, pág. 260.

⁽³⁹⁾ Cf. LAUREANO GONÇALVES, *Direito Penal Fiscal: Evasão e fraude fiscal*, Porto, Vida Económica, 2013, pág. 18.

⁽⁴⁰⁾ Essas infrações consistiam, de acordo com os artigos 27.º-A; 27.º-B; 27.º-C e 27.º-D, do RJIFNA, na Fraude à Segurança Social, no Abuso de Confiança em relação à Segurança Social, na Frustração de Créditos da Segurança Social e na Violação de Sigilo sobre a Situação Contributiva, respetivamente.

⁽⁴¹⁾ Cf. JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, “Aspectos gerais e específicos do novo regime geral das infrações tributárias”, in *Fiscalidade*, n.º 9, 2002, p. 40.

De facto, uma das principais preocupações da Comunidade Europeia sempre foi a prevenção e repressão da evasão fiscal ilegítima. Como exemplos, refiram-se, a Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados Membros de 13-11-1991, relativa à defesa dos interesses financeiros das Comunidades – 91/C328/01, *JOC*,

Quer o RJIFNA quer o RJIFA visaram alcançar uma reforma estruturante, capaz de pôr fim a toda a instabilidade legislativa que calçava o direito sancionatório tributário. Contudo, foram “sol de pouca dura” e no curto espaço de doze anos, também estes diplomas tiveram a sua vigência terminada.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, veio definir como objetivo principal a seguir pela Reforma Fiscal para o século XXI a harmonização dos regimes jurídicos contidos no RJIFNA e no RJIFA. Na perseguição desse objetivo foi, então, publicada, já um ano depois, a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, cujo n.º 1 do artigo 1.º veio autorizar precisamente o Governo a elaborar a LGT ⁽⁴²⁾. Nesta – prescrevia a alínea 30) do artigo 2.º daquela lei – estava o Governo autorizado a introduzir um título sobre infrações tributárias de forma a unificar os regimes jurídicos das infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras e d’onde deveriam constar os princípios fundamentais relativos àquelas infrações, designadamente, quanto às espécies de infrações, penas aplicáveis, responsabilidade e processo de contra-ordenação, ficando para proposta de lei, a elaborar, os tipos de crimes e contra-ordenações fiscais, sanções e regras de procedimento e de processo, em obediência aos princípios gerais contidos na Constituição e na LGT. Essa lei de autorização de elaboração da LGT veio, portanto, estabelecer que o novo regime unificado das infrações tributárias seria dividido em duas partes: uma parte geral, a incluir na própria LGT, relativa aos princípios gerais aplicáveis às infrações tributárias e ao processo de contra-ordenação, e uma parte especial,

n.º 328, de 17-12-1991; a Decisão da Comissão de 23-02-1994, que instituiu um comité consultivo para a coordenação da luta contra a fraude – 94/140 CE, *JOL*, n.º 61, de 04/03/1994; e o Parecer do Comité Económico e Social sobre a luta contra a fraude fiscal no mercado único – 2000/C268/12, *JOC*, n.º 268, de 19-09-2000. Dada a importância assumida atualmente pelo direito fiscal no contexto internacional, não admira que o legislador se veja obrigado a cuidar de todo o arsenal legislativo de forma a colocá-lo em concordância com as diretrizes europeias, no sentido de evitar ou, pelo menos, reduzir, a evasão e fraude fiscais, hoje tão presentes em números cada vez mais elevados. Neste sentido, vejam-se, por todos, EDUARDO PAZ FERREIRA, “Em torno das constituições financeira e fiscal e dos novos desafios na área das finanças públicas”, in *Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001, págs. 337 e 338; e JOSÉ CASALTA NABAIS, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito: Volume Comemorativo dos 75 anos*, Coimbra, 2003, págs. 1033 e ss.

⁽⁴²⁾ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

a concretizar em diploma avulso, onde seriam tipificados os crimes e as contra-ordenações fiscais bem como os seus processos e procedimentos ⁽⁴³⁾.

O título V da LGT, sob a epígrafe, “Das infrações fiscais”, aparece então para dar cumprimento àquela disposição, contendo no primeiro Capítulo, intitulado, “Das infrações fiscais”, artigos 106.º a 117.º, as regras gerais relativas às espécies de infrações tributárias, e no segundo Capítulo, intitulado, “Processo de Contra-ordenações”, artigos 118.º a 120.º, as regras gerais relativas ao processo de contra-ordenação.

Entretanto, no curto espaço de quatro meses, a Lei do Orçamento de Estado para 1999 – Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro – voltou a autorizar o Governo, através do seu artigo 52.º, n.º 2, alínea a), a rever os regimes jurídicos das infrações fiscais aduaneiras e não aduaneiras, no sentido de os uniformizar e unificar. No entanto, de acordo com aquele preceito, o regime relativo aos crimes fiscais deveria ser integrado na legislação penal comum. A aprovação de duas autorizações legislativas sucessivas e contraditórias entre si sobre a regulação das infrações tributárias eram reveladoras – à semelhança do que já havia acontecido anteriormente – de uma “clara desarticulação entre os diversos textos legislativos aplicáveis e relativos às autorizações legislativas para reformulação do Regime Jurídico das Infrações Fiscais” ⁽⁴⁴⁾.

Mais sinuoso e não menos controvertido era o facto do próprio anteprojeto do RGIT, apresentado para discussão pública em Agosto de 1999, não obedecer à segunda lei de autorização, por não fazer integrar no CP a tipificação penal tributária, nem à primeira, não se limitando a regular a parte especial dos crimes e das contra-ordenações fiscais.

Dois anos depois surge então o RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Segundo ISABEL MARQUES DA SILVA, o “RGIT, enquanto diploma unificador dos princípios e regras processuais aplicáveis às infrações

⁽⁴³⁾ Sendo esta a solução legislativa apontada pela lei de autorização, é no mínimo contraditório que a mesma se referira a um regime unificado quando, na verdade, continuaria a ser tratado em diplomas separados. Mas mais insólito era o facto da própria LGT, no seu artigo 2.º, al. b), considerar legislação complementar a lei geral sobre infrações tributárias, ou seja, a própria LGT. Neste sentido, veja-se, também, NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, pág. 354.

⁽⁴⁴⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal...*, *op. cit.*, pág. 351.

tributárias, constitui para esta matéria um *acontecimento histórico*, pois nunca, até então, as infracções de carácter punitivo haviam sido objecto de tratamento unitário” ⁽⁴⁵⁾.

Este diploma – que revogou, entre outras normas, o RJIFA e o RJIFNA, bem como o título V da LGT – encontra-se estruturalmente dividido em três partes: na primeira parte, de natureza marcadamente geral, encontram-se todos aqueles princípios e disposições de natureza geral aplicáveis aos crimes tributários e às contra-ordenações; na segunda parte, dedicada às disposições de natureza adjetiva, encontram-se reguladas as normas relativas ao processo penal tributário e ao processo de contra-ordenações tributárias; na terceira parte, considerada a parte especial do diploma, encontram-se tipificados não só os crimes tributários, mas também as contra-ordenações tributárias.

⁽⁴⁵⁾ Cf. ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, 3.ª edição, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2010, págs. 21 e 22 (itálico nosso). Na década de 70, ELIANA GERSÃO, “Revisão do...”, *op. cit.*, pág. 94, escrevia que “a criação de um sistema de direito penal fiscal unitário, aplicável aos vários impostos directos, [seria uma] tarefa praticamente irrealizável”.

CAPÍTULO II

DA NOÇÃO

1. O conceito de infração tributária

1.1. O conceito doutrinal: questões terminológicas

1.1.1. O conceito *lato sensu*

Atualmente não existe, no universo jurídico, um conceito uniforme de infração tributária ⁽⁴⁶⁻⁴⁷⁾. Mesmo assim é-nos possível antecipar uma ideia ubíqua à multiplicidade dos conceitos avançados: a infração tributária como *expressão última da violação de comandos jurídico-tributários*.

⁽⁴⁶⁾ De facto, como teremos oportunidade de constatar, *infra*, ponto 2 deste Capítulo II da nossa Parte I, a infração tributária não é conceitualizada da mesma forma por todos os ordenamentos jurídicos, porquanto há que distinguir, em alguns ordenamentos, entre infrações tributárias e delitos tributários, conforme a gravidade da conduta praticada pelo agente seja atenuada ou especialmente agravada, respetivamente.

⁽⁴⁷⁾ Para uma visão do tema em termos de direito comparado, vejam-se, entre outros, JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributário*, Vol. I, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 376; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 21.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, pág. 553; IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA, “Incentivo Fiscal”, *in Revista Tributaria e de Finanças Públicas*, Vol. 47, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, nov-dez, 2002, pág. 289; e ANGELO DUS, *Teoria Generale dell’Illecito Fiscale*, Milano, Giuffrè Editore, 1957, págs. 60 e 61.

Segundo PAULO JOSÉ RODRIGUES ANTUNES, a figura da infração tributária “[consiste], em substância, na violação da verdade fiscal ou de qualquer dos deveres formais de cooperação com o fisco, ou da obrigação substantiva de realizar a prestação tributária” (48-49).

(48) Cf. PAULO JOSÉ RODRIGUES ANTUNES, *Infrações Fiscais e seu Processo – Regime Geral de 2001/2002 Anotado*, Coimbra, Almedina, 2002, pág. 15.

(49) Atento o conteúdo programático deste trabalho não cumpre abordar aqui o tema da Relação Jurídica Tributária em cada um dos seus elementos constitutivos, a saber, sujeitos, objeto, facto e garantias. Ainda assim, por razões de clareza discursiva e para o afastamento de áreas nebulosas que necessariamente dificultam a aproximação a conclusões válidas, mostra-se proveitoso, neste momento, fazer referência a dois dos caracteres identificativos desta relação, designadamente: 1) a *relação jurídica tributária como uma relação jurídica obrigacional*; e 2) a *relação jurídica tributária como uma relação jurídica complexa*. Pois bem, em primeiro lugar, a relação jurídica tributária desenha-se como uma relação jurídica obrigacional. O termo “obrigação”, neste contexto, tem o mesmo significado que a obrigação do direito civil, ou seja, corresponde ao “vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação” – artigo 397.º do Código Civil (CC). Em termos estruturais, esta relação apresenta a seguinte fisionomia: de um lado, designado lado ativo, encontra-se o sujeito ativo da relação jurídica tributária, isto é, a pessoa ou entidade a favor de quem reverte o produto da receita arrecadada, também conhecido como credor do tributo que, a maior parte das vezes, é o Estado; do outro lado, designado lado passivo, está naturalmente o chamado sujeito passivo, vulgarmente conhecido como contribuinte (de direito e não de facto, conforme o artigo 18.º, n.ºs 3 e 4, da LGT). A fazer a ponte entre ambos os sujeitos está o já referido vínculo jurídico, que confere àquela relação jurídica eficácia *inter partes*, sem projecção *erga omnes*. É precisamente a existência deste vínculo jurídico que obriga o contribuinte ao dever de efetuar a prestação tributária, que o Estado, enquanto credor tributário, tem o direito de exigir.

Em segundo lugar, a relação jurídica tributária surge como uma relação jurídica complexa. Esta complexidade tem expressão não só ao nível dos sujeitos intervenientes na relação mas também ao nível do próprio objeto. Com efeito, do ponto de vista subjetivo a relação jurídica tributária nem sempre se desenvolve em torno dos dois sujeitos tradicionais – sujeito ativo/sujeito passivo. Na realidade, a maior parte das vezes, a norma tributária chama outra pessoa/entidade, terceira perante a relação, para proceder ao cumprimento das obrigações relacionadas com aquele outro sujeito passivo, razão pela qual também lhe é conferido o estatuto de sujeito dessa relação. Da mesma forma, do ponto de vista objetivo a relação jurídica tributária também surge acompanhada por vários vínculos recíprocos e interdependentes. Ao lado do vínculo principal, consubstanciado na obrigação principal de pagamento do tributo, surgem uma série de vínculos ou obrigações acessórias, nas palavras de JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970, pág. 240, “a constelação de todos os poderes e deveres que se dispõem acessoriamente em torno [da obrigação principal]”, como sejam, a obrigação ou dever de apresentação de declarações, a obrigação ou dever de emissão de faturas ou recibos, a obrigação ou dever de manter contabilidade organizada, a obrigação ou dever de retenção e respetiva comunicação, etc., todas destinadas a auxiliar no cumprimento da obrigação principal, como manifestação do princípio da colaboração entre contribuintes e AT. A propósito desta dimensão objetiva nota HANS NAWIASKY, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1929, tradução espanhola de Juan Ramallo Massanet, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pág. 54, que “[c]uando se habla de obligación tributaria se piensa ante todo en la obligación del pago del tributo, o lo que es igual, la deuda tributaria de carácter pecuniario, o simplemente deuda tributaria. Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan nuestras relaciones económicas do cual exige, antes de que cada una de ellas pueda ser objeto de regulación jurídica inmediata e individual, que el poder estatal intervenga de forma oportuna con el fin de dejarlas libres de adherencias”.

Em termos similares, no ordenamento jurídico brasileiro, VALDIVINO ALVES escreve que a infração tributária “consiste em uma conduta diferente daquela desejada pela ordem jurídica, mais precisamente quando a obrigação tributária, principal ou acessória, deixa de ser cumprida pelo sujeito passivo” (50).

Por sua vez, GIULIO BATTAGLINI refere-se à infração tributária como um “facto ou [uma] conduta contrária ao fisco, quer dizer, àquela função do Estado que se destina a arrecadar os meios económicos para satisfação das necessidades públicas” (51).

A par desta doutrina, que comunga, no essencial, dos mesmos traços caracterizadores, há autores que atribuem diretamente à infração tributária uma

A finalizar esta breve incursão pelo carácter complexo da relação jurídica tributária tem interesse deixar aqui a definição que PEDRO ELIZALDE Y AYMERICH dá sobre o mesmo. Escreve o autor que “[l]a relación jurídica tributaria consiste realmente en un conglomerado de relaciones que vinculan a una multiplicidad de sujetos, cuya conducta ordena la norma fiscal para alcanzar un fin principal, el cobro del tributo por la Administración. Las relaciones que surgen son complejas, de contenido muy variado, y los sujetos vinculados se encuentran en situaciones distintas. Unas veces deben realizar actuaciones materiales (detracer cantidades dinerarias, ingresarlas en el Tesoro) otras puramente formales (presentar declaraciones, informar de operaciones económicas, expedir documentación); en ocasiones destinatario de las actuaciones debidas es la Administración (ingresos, declaraciones), pero pueden serlo otros sujetos particulares (certificaciones, facturas)”. Cf. PEDRO ELIZALDE Y AYMERICH, “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo”, in António Martínez Lafuente (coord.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria – (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pág. 202.

Para um estudo do assunto, de forma desenvolvida, vejam-se, por todos, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, op. cit., págs. 250 e ss; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário: A Relação Jurídica Tributária*, Braga, Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2012, págs. 6 e ss; e ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de...*, op. cit., págs. 167-174. Com relação à natureza obrigacional da relação jurídica, em geral, vejam-se, por todos, J. M. ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, 10.ª edição, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2003, págs. 63 e ss; e MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª edição, Coimbra, Almedina, 2009, pág. 73. No estrangeiro, a propósito do tema, veja-se, também, M^a MONTSERRAT SOLANES GIRALT, *Los Deberes de Colaboración con la administración tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros*, Tesis Doctoral, Universitat de Lleida, 1996, págs. 43 e ss., (texto disponível em www.biblioteca.universia.net [25.03.2015]). Em especial, sobre a tipologia e multiplicidade das obrigações acessórias, veja-se, entre outros, CASALTA NABAIS, *Direito...*, op. cit., págs. 240-246. Ainda sobre o dever de colaboração dos sujeitos passivos com a AT, vejam-se, também, os artigos 59.º, n.ºs 1, 3 e 4, da LGT e 48.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

(50) Cf. VALDIVINO ALVES, “Responsabilidade Tributária”, s/d, texto disponível em <http://valdivinodesousa.iusbrasil.com.br/artigos/136366622/responsabilidade-tributaria> [07.03.2015]. Também DEJALMA DE CAMPOS descreve a infração tributária como “uma transgressão de preexistente dever legal; uma transgressão à obrigação tributária”. Cf. DEJALMA DE CAMPOS, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro I – A Criminalização das Infrações Fiscais: Relatórios Nacionais*, Lisboa, Associação Fiscal Portuguesa, Outubro, 1998, pág. 18.

(51) Cf. GIULIO BATTAGLINI, *Teoria da Infração Criminal*, tradução portuguesa e notas de Augusto Victor Coelho, Coimbra, Coimbra Editora, 1961, pág. 55.

ressonância ética, porquanto lhe reconhecem um comportamento ou conduta contrários à justiça social, à moral pública. No seu tempo, GARRAUD ⁽⁵²⁾ olhava a infração (em geral), e por isso também a infração tributária (em especial), como a ação ou omissão praticada com o único intuito de violar as leis que têm por objeto proteger a boa administração da ordem social e a tranquilidade pública. A infração tributária surge, neste contexto, como uma *lesão insuportável da ordem ética* ⁽⁵³⁾.

Pois bem, perante os conceitos jus-filosóficos aqui apresentados estamos em condições de afirmar que a infração tributária, em sentido lato, é sinónimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei ⁽⁵⁴⁾. É espécie do género “infração”, que é a violação de uma norma jurídica imperativa, o descumprimento de uma norma de conduta imposta, “o *impedimento ou fuga ilegítima à junção da tutela* dos interesses que o Direito prote[je]” ⁽⁵⁵⁾.

Infração tributária é, por isso, – em sentido lato – *toda a quebra, toda a inobservância, toda a violação da norma tributária, seja qual for a natureza da sanção que lhe corresponda*. Com efeito, se o conceito *lato sensu* de infração tributária aceita a inclusão destas duas realidades – inadimplemento do dever jurídico-tributário principal e dos deveres jurídico-tributários acessórios – naturalmente, porque a gravidade e o grau de reprovação social são diferentes em cada uma delas, será também diferente a natureza da sanção a aplicar. Na verdade, como refere PEDRO SOARES MARTÍNEZ ⁽⁵⁶⁾, não podemos colocar no mesmo plano, sob o ponto de vista da ordem social, a falta de pagamento de um imposto e a falta de entrega de declarações, a sua falsidade ou, até mesmo, a destruição dos livros legalmente exigidos. Porquanto – nota o autor –

⁽⁵²⁾ Cf. GARRAUD, *apud* DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, “Subsídios para uma teoria da infracção fiscal”, *in* *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, n.º 55 (Julho), 1963, pág. 176.

⁽⁵³⁾ Expressão utilizada por H. Meyer, *apud* DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, “Subsídios para uma...”, *op. cit.*, pág. 177.

⁽⁵⁴⁾ Numa primeira aproximação, pode afirmar-se que o ilícito tributário é o facto que contradiz a lei. No entanto, esta é uma noção manifestamente ampliada da realidade, cujos contornos serão limados *infra*, ponto 1, subponto 1.2.1.2.1.1, deste Capítulo II da nossa Parte I.

⁽⁵⁵⁾ Expressão utilizada por VÍTOR ANTÓNIO DUARTE FAVEIRO, *Noções...*, *op. cit.*, pág. 442 (itálico no original).

⁽⁵⁶⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2000, págs. 330-333.

a AT desde que tenha conhecimento da existência das relações jurídicas tributárias – nomeadamente através da apresentação das declarações legalmente exigidas aos contribuintes – tem sempre possibilidade, salvo insolvência do devedor, de fazer acautelar os seus créditos tributários. Mais observa que do ponto de vista subjetivo, a falta de pagamento tempestivo do imposto devido pode dar-se por mero esquecimento do agente pelo que, dada a *gravidade moderada* deste comportamento, nestes casos, do ponto de vista do alarme social que essa conduta desperta, a par do pagamento da quantia em dívida, será suficiente a aplicação de uma *sanção de natureza não punitiva*.

Assim, no caso de não pagamento ou pagamento tardio do imposto devido, o ordenamento jurídico prevê tão-somente a aplicação de uma *sanção compulsória* ao autor da infração, nomeadamente, *juros de mora* ⁽⁵⁷⁻⁵⁸⁾.

Já se estivermos a falar da inobservância do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, a ordem jurídica reage de forma bem mais severa, porquanto, se, por exemplo, o contribuinte, estando obrigado a entregar uma declaração à AT não o faz, ou fá-lo com falsidade, esta não chega sequer a ter conhecimento de que é credora de um imposto, ou tem-no, mas de forma viciada. Por isso, nestes casos, é perfeitamente compreensível que perante comportamentos suscetíveis de olvidar elementos essenciais ao bom desenvolvimento da relação jurídica tributária, a ordem jurídica procure reagir de forma especialmente dura, nomeadamente, aplicando aos agentes *sanções de natureza punitiva*, quer se trate de *sanções punitivas criminais* (penas de prisão e multa, nomeadamente), quer se trate de *sanções punitivas contra-ordenacionais*, (coimas, fundamentalmente) ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁷⁾ Cf. artigos 44.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e 86.º, n.º 1, do CPPT e artigo 1.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, relativo ao regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas. Acerca dos conceitos económico e jurídico dos juros, em geral, e dos juros de mora, em especial, veja-se, F. CORREIA DAS NEVES, *Manual dos Juros – Estudo Jurídico de Utilidade Prática*, 3.ª edição (refundida e aumentada), Coimbra, Almedina, 1989, págs. 12 e ss.

⁽⁵⁸⁾ Muito provavelmente, findo o prazo para pagamento voluntário, será ainda instaurado um processo de execução fiscal, com vista à cobrança coerciva da dívida e acrescidos. A propósito, vejam-se, os artigos 148.º e ss do CPPT.

⁽⁵⁹⁾ Cf. a título de exemplo, artigo 87.º do RGIT, relativo ao crime de burla tributária, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias; artigo 103.º do RGIT, relativo ao crime de fraude fiscal, punida com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias no caso da vantagem patrimonial ilegítima ser superior a € 15.000; ver, também, artigo 111.º-A do RGIT, relativo à contra-ordenação fiscal de omissão e inexatidões nas declarações ou em outros documentos tributariamente relevantes, punida com coima de € 75 a € 5750. Atente-se, ainda, que estes

Nestes termos, infração tributária, em sentido lato, será sempre entendida como *violação de uma norma jurídico-tributária suscetível de desencadear contra o agente a aplicação de uma sanção, seja ela de natureza punitiva, criminal ou contra-ordenacional, ou de natureza não punitiva, no caso, compulsória, como seja, juros de mora.*

No entanto, como veremos de seguida, este conceito *lato sensu* de infração tributária, não é, face ao nosso direito constituído, a melhor construção doutrinária, precisando por isso ser limado, aperfeiçoado, de forma a ir de encontro àquele que é o conceito doutrinal juridicamente adequado.

1.1.2. O conceito *stricto sensu*: o conceito juridicamente adequado *secundum legem*

Como acabámos de alinhar, via de regra, a locução “infração tributária” é usada para exprimir a ideia de “violação da obrigação tributária”, seja ela principal ou acessória.

Todavia, entre nós, no âmbito do direito sancionatório tributário, há que ter presente que “infração tributária” não significa necessariamente o mesmo que “violação da norma tributária”. Esta última locução tem, com toda a certeza, um conteúdo manifestamente mais amplo, porquanto abrange todas e quaisquer formas de comportamentos que tenham por objeto ou por efeito a *quebra da disciplina jurídica ordenada pelas normas tributárias*, ou seja, a violação dos deveres formais e materiais próprios da relação jurídica tributária⁽⁶⁰⁾. Noutras palavras, e em termos similares, “violação da norma tributária” corresponde ao conceito *lato sensu* de infração tributária.

valores, de acordo com os artigos 12.º, n.º 3 e 26.º, n.º 4, do RGIT, podem ser elevados para o dobro se aplicados a pessoas coletivas.

⁽⁶⁰⁾ A este propósito, importa fazer aqui referência a uma distinção da maior importância operada por PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, págs. 330-333, entre direito tributário material e direito tributário formal. De acordo com os ensinamentos do autor, direito tributário material diz respeito à relação jurídica de imposto por excelência. Assim, no caso do sujeito passivo não pagar a prestação tributária legalmente devida tempestivamente, a ordem jurídica não lhe exigirá mais do que o seu cumprimento. Porém, pelo facto da mesma não ter sido realizada atempadamente, ser-lhe-ão acrescidos juros de mora. O direito tributário formal, por sua vez, encontra-se ligado a todos aqueles deveres de colaboração, a que normalmente se chamam deveres acessórios da relação jurídica

Por aqui se antevê que a infração tributária de que trata o RGIT tem um conteúdo mais restrito. Restringe-se à infração tributária *stricto sensu*. O que entender, no entanto, por infração tributária *stricto sensu* (?).

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do RGIT, infração tributária é *todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior* ⁽⁶¹⁾. Logo de seguida, o n.º 2, do mesmo artigo 2.º, procede à sua divisão bipartida, em *crimes* e *contra-ordenações*. Ora, ao referir-se apenas aos comportamentos enquadráveis num tipo legal de crime ou num tipo legal de contra-ordenação, o legislador está a admitir, *tout court*, que apenas será infração tributária, neste domínio, o facto típico, ilícito e culposo para o qual a lei preveja a aplicação de uma sanção de natureza punitiva, criminal ou contra-ordenacional.

Portanto, infração tributária *stricto sensu* será, pois, face à legislação atual, *a violação de normas tributárias imperativas, para a qual esteja prevista, na estatuição das normas secundárias, a aplicação de sanções de natureza punitiva, quer se trate de sanções criminais (penas de prisão e multa), quer se trate de sanções contra-ordenacionais (coimas)* ⁽⁶²⁻⁶³⁾. Concretizando, apenas será infração tributária, neste domínio, a conduta que traduza uma violação formal dos deveres de colaboração.

Diante do conceito aqui apresentado, se infração tributária *stricto sensu* corresponde apenas à violação da norma tributária sancionada com sanções de tipo punitivo, coloca-se então a questão de saber como será chamada a violação das normas para as quais não se encontre prevista, por parte do ordenamento, a aplicação de sanções punitivas, nomeadamente, a violação das normas que impõem o pagamento do imposto devidamente liquidado ao ou pelo sujeito passivo. Ora, a resposta a esta questão passa obrigatoriamente pela causa do nosso ponto de partida: a separação conceitual entre infração

tributária. O sujeito passivo que não haja procedido à entrega de declarações de rendimentos ou que o tenha feito com incongruências, ou que não conserve os livros exigidos, situa-se no plano do ilícito que provoca uma reação de tipo penal ou contra-ordenacional. Na mesma situação estará o terceiro que não tenha cumprido com os ditos deveres acessórios.

⁽⁶¹⁾ Sobre o estudo desenvolvido deste conceito legal, veja-se, *infra*, ponto 1, subponto 1.2.1, e respetivos desenvolvimentos, deste Capítulo II da nossa Parte I.

⁽⁶²⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal, Infração fiscal e Processo Penal fiscal”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais: Direcção-Geral dos Impostos, n.º 177,1997, págs. 19 e 20. No mesmo sentido, veja-se, também, PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, págs. 333 e 334.

⁽⁶³⁾ Note-se que o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais – artigo 9.º do RGIT.

tributária e violação da norma tributária. Pois bem, a violação da norma tributária é, por definição, uma infração à norma imperativa preceptiva constante dos vários códigos tributários, uma infração à lei tributária, “uma rebelião contra a norma” ⁽⁶⁴⁾. Todavia, não obstante não haver dúvidas de que a violação de um comando jurídico-tributário o infringe, dando por isso sempre lugar a um ilícito tributário, a verdade é que aquela violação tem natureza distinta, conforme a natureza da sanção que lhe corresponda. Como atenta NUNO DE SÁ GOMES a este respeito, “se é certo que todas as violações das leis fiscais as infringem, pelo que, em sentido amplo todos os ilícitos fiscais, são infracções à lei fiscal, a verdade é que, entre nós, é a própria lei a reservar a expressão infracção fiscal apenas para os factos ilícitos e culposos que são sancionados com sanções penais” ⁽⁶⁵⁾.

Logo, diante do exposto, podemos afirmar, com segurança, que a violação da norma para a qual se encontre reservada, por parte do ordenamento, a aplicação de uma sanção fiscal de tipo não punitivo não será uma infração tributária com o sentido que lhe é atribuído pelo RGIT, mas antes, e em todo o caso, uma ilícito tributário sem relevância penal ou contra-ordenacional ⁽⁶⁶⁾. Face ao nosso direito constituído, diremos, em termos juridicamente adequados, que a violação da obrigação tributária principal será uma infração à lei tributária ou, o que é o mesmo, uma infração tributária *lato*

⁽⁶⁴⁾ Expressão utilizada por ANÍBAL BRUNO, *Direito Penal*, 3.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1967, pág. 280.

⁽⁶⁵⁾ Cf. Nuno de Sá Gomes, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 19 (interpolação nossa). A respeito do tema, veja-se, também, LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS, *Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*, Malheiros Editores, 1997, em especial, capítulos I e VII.

⁽⁶⁶⁾ Como refere FERNANDO PÉREZ ROYO, “La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva ley general tributaria”, in Juan Zornoza Pérez (director), *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Estudios de Derecho Judicial, 2004, pág. 299, “toda infracción tributaria supone el desconocimiento o violación de un deber de carácter formal. Incluida la más común e importante, la de dejar de ingresar la deuda tributaria. *La falta de ingreso en sí misma no constituye infracción si no va acompañada o procedida de la violación del deber formal de declarar*” (itálico nosso). Isto porque pode haver infração tributária sem que seja devido qualquer tributo e, mesmo quando este é devido, não é o seu não pagamento que constitui infração face ao regime do RGIT, mas antes, a violação dos deveres tributários que impossibilitam ou dificultam à AT apurar a prestação tributária devida ou proceder regularmente à sua cobrança. Daqui resulta que ninguém pode ser privado da sua liberdade pelo simples facto de não ter pago um tributo, sob pena de violação flagrante ao princípio da proibição da prisão por dívidas, consagrado no artigo 1.º do Protocolo n.º 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem, ex vi artigo 8.º, n.º 2, da CRP, de acordo com o qual “[n]inguém pode ser privado da sua liberdade pela única razão de não poder cumprir uma obrigação contratual”.

sensu, e a violação das diversas obrigações acessórias uma infração tributária *stricto sensu*.

1.2. O conceito legal: o artigo 2.º, n.º 1, do RGIT

O conceito legal de infração tributária encontra-se fixado, entre nós, no artigo 2.º, n.º 1, do RGIT, como todo o *facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior* ⁽⁶⁷⁾.

Trata-se, naturalmente, de uma noção formal de infração ⁽⁶⁸⁾, que reúne todos os elementos essenciais do conceito dogmático de crime e de contra-ordenação. Tal deve-se à circunstância do direito das infrações tributárias ter uma conceção dualista, assente num direito penal tributário, por um lado, e num direito das contra-ordenações tributárias, por outro lado. A propósito deste direito penal tributário um parênteses deve ser feito, precisamente para referir que este ramo de direito penal especial ⁽⁶⁹⁾, não obstante definir e regular um certo número de novas infrações em leis avulsas ao CP, não consagra, para essas mesmas infrações, uma disciplina diretamente oposta à do direito penal comum, com assento legal no CP. “[C]onsagra simplesmente uma disciplina nova para certo número de crimes, agrupados em função de um determinado núcleo de interesses ou bens jurídicos” ⁽⁷⁰⁻⁷¹⁾, bens esses denominados supra

⁽⁶⁷⁾ O conceito de infração tributária inserido no RGIT corresponde àquele que já constava da alínea b) do artigo 2.º do RJIFA, do artigo 2.º do RJIFNA e do artigo 106.º da LGT, ora revogados. Segundo JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, o legislador não tinha necessidade de fazer incluir este conceito de infração tributária no RGIT. Porém, uma vez que a LGT não fazia menção à necessidade de *punibilidade por lei tributária anterior*, sempre os autores admitem que “parece útil manter a norma”. Cf. JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Regime Geral das Infrações Tributárias – Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, Anotado com remissões, notas, jurisprudência, doutrina, estudos e legislação aplicável*, 2.ª edição (actualizada e melhorada), Lisboa, Vislis Editores, 2004, pág. 45, nota n.º 1.

⁽⁶⁸⁾ Cf. PAULO JOSÉ RODRIGUES ANTUNES, *Infrações Fiscais...*, *op. cit.*, pág. 15.

⁽⁶⁹⁾ A propósito, escreve FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, tomo II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pág. 213, “sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal”.

⁽⁷⁰⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português – Parte Geral I: Introdução e Teoria da Lei Penal*, 3.ª edição, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 2010, pág. 119.

individuais ou coletivos – porque ligados à ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos sociais e à organização económica – razão pela qual o direito penal tributário é também, além de direito penal especial, *direito penal secundário* ⁽⁷²⁾.

Posto isto, são então cinco os elementos constitutivos do conceito de infração tributária (facto punível), decalcados da sua noção legal e estruturados da seguinte forma:

I. **Ação**, que depois é qualificada – conceção quadripartida – como:

- a) Típica;
- b) Ilícita;
- c) Culposa, que pode ser:
 - i) Dolosa ou,
 - ii) Negligente
- d) Punível por lei tributária anterior.

Vejamos então cada um destes elementos ⁽⁷³⁾.

⁽⁷¹⁾ Acerca do bem jurídico protegido pelas infrações tributárias, veja-se, *infra*, ponto 3, subponto 3.1.2, deste Capítulo II da nossa Parte I.

⁽⁷²⁾ Sobre o direito penal secundário, veja-se, entre outros, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário: um contributo para a reforma do direito penal económico e social português”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, págs. 35 e ss.

⁽⁷³⁾ Com respeito à análise destes elementos, importa referir que a tipicidade e a ilicitude duma conduta não se contrapõem materialmente. Antes se conjugam. Como tal, não podem ser estudadas autonomamente, como se de conceitos independentes se tratasse, razão que nos levará a abraçar uma exposição conjunta quanto a estes dois elementos.

1.2.1. Elementos da infração tributária: exposição sumária ⁽⁷⁴⁾

1.2.1.1. O conceito geral de ação (ação *lato sensu*)

Toda a infração – seja ela própria do direito penal ou do direito das contra-ordenações – é constitutiva em si mesma de um facto jurídico e este, por sua vez, é todo o evento relevante para o mundo do Direito.

A ação, como comportamento exteriormente observável suscetível de ser controlado pelo agente, tem um *papel condicionante* na construção do conceito de facto punível. É condição ou pressuposto da sua existência, posto que é sobre ela que se vão moldar as predicções posteriores da ação típica, ilícita, culposa e punível, que, no todo, dão forma à infração tributária, ou seja, ao facto punível. Porém, importa precisar, neste momento, que o conceito geral de ação, com carácter prévio e autónomo como é aqui apresentado, não obstante ter a seu favor um adequado procedimento prático de análise dos casos infracionais, não é, do ponto de vista de uma perspetiva científico-dogmática, o mais correto. Num sistema teleológico-funcional e racional do facto punível, a ação surge apenas e tão-só como uma antecipação da tipicidade. Como tal, não logra autonomia ⁽⁷⁵⁾. A ação só é jurídico-penalmente relevante quando típica, ou seja, como *ação típica*, como realização do tipo de ilícito ⁽⁷⁶⁾. Realce-se que com isto não se quer dizer que o conceito geral de ação não tenha interesse. Simplesmente “perde autonomia e, deste modo,

⁽⁷⁴⁾ Por razões de ordem prática não pretendemos – nem podemos – fazer aqui uma exposição exaustiva sobre todos os elementos do conceito de facto punível, posto que todos eles, individualmente considerados, são suficientemente densos para justificarem um estudo autónomo. Por isso, limitar-nos-emos a abordar, dentro do nosso atual contexto – o conceito legal de infração tributária – os pontos que nos parecem mais pertinentes ao seu estudo. De qualquer forma, para um estudo exaustivo do facto punível, com plena aplicação à infração tributária, vejam-se, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal – Parte Geral*, tomo I, *Questões Fundamentais: A Doutrina Geral do Crime*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, págs. 235 e ss; e MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal, I – A Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 1985, págs. 35 e ss.

⁽⁷⁵⁾ Cf. neste sentido, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 260.

⁽⁷⁶⁾ Sobre o significado do “tipo de ilícito”, veja-se, *infra*, subponto 1.2.1.2.1.2, deste Capítulo II da nossa Parte I.

capacidade para se arvorar em pedra-base do sistema”⁽⁷⁷⁾. O conceito de ação encontra-se prejudicado *a priori* pelo tipo, que é precisamente quem se apresenta como decisivo para traçar a fronteira entre o permitido e o proibido. E é por isso mesmo que tem vindo a ser reconhecido, entre os estudiosos do problema, que é à ação típica – ou o que é o mesmo, ao conceito de realização típica do ilícito⁽⁷⁸⁾ – que deve ser dada a primazia dentro do sistema teleológico-funcional do facto punível, ficando o conceito geral de ação apenas com um papel secundário, essencialmente correspondente à função negativa de excluir da tipicidade comportamentos jurídicos irrelevantes⁽⁷⁹⁾.

A infração tributária é, como já referimos oportunamente, um facto, um facto jurídico. Princípio hoje indiscutivelmente aceite em matéria de dogmática jurídico-penal e contra-ordenacional de construção do conceito de infração é o de que todo o direito sancionatório é direito sancionatório do facto. Os factos jurídicos podem ser classificados, segundo uma divisão bipartida, em factos voluntários (ou atos jurídicos) e factos jurídicos involuntários ou naturais⁽⁸⁰⁾. Os primeiros são, por definição, uma atuação de vontade, condutas humanas dirigidas pela vontade que tanto se podem traduzir numa ação como numa omissão. Os segundos, por sua vez, traduzem condutas desprovidas de qualquer vontade humana, nascem de causas naturais, exteriores a qualquer processo volitivo. Ainda quanto aos factos voluntários, estes podem ser lícitos ou ilícitos. São lícitos aqueles factos que se mostram conformes ao direito, que o cumprem estritamente e que, por isso, são por ele sancionados e admitidos. São ilícitos aqueles factos que se mostram contrários ao direito e, por isso, não consentidos. Podem ser penais ou extrapenais. A infração tributária, porque tem natureza dualista, isto é, penal e administrativa (*rectius*: contra-ordenacional), tem a particularidade de reunir estas duas características. É um

⁽⁷⁷⁾ Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 260. Para o autor (*op. cit.*, págs. 260 e 261), esta teorização sobre o conceito de ação não significa uma renúncia ao pensamento categorial-classificatório da construção do conceito de facto punível, mas antes, e em todo o caso, uma renúncia ao conceito geral de ação como elemento básico do conceito de facto punível. É por esta razão que o autor defende – na nossa opinião corretamente – uma construção quadripartida do conceito de facto punível.

⁽⁷⁸⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, págs. 259-261.

⁽⁷⁹⁾ Assim, *idem*, *ibidem*, *op. cit.*, pág. 261.

⁽⁸⁰⁾ Cf. CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO *et al.*, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, pág. 355.

facto ilícito penal se traduzida num crime tributário; é um facto ilícito extrapenal se traduzida numa contra-ordenação tributária.

Em termos metódicos, a ação relevante para a dogmática penal tributária será então a ação *voluntária, a ação passível de ser dominada pela vontade humana, traduzida numa conduta positiva (ação em sentido estrito), ou negativa (omissão)* ⁽⁸¹⁾. Numa palavra, própria da construção da doutrina do conceito de facto punível, a “ação típica”. Nesta fase do discurso cabe-nos precisar que quando falamos aqui em “conduta positiva”, referimo-nos a ação “em sentido estrito” porque, em bom rigor, uma conduta já é, por si só, uma ação (em sentido amplo). Assim, o facto será uma conduta, uma ação humana (em sentido amplo) e esta, por sua vez, será então um comportamento humano – excecionalmente também um comportamento coletivo – artigo 7.º do RGIT –, constituído por um agir (ação em sentido estrito) consistente num *facere*, ou por um omitir, consistente num *non facere* ⁽⁸²⁾. Portanto, com a ação (em sentido estrito) viola-se uma proibição, fazendo-se exatamente aquilo que a lei proíbe, e com a omissão viola-se uma norma que impõe um comportamento positivo, não se fazendo o que a norma determina. A omissão corresponderá então à inércia do agente. “[S]erá a *abstenção de actuar, isto é, o não fazer ou deixar de fazer*” ⁽⁸³⁾.

Diante deste quadro dual do facto: ação-omissão, as infrações tributárias tanto podem ser o resultado duma ação como duma omissão. E assim ser-nos-á permitida a distinção entre infrações tributárias comissivas e infrações tributárias omissivas ⁽⁸⁴⁾.

⁽⁸¹⁾ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, 3.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2008, pág. 39

⁽⁸²⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português – Parte Geral II: Teoria do crime*, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 2005, págs. 46-48.

⁽⁸³⁾ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral...*, *op. cit.*, pág. 40 (itálico no original).

⁽⁸⁴⁾ Cf. *Idem*.

1.2.1.1.1. Infrações tributárias comissivas e infrações tributárias omissivas

Uma distinção bastante frequente que decorre do conceito de infração tributária enquanto “facto jurídico”, isto é, enquanto ação (em sentido estrito) ou omissão, tem que ver precisamente com a diferenciação entre as infrações tributárias praticadas por meio de ação – infrações tributárias comissivas – e as infrações tributárias praticadas por meio de omissão - infrações tributárias omissivas ⁽⁸⁵⁾.

As infrações tributárias comissivas resultam de um comportamento ativo do seu autor, comportamento esse que está especialmente dirigido a fazer exatamente o que a norma primária proíbe. É assim exemplo de uma infração tributária comissiva a violação de segredo, onde o facto ou ação – entenda-se “ação” no sentido estrito do termo – tipicamente ilícito consiste na *revelação* de informações abrangidas pelo segredo fiscal – artigo 91.º do RGIT.

Por sua vez, e ao contrário das primeiras, as infrações tributárias omissivas são o resultado do não comportamento do seu autor. Na lição de ARIEL DOTTI, são “ a abstenção da atividade juridicamente exigida. [Constituem] uma atitude psicológica e física de não-atendimento da ação esperada, que deveria e podia ser praticada” ⁽⁸⁶⁾.

Hodiernamente, o abuso de confiança fiscal constitui a infração tributária omissiva por excelência, na medida em que o facto tipicamente ilícito reside aqui na *não entrega* da prestação tributária deduzida (por conta ou a título definitivo), à qual o agente estava legalmente obrigado – artigo 105.º do RGIT ⁽⁸⁷⁻⁸⁸⁾.

⁽⁶⁷⁾ Quanto a esta distinção, embora referente ao crime, mas aplicável, *mutatis mutandis*, às infrações tributárias, veja-se, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal... – Parte Geral II...*, *op. cit.*, págs. 30 e 31.

⁽⁸⁶⁾ Cf. RENÉ ARIEL DOTTI, *Curso de Direito Penal – Parte Geral*, 2.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2004, pág. 304.

⁽⁸⁷⁾ Neste sentido, vejam-se, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, pág. 123; e NUNO B.M. LUMBRALES, “O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias”, *in Fiscalidade*, n.ºs 13/14, Jan-abr, 2003, págs. 86 e 87.

⁽⁸⁸⁾ De acordo com o n.º 2 do artigo 5.º do RGIT, o crime de abuso de confiança fiscal considera-se praticado na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários. A propósito do assunto, veja-

Ainda a propósito desta distinção, importa referir que algumas infrações tributárias são de difícil enquadramento nesta classificação. Desde logo porque os meios pelos quais se pode praticar uma infração tanto podem respeitar a uma ação do seu agente com a uma sua omissão. Exemplo paradigmático desta situação é a infração tributária de fraude fiscal – artigo 103.º do RGIT. Com efeito, nos termos das diversas alíneas do artigo em questão, a fraude fiscal tanto pode ocorrer pela ocultação ou alteração de factos ou valores declarados ou que devam ser declarados (porque sujeitos a tributação), como pela celebração de negócio simulado. Portanto, objetivamente, a fraude fiscal tanto pode ser uma infração tributária comissiva como omissiva ⁽⁸⁹⁾. Tudo depende de saber em qual das condutas enunciadas no preceito se enquadra a atuação fraudulenta do agente. Perante um *tertium genus* como este, só uma indagação casuística permitirá revelar se a conduta do agente se subsume ao molde de uma infração tributária comissiva ou ao molde de uma infração tributária omissiva.

1.2.1.2. Os factos típico e ilícito

Vimos já que a ação, com a sua função de antecipação da tipicidade, não tem autonomia na construção do conceito de facto punível. Vimos também que, por isso mesmo, deve ceder a primazia à ação típica, à realização típica do ilícito. Chegados a esta constatação, a questão que agora se levanta à construção do referido conceito tem que ver com a procura da conceção mais adequada da relação entre tipo e ilícito. Noutros termos, procura-se saber se a prioridade teleológica na construção do conceito de facto punível pertence ao tipo ou, antes, ao ilícito ⁽⁹⁰⁾.

Pela importância que esta questão assume do ponto de vista de uma perspetiva científico-dogmática, começemos por debruçar a nossa atenção

se, AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, págs. 43-54.

⁽⁸⁹⁾ Neste mesmo sentido, vejam-se, JOÃO RICARDO CATARINO e NUNO VICTORINO, *Regime Geral...*, *op. cit.*, págs. 548 e 549, em especial, nota n.º 7.

⁽⁹⁰⁾ Assim, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 265 e 266.

sobre as categorias da ilicitude e do tipo para, logo depois, podermos retirar as devidas ilações sobre o assunto.

1.2.1.2.1. Ilicitude e tipo: determinações conceituais

1.2.1.2.1.1. Ilicitude

O termo “ilicitude” é usado no universo jurídico para exprimir a ideia de *contrariedade* entre o comportamento do agente e o ordenamento jurídico. Simboliza o mesmo que *antijuridicidade*, por vezes usada também como sinónimo de *ilícito* (ou injusto) ⁽⁹¹⁾.

Porém, se ilicitude e antijuridicidade representam a mesma realidade, a saber, “um conceito de relação” ⁽⁹²⁾, correspondente à contrariedade que se estabelece entre o comportamento do agente e a ordem jurídica, a verdade é que o mesmo já não pode ser dito dos termos ilicitude (ou antijuridicidade) e ilícito. Com efeito, na lição de WELZEL “[a] antijuridicidade é uma relação; o ilícito, porém, é algo substancial: o próprio comportamento antijurídico. Antijuridicidade é um predicado; ilícito um substantivo. Existe um específico

⁽⁹¹⁾ Cf. neste último sentido, HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, “Antijuridicidade”, s/d, pág.3, texto disponível em http://www.fragoso.com.br/ptbr/arg_pdf/helena_artigos/arquivo42.pdf [03.04.2015]. Segundo o autor, “[n]a Alemanha, os autores empregam a *Rechtswidrigkeit* (antijuridicidade), ao lado da expressão *Unrecht* (ilícito ou injusto), em geral, indiferentemente como sinónimos” (itálicos no original). E de facto é o que faz EDMUND MEZGER, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo I, tradução espanhola de José Arturo Rodríguez Muñoz, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1995, pág. 131. De acordo com o autor, “[u]na acción es punible si es antijurídica. La antijuridicidad, o, como se acostumbra decir en la actualidad, el injusto, es presupuesto imprescindible de todo hecho punible. Antes, el término más usado era ‘antijuridicidad’, que significa, sencillamente, que el delito constituye una violación del derecho, o sea, que ‘contradice el derecho’. Hoy, en virtud de la aversión que si tiene a conceptos rigurosos y cierta predilección por expresiones más vagas, se prefiere emplear, como decíamos, la palabra injusto (literalmente; no derecho: ‘unrecht’), que determina el concepto, precisamente, con menor exactitud que la outra. De todos modos, *emplearemos ambas expresiones (antijuridicidad e injusto) como sinónimas*” (aspas no original, sublinhado nosso).

⁽⁹²⁾ Cf. MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de...*, *op. cit.*, pág. 16. Assim, também, PETROCELLI, *L’Antigiuridicità*, pág. 96, *apud* HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, “Antiju...”, *op. cit.*, pág. 3, nota de rodapé n.º 18: “L’Antigiuridicità esprime una pura ide adi rapporto”. Importa referir que não obstante a doutrina lançar mão destes dois termos indistintamente, sempre nos parece mais correto usar o termo “ilicitude” por oposição ao termo “antijuridicidade”. Com efeito, é um tanto quanto paradoxal que uma infração seja uma facto jurídico e, ao mesmo tempo, um facto antijurídico. Mero preciosismo linguístico da nossa parte, no entanto.

ilícito jurídico penal, civil ou administrativo, mas só há uma antijuridicidade. Todas as matérias proibidas nos vários setores do direito são antijurídicas para toda a ordem jurídica”⁽⁹³⁻⁹⁴⁾.

Também CLAUS ROXIN, fazendo a devida distinção entre ilicitude e ilícito, escreve que “[l]os conceptos sistemáticos penales de la `antijuridicidad´ y del `injusto´ se distinguen en que la antijuridicidad designa una propiedad de la acción típica, a saber, su contradicción con las prohibiciones y mandatos del Derecho Penal, mientras que por injusto se entiende la propia acción típica y antijurídica, o sea el objeto de valoración de la antijuridicidad junto con su predicado de valor”⁽⁹⁵⁾.

A diferenciação conceitual dos termos é clara: o ilícito, enquanto substantivo, configura a própria ação que contradiz a lei, a ação a que se junta o atributo da tipicidade, ou seja, o ilícito-típico⁽⁹⁶⁾; a ilicitude, como conceito de relação, representa a contrariedade das condutas praticadas às normas imperativas precativas e/ou proibitivas da ordem jurídica⁽⁹⁷⁾, contrariedade,

⁽⁹³⁾ Cf. WELZEL, *Strafrecht*, pág. 42, *apud* HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, “Antiju...”, *op. cit.*, pág. 3, nota de rodapé n.º 15.

⁽⁹⁴⁾ E com esta última asserção se dá expressão ao princípio da unidade da ordem jurídica, consagrado entre nós no artigo 31.º, n.º 1, do CP, sob a epígrafe “Exclusão da ilicitude”. Com relação a este princípio, importa referir que não se deve confundir, no entanto, aquilo que é a *unidade da ilicitude* com a *relevância penal da ação ilícita*. Uma coisa é dizer que a ação que é ilícita, *v.g.*, no direito civil, também é ilícita para o direito penal. Se uma ação é permitida por um qualquer ramo da ordem jurídica não pode depois o direito penal considerá-la contrária a essa mesma ordem jurídica. Como refere SEBASTIÁN SOLER, *Derecho Penal Argentino*, 2.ª edição, Buenos Aires, Tipografía Editora Argentina, 1999, pág. 416, “antijurídico es el acto que contradice el derecho todo, pues lo contrario llevaría a la atomización del derecho y eventualmente a la contradicción interna”. Outra coisa é dizer que a ação ilícita civil tem relevância para todos os ramos de direito, inclusive, para o próprio direito penal. Com efeito, a ilicitude do direito penal é uma ilicitude específica, qualificada até, que deriva já da especificidade das sanções que a ela se ligam, em razão da especial relevância dos bens jurídicos tutelados. Por isso, a ação pode ser ilícita no direito civil e mostrar-se irrelevante para o direito penal, em razão do princípio político-criminal da intervenção mínima ou de *ultima ratio*, dizendo-se, neste caso, com propriedade, que a ação é ilícita mas não tem relevância penal. Sobre o assunto, vejam-se, entre nós, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 387-390; e GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal... – Parte Geral II...*, *op. cit.*, págs. 85-88. No estrangeiro, vejam-se, entre outros, EDMUND MEZGER, *Tratado...*, *op. cit.*, págs. 374 e 375; EUGÊNIO RAÚL ZAFFARONI *et al.*, *Manual de Derecho Penal – parte general*, 2.ª edição, Buenos Aires, Ediar, 2006, pág. 463.

⁽⁹⁵⁾ Cf. CLAUS ROXIN, *Derecho Penal – Parte General*, Tomo I, 5.ª reimpressão, tradução espanhola da 2.ª edição por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Días, García Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Madrid, Civitas, 2008, págs. 557 e 558 (aspas no original). No mesmo sentido, veja-se, também, MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de...*, *op. cit.*, pág. 16.

⁽⁹⁶⁾ Assim, MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de...*, *op. cit.*, pág. 16; e ANÍBAL BRUNO, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 223.

essa, que se apoia num *juízo negativo de valor* (juízo de desvalor) sobre o comportamento valorado da vida real. Ou seja, antes de se afirmar como conceito de relação, a ilicitude apresenta-se, objetivamente, como expressão de uma valoração negativa sobre um comportamento, que dado o grau de ofensa a um bem jurídico digno de tutela por parte do Direito, atinge os pressupostos mínimos para merecer ser tipificado. A ilicitude representa, portanto, a “relação de antagonismo que se estabelece entre uma conduta humana voluntária e o ordenamento jurídico, de sorte a causar ou expor a perigo de lesão um bem jurídico tutelado” ⁽⁹⁸⁾. E é precisamente com fundamento neste entendimento das coisas que a doutrina penal reconhece à ilicitude uma dupla dimensão, formal e material ⁽⁹⁹⁾. Segundo SOUZA NUCCI ⁽¹⁰⁰⁾, o conceito de ilicitude – manifestação da contrariedade da conduta ao direito, causadora da lesão ou perigo de lesão de um bem jurídico legalmente protegido – é uma construção que segue de perto o aspeto formal da antijuridicidade (contrariedade entre o facto e a norma) e o seu lado material (a lesão de um bem jurídico tutelado).

Em termos de determinação da ilicitude relevante para a construção do conceito de facto punível, esta parece dizer respeito apenas à ilicitude material ⁽¹⁰¹⁾. Não que com isto se queira desprezar o aspeto formal da ilicitude, mas antes porque o aspeto material tem primado, sobrepondo-se à ilicitude formal. Enquanto a ilicitude formal significa uma conduta contrária à lei, contrária ao corpo da lei, contrária à forma legal, a ilicitude material está relacionada ao

⁽⁹⁷⁾ Como nota FERNANDO MOLINA FERNÁNDEZ, *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, Bogotá, Universidad Externato de Colômbia, 2003, pág. 63, “[e]l concepto de antijuridicidad surgió históricamente, como acredita su propia etimología, para expresar la contradicción entre el comportamiento de una persona y lo jurídicamente prescrito”.

⁽⁹⁸⁾ Cf. FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO, *Princípios Básicos de Direito Penal*, 5.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1994, pág. 85.

⁽⁹⁹⁾ Importantes a este respeito, vejam-se, por todos, FERNANDO MOLINA FERNÁNDEZ, *Antijuridicidad penal...*, *op. cit.*, págs. 49 e ss; e HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, “Antiju...”, *op. cit.*, págs. 8 e ss.

⁽¹⁰⁰⁾ Cf. GUILHERME DE SOUZA NUCCI, *Manual de Direito Penal – Parte Geral*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2006, pág. 234.

⁽¹⁰¹⁾ Também CLAUS ROXIN destaca a importância da ilicitude material. Segundo o autor, “[l]a importancia práctica de la antijuridicidad material es triple: permite realizar graduaciones del injusto y aprovecharlas dogmáticamente, proporciona medios auxiliares de interpretación para la teoría del tipo y del erro y para solucionar otros problemas dogmáticos, y hace posible formular los principios en los que se basan las causas de exclusion del injusto y determinar su alcance”. Cf. CLAUS ROXIN, *Derecho...*, *op. cit.*, pág. 559. Em sentido diverso, desvalorizando precisamente qualquer distinção entre ilicitude formal e material, veja-se, por todos, FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO, *Princípios...*, *op. cit.*, pág. 162.

conteúdo, à matéria, à alma da lei, ou seja, ao bem jurídico por ela protegido. Uma conduta pode ser formalmente desconforme ao ordenamento e, no entanto, não violar ou colocar em perigo de lesão o bem jurídico tutelado. É a lesão de bens jurídicos quem fundamenta o desvalor da conduta, isto é, a sua desaprovação. E tal desvalor (da conduta) será necessariamente um desvalor de resultado, posto que é o resultado da ação e não a ação em si quem ofende ou ameaça os bens jurídicos.

A ilicitude de uma conduta típica pode, no entanto, ser afastada se houver, no caso, a intervenção de uma causa de justificação. Há ações típicas que, pela posição particular em que o agente se encontra a praticá-las, se apresentam como lícitas em face do Direito. São essas condições especiais em que o agente atua que, em todo o caso, impedem que a ação venha a ser ilícita. São situações de excecional licitude, conseguida pelo confronto entre os tipos incriminadores e os tipos justificadores (ou causas de exclusão da ilicitude). Os primeiros delimitam positivamente a conduta proibida e estão inseridos na parte especial do RGIT. Os segundos delimitam negativamente a conduta proibida e estão inseridos ou na parte geral do CP (artigos 31.º, 32.º, 34.º, 36.º, 38.º, e 39.º, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT), ou em disposições da parte especial do direito penal especial ⁽¹⁰²⁾.

1.2.1.2.1.2. Tipo (ou tipo legal)

Nos quadros do Direito em geral são vários os adjetivos que qualificam o substantivo tipo ⁽¹⁰³⁾. Modelo, esquema, molde, padrão, até mesmo – diríamos

⁽¹⁰²⁾ A propósito do assunto, de forma desenvolvida, veja-se, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 384 e ss.

⁽¹⁰³⁾ O “tipo” a que nos referimos corresponde à tradução da palavra alemã *Tatbeständ*, caracterizada como “«figura», «modelo do facto»”, isto é, como “«um facto imaginado para servir de paradigma»”. Cf. ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 248 (aspas no original).

No entanto, há autores que preferem manter-se fiéis ao termo *Tatbeständ*, precisamente por empregarem o “tipo” com um outro sentido. Por exemplo, no direito fiscal, ANA PAULA DOURADO, na sua monografia, *O Princípio...*, não adota a tradução do *Tatbeständ* por “tipo”, precisamente por utilizar este último com um sentido diferente daquele que é comum entre a doutrina penal em geral – o que admite expressamente. Cf. ANA PAULA DOURADO, O

– abstração, são apenas algumas das formas possíveis encontradas com que a doutrina se dirige frequentemente ao termo tipo ⁽¹⁰⁴⁾.

Porém, em termos que se querem mais completos, o tipo surge como *descrição normativa do comportamento proibido* (conteúdo da norma ou matéria da norma) ⁽¹⁰⁵⁾. É a descrição empírica e normativa que o legislador faz de cada uma das infrações tributárias; o padrão de comportamento que consubstancia a infração tributária, isto é, a conduta proibida que a enforma e lhe dá nome; o molde do comportamento que a lei entende ser merecedor de censura, por violar ou colocar em perigo de lesão um determinado núcleo de valores da “própria sociedade organizada em Estado fiscal social” ⁽¹⁰⁶⁾. É conceito abstrato e generalizante que se dedica a determinar a proibição especificamente direcionada para o concreto das relações humanas, limitando a possibilidade de intervenção do poder público de punir na esfera da liberdade individual do cidadão.

Princípio..., *op. cit.*, pág. 226, nota de rodapé n.º 567. O “tipo” a que a autora se refere de forma desenvolvida (em especial, *op. cit.*, págs. 537-570) é um método de pensamento, uma forma de concretização normativa direcionada à simplificação do Direito. Noutros termos, corresponde ao que frequentemente se chama nas ciências jurídicas “conceito jurídico indeterminado”. Mas não é este o sentido tradicional reconhecido ao “tipo”, que surge empregue como tradução da palavra alemã *Tatbestand*. A este propósito, vejam-se, HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, *Lições de Direito Penal*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1987, pág. 156: “[a] expressão *tipo* não é empregada pela lei. Ela constitui tradução livre da palavra alemã *Tatbestand*, correspondendo a figura puramente conceitual elaborada pela doutrina” (itálicos no original); MISABEL DERZI, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1988, pág. 114: “dentro da ciência penal, então, o que para o povo alemão é *Tatbestand* para nós (...) passou a ser *tipo*” (itálicos no original); e EUGÊNIO RAÚL ZAFFARONI *et al.*, *Manual...*, *op. cit.*, pág. 341: “[t]ipo es la traducción aceptada por la doctrina de la palabra alemana *Tatbestand*”. Dando conta do mesmo, agora com relação ao nosso ordenamento, ANA PAULA DOURADO, *O Princípio...*, *op. cit.*, pág. 247.

Com interesse para o assunto, vejam-se, também, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENÇÃO, *A Tipicidade nos Direitos Reais*, Lisboa, Petrony, 1968, pág. 20; GABRIELA XAVIER PEREIRA, “A Evolução Histórica do tipo em Direito Penal: da independência por Bebing à conceção significativa de Vives Antón”, s/d, pág. 3 e ss., texto disponível em <http://www.revista2.uepg.br/index.php/humanas/article/view/646/628> [03.04.2015]; e RICARDO LOBO TORRES, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário” in *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n.º 5, fev/mar/abr., 2006, págs. 4 e 5, texto disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf> [14.04.2015].

⁽¹⁰⁴⁾ Lançando mão de alguns destes adjetivos para referir o “tipo” em sede de direito penal, veja-se, por todos, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal... – Parte Geral II...*, *op. cit.*, pág. 19.

⁽¹⁰⁵⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal... – Parte Geral II...*, *op. cit.*, pág. 19. A propósito, vejam-se, também, MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de...*, *op. cit.*, págs. 17, 68 e 69; MANUEL SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA, *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, Lisboa, Vislis Editores, 2001, pág. 53; e JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, *Infrações Fiscais*, Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Junho de 2012, pág. 11, texto também disponível em http://conteudos.otoc.pt/2012/dis2412/sebenta_dis2412.pdf. [12.04.2015].

⁽¹⁰⁶⁾ Expressão utilizada por JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 461.

A partir destes conceitos são essencialmente duas as funções reconhecidas ao tipo pela doutrina penal, em geral. Por um lado, o tipo com uma função de garantia, chamado “tipo de garantia”; por outro lado, o tipo com uma função fundamentadora da ilicitude do facto, também chamado “tipo de ilícito” ⁽¹⁰⁷⁾.

Vejamos, então, cada uma destas funções.

O tipo como “tipo de garantia” constitui uma manifestação do princípio da legalidade da intervenção penal ⁽¹⁰⁸⁾, com consagração expressa no texto fundamental – artigo 29.º, n.ºs 1 e 3, da CRP, sob a alçada dos “direitos, liberdades e garantias fundamentais” – e com tradução nos brocardos *nullum crimen sine lege, nulla poena sine culpa* e *nulla poena sine lege*.

Este princípio tem, assumidamente, uma natureza garantística, que se impõe tanto no domínio das contra-ordenações tributárias como no domínio dos crimes tributários ⁽¹⁰⁹⁾, visto ambicionar uma eficaz protecção dos direitos fundamentais de todo o cidadão contra o despotismo e arbítrio do poder punitivo do Estado. É seguramente a exigência mais voraz de qualquer Estado de Direito Democrático, razão pela qual ROXIN afirmou “que a protecção dos direitos, liberdades e garantias [deve ser] levada a cabo não apenas *através* do direito penal, mas também *perante* o direito penal” ⁽¹¹⁰⁾. Do princípio em questão resulta, numa interpretação ampla, que uma conduta para ser considerada infração e, em especial, infração tributária, deve “encaixar” nos moldes da descrição de um dos tipos legais abstratamente formuladas pelo legislador. “Não haverá, pois, *infracção [tributária]* que não conste de uma

⁽¹⁰⁷⁾ Assim, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 284 e 285.

⁽¹⁰⁸⁾ O princípio da legalidade da intervenção penal não é instituto recente. A sua origem remonta à *Magna Charta Libertatum* de João sem Terra, de 1215, apenas tendo sido expresso de forma definitiva na *Déclaration des droits de l’homme et du citoyen* francesa, no ano de 1787. Daí migrou para a maior parte dos instrumentos internacionais de protecção dos direitos humanos, entre eles, a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 – artigo 11.º, n.º 2, 1.ª parte, onde se lê que ninguém pode ser condenado por ações ou omissões que, no momento da sua prática, não constituam ato delituoso à face do direito interno ou internacional – e para as Constituições dos Estados democráticos.

⁽¹⁰⁹⁾ Disso mesmo nos dão conta MANUEL SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA, *Contra-Ordenações...*, *op. cit.*, pág. 49. Com efeito, referindo-se aos princípios da legalidade e tipicidade, os autores escrevem que “embora formulados directamente para as infracções criminais, são aplicáveis, por analogia, à generalidade dos direitos sancionatórios, *como tem vindo a ser reconhecido*” (sublinhado nosso).

⁽¹¹⁰⁾ Cf. ROXIN, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 177 (sublinhado nosso).

definição legal quanto a todos os respectivos elementos” (111). Sem este requisito uma conduta, por mais reprovável que se mostre do ponto de vista social, não será considerada infração – quer do ponto de vista legal, quer por parte de quem diariamente aplica a lei – e conseqüentemente, o seu autor também não será punido pois não terá ultrapassado os limites da licitude penal ou contra-ordenacional. Daí V. LITZ afirmar – e com razão – que a lei penal constitui, neste aspeto, a “magna Charta do criminoso” (112).

No que diz respeito ao brocardo *nullum crimen sine lege* (*rectior*: não há infração sem lei), este não deixa margem para dúvidas: uma conduta relacionada com a tributação, ou melhor, com a ofensa aos deveres formais de colaboração com a AT, só poderá ser considerada e julgada infração tributária se houver uma lei prévia que assim o preveja, o que acontecerá mediante a descrição do comportamento proibido e imposição da correspondente consequência jurídica desfavorável, mormente, uma sanção. Tal significa que por mais reprovável que uma conduta se mostre do ponto de vista social, a sua censurabilidade e correspondente punibilidade estão *sempre* dependentes de uma prévia atuação expressa do legislador nesse sentido (113). Por isso se diz, e com razão, que “a lei penal representa uma espécie de carta de alforria para o agente mais hábil, mais refinado e (às vezes) mais rico e poderoso, numa palavra (própria da ciência criminológica), para o agente dotado de maior «competência de acção»” (114). Este brocardo é complementado pela fórmula *nulla poena sine lege* (*rectior*: não há sanção sem lei), que, no entanto, como será tratado adiante, dispensamo-nos de deixar aqui quaisquer considerações sobre o mesmo.

No que concerne ao tipo com uma função fundamentadora da ilicitude do facto, também chamado “tipo de ilícito”, porquanto representa a valoração negativa do comportamento tipificado, é indício da ilicitude do comportamento descrito. Segundo JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “[o] tipo de ilícito é a figura (...) de que a doutrina penal se serve para exprimir um sentido de ilicitude,

(111) Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 347 (itálico no original).

(112) Expressão utilizada por V.LISZT, *apud* JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 180.

(113) Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 180.

(114) Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 181 (aspas no original).

individualizando uma espécie de delito e cumprindo, deste modo, a função de dar a conhecer ao destinatário que tal espécie é proibida pelo ordenamento jurídico”⁽¹¹⁵⁾.

Posto isto, em termos de localização sistemática na estrutura da norma sancionatória tributária, o tipo corresponde à própria previsão ou hipótese da norma. A estatuição, essa, fica assim reservada à definição da sanção, também objeto de reserva legal (formal) – artigos 165.º, n.º 1, al. c), da CRP e 8.º, n.º 2, al. d), da LGT. À semelhança do que acontece com as demais normas da ordem jurídica, também as normas punitivas do direito tributário se apresentam com a construção própria dos juízos hipotético-condicionais. São compostas por uma hipótese (o facto jurídico), cuja verificação desencadeia a consequência descrita na estatuição⁽¹¹⁶⁾. Da junção de ambas nasce uma proposição jurídica completa, isto é, a norma punitiva⁽¹¹⁷⁾.

Para terminar, depois de termos dedicado a nossa atenção aos factos típico e ilícito são duas as principais conclusões a retirar. Em primeiro lugar, face ao que ficou dito, não nos parece despiciendo afirmar – na esteira de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS – que ao tipo não cabe qualquer prioridade na construção teleológico-funcional do conceito de facto punível⁽¹¹⁸⁾. Com efeito, a função da ilicitude é precisamente a de definir o âmbito do proibido e dá-lo a conhecer aos potenciais destinatários das normas legais, para assim os motivar a agir de acordo com a ordem jurídica. E é só a partir daqui, isto é, a partir da ilicitude, que o tipo adquire verdadeiro significado, aparecendo como simples irradiação da ilicitude, ou seja, como sua mera concretização. Todo o facto típico indicia ser ilícito. Só não o será se houver, no caso, a intervenção de uma causa de justificação. A ilicitude é, então, o fundamento do tipo. O

⁽¹¹⁵⁾ Cf. *Idem, ibidem, op. cit.*, pág. 285.

⁽¹¹⁶⁾ Ao contrário do que seria desejável e espectável, a estatuição da norma, contendo a sanção correspondente ao facto proibido nela descrito, nem sempre se encontra localizada na segunda parte da norma punitiva. Nalguns casos, o legislador procede à inversão da estrutura normal da norma, começando primeiro por definir a sanção e só depois o comportamento proibido a ela associado. São exemplos paradigmáticos da situação descrita os artigos 103.º, n.º 1 e 109.º, n.º 2, ambos do RGIT.

⁽¹¹⁷⁾ Da previsão ou hipótese das normas punitivas são parte integrante os critérios pessoal (quem), material (o quê), temporal (quando) e espacial (onde); da estatuição, o critério quantitativo (quanto). Sobre a explicação destes critérios, veja-se, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de...*, *op. cit.*, pág. 522.

⁽¹¹⁸⁾ Assim, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 265 e 267.

comportamento do agente só é típico porque antes ilícito. Por isso se diz, e com razão, que sem ilícito não há tipo, pois todo o tipo é tipo-de-ilícito ⁽¹¹⁹⁾.

Em segundo e último lugar, e não menos importante, num sistema teleológico-funcional do facto punível, não há lugar a uma construção que separe a tipicidade da ilicitude. A querer falar-se numa tal autonomia, sempre será com relação ao ilícito-típico pois, como acabamos de referir, todo o tipo é tipo-de-ilícito.

1.2.1.3. O facto culposo

Além da ação típica e ilícita a lei exige igualmente, para a perfeição da infração, que a ação seja culposa. Sem esta aquela não existe, posto que é elemento imprescindível à aplicação por parte do ordenamento de uma sanção ⁽¹²⁰⁾. Na verdade, o facto punível não se esgota na referida desconformidade da conduta com a ordem jurídica, necessário se tornando que a conduta adotada pelo agente seja igualmente culposa, isto é, “que o facto possa ser pessoalmente censurado ao agente, por aquele se revelar expressão de uma atitude interna juridicamente desaprovada e pela qual ele tem por isso de responder perante as exigências do dever-ser sócio-comunitário” ⁽¹²¹⁾. A imputabilidade é, portanto, pressuposto da culpa. Porém, não é o único. São-no também o dolo e a negligência, bem como, a exigibilidade ⁽¹²²⁾.

⁽¹¹⁹⁾ Cf. *Idem, op. cit.*, pág. 268.

⁽¹²⁰⁾ Cf. *Idem, ibidem, op. cit.*, pág. 274.

⁽¹²¹⁾ Cf. *Idem, ibidem*.

⁽¹²²⁾ Acerca da (in)exigibilidade enquanto pressuposto da culpa, veja-se, *idem, ibidem, op. cit.*, págs. 602 e

1.2.1.3.1. Culpa e imputabilidade

À semelhança do que acontece com as demais infrações, também a infração tributária assenta num juízo de censura ao seu agente (e também ao facto), não bastando à sua perfeição a verificação da mera materialidade dos factos ao tipo legal. É, pois, também seu pressuposto a culpa, entendida como expressão do juízo de censura dirigido ao agente por ter atuado de forma desconforme ao Direito quando podia e devia agir de acordo com ele. No entanto, a culpa, *rectius*, juízo de censura, só adquire verdadeiramente relevância jurídica se o facto típico e ilícito, além de praticado com dolo (*Vorsatz*) ou negligência (*Fahrlässigkeit*), for imputado (atribuído) a uma vontade humana, a um sujeito de Direito, de forma que se possa afirmar, com toda a propriedade, que a infração (tributária) foi obra sua. Porém – diga-se – nem só a vontade do Homem social é suscetível de culpa. Na realidade são-no também as pessoas ou entes coletivos, embora com algumas especificidades, porquanto se encontra definitivamente afastada a velha máxima *societas delinquere non potest*.

E foram, de facto, vários os argumentos apresentados, quer a favor, quer contra a responsabilidade penal das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados. Aqui, damos destaque a três dos argumentos apresentados a favor, com referência à síntese de NUNO DE SÁ GOMES ⁽¹²³⁾. Assim defendeu-se:

- i) as pessoas singulares limitam-se a agir em nome e no interesse das pessoas coletivas, pelo que,
 - ii) não são mais do que um agente subordinado a estas últimas.
- Logo,

⁽¹²³⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 180. Acerca dos argumentos que procuraram contrariar a responsabilização penal das pessoas coletivas, veja-se, também, do mesmo autor, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, págs. 181 e 182.

- iii) também elas devem responder penalmente como mandantes, já que não são apenas meras pessoas fictícias mas antes, verdadeiras realidades jurídicas capazes de vontade coletiva, ou seja, de dolo e negligência.

Independentemente das críticas mais ou menos acentuadas que estes argumentos já possam ter suscitado e merecido em tempos não muito distantes, é-nos cometido referir que, em bom rigor, as pessoas coletivas não podem, por si mesmas, cometer infrações tributárias, precisamente por incapacidade natural de ação. Isto não quer dizer, porém, que não possam ser responsabilizadas. De facto, são-no, mas apenas por imputação da responsabilidade de outrem.

A responsabilidade penal (e também contra-ordenacional) há-de derivar *necessariamente* dos comportamentos de outrem que lhes sejam imputáveis, segundo o chamado *modelo de imputação*, sendo de resto este o modelo que seguramente se encontra consagrado ao nível das infrações tributárias, nomeadamente, no artigo 7.º, n.º 1, do RGIT ⁽¹²⁴⁾. Com plena validade não só no domínio dos crimes mas também no domínio das contra-ordenações tributárias, este modelo significa tão-somente que à pessoa coletiva são imputáveis a ação e a culpa dos seus órgãos responsáveis. Porém, para que a atuação culposa dos órgãos da pessoa coletiva possa ser imputada a esta última, três pressupostos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º do RGIT têm de estar reunidos. São eles:

- i) a infração tributária ser praticada por um órgão da pessoa coletiva ou seu representante;
- ii) sê-lo no em nome e no seu interesse; e
- iii) nunca contra ordens ou instruções expressas de quem de direito.

⁽¹²⁴⁾ Neste sentido, veja-se, GONÇALO N.C. SOPAS DE MELLO BANDEIRA, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Cívicas sob a forma Comercial, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 406, em especial, nota de rodapé n.º 1103. Ainda para uma análise dos vários modelos de responsabilidade penal dos entes coletivos, veja-se, a mesma obra do autor, *op. cit.*, págs. 405-509.

Uma vez provados estes pressupostos, a responsabilidade penal tributária das pessoas coletivas será uma responsabilidade cumulativa – ou *punição paralela* nas palavras de GONÇALO MELLO BANDEIRA ⁽¹²⁵⁾ – com a responsabilidade de, pelo menos, uma pessoa física (o agente, órgão ou representante nas palavras do legislador) que cometa a infração tributária em nome e no interesse daquela mesma pessoa coletiva. Neste caso, o agente será punido autonomamente pela sua infração segundo o artigo 6.º do RGIT. Porém, importa referir que esta responsabilidade penal tributária cumulativa da pessoa coletiva e do seu agente só terá lugar quando a infração cometida por este último for um crime tributário. Isto mesmo resulta claro no texto do artigo 7.º, n.º 3, do RGIT. Tratando-se de uma contra-ordenação tributária, apenas a pessoa coletiva é responsável, posto que o artigo 7.º, n.º 4, do RGIT é expresso ao excluir a responsabilidade dos agentes pessoas singulares nas referidas infrações. A propósito deste artigo 7.º, n.ºs 3 e 4, do RGIT, dois parênteses devem ser feitos. Assim, e no que ao n.º 3 do artigo em questão diz respeito, tratando-se aí de uma responsabilidade penal cumulativa que manda punir dois sujeitos distintos com base num mesmo facto e numa mesma culpa, questões de constitucionalidade poderiam ser suscitadas, nomeadamente, a inconstitucionalidade desse preceito por violação do princípio do *ne bis in idem* consagrado no n.º 5 do artigo 29.º da CRP. E de facto esta já foi uma questão submetida ao TC. Porém, à invocada inconstitucionalidade respondeu aquele douto Tribunal de forma negativa, argumentando para o efeito que aquilo que o preceito constitucional prevê e impede é que *uma mesma pessoa* seja julgada duas vezes pelo mesmo facto e não que duas pessoas distintas, no caso uma pessoa singular e uma pessoa coletiva, sejam punidas pela prática do mesmo facto ⁽¹²⁶⁾. Se assim não fosse – rematou o TC – forçoso seria concluir também pela inconstitucionalidade do instituto da comparticipação, previsto nos artigos

⁽¹²⁵⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 410.

⁽¹²⁶⁾ Parafrazeando outras decisões do mesmo tribunal escreveu concretamente o TC: “O princípio do non bis in idem contido no n.º 5 do artigo 29.º da Constituição não obsta a que pelo mesmo facto objectivo venham a ser perseguidas penalmente duas pessoas jurídicas diferentes, sendo também passíveis de sanções diferentes e a consagração legal da responsabilidade individual, ao lado da responsabilidade do ente colectivo, porque não implica um duplo julgamento da mesma pessoa pelo mesmo facto, não viola o artigo 29.º, n.º 5, da Constituição”. Cf. Ac. do TC n.º 389/2001, de 26 de Setembro, Processo n.º 284/01, disponível em www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_actc.php?ano_actc=2001&numero_actc=389.

26.º e 27.º do CP. Já no que ao n.º 4 do artigo 7.º do RGIT diz respeito, importa ter presente o seu texto: “A responsabilidade contra-ordenacional das entidades referidas no n.º 1 exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes”. Por sua vez, prescreve aquele n.º 1: “As pessoas coletivas (...) são responsáveis pelas infrações previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no seu interesse”. Ora, em face do preceituado naquele n.º 4 parece-nos incontestável que ele abandona a regra da responsabilidade cumulativa das pessoas coletivas e dos seus órgãos ou representantes em matéria de contra-ordenações. Porém, já não o poderá fazer com relação ao modelo de imputação previsto no n.º 1 do mesmo artigo, posto que a responsabilidade das pessoas coletivas a que o n.º 4 se refere só existe depois da prática da contra-ordenação pelos seus órgãos ou representantes (n.º 1). Quer isto dizer que antes da imputação da infração contra-ordenacional aos órgãos ou representantes da pessoa coletiva, não há qualquer responsabilidade desta última, já que a sua responsabilização se dá por imputação da responsabilidade daqueles agentes. Além do mais, se não houver esta responsabilização (fictícia) prévia dos agentes, a sua responsabilidade também “não precisa (ou não pode!) ser excluída, [porquanto] não existe. Aliás, essa responsabilidade só é excluída porque existe antes (imputada)” ⁽¹²⁷⁾. Assim, necessário será fazer uma prévia individualização abstrata da imputação da responsabilidade aos respetivos órgãos ou representantes da pessoa coletiva para só depois a poder excluir. Se assim não for, se não houver esta prévia imputação, não se pode responsabilizar a pessoa coletiva, e muito menos, excluir qualquer responsabilidade dos agentes, porque simplesmente, ela não existe.

Feitos estes parênteses, se com o RGIT se passou a estabelecer, para o plano contra-ordenacional, que a responsabilidade do ente coletivo afasta a responsabilidade individual do órgão que praticou a infração tributária, o mesmo já não se poderá dizer com relação ao plano da responsabilidade civil pelas sanções pecuniárias, incluindo, as coimas. Com efeito, o artigo 8.º do RGIT prevê, *tout court*, a responsabilização subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções

⁽¹²⁷⁾ Cf. GONÇALO N.C. SOPAS DE MELLO BANDEIRA, “Responsabilidade” Penal..., *op. cit.*, pág. 451.

de administração em pessoas coletivas ou entidades fiscalmente equiparadas, pelas coimas com que o ente coletivo haja sido sancionado e não tenha pago.

Uma vez que os Capítulos II e III da nossa Parte II estarão especificamente voltados para o estudo deste artigo 8.º do RGIT, ficam aqui dispensadas quaisquer considerações sobre o mesmo.

1.2.1.3.2. Culpa e seu substrato: a voluntariedade da ação (dolo e negligência)

Segundo MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA “[a] culpa assenta em uma corrupção do processo de formação da vontade” ⁽¹²⁸⁾.

Para que essa vontade se mostre recetível a um juízo de reprovação, dois elementos, inerentes ao facto ilícito, têm, no entanto, de ter verificação cumulativa. São, pois, circunstâncias imprescindíveis sem as quais não se poderá falar de culpa e, portanto, de facto culposo. O primeiro desses elementos é de fácil compreensão: o agente tem de atuar com consciência, isto é, com domínio sobre o facto. O segundo elemento, por sua vez, está relacionado à própria vontade, com destaque para duas proposições. Assim, e em primeiro lugar, a vontade do agente tem de se traduzir numa *atuação material*. Quer isto dizer que meros pensamentos confinados ao interior psicológico do agente não têm aqui qualquer significado, posto que não são do conhecimento do mundo exterior, antes se exigindo aos mesmos uma tradução num comportamento. A vontade, como facto psicológico meramente interno que é, é qualquer coisa em si mesma incompreensível, que pertence unicamente ao foro íntimo da consciência individual, e só na medida em que se torna reconhecível ao mundo exterior, quer mediante declarações, quer mediante um comportamento, é que passa a ser um facto social, suscetível de interpretação e valoração. Com efeito, de nada importa ao Direito que o sujeito passivo tenha pensado em omitir documentos fiscalmente relevantes se o pensamento não passou disso mesmo. A relevância jurídico-penal dum

⁽¹²⁸⁾ MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de...*, op. cit., pág. 149.

conduta depende sempre da sua exteriorização material. Só assim se poderá dar o primeiro passo para interpretar o que fez. Em segundo lugar, associada à exteriorização da vontade tem de estar uma *atuação voluntária* do agente, ou seja, este tem que ter querido, *de per si*, atuar. Uma atuação involuntária, resultante, por exemplo, de coação física irresistível, não tem aqui qualquer interesse. Pressuposto do facto ilícito é, pois, além da consciência, a perfeição da vontade. Sem ela, não é legítimo falar-se num direito penal de culpa.

E é precisamente esta atuação voluntária, que pode ser dolosa ou negligente, quem constitui o substrato da culpa (*rectior*: juízo de censura). Dolo e negligência são, por isso mesmo, formas ou tipos de culpa graduados em função dos “diferentes conteúdos materiais de culpa” ⁽¹²⁹⁾, ou seja, em função do grau de censurabilidade que se reconhece na prática da infração. O dolo surge, assim, como conhecimento (momento intelectual) e vontade (momento volitivo) de realizar o facto descrito no tipo legal – artigo 14.º, n.º 1, do CP ⁽¹³⁰⁾ – acarretando uma atitude de inimizade ou de indiferença face ao Direito. A negligência, por sua vez, não envolve a existência dessa atitude de inimizade. O que há é, antes, uma falta de cuidado devido, que tem como consequência a realização do ilícito-típico – artigo 15.º do CP.

Daqui decorre que a diferença essencial entre infrações dolosas e negligentes reside, precisamente, ao nível da diferença de culpa, aferida em função do grau de censurabilidade reconhecida na ação do agente.

Voltando agora ao RGIT, por ser o terreno onde nos devemos sempre mover, há um preceito que merece aqui referência. É ele o artigo 24.º, cuja epígrafe é intitulada por “punibilidade da negligência”. De acordo com o n.º 1 do artigo em questão, “[s]alvo disposição expressa da lei em contrário, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência”. Ora, ao explorarmos as várias contra-ordenações tributárias, só a contra-ordenação de recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita de documentos fiscalmente relevantes, prevista no artigo 113.º do RGIT, e a contra-ordenação de falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes,

⁽¹²⁹⁾ Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 277.

⁽¹³⁰⁾ Para um estudo completo do dolo, veja-se, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 349 e ss.

esta presente no artigo 118.º do RGIT, prevêem expressamente a punibilidade da infração a título de dolo. As restantes são, portanto, punidas a título de negligência, muito embora o tipo legal da contra-ordenação prevista no artigo 128.º do RGIT permita concluir também pelo seu carácter doloso. Já com relação aos crimes tributários, o RGIT não contém uma norma similar ao artigo 24.º, o que também não é necessário. O direito penal tributário é direito penal especial, e como tal, comunga das regras e princípios gerais do direito penal comum. Todos os crimes previstos no RGIT são, por isso, dolosos, já que a regra, em matéria criminal, é a de que a negligência só é punível nos casos especialmente previstos na lei – artigos 13.º e 8.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT.

1.2.1.4. A punibilidade por lei tributária anterior

Depois de termos dedicado a nossa atenção ao facto típico, ilícito e culposo é chegado o momento de tecermos algumas considerações sobre o último elemento da construção dogmática do conceito legal de infração tributária: a *punibilidade por lei tributária anterior*, com tradução constitucional e legal ao nível do brocardo *nulla poena sine lege proevia* (*rectior*: não há sanção sem lei anterior) – artigo 29.º, n.º 3, da CRP.

A punibilidade, na sua concretude, designa, pois, “a última pedra do edifício do conceito de [infração]” ⁽¹³¹⁾, encontrando-se justificada no sistema por uma ideia de *dignidade penal* ⁽¹³²⁾, razão pela qual a infração (tributária) é vista como um comportamento típico, ilícito, culposo e *digno de pena*. Assim, uma vez presente, a punibilidade contribui para que estejam reunidos à volta do comportamento do agente todos os pressupostos indispensáveis à sua

⁽¹³¹⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 678.

⁽¹³²⁾ A respeito da dignidade penal importa referir que esta é igualmente uma ideia omnipresente em todos os outros elementos do conceito de infração, porquanto só pode ser infração tributária o facto que se revele digno de punição, sendo, portanto, critério ubíquo e imanente à totalidade da doutrina geral da infração tributária. No entanto, não obstante a sua ubiquidade, a dignidade penal surge como “elemento fundamentador e compreensivo *par excellence* da categoria dos pressupostos de punibilidade”. Cf. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 672 (sublinhado no original).

punição. Com efeito, havendo correspondência da ação ao tipo de ilícito e não sendo possível negar a sua ilicitude, porquanto não há lugar a nenhuma causa de exclusão da ilicitude, havendo, por isso, imputação da ação ao agente, o ciclo à volta do facto punível fica completo com a aplicação da sanção, que deve estar sempre prevista legalmente como exigência de um dos brocardos do princípio da legalidade da intervenção penal (tributária): o *nulla poena sine lege proevia*.

1.2.1.4.1. Punibilidade e *nulla poena sine lege proevia*

O *nulla poena sine lege proevia*, enquanto postulado que completa o último elemento do conceito legal de infração tributária, é um princípio de expressão simples. É complemento do *nullum crimen sine lege* e na sua aceção exige tão-somente – embora com importância extrema – a existência de *lex proevia* ⁽¹³³⁾ a estabelecer os limites mínimo e máximo das sanções a aplicar aos comportamentos descritos nos diferentes tipos legais de infrações.

Daqui decorre que o juiz, aquando duma condenação, jamais poderá criar instrumentos sancionatórios que não se encontrem expressamente previstos por lei (tributária) anterior. Se o fizer, estará a violar flagrantemente a lei fundamental, além de colocar em risco o princípio da segurança jurídica, presente em qualquer Estado de Direito Democrático como uma das principais garantias reconhecidas aos cidadãos, já para não falar na evidente afronta à Dignidade da Pessoa Humana, valor verdadeiramente axial. Por fim, para que esta exposição não fique incompleta, torna-se necessário fazer referência a dois requisitos ainda associados ao princípio ora em questão. Referimo-nos, pois, às proibições da analogia *legis* (e não *iuris*) e da retroatividade. A proibição da analogia *legis* – sempre contra o agente e nunca a seu favor – é uma exigência que já resultava visível dos artigos 29.º, n.º 1, da CRP e 1.º, n.º 1, do CP. Porém, o legislador resolveu – e bem – estatuí-la, *expressis verbis*, no artigo 1.º, n.º 3, do CP, aplicável, *mutatis mutandis*, ao direito sancionatório

⁽¹³³⁾ Cf. *Idem, ibidem, op. cit.*, págs. 181 e 182.

tributário, não restando agora dúvidas de que ao aplicador da lei sancionatória (tributária) é vedada a aplicação duma norma concreta a casos por ela não abrangidos, embora semelhantes, nos seus traços essenciais, aos casos regulados ⁽¹³⁴⁾. Também a proibição da retroatividade – igualmente contra o agente e não a seu favor – é exigência de importância extrema, “constituindo uma das traves mestras de todo o Estado democrático contemporâneo” ⁽¹³⁵⁾. De facto, diante de um Direito que se apresenta em constante mutação, pode acontecer que após a prática de um facto, que ao tempo não constituía crime nem contra-ordenação fiscais, uma nova lei venha a considerá-lo como tal, ou, sendo o facto já crime ou contra-ordenação ao tempo da sua prática, uma outra lei venha prever para essas infrações uma pena (multa ou prisão) ou coima mais graves. Para obstar a que tal aconteça a lei proclama pela proibição absoluta da retroatividade em tudo quanto funcione *contra reum*, dando-se assim satisfação à exigência legal e constitucional de que só será punido o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática. Se assim não fosse, estar-se-ia, de acordo com GERMANO MARQUES DA SILVA ⁽¹³⁶⁾, a contribuir de forma verdadeiramente grosseira para a manipulação do poder punitivo e para a utilização da lei penal para fins puramente políticos ou morais, e o que é mais grave, sem qualquer justificação jurídica, numa clara e frontal violação ao valor supremo do Estado de Direito Democrático – a Dignidade da Pessoa Humana.

⁽¹³⁴⁾ A propósito da proibição da analogia, de forma mais desenvolvida e com referência ao direito penal, veja-se, por todos, *idem, ibidem, op. cit.*, págs. 187-193.

⁽¹³⁵⁾ Cf. *Idem, ibidem, op. cit.*, pág. 194. Vejam-se, também, págs. 193-206, para uma visão mais completa acerca do âmbito de proibição da retroatividade.

⁽¹³⁶⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal...*, - Parte Geral I..., *op. cit.*, pág. 260.

2. A infração tributária no Direito comparado: a experiência espanhola (breve referência)

Como já tivemos oportunidade de precisar em momento oportuno, a infração tributária, em sentido técnico-jurídico, é uma expressão inteiramente reservada pelo nosso legislador à menção das condutas violadoras de disposições tributárias para as quais se encontre (*expressamente*) prevista a aplicação de uma sanção punitiva, seja ela de natureza penal ou de natureza administrativa (*rectius*: contra-ordenacional). Isto mesmo resulta claro do artigo 2.º, n.º 2, do RGIT, de onde consta a *división bipartida das infrações tributárias em crimes e contra-ordenações*.

Esta é, porém, uma solução legislativa que não encontra paralelo no ordenamento jurídico vizinho. Pelo interesse inerente à análise comparada do Direito vejamos, então, brevemente a experiência do ordenamento jurídico espanhol nesta matéria ⁽¹³⁷⁾.

Pois bem, a Ley General Tributaria espanhola – Ley 58/2003, de 17 de diciembre – no artigo 185.º ⁽¹³⁸⁾, sob a epígrafe, “Clases de sanciones tributarias”, dispõe o seguinte no n.º 1:

“Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio” ⁽¹³⁹⁾.

⁽¹³⁷⁾ A escolha do ordenamento jurídico espanhol para a análise comparada não tem implícita qualquer motivação de ordem especial. Apenas um interesse de ordem geral: a proximidade geográfica de ambos pela partilha fronteiriça pois, como veremos melhor na nota de rodapé n.º 142, outros ordenamentos há que se igualam neste concreto ponto ao ordenamento espanhol.

⁽¹³⁸⁾ Este preceito está inserido no Título IV, intitulado “La potestad sancionadora”, Capítulo II “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”, mais exatamente, na Sección 2.ª “Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias”.

⁽¹³⁹⁾ A respeito das sanções não pecuniárias de carácter acessório, veja-se, o artigo 186.º da lei em questão.

Como resulta deste enunciado legal, no direito sancionatório tributário espanhol a expressão “infração tributária” apenas respeita às condutas típicas e ilícitas cujo grau de reprovação social seja atenuado, porque punidas com sanções pecuniárias (e não pecuniárias de carácter acessório, quando previstas). As condutas violadoras de comandos tributários para as quais esteja prevista a aplicação de uma sanção de natureza penal são tratadas autonomamente como crimes tributários, ou melhor, como delitos tributários no CP espanhol ⁽¹⁴⁰⁾, operando-se assim uma distinção entre infrações tributárias e delitos tributários. Segundo AITOR ORENA DOMÍNGUEZ, “*la infracción de las normas que regulan los tributos puede considerarse como infracción o como delito, según la valoración del interés tutelado por la norma, así, si se desea dispensar una mayor protección, su violación se califica como delito, considerándose como infracción administrativa cuando su violación no pertube tan gravemente el ordenamiento jurídico*” ⁽¹⁴¹⁻¹⁴²⁾.

Diante do exposto, ao contrário do que é tradição no nosso ordenamento, onde a infração tributária abrange quer as contra-ordenações quer os crimes tributários, no ordenamento sancionatório tributário espanhol a expressão “infração tributária” apenas respeita às condutas violadoras de

⁽¹⁴⁰⁾ Os delitos tributários encontram-se regulados no CP espanhol – Ley 10/1995, de 23 de noviembre – no Livro II “Delitos y sus penas”, Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, artigos 305 e ss. Sobre a introdução do delito fiscal no direito espanhol e a sua transformação em “Delitos contra la Hacienda Publica y contra la Seguridad Social”, veja-se, MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da Legitimação...*, *op. cit.*, págs. 54 e 55, nota de rodapé n.º 69, e autores aí mencionados.

⁽¹⁴¹⁾ Cf. AITOR ORENA DOMÍNGUEZ, *Infracciones y sanciones tributarias: Un Estudio Jurisprudencial*, Universidad del País Vasco, Bilbao, Servicio Editorial, 2002, pág. 19 (sublinhado nosso).

⁽¹⁴²⁾ Esta separação legal e conceitual entre infração tributária e delito tributário não é uma solução isolada no ordenamento jurídico espanhol. Com efeito, esta é uma distinção também operada noutros ordenamentos, em especial, nos ordenamentos latino-americanos. Neste sentido, veja-se, NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 20. Assim, por exemplo, para o ordenamento sancionatório tributário mexicano, MIGUEL ÁNGEL GARCÍA DOMÍNGUEZ, *Derecho Fiscal Penal*, Porrúa, México, 1994, pág. 137, refere, a propósito deste conceito de infração tributária, que “conducta típica, antijurídica y culpable, es la que incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de administración fiscal”. Como se vê, também aqui a expressão “infração tributária” apenas respeita aos ilícitos de natureza administrativa, não fazendo qualquer referência aos ilícitos de natureza penal. Agora no Chile encontramos, entre outros, ANGELA RADOVIC SCHOPEN, *Sistema Sancionatorio Tributario – Infracciones y Delitos*, 1.ª edição, Editorial Juridica de Chile, 1994, pág. 55. Segundo a autora, “[l]a infracción es sinónimo de violación de una norma tributaria, que lleva sólo sanción pecuniaria o civil. *Delito tributario*, en cambio, es toda acción u omisión dolosa destinada a eludir el cumplimiento de una obligación tributaria pesada por la ley, sancionada con pena corporal” (itálicos no original).

normas tributárias punidas com sanções de natureza administrativa, procedendo-se, portanto, nesse ordenamento, à distinção entre infrações tributárias e delitos tributários.

Posto isto, nosso entendimento e em jeito de conclusão, em termos de construção legiferante, o modelo português – o RGIT – surge bem mais sistematizado e coerente do que o modelo espanhol. Com efeito, o tratamento que o RGIT dispensa às infrações tributárias, dividindo-as em duas categorias (crimes e contra-ordenações) tratadas num único diploma ⁽¹⁴³⁾, é, de longe, o melhor modelo a adotar, de sorte a superar a dispersão das infrações cometidas em prejuízo da lei tributária por diferentes diplomas que um tratamento autónomo necessariamente acarreta.

Sem dúvida que consideramos a nossa lei, neste especial ponto, a construção perfeita da punição em matéria tributária.

Depois – para terminar – a própria expressão “infração tributária” que temos vindo a estudar, é também ela representativa de uma mesma realidade: a violação formal dos deveres de colaboração. Os crimes tributários são violações da norma tributária que por ofenderem ou ameaçarem bens jurídicos penalmente protegidos, merecem, no entanto, uma punição qualificada quando comparada à punição das contra-ordenações tributárias, que surgem no sistema como violações de normas tributárias eticamente neutras ou indiferentes. Mas não deixam, por essa razão, de ser infrações tributárias. É, pois, com um sentimento de estranheza que se vê na expressão “infração tributária” empregue pelo ordenamento jurídico vizinho uma única realidade: a das contra-ordenações tributárias, estando a outra realidade confiada à expressão “delitos tributários” quando, na verdade, as condutas que os consubstanciam são, também elas, infrações tributárias.

⁽¹⁴³⁾ Muito embora em oposição à Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto e à Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro. A propósito, veja-se, o Capítulo I desta nossa Parte I.

3. Espécies de infrações tributárias

3.1. Questões prévias

3.1.1. A fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social

Mesmo antes de avançarmos para o estudo das espécies de infrações tributárias, tal como se encontram divididas pelo artigo 2.º, n.º 2, do RGIT, há uma questão que merece aqui referência: a distinção entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social.

E esta não é, de todo, uma questão despida de sentido. Com efeito, se as infrações tributárias se dividem em crimes e contra-ordenações parece-nos recorrente, numa primeira fase, saber qual o critério distintivo de ambos os ilícitos, o que passa, em larga medida, por estudar o conteúdo de cada um deles. O mesmo será dizer, o bem jurídico protegido. Só uma vez feito este trabalho prévio poderemos avançar para o estudo propriamente dito das espécies de infrações tributárias. Realce-se que não se trata aqui de um desvio discursivo inconsequente, mas antes de uma indispensabilidade metodológica que irá permitir um correto enquadramento do direito sancionatório tributário, sem falar do suporte e das ferramentas cognoscitivas que certamente nos fornecerá aquando do estudo da natureza jurídica da infração tributária, adiante tratada.

Pois bem, que quisermos estabelecer aqui um marco delimitativo na procura da fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social, este bem poderá ser fixado no dealbar do século XX, altura em que começam a ser conhecidas as primeiras doutrinas sobre o assunto ⁽¹⁴⁴⁻¹⁴⁵⁾.

⁽¹⁴⁴⁾ Em bom rigor, a primeira doutrina relativa à distinção entre direito penal e direito de mera ordenação social, na altura, *direito penal de polícia*, surgiu um século antes, pela mão de FEUERBACH. O autor tentou efetivamente uma distinção *qualitativa* entre o direito penal e o direito penal de polícia. Porém, esta doutrina não viria a lograr muito interesse pelos estudiosos do problema. Segundo MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o

De facto, foi em 1902, pelas mãos de GOLDSCHMIDT, com a obra *Verwaltungsstrafrecht*, que o mundo jurídico conheceu a primeira tentativa louvável de uma distinção entre ilícito penal e ilícito de mera ordenação social, assente precisamente numa distinção *qualitativa* entre ambos os ilícitos, cuja diferença – escreve COSTA ANDRADE - se projetava no plano da ilicitude ⁽¹⁴⁶⁾. Seria, pois, a diferença entre a antijuridicidade – a ilicitude própria do direito penal – e a antiadministratividade – a ilicitude própria do direito penal administrativo: a primeira das ilicitudes seria representativa da lesão de bens jurídicos individuais e equivaleria a um *damnum emergens*; a segunda, porque representativa da omissão duma conduta necessária à realização de um resultado, valia unicamente como um *lucrum cessans* ⁽¹⁴⁷⁾.

A lesão ou perigo de lesão de um bem jurídico foi, assim, o critério eleito por GOLDSCHMIDT para identificar o direito penal – uma distinção teleológica, portanto – assente numa dogmática exclusivamente objetiva. Mais tarde, veio considerar os interesses do Estado confiados à Administração como o bem jurídico protegido pelo direito penal administrativo. Consequentemente, os termos da distinção entre ambos os ilícitos passaram a ser deslocados para a natureza das normas dos respetivos ramos do direito ⁽¹⁴⁸⁾. Direito penal administrativo surge assim definido como “«o conjunto dos preceitos através dos quais a Administração do Estado, a que se confiou a promoção do bem

conceito de contra-ordenação (a experiência alemã)”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 85, “[n]uma visão do conjunto, o século XIX assistiu ao progressivo apagamento do Direito Penal de Polícia, tanto no plano legislativo como no plano doutrinário. Os poucos continuadores da teorização de FEUERBACH (v.g. KÖSTLIN e LUDEN) foram sendo silenciados por um número cada vez maior de opositores e críticos. Isto em consonância com as transformações entretanto registadas no horizonte político-cultural que retiravam todo o fundamento à dicotomia Direito Criminal-Direito Penal de Polícia”.

⁽¹⁴⁵⁾ Para um estudo do quadro histórico-cultural que tornou possível a autonomização de um direito das contra-ordenações face ao direito penal, vejam-se, MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, págs. 79 e ss; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, págs. 21 e ss; EDUARDO CORREIA, “Direito penal e direito de mera ordenação social”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, págs. 3 e ss; JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Direito das Contra-Ordenações – Ensinar e Investigar*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2008, págs. 17 e ss; e MIGUEL PEDROSA MACHADO, “Elementos para o estudo da legislação portuguesa sobre contra-ordenações”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, págs. 150 e ss.

⁽¹⁴⁶⁾ Cf. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, pág. 87.

⁽¹⁴⁷⁾ Cf. neste sentido, *idem*.

⁽¹⁴⁸⁾ Cf. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 88.

público ou estadual, prescreve, dentro da esfera de autorização jurídico-estadual, na forma de preceitos jurídicos, uma pena como sanção administrativa para a contravenção de um preceito administrativo típico»⁽¹⁴⁹⁾.

Esta teorização de GOLDSCHMIDT, não obstante ter conhecido sucesso e ter sido fortemente apoiada por autores como V. LISZT e KAHL, presidindo mesmo a tentativas de levar à prática uma codificação separada entre o direito penal e o direito penal administrativo, não tardou a ser criticada por BELING, FRANK, TROPS, entre tantos outros autores⁽¹⁵⁰⁾, razão pela qual acabara praticamente sem apoiantes. Coube a ERIK WOLF, cerca de trinta anos depois, retomar a distinção qualitativa entre direito penal e direito penal administrativo efetuada por GOLDSCHMIDT, defendendo, na sua esteira, a respetiva autonomização codificada deste último. No entanto, fá-lo com uma nota distintiva. Com efeito, a par do critério do bem jurídico, WOLF apela também a um plano de transcendente referência a valores e a sentidos. Para o autor, seria o bem jurídico tutelado pela norma juntamente com a valoração dos danos causados pela sua violação quem permitiria verdadeiramente uma distinção qualitativa entre ambos os ilícitos. A este respeito escreve COSTA ANDRADE – citando WOLF – que os delitos do direito penal administrativo “«não produzem nenhum dano individual nem qualquer dano cultural significativo, mas apenas específicos danos estaduais ou sociais, invariavelmente de dimensão reduzida». São estes danos – que não têm qualquer referência individual ou objectivo-material – que definem, segundo WOLF, a ilicitude material própria do Direito penal Administrativo»⁽¹⁵¹⁾. Não obstante os esforços de WOLF no sentido de uma nova tentativa de codificação autonomizada do direito penal e do direito penal administrativo, também a sua teoria não atingiu grande êxito. A tão esperada autonomização só teve lugar em 1949, no período pós-guerra, com a promulgação da *Wirtschaftsstrafgesetz*, lei que criou a figura jurídica das contra-ordenações, por influência dos estudos e recomendações de SCHMIDT⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Cf. GOLDSCHMIDT, *apud* MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, pág. 88 (aspas no original).

⁽¹⁵⁰⁾ Cf. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, págs. 89 e 90.

⁽¹⁵¹⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 91 (aspas no original).

⁽¹⁵²⁾ Cf. a propósito, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O movimento da...”, *op. cit.*, pág. 21.

Também SCHMIDT se mostrou no plano teórico um fervoroso defensor da teoria de GOLDSCHMIDT e da sua distinção qualitativa entre direito penal e direito penal administrativo ⁽¹⁵³⁾. Com efeito, também este doutrinador sustentou que o que distingue os crimes das contra-ordenações é, desde logo, o próprio conteúdo material da respetiva ilicitude ⁽¹⁵⁴⁾. Neste sentido, o crime seria a configuração de toda a lesão ou perigo de lesão de bens jurídicos ocorrida dentro do espaço dos interesses sociais vitais. Pelo contrário, as contra-ordenações não teriam qualquer efeito lesivo de bens jurídicos. A querer falar-se aqui de bens jurídicos – escreve COSTA ANDRADE com referência a SCHMIDT – seria apenas no sentido dos interesses da própria Administração, relacionados com o bom funcionamento da sua actividade ⁽¹⁵⁵⁾. A par deste critério distintivo eminentemente objetivo, SCHMIDT lança mão de um outro critério, dito subjetivo – e é aqui, com base neste critério, que o autor verdadeiramente inova, contribuindo de forma definitiva para a referida autonomização do ilícito de mera ordenação social – para diferenciar os crimes das contra-ordenações. Este critério subjetivo, porque relacionado com a diferente atitude do agente e com a distinta dignidade ética dos valores em causa ⁽¹⁵⁶⁾, permitiu que o crime apareça como a manifestação de uma atitude de indiferença ou inimizade para com o direito. A contra-ordenação, por sua vez, tem a sua relevância esgotada na mera desobediência a imposições ou proibições eticamente indiferentes ou neutras. Em consequência da diferença que medeia entre ambos os ilícitos, é também diferente a medida da culpa e a sanção que à violação de um e de outro corresponde.

Após SCHMIDT, a controvérsia em torno da *vexata questio* da fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social parece ter encontrado finalmente algum sossego. Estava assim determinado o critério que presidiria àquela diferenciação: o critério quantitativo, assente nas

⁽¹⁵³⁾ Segundo MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, pág. 93, nota de rodapé n.º 72, – a propósito de um comentário efetuado por JESCHECK ao diploma de 1949 – “a doutrina de GOLDSCHMIDT viu «chegada a sua hora» de descer do campo teórico e de se converter em lei” (aspas no original).

⁽¹⁵⁴⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 94.

⁽¹⁵⁵⁾ Cf. *Ibidem*.

⁽¹⁵⁶⁾ Cf. *Idem*, *ibidem*.

vertentes objetiva e subjetiva da ilicitude, ou seja, na regra do bem jurídico, por um lado, e na regra da ressonância ético-jurídica, por outro lado.

Desde o século passado até aos nossos dias tem sido comumente aceite que enquanto o crime lesa ou coloca em perigo de lesão bens jurídicos, sejam estes bens individuais ou supra-individuais tutelados pelo direito penal comum e pelo direito penal secundário, respetivamente, as contra-ordenações apenas traduzem uma desobediência, uma frustração de interesses encabeçados pelas autoridades administrativas; enquanto o ilícito penal assume ressonância ética, o ilícito de mera ordenação social surge eticamente neutro ou indiferente ⁽¹⁵⁷⁾. A propósito, escreve NUNO B. M. LUMBRALES que “[d]eve, assim, considerar-se que a infracção administrativa consiste num acto socialmente inaceitável, na medida em que lesa ou põe em perigo interesse fundamentais da sociedade, constitucionalmente consagrados e protegidos, mas que não o faz com a intensidade necessária para justificar a intervenção do direito penal, o que em regra sucede pelo facto de a conduta que lhe está subjacente apenas provocar uma lesão ou perigo de lesão indirectos ou de diminuta relevância para o bem jurídico em causa” ⁽¹⁵⁸⁾.

⁽¹⁵⁷⁾ Não obstante o critério qualitativo ser aquele que, via de regra, é aceite pela generalidade da doutrina, importa referir que, entre nós, há quem prefira um critério *quantitativo*, assente numa diferença de gravidade das condutas. Preferindo o critério quantitativo por oposição ao critério qualitativo, veja-se, por todos, J. BELEZA DOS SANTOS, “Ilícito Penal Administrativo e Ilícito criminal”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 5, 1945, pág. 46, texto disponível em <http://www.oa.pt/upt/%7B9652BFD6-6F35-4E23-936D-56250122184B%7D.pdf> [10-05-2015]. Em sentido oposto, defendendo o critério qualitativo em detrimento do critério quantitativo, veja-se, por todos, AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 441. Segundo o autor, “[o] critério qualitativo de distinção é o único racionalmente defensável”.

⁽¹⁵⁸⁾ Cf. NUNO B.M. LUMBRALES, *Sobre o conceito material de contra-ordenações*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2006, pág. 223.

3.1.2. O bem jurídico protegido (em especial pelos crimes tributários)

Tendo ficado aqui delimitada, em termos que julgamos compreensíveis, a fronteira de separação entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social, importa agora determo-nos um pouco sobre aquele que já foi, em tempo não muito distante, um problema controverso na dogmática do direito penal tributário: a identificação do bem jurídico protegido pelos crimes tributários ⁽¹⁵⁹⁾.

O ponto de partida nesse sentido é procurado, desde logo, na chamada eticização do direito penal tributário. Hodiernamente não restam dúvidas sobre a eticização deste ramo de direito, posto que o sistema fiscal não tem apenas como finalidade a arrecadação de receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado, o que, por si só, já é suficiente para conferir um caráter particularmente censurável às condutas evasivas e fraudulentas consideradas mais graves. Com efeito, longe vai o tempo em que a fuga ilegítima ao fisco configurava um crime de pessoas astutas, de elevado estatuto social e profissional, e que mais do que censura social, despertava na opinião pública um sentimento de admiração e respeito, porque olhadas como pessoas argutas e bem-sucedidas. É importante não descurar que é essencialmente através da cobrança dos impostos que o Estado arrecada para os seus cofres a maior parte da “fatia” das receitas com que realiza o bem-estar da população – saúde, educação, cultura, etc. – e, portanto, os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe, no encaço da finalidade extra-fiscal fundamental – a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1, da CRP). Como refere ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “[é] sabido que ao Estado hoje cabe assegurar *ao cidadão* não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*” ⁽¹⁶⁰⁾. A legitimidade e a

⁽¹⁵⁹⁾ Sobre a delimitação de um possível conceito de bem jurídico, veja-se, por todos, MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A nova lei dos crimes contra a economia (Dec.Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de «bem jurídico»”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, págs. 389-398

necessidade da intervenção penal não estão somente dependentes da existência ou da ausência de sentimentos sociais de repulsa e de indignação face às condutas que podem constituir o seu objeto mas fundamentalmente, da conclusão de que valores fundamentais, constitucionalmente reconhecidos, são lesados ou colocados em perigo de uma forma particularmente intensa por comportamentos de nocividade comprovada ⁽¹⁶¹⁾. Bens jurídicos dignos dessa proteção são “tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias” ⁽¹⁶²⁾.

Concretamente, são três os modelos que do ponto de vista comparatístico concorrem na determinação do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários. São eles, o *modelo patrimonial*, o *modelo dos deveres de colaboração* e o *modelo misto* ⁽¹⁶³⁾.

Segundo o primeiro destes modelos, o bem jurídico protegido por de trás dos crimes tributários tem uma natureza puramente patrimonial, centrada na pretensão do fisco em obter integralmente as receitas tributárias ⁽¹⁶⁴⁾.

Considera-se, então, que com o crime tributário se viola ou coloca em perigo de lesão o *erário público*, isto é, a obtenção de receitas indispensáveis à prossecução por parte do Estado social das funções de que está legalmente incumbido. Deste modo, com o facto típico e ilícito não é apenas o (um) património individual que fica lesado. São, antes, os interesses patrimoniais supra-individuais de que toda a comunidade é titular que saem

⁽¹⁶⁰⁾ Cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 481 (itálicos no original).

⁽¹⁶¹⁾ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito penal...”, *op. cit.*, pág. 245.

⁽¹⁶²⁾ Cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a...”, *op. cit.*, pág. 481.

⁽¹⁶³⁾ Estes são, de facto, os principais modelos que se debatem nesta matéria e que podem ser encontrados, de forma muito sumária, na obra de JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, págs. 460 e 461, e no estudo de AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e...”, *op. cit.*, pág. 445. No entanto, há autores que a par destes modelos acrescentam-lhes um outro: o chamado modelo funcionalista, que agrupa na sua designação teorias muito diferentes sobre o bem jurídico protegido pelo direito penal tributário, a saber, a teoria do crime tributário como ofensa à função tributária, a teoria do crime tributário como ofensa ao poder tributário, a teoria do crime tributário como ofensa ao sistema económico e a teoria do crime tributário como ofensa ao sistema fiscal. Sobre este modelo e cada uma das suas teorias, bem como sobre os restantes modelos, de forma desenvolvida, veja-se, por todos, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, págs. 266 e ss.

⁽¹⁶⁴⁾ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 460.

verdadeiramente lesados. Numa conceção deste tipo, marcadamente patrimonial, o crime tributário surge estruturado em torno do dano, já que a sua consumação provoca efetivamente um prejuízo patrimonial nos cofres do Estado, seja por via da não entrega da prestação tributária, seja por via da redução indevida da mesma ou ainda pela obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais.

O bem jurídico protegido pelos crimes tributários é, então, em face deste modelo, o erário público.

No que concerne ao modelo dos deveres de colaboração, este estrutura a relação jurídica tributária em cima duma rigorosa colaboração dos contribuintes com a AT.

O crime tributário aparece, então, como resultado da violação desses mesmos deveres gerais de colaboração, com tradução na violação dos deveres de informação, de lealdade e de verdade fiscal ⁽¹⁶⁵⁾. De facto, não há dúvidas de que nos tempos modernos os Estados têm vindo a transformar os sistemas fiscais, compatibilizando-os com a evolução da sociedade e com as suas novas necessidades. Uma dessas transformações conhece concretização na crescente intensificação dos deveres de colaboração do contribuinte com a AT, seja no cumprimento dos deveres preparatórios, seja no cumprimento dos deveres acessórios indispensáveis ao correto apuramento da situação tributária de cada contribuinte. Atualmente, o pagamento dos impostos já não é uma obrigação que depende exclusivamente de uma atividade unilateral da AT. Também os contribuintes e terceiros que com eles mantenham relações especiais estão sujeitos a deveres gerais de colaboração com aquela, razão pela qual se fala, atualmente, de uma crescente privatização da AT ou de uma “administração privada dos impostos”, para usar a expressão de JOSÉ CASALTA NABAIS ⁽¹⁶⁶⁾.

Segundo este modelo, o fundamento da incriminação não está tanto na fraude ao erário público mas, antes, no comportamento desleal do contribuinte. Os crimes tributários configuram-se, assim, como autênticos crimes de desobediência.

⁽¹⁶⁵⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 461.

⁽¹⁶⁶⁾ Cf. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 357.

Quanto ao modelo misto, este surge como resultado da aglutinação dos modelos anteriores. Os crimes tributários protegem, face a este modelo, quer o património fiscal do Estado, quer os valores de lealdade fiscal.

Apresentado este quadro geral, face à nossa lei fundamental qualquer um dos modelos apresentados tem acolhimento: o primeiro dos modelos coloca o assento tónico na satisfação das necessidades financeiras do Estado; o segundo assenta no respeito pelos princípios da colaboração e lealdade fiscal a que os contribuintes estão vinculados no dever fundamental de pagar impostos, no dever de cidadania fiscal ou ainda, e não menos importante, no dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual. A este propósito JOSÉ CASALTA NABAIS interroga-se mesmo se o bem jurídico protegido pelos crimes tributários não está também no próprio Estado, ou melhor, na própria “sociedade organizada em Estado fiscal social” ⁽¹⁶⁷⁾. A lesão de um bem jurídico fundamenta o desvalor da conduta e este, por sua vez, será necessariamente um desvalor de resultado (*Erfolgsunwert*). É o resultado da ação e não a ação em si quem ofende ou ameaça os bens jurídicos.

Independentemente do modelo que se prefira, o legislador do RGIT resolveu adotar na incriminação das infrações tributárias o terceiro dos modelos – o modelo misto ⁽¹⁶⁸⁾, o que é particularmente visível nos tipos legais de abuso de confiança e fraude fiscais, não fosse neles censurada a não entrega à AT de prestação tributária deduzida legalmente devida e a previsão de um determinado resultado provocado pelo não cumprimento dos deveres de colaboração e de lealdade, respetivamente.

Quanto a nós, consideramos que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é precisamente o erário público do Estado ⁽¹⁶⁹⁾. Isto porque nos parece que os deveres de colaboração do contribuinte com a AT formam apenas a base institucional de proteção do bem jurídico coletivo ou supra-individual e não o próprio bem. Com efeito, não se deve confundir aquele que é o bem jurídico imediato – composto pelo património do Estado – com o motivo

⁽¹⁶⁷⁾ Cf. *Idem, ibidem, op. cit.*, pág. 461.

⁽¹⁶⁸⁾ Cf. neste sentido, AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e...”, *op. cit.*, pág. 445; e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 461.

⁽¹⁶⁹⁾ Têm a mesma opinião, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, pág. 299; e NUNO B.M. LUMBRALES, *Sobre o...*, *op. cit.*, págs. 183-186.

da incriminação – a falta de colaboração. Os deveres de colaboração do contribuinte são deveres instrumentais da obrigação principal, que a auxiliam mas não a substituem. Ao invés de um modelo misto ou de um modelo isolado de colaboração, os crimes tributários são compagináveis, antes e exclusivamente, com um modelo patrimonial assente na gravidade e no prejuízo causado ao Estado pelo comportamento típico e ilícito do agente. Aqui, o critério que permite aferir esse prejuízo parece assentar num critério quantitativo-monetário. Assim, por exemplo, no caso do crime de fraude fiscal, o artigo 103.º do RGIT só pune as condutas ilegítimas nele tipificadas se a vantagem patrimonial ilegítima for superior a € 15.000,00. Se essa vantagem não atingir ou ultrapassar esse valor, as condutas nele tipificadas simplesmente não irão ser punidas a título de crime. Neste caso, entendeu-se ser suficiente a aplicação de uma coima com fundamento exclusivo numa responsabilidade contra-ordenacional – artigos 113.º, 118.º ou 119.º do RGIT.

Deste modo, parece plausível considerar que é às contra-ordenações tributárias que cabe proteger o cumprimento dos deveres de colaboração preparatórios ou acessórios da obrigação principal da relação de imposto, posto que as condutas que as consubstanciam não colocam diretamente em perigo o bem jurídico “erário público”. São meros deveres instrumentais do dever geral de imposto, o que, segundo AUGUSTO SILVA DIAS, “explica que integrem o ilícito penal fiscal apenas aqueles deveres directamente ligados à obrigação tributária principal e que a violação dos deveres preparatórios ou acessórios dessa obrigação tenha sido tendencialmente considerada pelo legislador português fundamento do ilícito contra-ordenacional”⁽¹⁷⁰⁾.

⁽¹⁷⁰⁾ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e...”, *op. cit.*, pág. 448.

3.2. Crimes e contra-ordenações tributárias

Em razão da divisão bipartida das infrações tributárias em crimes e contra-ordenações, é também dupla a natureza do processo por infrações: por um lado, um processo penal tributário para os crimes tributários, a que se aplicam as regras dos artigos 35.º e ss do RGIT e subsidiariamente, o Código de Processo Penal (CPP), conforme o artigo 3.º, al. a), do RGIT; por outro lado, um processo de contra-ordenação tributário para as contra-ordenações, ao qual serão aplicáveis as disposições dos artigos 51.º e ss do RGIT e, ainda, subsidiariamente, o RGIMOS – Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro – também segundo o artigo 3.º, al. b), do RGIT. Consequentemente, porque os processos a seguir são distintos, também os tipos legais de infrações surgem em títulos autónomos da parte especial do RGIT. Com efeito, os crimes tributários, em geral, surgem disciplinados no Título I da Parte III, e as contra-ordenações tributárias, em geral, no Título II da mesma Parte III.

Tendo presente esta divisão bipartida das infrações tributárias, comecemos, então, por dar atenção àquelas infrações cuja censura é mais severa do ponto de vista social: os crimes tributários. Após estes, iremos para as contra-ordenações, cujo ilícito é punido mais benignamente.

Importa referir que por razões que facilmente se compreendem, numa impossibilidade de nos podermos dirigir a cada uma das infrações tributárias, sobretudo tendo em conta o seu grande número e diversidade, iremos tão-só proceder à sua localização no texto legal ⁽¹⁷¹⁾.

3.2.1. Os crimes tributários: enquadramento geral

⁽¹⁷¹⁾ Para um estudo sobre cada uma das infrações tributárias previstas no RGIT, veja-se, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral...*, *op. cit.*, págs. 158 e ss.

Um conceito de crime à luz do CP atual é hoje tarefa irrealizável. Porém, já não assim com relação ao CP português de 1886, cujo artigo 1.º definia o crime como sendo *todo o facto descrito e declarado passível de pena por lei penal*. De qualquer forma, não obstante o CP atual não avançar com qualquer noção formal de crime, este há-de ser sempre um facto humano voluntário – sem prejuízo de poder ser também imputado a pessoas coletivas – típico, ilícito e culposo, que lese ou coloque em perigo de lesão bens jurídicos protegidos pela ordem jurídica. Esta mesma noção – como bem se percebe – é aplicável, *mutatis mutandis*, ao crime do direito penal tributário.

Passando agora para os crimes tributários propriamente ditos, estes englobam, nos termos do RGIT: 1) crimes tributários comuns; 2) crimes aduaneiros; 3) crimes fiscais e, 4) crimes contra a segurança social, sendo que todos eles são crimes dolosos já que o legislador nunca prevê a sua punibilidade a título de negligência e a regra, neste campo específico, é de que a negligência só é punível nos casos especialmente previstos na lei – artigo 13.º do CP, *ex vi*, artigo 3.º, al. a), do RGIT.

Os crimes tributários comuns encontram-se previstos no Capítulo I do Título I da Parte III do RGIT ⁽¹⁷²⁾. Esta categoria de crimes tributários comuns, porquanto podem ter lugar quando esteja em causa uma prestação tributária, seja aduaneira ou só tributária, ou, e não menos importante, quando estejam em causa contribuições para a segurança social, constitui uma criação inovadora do RGIT, posto que não faziam parte da legislação precedente.

Quanto aos crimes aduaneiros, estes encontram-se previstos no Capítulo II do Título I da Parte III do RGIT ⁽¹⁷³⁾.

⁽¹⁷²⁾ Importa referir que o crime tributário de desobediência qualificada, não obstante gozar formalmente do qualificativo “comum”, substancialmente, tal não parece já ser totalmente verdade. Isto porque o crime de desobediência qualificada parece estar limitado exclusivamente ao domínio aduaneiro e fiscal, pelo menos, no que se refere à “não obediência devida a ordem ou mandato legítimo regularmente comunicado e emanado do diretor-geral dos Impostos ou do diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e seus substitutos legais em matéria de derrogação do sigilo bancário”, já que as autoridades referidas não têm competência do domínio da segurança social e o regime especial de derrogação do sigilo bancário que o crime tutela está estabelecido a favor da AT e não também a favor da segurança social. Contudo, o crime em causa já poderá ser cometido em matéria da competência da segurança social na sua outra faceta: a de desobediência a ordem de autoridade judicial competente que determine a derrogação do sigilo bancário a pedido das instituições da segurança social. Neste sentido, veja-se, também, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral...*, *op. cit.*, págs. 154 e 187.

Já os crimes fiscais estão previstos no Capítulo III do Título I da Parte III do RGIT. Por fim os crimes contra a segurança social, previstos no Capítulo IV do Título I da Parte III do RGIT.

3.2.1.1. Em especial: as penas aplicáveis aos crimes tributários

“A sanção é como que o reverso da infração” ⁽¹⁷⁴⁾. É a consequência desfavorável aplicada ao agente da infração por ter assumido um comportamento contrário ou desconforme ao ordenamento quando podia e devia agir de acordo com ele, com tradução na pena de multa e de prisão, se a infração tributária cometida for um crime.

À semelhança do direito penal comum, as penas do direito penal tributário também têm como função (ou finalidade) a *prevenção geral* e a *prevenção especial* ⁽¹⁷⁵⁾.

A ideia da prevenção geral como finalidade da pena radica na conceção desta última como instrumento de atuação (psíquica) sobre a generalidade dos membros da sociedade, de sorte a afastá-los da prática de crimes (tributários) através da ameaça penal estatuída pela lei, da realidade da sua aplicação e da efetividade da sua execução ⁽¹⁷⁶⁾, apresentando uma dupla perspetiva. Em primeiro lugar, a pena pode ser concebida como uma forma de intimidação da comunidade, através do sofrimento que se inflige ao agente com a sua aplicação e cujo receio a conduzirá a não cometer factos puníveis. Neste caso,

⁽¹⁷³⁾ Relativamente a esta categoria de crimes, apenas referir que a fraude no crime de “introdução fraudulenta no consumo” está apenas na sua designação, já que os factos tipificados nas várias alíneas do artigo 96.º do RGIT não envolvem necessariamente um comportamento fraudulento, mas antes o incumprimento de formalidades legalmente exigidas pelas leis fiscais que regulam os impostos especiais sobre o álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos ou tabaco. Neste sentido, veja-se, também, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral...*, *op. cit.*, pág. 197.

⁽¹⁷⁴⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 367.

⁽¹⁷⁵⁾ A propósito do assunto, vejam-se, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, págs. 43-85; e MANUEL CORTES ROSA, “Natureza Jurídica das Penas Fiscais”, *in Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Lisboa, Ago/Set, n.º 20/21, 1960, e, em especial, do mesmo autor, “Natureza Jurídica das Penas Fiscais”, *in Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Lisboa, Out., n.º 22, 1960, págs. 1759-1770.

⁽¹⁷⁶⁾ Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal...*, *op. cit.*, pág. 50.

fala-se em prevenção geral negativa ou intimidação. Em segundo lugar, a pena pode ser concebida como a forma de que o Estado se serve para manter e reforçar a confiança da comunidade na validade e na força da vigência das suas normas de tutela de bens jurídicos, falando-se, agora, em prevenção geral positiva ou integração.

Já na prevenção especial, a pena é instrumento de atuação preventiva sobre o agente, com o fim de evitar que, no futuro, volte a praticar outros crimes. Pode ser negativa ou positiva. No caso da prevenção especial negativa, a pena está dirigida, em primeiro lugar, à intimidação do agente de tal forma que ele não volte a repetir, no futuro, o mesmo comportamento, e em segundo lugar, a separar o agente do meio social, de forma a neutralizar a sua perigosidade social. Com a prevenção especial positiva, a pena surge como instrumento necessário para criar as condições necessárias para que o agente possa, no futuro, continuar a viver a sua vida sem cometer crimes, falando-se, também, a propósito, na prevenção da reincidência.

Posto isto, as penas têm como fins mediatos a proteção de bens jurídicos com um significado prospetivo, e como fins imediatos, a prevenção geral positiva e a prevenção especial positiva, excecionalmente também negativa. Com relação à prevenção geral negativa, esta, sozinha, não tem autonomia, antes sendo um efeito lateral da prevenção geral positiva, já que, como bem se percebe, não se prende o agente com a única finalidade de intimidar a sociedade.

3.2.1.1.1. Sanção principal: as penas de prisão e multa

As sanções principais aplicáveis aos agentes de crimes tributários são as penas de multa e de prisão, sendo que no caso de agente pessoa singular a pena de prisão pode ir até ao limite máximo de 8 anos e a multa entre 10 até 600 dias, com um valor a variar entre € 1 e € 500 por dia ⁽¹⁷⁷⁾. No caso de agente pessoa coletiva, a pena aplicável é, compreensivelmente, tão-só a pena

⁽¹⁷⁷⁾ Cf. artigos 12.º, n.º 1 e 15.º, n.º 1, 1.ª parte, do RGIT.

de multa, que pode ir de 20 até 1920 dias, com um valor diário que pode variar entre os limites mínimo de € 5 e máximo de € 5000 ⁽¹⁷⁸⁾. As penas aplicáveis a cada crime encontram-se fixadas no respetivo tipo legal, constante da parte especial do RGIT. Por vezes, a pena de multa fixada nos tipos legais é fixada somente com relação às pessoas singulares, havendo por isso que recorrer à regra do artigo 12.º, n.º 3, do RGIT, nos termos da qual os limites da pena de multa previstos no tipo duplicam quando aplicáveis a pessoas coletivas, sem prejuízo dos limites gerais e salvo disposição em contrário. No caso de agente pessoa singular, a execução da pena de prisão pode ser suspensa se o agente proceder ao pagamento, num prazo a fixar e com limite até aos cinco anos subsequentes à condenação, da prestação tributária e acréscimos legais, do montante dos benefícios indevidamente obtidos, e caso assim entenda o juízo, ao pagamento da quantia até ao limite máximo estabelecido para a pena de multa ⁽¹⁷⁹⁾. Caso essas quantias não sejam pagas, o tribunal pode sempre exigir garantias de cumprimento, prorrogar o período de suspensão até metade do prazo inicialmente fixado, mas sem exceder o prazo máximo de suspensão admissível e, no limite, revogar a suspensão da pena de prisão ⁽¹⁸⁰⁾. Se a pena de prisão aplicada ao agente for igual ou inferior a 3 anos e aquele repuser a verdade sobre a situação tributária, a pena pode ainda ser dispensada se a ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves, se a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação e se à dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção ⁽¹⁸¹⁾. No caso de o agente repor a verdade fiscal e pagar a prestação tributária e demais acréscimos legais até à decisão final ou no prazo fixado, a pena será especialmente atenuada ⁽¹⁸²⁾.

Quanto ao prazo de prescrição do crime tributário, este é, via de regra, de cinco anos ⁽¹⁸³⁾, a não ser que a pena de prisão aplicável atinja ou

⁽¹⁷⁸⁾ Cf. artigos 12.º, n.º 2 e 15.º, n.º 1, 2.ª parte, do RGIT.

⁽¹⁷⁹⁾ Cf. artigo 14.º, n.º 1, do RGIT.

⁽¹⁸⁰⁾ Cf. artigo 14.º, n.º 2, do RGIT.

⁽¹⁸¹⁾ Cf. artigo 22.º, n.º 1, do RGIT.

⁽¹⁸²⁾ Cf. artigo 22.º, n.º 2, do RGIT.

⁽¹⁸³⁾ Cf. artigo 21.º, n.º 1, do RGIT.

ultrapasse cinco anos, caso em que o prazo de prescrição passará a ser de dez anos ⁽¹⁸⁴⁾.

Para terminar este ponto devemos fazer aqui uma pequena observação. Como vimos, o artigo 12.º, n.º 3, do RGIT manda elevar para o dobro os limites mínimo e máximo das multas previstas nos tipos legais sempre que aplicadas a pessoas coletivas. Quando procurámos, porém, uma justificação para esta norma, parece-nos que a mesma se atém com razões de instrumentalização dos entes coletivos. Com efeito, a própria ideia de responsabilização da pessoa coletiva já traz subjacente uma ideia puramente pragmática, no sentido de precaver ou evitar que aquelas possam servir de biombo à prática de crimes pelos seus órgãos ou representantes, deixando-se “usar” ou instrumentalizar. A sua punição evita essa instrumentalização, contribuindo para a prevenção da criminalidade no seio da atividade empresarial. Com efeito, não nos podemos esquecer que as pessoas coletivas são os grandes motores da vida económica e portanto, também pretexto para a prática dos mais variados crimes relacionados com essa mesma atividade. Se não houvesse esta preocupação do legislador em responsabilizar as pessoas coletivas, agravando a sua punição, estas poderiam ser ainda mais instrumentalizadas do que já são. Seriam pessoas coletivas ao serviço de interesses criminosos ocultos. Ao punir-se a pessoa coletiva de forma um tanto quanto severa, *maxime*, com a sua dissolução – artigo 16.º, al. h), do RGIT – está-se, de alguma forma, a impedir que quem por de trás delas está possa continuar a lucrar com o produto do crime. Punindo-se também a sociedade pelos atos dos homens colocados à sua frente, impede-se que estes continuem a beneficiar do crime, criando neles um sentimento de desinteresse na prática criminosa no seio da sociedade.

⁽¹⁸⁴⁾ Cf. artigo 21.º, n.º 2, do RGIT e artigo 118.º, n.º 1, al. b), do CP, ex vi artigo 3.º, al. a), do RGIT.

3.2.1.1.2. Sanções acessórias

A par das sanções principais, o RGIT prevê ainda sanções acessórias a aplicar aos agentes de crimes tributários.

Estas estão previstas no artigo 16.º, são de aplicação cumulativa com a pena principal e podem consistir:

- a) na interdição temporária do exercício de certas atividades ou profissões;
- b) na privação do direito de receber subsídios ou subvenções concedidas por entidades ou serviços públicos;
- c) na perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter;
- d) na privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social participadas pelo orçamento da segurança social;
- e) no encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- f) na cessação de licenças ou concessões e suspensões de autorizações;
- g) na publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infração;
- h) na dissolução da pessoa colectiva; e,
- i) na perda de mercadoria, meios de transporte e outros instrumentos do crime (Cf. a respeito, artigos 18.º, 19.º e 20.º do RGIT).

De referir que à exceção da pena acessória prevista na al. h), todas são aplicáveis quer a agentes pessoa singular, quer a agentes pessoa coletiva. Os

pressupostos para a sua aplicação são os previstos no CP ⁽¹⁸⁵⁾, a que acrescem as especificidades do artigo 17.º do RGIT.

3.2.2. As contra-ordenações tributárias: enquadramento geral

A respeito do Decreto-Lei n.º 232/79, de 24 de Julho, que inaugurou no nosso ordenamento o chamado ilícito de mera ordenação social ou direito das contra-ordenações, há uma frase emblemática, por certo hoje desajustada, que expressa bem o sentimento dos mais audazes perante a figura das contra-ordenações e respetiva sanção aquando da sua introdução: “«[h]averá milhões de portugueses que continuarão a nascer, a viver e a morrer sem saberem o que é uma *contra-ordenação* e uma *coima*»” ⁽¹⁸⁶⁾. Esta parece-nos, no entanto, uma profecia já morta.

De facto já muitos rios de tinta correram, não só no nosso ordenamento, mas principalmente no estrangeiro, em torno da *vexata questio* da diferenciação do ilícito de mera ordenação social face ao ilícito penal e consequentemente, em torno de uma tentativa de autonomização codificada. O desassossego era tal que já começavam a ser recorrentes confissões de desânimo. Havia mesmo quem apelidasse essa *vexata questio* como “«o que vem colocando os juristas numa situação de desespero»” ⁽¹⁸⁷⁾. Hodiernamente, porém, face ao percurso histórico-legislativo da figura da contra-ordenação, a controversa questão de outrora já não tem motivos para manter a sua pertinência, o que é particularmente visível no preâmbulo do atual RGIMOS: “*manteve-se, outrossim, a fidelidade à ideia de fundo que preside à distinção entre crime e contra-ordenação. Uma distinção que não esquece que aquelas duas categorias de ilícito tendem a extremar-se, quer pela natureza dos respetivos bens jurídicos quer pela desigual ressonância ética*”.

⁽¹⁸⁵⁾ Cf. artigos 65.º a 69.º, 90.º-A, n.º 2 e 90.º-G a 90.º-M do CP, ex vi artigo 3.º, al. a) do RGIT.

⁽¹⁸⁶⁾ Cf. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, pág. 75, nota de rodapé n.º 1 (aspas e itálicos no original).

⁽¹⁸⁷⁾ Cf. KÖSTLIN, *apud* MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Contributo para o...”, *op. cit.*, pág. 76, nota de rodapé n.º 3 (aspas no original).

Como decorrência natural, a contra-ordenação viria a ser definida como *todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima* – artigo 1.º do RGIMOS – definição esta que tem subjacente um critério puramente formal da distinção entre crimes e contra-ordenações: será contra-ordenação todo o facto para o qual a lei preveja a aplicação de uma coima.

Partindo agora para a catalogação das contra-ordenações tributárias propriamente ditas, estas dividem-se, nos termos do RGIT, em: 1) contra-ordenações aduaneiras e 2) contra-ordenações fiscais, ambas punidas a título de negligência ⁽¹⁸⁸⁾, com exceção das contra-ordenações previstas nos artigos 113.º e 118.º do RGIT, expressamente punidas a título de dolo.

As contra-ordenações aduaneiras encontram-se previstas no Capítulo I do Título II da Parte III do RGIT. As contra-ordenações fiscais, por sua vez, estão presentes no último Capítulo do RGIT, ou seja, no Capítulo II do Título II da sua Parte III.

3.2.2.1. Em especial: as sanções aplicáveis às contra-ordenações tributárias

3.2.2.1.1. Sanção principal: a coima

A coima (*Bussgeld*) constitui a sanção típica das contra-ordenações ⁽¹⁸⁹⁾, e é concebida como um aviso dirigido ao cidadão que faltou ao seu dever de colaborar na prossecução dos interesses do Estado, visando incutir no agente um sentimento de cumprimento do dever em relação a obrigações futuras.

A coima, sendo uma sanção de natureza exclusivamente patrimonial, funciona no sistema como uma mera admonição, isto é, como uma especial

⁽¹⁸⁸⁾ Cf. artigo 24.º, n.º 1, do RGIT.

⁽¹⁸⁹⁾ Sobre a origem remota do termo coima nas ordenações do reino e seu significado, veja-se, por todos, MANUEL ANTÓNIO CARDOSO LOPES ROCHA, “Breve Nótula sobre o Significado da Expressão Coima”, in *Contra-Ordenações: Legislação e Doutrina*, Lisboa, Escola Superior de Polícia, 1994, pág. 93 e ss.

advertência ou reprimenda pela observância de certas proibições. Não tem, por isso, qualquer finalidade de prevenção.

Em função do seu montante, as contra-ordenações tributárias são qualificadas como simples ou graves ⁽¹⁹⁰⁾.

Assim, serão de qualificar como simples as contra-ordenações tributárias cujo limite máximo da coima não ultrapasse € 5750; serão graves aquelas contra-ordenações cujo limite máximo da coima exceda a quantia anterior, bem como aquelas que, independentemente do valor aplicável, sejam como tal qualificadas ⁽¹⁹¹⁾. No que respeita aos montantes da coima, no caso de agente pessoa coletiva, aquela pode chegar a € 165 000 no caso de dolo ou a € 45 000 no caso de negligência ⁽¹⁹²⁾. Via de regra – e sob pena de nos tornarmos repetitivos - o RGIT prevê a punibilidade das contra-ordenações somente a título de negligência, sem prejuízo da contra-ordenação de “recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita de documentos fiscalmente relevantes”, prevista no artigo 113.º do RGIT, e da contra-ordenação de “falsificação, viciação, e alteração de documentos fiscalmente relevantes”, prevista no artigo 118.º do RGIT, cujos tipos legais prevêm expressamente a punibilidade a título de dolo.

Tratando-se de agente pessoa singular, a coima aplicável não poderá ultrapassar metade dos limites máximos anteriores, isto é, € 82.500 e € 22.500 ⁽¹⁹³⁾ respetivamente, desde que o contrário não resulte da lei. De qualquer forma, o montante mínimo da coima, tanto para agente pessoa singular como para agente pessoa coletiva é de € 50, exceto em caso de redução de coima cujo montante mínimo passa a ser de € 25 ⁽¹⁹⁴⁾. Também no que às contra-ordenações respeita, os limites mínimos e máximos das coimas previstas nos diferentes preceitos são elevados para o dobro sempre que sejam aplicáveis a uma pessoa coletiva ⁽¹⁹⁵⁾. Só assim não será se esses limites já forem estabelecidos pelo próprio preceito. Também as coimas podem ser objeto de

⁽¹⁹⁰⁾ Cf. artigo 23.º, n.º 1, do RGIT.

⁽¹⁹¹⁾ Cf. artigo 23.º, n.ºs 2 e 3, do RGIT.

⁽¹⁹²⁾ Cf. artigo 26.º, n.º 1, do RGIT.

⁽¹⁹³⁾ Cf. artigo 26.º, n.º 2, do RGIT.

⁽¹⁹⁴⁾ Cf. artigo 26.º, n.º 3, do RGIT.

⁽¹⁹⁵⁾ Cf. artigo 26.º, n.º 4, do RGIT.

redução ⁽¹⁹⁶⁾, com fundamento em certos requisitos legalmente previstos ⁽¹⁹⁷⁾, bem como de uma dispensa e atenuação especial das mesmas ⁽¹⁹⁸⁾, considerando-se prescritas no prazo de cinco anos a contar da sua aplicação, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei geral ⁽¹⁹⁹⁾. As sanções acessórias, a seguir enumeradas, prescrevem também no mesmo prazo ⁽²⁰⁰⁾.

3.2.2.1.2. Sanções acessórias

Não obstante a coima ser a sanção típica das contra-ordenações, tal não significa que seja a única sanção aplicável aos factos como tal considerados. A par das coimas, o RGIT prevê também uma série de sanções acessórias ⁽²⁰¹⁾, como sejam:

- i. A perda de objetos pertencentes ao agente;
- ii. A privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos;
- iii. A perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social;
- iv. A privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos;

⁽¹⁹⁶⁾ Cf. artigo 29.º do RGIT.

⁽¹⁹⁷⁾ Cf. artigo 30.º do RGIT

⁽¹⁹⁸⁾ Cf. artigo 32.º do RGIT.

⁽¹⁹⁹⁾ Cf. artigo 34.º do RGIT e artigos 30.º (suspensão) e 30.º-A (interrupção) do RGIMOS, ex vi artigo 3.º, al. b), do RGIT.

⁽²⁰⁰⁾ Por força do artigo 31.º do RGIMOS.

⁽²⁰¹⁾ Cf. artigo 28.º do RGIT.

- v. O encerramento de estabelecimento ou de depósito;
- vi. A cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações; e
- vii. A publicação da decisão condenatória a expensas do agente da infração.

De referir que a distinção das contra-ordenações tributárias em simples e graves com referência ao montante da coima aplicável é de suma importância, já que as sanções acessórias *supra* apenas são de aplicação cumulativa com as contra-ordenações graves.

4. Natureza jurídica da infração tributária

Durante largas dezenas de anos, uma das questões que mais tomou a atenção da doutrina da especialidade, quer em Portugal, quer no estrangeiro, deixando marca profunda na história do direito penal tributário, em geral, e no percurso da infração tributária, em especial, foi precisamente a determinação da natureza jurídica desta última.

Desde doutrinas unitárias, onde se incluem as teorias administrativista, penalista, autonomista, até doutrinas dualistas, a saber, a teoria pluralista e dualista (propriamente dita), todas procuraram incessantemente dar o seu contributo no estudo da natureza jurídica daquela infração, no ensejo da sua efetiva determinação.

A questão não foi consensual, tendo-se debatido em torno das cinco teorias referidas, com raízes nas doutrinas alemã e italiana, e que passamos a expor de seguida de forma assumidamente resumida ⁽²⁰²⁾.

⁽²⁰²⁾ Sobre a natureza jurídica da infração tributária, vejam-se, por todos, PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, págs. 337-345; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, págs. 241-301; MÁRIO

4.1. Teoria administrativista

A teoria administrativista, lançada na Alemanha no ano de 1902 por JAMES GOLDSCHMIDT, defende a natureza essencialmente administrativa das infrações tributárias, subordinando-as em bloco ao ilícito administrativo penal ou ilícito policial (*Ordnungswidrigkeit* ou *Ordnungssunrecht*). Para o efeito, GOLDSCHMIDT fundamentara-se na distinção que estabelecera entre o ilícito penal e o ilícito administrativo, assente na diferente natureza dos bens jurídicos aí tutelados. Assim, porquanto o ilícito penal teria como função a proteção de bens jurídicos relacionados com fins de justiça – defesa de bens juridicamente tutelados, quer das pessoas, quer da sociedade – e o ilícito administrativo a proteção de bens jurídicos ligados a fins administrativos – promoção do bem estar e do progresso social – entendeu-se que a infração tributária não visaria nem a subversão do ordenamento nem a ofensa de bens jurídicos fundamentais, pelo que deveria ser qualificada como ilícito penal administrativo. “[A]s infracções fiscais ao atingirem os direitos do Estado, não têm nada de semelhante com as infracções comuns que atingem os bens dos indivíduos, pois neste último caso, a infracção é imoral e a punição assenta na culpa, enquanto que as infracções fiscais são meras infracções de ordem, que colocam entraves à aplicação da lei”⁽²⁰³⁾. Pensava-se, então, que a infração tributária somente violava deveres eticamente indiferentes⁽²⁰⁴⁾, normas instrumentais do ordenamento administrativo. Seriam pois “meras desobediências às injunções oficiais que provoca[vam] apenas um «lucrum cessans», e não, como na burla, um «dannum emergens»”⁽²⁰⁵⁾. Por ser assim, o regime aplicável a estas infracções teria necessariamente de se afastar do regime aplicável às infracções criminais, designadamente, “a aplicação preponderante de penas pecuniárias, a existência de tribunais especiais para

FERREIRA MONTE, *Da Legitimação...*, *op. cit.*, págs. 67-84; MARIA CELESTE CARDONA, *A Infracção Fiscal do Direito Comparado: contributos para uma reforma*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1983, págs. 12-22; NUNO DE SÁ GOMES, “Direito...”, *op. cit.*, págs. 127-135, e “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, págs. 95-103; EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10.º do...”, *op. cit.*, pág. 26; e ELIANA GERSÃO, “Revisão do...”, *op. cit.*, pág. 89.

⁽²⁰³⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 97.

⁽²⁰⁴⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Direito...”, *op. cit.*, pág. 130.

⁽²⁰⁵⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 98 (aspas no original).

julgar estas infracções com processos penais especiais que lhes são aplicáveis, regras próprias de direito penal tributário substantivo, como a capacidade penal das pessoas colectivas, a imputação da responsabilidade penal a terceiros que não os agentes da infracção (solidariedade penal), presunção geral da culpa do agente, presunções inilidíveis do dolo, etc”⁽²⁰⁶⁾.

Mas o argumento de peso que tornaria inequívoca a qualificação da infração tributária como de natureza administrativa, seria, segundo NUNO DE SÁ GOMES, “a circunstância de, nas infracções essencialmente fiscais, o infractor apenas procurar evitar a amputação do seu próprio património atingido pela tributação, não procurando, ao contrário do que sucede, em regra, nos correspondentes crimes comuns, um enriquecimento à custa do Estado”⁽²⁰⁷⁾.

Além de NUNO DE SÁ GOMES, esta teoria parece ter sido adotada também por DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO. Com efeito, o primeiro dos autores, na década de 60, ao estudar a natureza da infração tributária face ao seu estágio evolutivo na época escreveu: “certo é que nos sentimos nitidamente inclinados a perfilhar na generalidade a tese do ilícito administrativo, que atribui à infração tributária um carácter não criminal”⁽²⁰⁸⁾.

4.2. Teoria penalista

Para os cultores da teoria penalista, as infracções tributárias situar-se-iam – naturalmente – no âmbito do direito penal comum. Neste sentido, o direito penal tributário mais não seria do que um capítulo especial do direito penal⁽²⁰⁹⁾. Este pensamento, defendido por autores como DUS e MALINVERNI e igualmente perfilhada por HENSEL, SAINZ BUJANDA, BECKER, TESORO, entre outros, idealizava o direito penal como um *direito unitário*, fundado em princípios gerais comuns a todos os factos lesivos de bens jurídicos. Acresce,

⁽²⁰⁶⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Direito...”, *op. cit.*, pág. 130.

⁽²⁰⁷⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Evasão Fiscal...”, *op. cit.*, pág. 100. Veja-se, também, do mesmo autor, “Os Crimes Essencialmente...”, *op. cit.*, págs. 56-59.

⁽²⁰⁸⁾ Cf. DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, “Subsídios para...”, *op. cit.*, pág. 123.

⁽²⁰⁹⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 338.

ainda, que para esta corrente, a infração tributária não se apresentava qualitativamente diferente da infração criminal, posto que a violação das normas do direito penal tributário há muito que deixaram de ser eticamente neutras: “[a] pena que se impõe ao infractor da norma [tributária tem] a mesma base ética e jurídica que toda a pena do sistema repressivo geral” ⁽²¹⁰⁾.

Porém, este não é o único pensamento que sustenta esta corrente. Com efeito, vislumbra-se ainda (pelo menos) um argumento a que se juntam objetivos relacionados com a intensificação da repressão tributária, no ensejo da observância dos princípios e normas de direito penal comum e com a garantia de defesa do arguido-infrator em processos de natureza tributária, através da aplicação das normas do direito penal comum ⁽²¹¹⁾. Esse argumento reside na circunstância do direito penal abranger delitos de diversa natureza, como públicos e privados, delitos contra a propriedade, contra as pessoas, contra a religião, etc. “Ora será admissível, em face da heterogeneidade dos delitos compreendidos no Direito Penal, entre eles incluir também as infracções tributárias” ⁽²¹²⁾. Além do mais, alguns dos factos puníveis pelo direito penal comum abrangem, não raras vezes, as infracções tributárias como tais previstas. Assim acontece com o crime de fraude, de abuso de confiança, de falsificação de documentos, entre outros.

Na doutrina portuguesa estarão muito próximos da teoria apresentada ELIANA GERSÃO e EDUARDO CORREIA. Porém, é BRAZ TEIXEIRA quem, de facto, defende a natureza exclusivamente penal das infracções tributárias ⁽²¹³⁾.

A autora, na década de 70, a propósito da grande reforma fiscal operada entre 1956/64, indagou sobre a respetiva natureza jurídica das infracções tributárias resultante daquela reforma ⁽²¹⁴⁾, tendo concluído que se essa reforma fiscal “não foi ao ponto de integrar abertamente as transgressões

⁽²¹⁰⁾ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais...*, *op. cit.*, pág. 245.

⁽²¹¹⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 337.

⁽²¹²⁾ Cf. *Idem*.

⁽²¹³⁾ Segundo o autor, as infracções tributárias “sem quebra da sua natureza tributária, são manifestamente de carácter penal”. Cf. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios...*, *op. cit.*, pág. 30.

⁽²¹⁴⁾ A propósito, veja-se, o Capítulo I desta nossa Parte I.

fiscais no direito criminal, deu um passo importante nesse sentido”⁽²¹⁵⁾. O *tónus* eticizador resultante desta reforma, imprimindo uma maior justiça às disposições tributárias é, segundo a autora, a principal razão para se reconduzir a infração tributária ao âmbito penal⁽²¹⁶⁾. Porém adverte: “[n]o campo específico do direito fiscal, todas aquelas infracções em relação às quais o juízo de censura se atenua sensivelmente – seja porque as normas lesadas apenas mediata ou remotamente tutelam interesses do Fisco, seja em razão da sua pequena gravidade objectiva – deverão ser remetidas para o âmbito administrativo”⁽²¹⁷⁾.

Também EDUARDO CORREIA abraça este entendimento. Para o autor – que se pronunciou sobre o assunto na década de 60 – “a moderna tendência das leis fiscais visa justamente reconduzir as violações dos seus comandos à teoria geral da infracção. Daí o procurar tipicizá-las, o que tudo parece permitir a integração de tais infracções nos quadros ou nos *ethos* do direito penal” [sic]⁽²¹⁸⁾. No entanto – diga-se – também o autor salvaguarda desta corrente as infracções tributárias menos graves⁽²¹⁹⁾.

4.3. Teoria autonomista

Já para a teoria autonomista, como o próprio nome indica, às infracções tributárias deveria corresponder uma disciplina jurídica autónoma, sem ligação ao ilícito administrativo e ao ilícito penal. A infracção tributária seria, pois, um “*tertum genus*”⁽²²⁰⁾, a que corresponderia um conjunto de normas próprias “ajustadas à natureza daquela *infracção* e ao grau de repulsa social, mais acentuada ou menos acentuada, que ela suscita[sse]”⁽²²¹⁾. Esta teoria, defendida em Itália no ano de 1904 por CARANO-DONVITO, viria, cerca de

⁽²¹⁵⁾ Cf. ELIANA GERSÃO, “Revisão do...”, *op. cit.*, pág. 89.

⁽²¹⁶⁾ Cf. *Idem*.

⁽²¹⁷⁾ Cf. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 92.

⁽²¹⁸⁾ Cf. EDUARDO CORREIA, “Os artigos 10...”, *op. cit.*, pág. 26 (itálico no original, interpolação nossa).

⁽²¹⁹⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, págs. 26-28.

⁽²²⁰⁾ Expressão utilizada por NUNO DE SÁ GOMES, “Direito Penal...”, *op. cit.*, pág. 134.

⁽²²¹⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 340 (itálico no original).

trinta anos depois a ser seguida também por DEMATTIES. À sua disciplina jurídica chamar-se-ia *Direito Penal Tributário* ou *Direito Repressivo Tributário* como defendeu GIULIANI.

Não obstante se tratar de uma teoria com o seu mérito – ao reclamar para a disciplina da infração tributária o tratamento que melhor se lhe ajuste, com um sentido teleológico próprio ⁽²²²⁾ – nem por isso deixa de ser isenta de riscos e inconvenientes ⁽²²³⁾, posto que ao criar um direito penal tributário como ramo autónomo de direito, dotado de princípios próprios individualizadores, abandona praticamente todos os princípios considerados fundamentais do direito penal e, naturalmente, essenciais à defesa da liberdade e ao prestígio do sistema tributário.

4.4. Teoria pluralista

A teoria pluralista, ensaiada pelos tributaristas italianos por influência da Lei de 7 de Janeiro de 1929, cujo artigo 3.º atribuiu às penas fiscais de carácter pecuniário natureza civil ⁽²²⁴⁾, negou à infração tributária qualquer natureza unitária, pelo que não existiriam infrações tributárias propriamente ditas, mas antes infrações civis, administrativas e penais, conforme o carácter heterogéneo da norma tributária violada. A natureza jurídica da infração tributária seria assim aferida em função dos interesses do Estado feridos no momento da sua prática.

Destarte, numa primeira situação, como seja, o inadimplemento do pagamento atempado da prestação tributária, porque a violação da norma apenas afeta o património do sujeito ativo da relação jurídica de imposto, a sanção a aplicar, no caso, juros de mora, apenas teria como função indemnizar o credor ⁽²²⁵⁾, pelo que a infração tributária teria necessariamente natureza civil.

⁽²²²⁾ Cf. *Idem*.

⁽²²³⁾ Cf. *Ibidem*.

⁽²²⁴⁾ Cf. *Idem, ibidem*.

⁽²²⁵⁾ Reconhecendo a natureza civil dos juros de mora, escreve, DOMINGOS MARTINS EUSÉBIO, “Subsídios para...”, *op. cit.*, pág. 112: “[o] que não oferece dúvidas é que tais juros, revestindo embora a natureza jurídica de uma

Noutros casos, porque a violação da norma tributária apenas afeta a regularidade do exercício da atividade da Administração Tributária, o que acontece, via de regra, quando o contribuinte presta as declarações legalmente exigidas fora do prazo legal, a infração tributária já teria natureza administrativa. Porém, em situações mais graves, onde a violação da norma tributária não afeta somente o património do Estado mas afronta antes toda a ordem jurídica, designadamente, pela apresentação de declarações falsas, pela ocultação ou mesmo destruição de documentos fiscalmente relevantes, a infração tributária já terá natureza penal.

A heterogeneidade da infração tributária era, portanto, a nota caracterizadora desta teoria.

4.5. Teoria dualista

Por fim, a teoria dualista. Segundo esta teoria, a violação das normas tributárias pode assumir natureza administrativa (*rectius*: contra-ordenacional), por um lado, e natureza penal, por outro lado: “a infracção fiscal pode revestir, nuns casos, natureza criminal e, noutros, natureza administrativa, de acordo com a natureza das penas que lhe correspondam e do regime jurídico a que fica submetida” ⁽²²⁶⁾.

Segundo PEDRO SOARES MARTÍNEZ, “[p]arece difícil admitir que *todas as infracções fiscais* violem apenas normas de carácter instrumental, mesmo quando essas *infracções* constituem *fraudes, falsificações, abusos de confiança*; ou que correspondam ao tipo legal de *crimes* como tais desde sempre definidos na legislação penal (*contrabando, descaminho*)” ⁽²²⁷⁾. Ainda que certas infracções tributárias admitam uma tutela administrativa precisamente por não terem carácter penal, outras há que necessariamente,

sanção, não podem de modo algum identificar-se com as sanções penais, visto reunirem todas as características que os permitem integrar no instituto da responsabilidade civil”.

⁽²²⁶⁾ Cf. NUNO DE SÁ GOMES, “Direito...”, *op. cit.*, pág. 134.

⁽²²⁷⁾ Cf. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 339 (itálicos no original).

pelo seu inegável caráter penal, porque colocam em perigo interesses fundamentais da vida em sociedade têm de ser alvo de tutela penal.

5. Posição adotada

Depois de termos dedicado a primeira parte do nosso trabalho ao estudo da infração tributária estamos em condições de afirmar, com segurança, que esta tem, em face da legislação atual, impreterivelmente natureza dualista. O seu regime jurídico, regulado na Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e em especial, o seu artigo 2.º, n.º 2, leva-nos de facto a essa conclusão. A par de infrações penais, isto é, crimes tributários, punidos com penas de prisão e multa e sujeitos a um processo de direito penal tributário, existem outras infrações – administrativas – ou seja, as contra-ordenações tributárias, que são aplicadas por uma entidade administrativa, segundo um processo administrativo, nos termos dos artigos 51.º e ss do RGIT, e às quais são aplicáveis sanções de natureza administrativa, de que são exemplo paradigmático as coimas.

Os sistemas tributários têm vindo a alterar significativamente as suas prioridades. O Estado já não se preocupa somente em arrecadar receitas mas também, e não menos importante, em satisfazer as necessidades coletivas, em realizar fins de justiça distributiva. No entanto, é indubitável que a arrecadação dos impostos tem a sua quota de responsabilidade nesse desígnio: “é dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação do património público que torne possível a realização das políticas distributivas, correctoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição de uma sociedade mais justa e melhor ordenada” ⁽²²⁸⁾. O dever fundamental de pagar impostos é, neste sentido, um dever de cidadania que encontra o seu *tonus* eticizador no bem jurídico erário público o que, por si só, é suficiente para fundamentar a atribuição de uma base ética às mais graves infrações. É

⁽²²⁸⁾ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e...”, *op. cit.*, pág. 447.

perfeitamente compreensível que, face a condutas que colocam diretamente em perigo fins que o Estado fiscal está obrigado a satisfazer, o legislador as procure criminalizar, atribuindo-lhes ressonância ética ou dignidade penal e conseqüentemente, que lhes aplique as mesmas penas do direito penal comum juntamente com toda a mácula ético-jurídica que as caracteriza. Neste caso, as infrações tributárias designam-se por crimes tributários. Em sentido inverso, há outras infrações que embora coloquem em perigo bens jurídicos, não têm gravidade suficiente para serem punidas com aquelas penas próprias do direito penal, já que só mediatamente lesam ou colocam em perigo de lesão bens jurídicos. Porque o grau de gravidade da conduta não é tão elevado, também a sanção a aplicar deve ser mais branda, compatível com o dano causado. Afinal de contas, o direito penal deve apenas ser utilizado como a *ultima ratio* da política criminal, destinada a punir as ofensas intoleráveis aos valores ou interesses fundamentais à convivência humana, não sendo lícito recorrer a ele para sancionar infrações de não comprovada dignidade penal.

Neste caso, será suficiente submeter essas infrações ao domínio do direito das contra-ordenações. A sanção típica deste ramo de direito – a coima – é a que se mostra mais adequada para punir o agente que, apesar de ter ultrapassado a barreira da licitude, não afrontou diretamente o erário público, mas tão-somente os deveres de colaboração, de lealdade e de verdade que a sua posição de sujeito passivo da relação jurídica de imposto lhe impõe. A estas infrações, de baixo índice estigmatizador, dever-lhes-ás, pois, ser atribuído o denominador contra-ordenação tributária. E é o que o legislador do RGIT fez.

PARTE II

**A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito
do direito das infrações tributárias**

§ único: sequência

Após termos investigado, de um modo tão aprofundado quanto possível, a figura da infração tributária, é chegado o momento de nos debruçarmos sobre um outro assunto, nomeadamente, aquele que dá título a este trabalho bem como a esta Parte II: *A responsabilidade dita civil pelas multas e coimas*. O artigo 8.º do RGIT será assim o nosso instrumento de trabalho, sendo a exposição que agora se inicia construída não só a partir dele mas também, como não poderia deixar de o ser, na sua perseguição normativa. É por isso nosso propósito – em termos de estrutura de pensamento – adotar uma postura de base normativa que tenha primeiramente por objeto as normas jurídicas que, desde tempos antigos, acolheram esta temática. Depois, já com relação ao regime atual, iremos debruçar-nos sobre todo o seu conteúdo normativo, incluindo, o próprio conteúdo normativo do já revogado n.º 7 (*revogado pela al. b) do artigo 30.º da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro*, na sequência do Ac. do STJ de 28-05-2014, Processo n.º 331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1), a fim de fazer a sua análise axiológico-normativa.

De ora em diante, o nosso texto será guiado no propósito da perseguição normativa do regime atual do artigo 8.º do RGIT, seguindo-se-lhe a sua decomposição analítica reflexiva. Depois, a reta final deste trabalho, onde nos interessará saber se determinada norma do regime atual é inconstitucional ou ilegal. Previamente, um trabalho de apuramento e refinamento cognoscitivo.

É o que nos propomos fazer nos Capítulos que se seguem.

CAPÍTULO I

DO QUADRO LEGAL

1. Da evolução do regime da responsabilidade dos administradores, gerentes e responsáveis técnicos no ordenamento jurídico português: em especial a responsabilidade subsidiária por multas e coimas

Antes de procedermos à análise mais detalhada do atual regime da responsabilidade subsidiária ⁽²²⁹⁾ – autodenominada responsabilidade “civil” – pelo pagamento de dívidas de multas e coimas e até para melhor compreendermos o porquê de algumas das soluções que se encontram atualmente implementadas, importa descortinar o que tem sido a evolução desta temática ao longo das quase nove décadas sobre a sua existência.

Pois bem, tanto quanto se sabe, a responsabilidade dos administradores e gerentes ⁽²³⁰⁾ pelas dívidas por multas e coimas está prevista no ordenamento jurídico português desde o dealbar do século XX ⁽²³¹⁾. Para sermos mais

⁽²²⁹⁾ À qual iremos dedicar os Capítulos II e III desta nossa Parte II.

⁽²³⁰⁾ *Brevitatem causa*, a expressão gerente (s) será empregue num sentido amplo, abrangendo os administradores, os próprios gerentes e ainda “outras pessoas”, para utilizar a expressão empregue pelo legislador no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. O mesmo acontecerá com a expressão sociedade (s), empregue também num sentido igualmente amplo, abrangendo pessoas coletivas, sociedades e “outras entidades fiscalmente equiparadas”.

precisos, desde 1929, altura em que entrou em vigor o primeiro diploma legal sobre esta matéria e que viria a enxertar aquela que seria uma paulatina mas nem sempre silenciosa evolução ⁽²³²⁾. A metamorfose de todo este regime será agora por nós acompanhada, tendo presente e seguindo de perto uma lógica cronológica assente nos diversos diplomas legais que ao longo de várias décadas vieram a construir e melhorar o regime em causa. Chama-se a atenção para o facto de depois do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, e do CPCI e até ao regime atualmente em vigor – o artigo 8.º do RGIT –, ter-se assistido a uma certa cristalização das questões levantadas – com algumas exceções pontuais – pelo que, nesta fase, serão aqueles Diplomas quem merecerão uma indagação mais apurada e demorada face aos restantes diplomas legais ⁽²³³⁻²³⁴⁾, que terão uma apresentação mais lacónica dentro, é certo, dos respetivos limites controvertidos.

⁽²³¹⁾ Como teremos oportunidade de ver melhor a propósito da redação do n.º 1 do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, a questão das dívidas por coimas não foi pacífica na jurisprudência da época, já que, ao contrário das dívidas por multas, às quais o preceito fazia expressa menção, as dívidas por coimas resultavam de uma interpretação do alargamento do âmbito objetivo da responsabilidade dos gerentes a “ (...) quaisquer outras dívidas ao Estado (...)”. A abrangência desta fórmula legal foi, pois, questão controvertida, havendo jurisprudência que nela reconhecia apenas dívidas de carácter tributário, por um lado, e dívidas de carácter não tributário, *v.g.*, dívidas de coimas, por outro lado.

⁽²³²⁾ Para termos uma ideia, atente-se que desde a entrada em vigor do Decreto 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, até à entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), em 1963, registou-se um hiato de trinta e quatro anos, acompanhado por uma forte discussão doutrinal e jurisprudencial acerca da interpretação do artigo 1.º do diploma de 1929, discussão essa que se manteve viva na vigência do CPCI e ainda a propósito dos diplomas que se lhe seguiram e à qual faremos referência em momento oportuno.

⁽²³³⁾ Com efeito, segundo SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2000, pág. 42, foram os Decreto n.º 17 730 e o CPCI quem “ [reuniram] o maior leque de interrogações e [transportaram] consigo as principais polémicas que marcaram, de uma forma indelével, a maior parte da discussão doutrinal em torno desta matéria”. De referir que a autora ao fazer esta constatação não menciona expressamente estes diplomas mas antes aquilo que identificara como *sistema objetivo* – caracterizado pela responsabilização sem culpa efetiva do administrador como veremos melhor adiante – sistema do qual estes diplomas fazem parte, tal como a autora refere (*op. cit.*, pág. 37).

⁽²³⁴⁾ Devemos igualmente esclarecer que os Acórdãos que iremos referir ao longo do presente Capítulo e que citaremos, sempre que o julgarmos necessário, têm quase todos por referência direta o artigo 16.º do CPCI. No entanto, uma vez que a redação deste artigo é em tudo idêntica à do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, e as questões controvertidas suscitadas terem sido exatamente as mesmas, decidimos, por uma questão de organização textual, referi-los a propósito do diploma de 1929, sem prejuízo de, sempre que se justificar, poderem ser igualmente mencionados a propósito de outros diplomas legais.

1.1. Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929

O Decreto *supra* citado foi o primeiro diploma legal português a contemplar a matéria da responsabilidade dos gerentes por dívidas de multas e coimas. De acordo com o seu artigo 1.º:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade”.

Um exame atento da letra da lei denuncia um regime extremamente gravoso e amplo da responsabilidade dos gerentes, sem quaisquer limitações de ordem legal ⁽²³⁵⁾, com vestes pouco ou nada trabalhadas e atuis e com notórias deficiências na clareza e corretude das fórmulas empregues, pelo que, a encontrar-se justificação para este regime tão pernicioso, esta só poderá apoiar-se na prematuridade do sistema então implementado. O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929 foi, de facto, o embrião do

⁽²³⁵⁾ Cf. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, “Anotação ao Ac. do STA de 28-11-1990”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3815, ano 125 (1991), págs. 46 e ss. Neste mesmo sentido, pronunciou-se, também, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos”, in *Stvdia Ivridica*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. LXXVII, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pág. 797. Segundo a autora, “interpretado literalmente o texto da lei, a responsabilidade dos gerentes ou administradores era ilimitada!”.

regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes de sociedades, seja esta uma responsabilidade por dívidas tributárias – atual artigo 24.º da LGT – seja uma responsabilidade por dívidas de caráter não tributário – atual artigo 8.º do RGIT. Será por isso forçoso concluir que só a interpretação e aplicação da norma em questão poderá apurar o verdadeiro espírito do regime em causa ou, pelo menos, um sentido mais justo e equilibrado para as pessoas a quem a norma será aplicável ⁽²³⁶⁾.

Quanto às limitações estas viriam, segundo JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO ⁽²³⁷⁾, a ser reconhecidas pela jurisprudência ao interpretar o preceito em causa que, com fundamento nas querelas levantadas em torno dos âmbitos objetivo, subjetivo e temporal, modo de efetivação e culpa, veio temperar a interpretação textual. A estas questões iremos dedicar agora a nossa atenção ⁽²³⁸⁻²³⁹⁾.

Uma das grandes querelas suscitadas a propósito da interpretação e aplicação do n.º 1 do Decreto-Lei n.º 17 730 teve que ver precisamente com o seu *âmbito objetivo*. O mesmo será dizer com a determinação ou delimitação das dívidas pelas quais os gerentes são (eram) subsidiariamente responsáveis

⁽²³⁶⁾ Como refere DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, tomo II, ano 56 (1996), pág. 478, texto disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7B135tcbd9-7beb-41e9-b9f4-63ad73f3ee5d%7D.pdf> [16-07-2015], “[é] sabido que os textos das normas são equívocos, devendo haver um trabalho de interpretação-aplicação para fixar (progressivamente) o seu sentido”.

⁽²³⁷⁾ Cf. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, “Anotação ao...”, *op. cit.*, págs. 46 e ss.

⁽²³⁸⁾ Importa desde já mencionar que iremos deixar de parte qualquer posição sobre as questões suscitadas a propósito dos diversos diplomas legais que instituíram, trabalharam e aperfeiçoaram a responsabilidade subsidiária dos gerentes já que, nesta fase, é outro o nosso propósito, a saber, uma intenção mais descritiva e expositiva por oposição a uma intenção descritiva e crítica, como aliás é característico de toda a resenha histórica. Além do mais, tratando-se de diplomas revogados à já algumas décadas, assumir aqui uma dimensão crítica redundaria, segundo cremos, num desenvolvimento textual inútil e desnecessário.

⁽²³⁹⁾ Sem prejuízo de todas estas questões terem ocupado por um longo e difícil período de tempo a jurisprudência da época, PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, Lex, 1999, pág. 25, realçam que as dúvidas e divergências que se colocaram a propósito da interpretação e aplicação das normas legais sobre responsabilidade dos corpos sociais se reduziram a saber “por um lado, qual o *âmbito subjetivo* da responsabilidade tributária em causa, ou seja, *quem* são os gerentes e administradores responsáveis pelas dívidas tributárias das suas representadas; e, por outro lado, qual o *âmbito objetivo* dessa mesma responsabilidade, ou seja, *quais* as dívidas por que respondem os gerentes” (itálicos no original). Refira-se que tendo o regime da responsabilidade tributária andado de mãos dadas durante longos anos com o regime da responsabilidade por multas e coimas, tudo aquilo que possa ser citado com referência àquela responsabilidade é aplicável, *mutatis mutandis*, a esta última.

(240). Ora, o referido dispositivo legal delimitou essas dívidas como dívidas, passe a redundância, respeitantes a “todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado”. Como se percebe, o legislador começou por demonstrar uma certa preocupação em delimitar em termos precisos e concretos quais as dívidas da sociedade pelas quais os gerentes seriam responsáveis – lembre-se, contribuições ao Estado ⁽²⁴¹⁾, impostos e multas. Porém, de uma enumeração (aparentemente) taxativa, o legislador partiu para uma enumeração meramente exemplificativa, o que é particularmente visível pelo acrescento do segmento “e quaisquer outras dívidas ao Estado”, dando aso a interpretações nem sempre coincidentes sobre a extensão do referido segmento e naturalmente, sobre o âmbito objetivo da responsabilidade do gerente. Estava pois semeada a discórdia em torno de uma das várias questões suscitadas por aquela norma.

Com efeito, o alargamento da responsabilidade dos gerentes a “quaisquer outras dívidas ao Estado” deu aso a que a doutrina se debatesse sobre o alcance daquela expressão, isto é, sobre a questão controvertida de saber quais as dívidas que deveriam caber nesse segmento legal ⁽²⁴²⁾. Colocada a questão aos tribunais, também estes não foram consensuais, havendo decisões, por certo mais restritas, que limitaram aquele segmento somente às dívidas de natureza tributária ⁽²⁴³⁾, e outras, mais abrangentes, que

⁽²⁴⁰⁾ A propósito da responsabilidade subsidiária, veja-se, o ponto 2, subponto 2.2.1, do Capítulo II desta nossa Parte II.

⁽²⁴¹⁾ Incluindo os tributos devidos à Segurança Social.

⁽²⁴²⁾ Para uma visão geral das diferentes posições adotadas e dos argumentos utilizados, veja-se, PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, págs. 30-40.

⁽²⁴³⁾ É realmente vasta a jurisprudência do STA neste sentido. A título de exemplo, vejam-se, por todos, o Ac. do STA de 9 de Junho de 1971, *ADSTA*, n.º 115, ano X (1971), págs. 1078 e ss; Ac. do STA de 1 de Abril de 1981, *ADSTA*, n.º 239, ano XX (1981), págs. 1308 e ss; e Ac. do STA de 2 de Julho de 1986, *ADSTA*, n.º 300, ano XXV (1986), págs. 1525 e ss. Por exemplo, no aresto do STA de 9 de Junho de 1971, estava em causa determinar se uma dívida à Administração Geral do Porto de Lisboa podia enquadrar uma dívida ao *Estado* para efeitos daquele segmento, tendo-se entendido, no entanto, que aquele vocábulo só queria significar e abranger os créditos liquidados e cobrados pelos *serviços de justiça fiscal*. Pese embora o STA ter rejeitado a aplicação daquele segmento a quaisquer dívidas ao Estado que não fossem de natureza tributária, onde se incluem, por maioria de razão, as dívidas por coimas, a decisão em questão mereceu três votos de vencido. Neles ficou dito que “[é] manifesto que na expressão «quaisquer outras dívidas ao Estado» se incluem as que não têm natureza tributária porque estas já estão previstas na primeira parte. Ora, as taxas liquidadas pela Administração Geral do Porto de Lisboa e de que provém a quantia exequenda são dívidas ao Estado. Este organismo constitui, como é sabido, um «serviço personalizado do Estado», gozando de personalidade jurídica e de autonomia financeira, mas não deixa, por este facto, de se tratar de um serviço explorado pelo Estado”.

alargaram aquele segmento não só às dívidas tributárias mas também a todas as dívidas suscetíveis de serem cobradas mediante um processo de execução fiscal ⁽²⁴⁴⁾, incluindo, as dívidas por coimas. Na base do suporte dogmático destas posições antagónicas estava o alcance reconhecido pelos tribunais ao vocábulo “Estado” empregue pelo legislador no segmento ora em questão ⁽²⁴⁵⁾.

Uma segunda querela, também ela pertinente, estava relacionada com o *âmbito subjetivo* da responsabilidade, isto é, com a questão de saber quem eram efetivamente os sujeitos passivos subsidiários. Com efeito, a norma em

⁽²⁴⁴⁾ Neste sentido, vejam-se, por todos, o Ac. do STA de 8 de Março de 1972, *ADSTA*, n.º 126, ano XI (1972), págs. 840 e ss; Ac. do STA de 26 de Julho de 1972, *ADSTA*, n.º 131, ano XI (1972), págs. 1599 e ss; e Ac. do STA de 23 de Julho de 1977, *ADSTA*, n.º 185, ano XVI (1977), pág. 331.

A propósito do Ac. do STA de 8 de Março de 1972, a questão controvertida que nele cabia decidir estava relacionada com as quotizações para o Fundo do Desemprego, nomeadamente, se essas dívidas poderiam ser consideradas dívidas ao Estado, podendo ler-se o seguinte no seu sumário: “[n]a falta de bens do executado, quando sociedade de responsabilidade limitada, a execução só reverterá contra os respectivos administradores, gerentes ou membros do conselho fiscal (...) se a dívida exequenda revestir a natureza de dívida ao Estado, considerando este como *pessoa colectiva de direito público interno que tem o Governo por órgão*, e assim ainda que as dívidas não tenham natureza tributária”, para logo a seguir concluir que “as quotizações para o Fundo de Desemprego são dívidas ao Estado”. Mais adiante, aquando da explanação da matéria de direito, ficou escrito que “[o] texto legal, pelo seu sentido literal, abrange todas as dívidas ao Estado, já que na sua ampla redacção envolve não só as «dívidas por contribuições, impostos e multas», cuja liquidação é da competência dos Serviços de Justiça Fiscal, como «quaisquer dívidas ao Estado», que são necessariamente as que não revestem natureza tributária. Distinguindo embora entre umas e outras dívidas, o referido preceito legal concede-lhes, todavia, as mesmas garantias quanto aos responsáveis pelo seu pagamento coercivo. (...) E essa garantia justifica-se igualmente em relação a dívidas tributárias e às que não revestem essa natureza, pois que sendo estabelecida em benefício do Estado, há-de por força acompanhá-lo sempre que esteja em causa a cobrança coerciva da dívida pelo processo de execução fiscal”.

⁽²⁴⁵⁾ Repare-se que nos arestos citados nas notas de rodapé precedentes a natureza tributária ou *extra-tributária* das dívidas discutidas é aferida com base no significado que os Tribunais reconhecem à expressão *Estado*, nomeadamente, o Estado como sinónimo de serviços da Administração Fiscal, caso em que a locução “outras dívidas ao Estado” é circunscrita às dívidas de natureza exclusivamente tributária, ou o Estado como sinónimo de pessoa coletiva de direito público interno que tem o Governo por órgão, caso em que as “outras dívidas ao Estado” de que fala o preceito são interpretadas como dizendo respeito não só às dívidas de carácter tributário, mas também às dívidas de carácter *extra-tributário*. Importa referir que tal como a jurisprudência também a doutrina se debruçou sobre o alcance da expressão “Estado” presente naquele segmento. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, págs. 38-40, depois de identificarem três sentidos possíveis para a expressão “Estado”, a saber, o “Estado” como pessoa coletiva de Direito público cujos órgãos são soberanos (isto é, a Administração direta do Estado, composta pelos serviços centrais e periféricos); o “Estado” como sinónimo de Fisco ou o “Estado” como sinónimo de Administração Pública, abrangendo o setor da administração estadual (no qual se inclui a administração direta e indireta do Estado) e o setor da administração autónoma (onde se incluem as pessoas coletivas públicas de base territorial e de base associativa), acabam inclinados para a primeira destas aceções (*op. cit.*, pág. 40). Já no sentido de uma versão mitigada da última aceção referida pronunciaram-se ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de Processo das Contribuições e Impostos – Comentado e Anotado*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1988, pág. 95. Segundo os autores, a expressão “Estado” deve ser entendida como dizendo respeito à Administração direta e indireta do Estado, nesta se incluindo os institutos públicos.

questão apenas referia os “administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que os houver” ⁽²⁴⁶⁾, o que por si só se mostrava insuficiente aquando da aplicação da norma ao caso concreto. Não havia um elo de ligação coerente entre uma determinada dívida da sociedade e os seus gerentes ⁽²⁴⁷⁾, o que era suficiente para amedrontar aqueles que, em princípio, poderiam ser automaticamente responsabilizados por todas as dívidas da sociedade onde exercessem funções ⁽²⁴⁸⁾. Na realidade, mais do que uma responsabilidade de gerentes ou administradores, era necessário concretizar se a respetiva responsabilidade se bastava com uma investidura formal no cargo a ter lugar no pacto social ou em eleição da assembleia geral ⁽²⁴⁹⁾, ainda que sem o efetivo exercício de funções ou, o exercício de funções sem investidura no cargo ou ainda, com a cumulação de ambos. Por outras palavras, era preciso saber se essa responsabilidade se bastava com a gerência de direito ainda que não de facto ou, somente com uma gerência de facto, ou então, com ambas as gerências, de direito e de facto. Diante desta questão, a doutrina que estudou o assunto foi unânime ao responder que para a ativação da responsabilidade do artigo 1.º do Decreto 17 730, não era bastante a mera investidura formal no cargo mas também, o efetivo exercício de funções ^(250 - 251). A responsabilização do gerente encontrava-se assim

⁽²⁴⁶⁾ Note-se que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 739, de 7 de Dezembro de 1929, apenas circunscrevia a responsabilidade aos gerentes de empresas ou sociedades de *responsabilidade limitada*, ou seja, aos gerentes de sociedades cuja responsabilidade para com os credores sociais pelo pagamento de dívidas da sociedade não lhe pudesse ser exigida. Uma vez que este assunto será retomado, *infra*, a propósito do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, remetemos para esse momento as explicações que aqui teriam lugar.

⁽²⁴⁷⁾ Repare-se que dentro da realidade *gerente* tanto se incluem os gerentes de facto (falando-se a propósito também no gerente oculto – *shadow manager*), como os gerentes de direito. Acerca da gerência de facto e de direito, veja-se, o ponto 2, subponto 2.1.1, do Capítulo II desta nossa Parte II.

⁽²⁴⁸⁾ Como sustenta TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “A Culpa dos Gerentes...”, *op. cit.*, pág. 797, “de acordo com a lei, qualquer gerente ou administrador, mesmo que não exercesse funções efectivamente, responderia perante o Estado pelas dívidas fiscais”.

⁽²⁴⁹⁾ Segundo nos dão conta ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 85, para que se verificasse a gerência de direito era suficiente a mera designação, não sendo necessário o registo da nomeação.

⁽²⁵⁰⁾ De entre os autores que acolheram esta interpretação encontram-se, entre tantos outros, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, “Anotação ao...”, *op. cit.*, págs. 46-49; ISABEL MARQUES DA SILVA, “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999, pág. 125; PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, págs. 75-77; e ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “A Responsabilidade das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos pelas Dívidas de Imposto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 103, Julho, 1967, págs. 55 e 56. Segundo este último autor (*op.*

condicionada à cumulação no mesmo sujeito de uma gerência de facto e de direito, tendo sido este também o entendimento da jurisprudência do STA ⁽²⁵²⁾, que, no entanto, apresentava uma ligeira *nuance*, a saber, a verificação da gerência de direito fazia presumir a gerência de facto, presunção essa ilidível, que permitia provar que apesar da investidura formal no cargo não havia o efetivo exercício de funções, embora esta fosse, não raras vezes, uma *diabolica probatio*, como lhe chamaram ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO ⁽²⁵³⁾. Tratava-se, pois, de uma situação de grande injustiça uma vez que, o Tribunal, depois de provada a gerência de direito, presumia a gerência de facto, admitida como uma inferência natural ou judicial fundamentada nas regras práticas da experiência ou nos ensinamentos da observação empírica dos factos.

Além dos âmbitos objetivo e subjetivo também o *âmbito temporal* foi questão controvertida – e de particular importância diga-se – pois, de entre todas as dívidas tributárias, incluindo também as dívidas de carácter não tributário suscetíveis de serem exigidas mediante um processo de execução

cit., idem.), “[s]e é, como parece ser, a possível relação entre o exercício de cargos directivos e o não cumprimento de determinadas obrigações fiscais que leva a lei a tornar responsáveis os titulares de certos órgãos das sociedades, essa responsabilidade deve limitar-se às pessoas que exercem efectivamente tais cargos, pois em relação às restantes não chega a existir conexão em que se funda a presunção legal”. Do mesmo modo também ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Imposto*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pág. 66: “só este exercício efectivo do cargo (da gerência) era susceptível de referenciar a obrigação a uma actividade, e não só apenas a uma qualidade em cujo estatuto a lei inseria (pelo preceito) o dever de cumprir as obrigações públicas de pagamento dos impostos a ser feito em externalização da vontade da sociedade de quem o agente é a voz”.

⁽²⁵¹⁾ Esta doutrina do *duplo requisito*, tal como lhe chamou SÉRGIO VASQUES, “A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária”, *in Fiscalidade*, n.º 1, 2000, pág. 51, levou a que os gestores de direito que não o fossem de facto, nem os de facto que não o fossem de direito não fossem responsabilizados. Atualmente esta é uma interpretação afastada, em parte, não só pela própria LGT, no seu artigo 24.º, mas também pelo artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, onde se exige a gerência de direito juntamente com a gerência de facto ou apenas a gerência de facto. Antecipando um pouco aquilo que defendemos, *infra*, ponto 2, subponto 2.1.1, não concordamos, com o devido respeito, com este unanimismo, que defende que o gerente de direito só pode ser responsabilizado se o for também de facto.

⁽²⁵²⁾ Cf. por todos, Ac. do STA de 20 de Fevereiro de 1980, *ADSTA*, n.º 222, ano XIX (1980), págs. 746 e ss; Ac. do STA de 18 de Janeiro de 1989, *ADSTA*, n.ºs 332-333, ano XXVIII (1989), págs. 1070 e ss; e Ac. do STA de 3 de Maio de 1989, *ADSTA*, n.º 339, ano XXIX (1989), pág. 378.

No Ac. do STA de 20 de Fevereiro de 1980, pode ler-se o seguinte no seu sumário: “[p]ara que se verifique a responsabilidade pessoal dos gerentes (...) não basta a existência duma gerência nominal ou de direito, é necessário que ocorra uma gerência de facto, ou seja, o exercício real e efectivo do cargo” (sublinhado nosso para realçar a obrigatoriedade da cumulação de ambas as gerências, de facto de direito). Passagem semelhante pode ser observada também a propósito da matéria de direito.

⁽²⁵³⁾ Cf. ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 90.

fiscal, permite delimitar em termos precisos e rigorosos quais as dívidas concretas pelas quais o gerente será chamado a responder e aquelas pelas quais essa responsabilidade fica afastada, facilitando assim o trabalho de quem aplica a norma e inculcando nos gerentes um sentimento de segurança jurídica. Segundo SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, “[e]sta delimitação confere uma maior segurança ao gestor mas também beneficia o credor tributário que, desta forma, consegue mais facilmente identificar os gestores responsáveis por uma determinada dívida” ⁽²⁵⁴⁾. Todavia, a precisão que deveria assistir ao artigo 1.º do Decreto 17 730 na delimitação do âmbito temporal era inexistente, já que a responsabilidade do gerente vinha definida com referência ao “período da sua gerência”, o que, mais uma vez e à semelhança do âmbito subjetivo, consubstanciava uma redação demasiado vaga e incerta. Era, pois, urgente determinar o que se entendia por “período da sua gerência”. Isto porque, pese embora, as dívidas por multas e coimas estarem delimitadas àquele âmbito temporal, duas situações, ainda com ele relacionadas, poderiam ter lugar:

- (i) o facto constitutivo da infração ter lugar no período de exercício de funções do gerente e o pagamento só viesse a ser exigido findo esse exercício; e
- (ii) o pagamento da dívida ser exigido durante o exercício de funções e o facto constitutivo ter ocorrido antes do início do exercício das mesmas.

Questionou-se assim se seria de responsabilizar apenas o gerente presente à data da ocorrência do facto constitutivo, à data em que o pagamento foi imposto e deveria ter sido efetuado ou em ambos os períodos ⁽²⁵⁵⁾.

⁽²⁵⁴⁾ Cf. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, op. cit., pág. 52.

⁽²⁵⁵⁾ A par destas duas questões, a doutrina levantou ainda uma outra, que pretendia saber se a responsabilidade do gerente subsistia após a cessação de funções. A resposta à questão foi linear, tendo-se entendido de forma inequívoca que uma vez extinta a função, a responsabilidade não mais poderia ser-lhe assacada. Cf. neste sentido, RAÚL VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades*

Ora, um importante setor da doutrina defendeu a segunda possibilidade⁽²⁵⁶⁾, já que o gerente em funções à data da ocorrência do facto constitutivo poderia ter deixado a sociedade em plenas condições de cumprir com as suas obrigações, não se devendo o incumprimento à sua má gestão mas sim à gestão daquele que estivesse em funções no momento em que a dívida fosse imposta, encontrando-se, logo por aqui, liminarmente afastada a primeira das hipóteses referidas. Já um outro setor considerou que tanto eram responsáveis os gerentes em funções à data do facto constitutivo como os gerentes presentes no momento em que a dívida seria imposta e deveria ser paga⁽²⁵⁷⁾, sendo este também o entendimento da jurisprudência que se pronunciou sobre o assunto⁽²⁵⁸⁾. De facto, se assim não fosse, o gerente em funções à data da ocorrência do facto constitutivo sempre poderia lançar mão de manobras dilatórias que apenas permitissem a descoberta da infração após o término do respetivo cargo, de forma que a dívida só pudesse ser imposta após a cessação do exercício das suas funções.

Quanto ao *modo de efetivação* da responsabilidade, o artigo 1.º do diploma legal em causa prescrevia que esta seria “pessoal e solidária”. Aqui

Comerciais, 3.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2003, pág. 423 e 424. Segundo este autor (*op. cit.*, pág. 423), “[s]eja qual for o facto que deve ter ocorrido para desencadear a responsabilidade do administrador ou gerente, é indubitável que deve ocorrer no período da gerência daquela pessoa que se torna responsável” (interpolação nossa). Para sustentar este entendimento o referido autor (*op. cit.*, pág. 424), argumenta que uma vez extintas as funções, o gerente jamais teria maneira de forçar a sociedade, principal responsável, a pagar a dívida, podendo mesmo essa responsabilidade ser ativada por atitudes provocadas pelos gestores que se lhe seguissem que para se eximirem à própria responsabilidade, poderiam satisfazer os débitos mais recentes, deixando de pagar os débitos referentes a períodos anteriores. Este entendimento foi também acolhido por DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, págs. 491 e 492, e, ainda, por RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336, 1986, págs. 179-183. De acordo com estes autores, (*op. cit.*, pág. 179) “[a] mera constituição num débito, enquanto não sobrevier o vencimento, não dá lugar a uma vinculação de cumprir”.

⁽²⁵⁶⁾ Cf. por todos, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, págs. 82 e 83; e RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da Responsabilidade Fiscal...”, *op. cit.*, págs. 182 e 183.

⁽²⁵⁷⁾ Neste sentido, veja-se, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “A Responsabilidade das...”, *op. cit.*, págs. 55 e 56. Concordando, também, com esta posição, PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 53.

⁽²⁵⁸⁾ Cf. por todos, Ac. do STA de 18 de Janeiro de 1989, *ADSTA*, n.ºs 332-333, ano XXVIII (1989), págs. 1070 e ss; Ac. do STA de 24 de Abril de 1990, *ADSTA*, n.º 355, ano XXX (1990), págs. 859 e ss; e Ac. do STA de 29 de Janeiro de 1992, *ADSTA*, n.º 372, ano XXXI, págs. 1323 e ss. De acordo com este último Ac. os gerentes seriam responsáveis pelas dívidas da sociedade, “quer a sua conduta [fosse] contemporânea do nascimento da obrigação quer da data do seu cumprimento”.

são duas as notas dignas de referência, como sejam, uma com relação ao emprego do termo “pessoal” e outra com relação ao emprego do termo “solidariamente”. Pois bem, no que ao termo “pessoal” diz respeito, este não acrescenta nem retira sentido à natureza da responsabilidade, sendo por isso dispensável ⁽²⁵⁹⁾ – repare-se que este é um termo atualmente banido quer dos artigos 22.º; 23.º e 24.º da LGT, quer do próprio artigo 8.º do RGIT. A responsabilidade do gerente tem de ser necessariamente *pessoal*, posto que é o seu próprio património ou a sua riqueza pessoal quem irá suportar financeiramente a dívida da sociedade, cujo património se mostrou insuficiente ou, no limite, inexistente.

Já no que se refere ao termo “solidariamente”, apesar da sua utilidade, a forma como surgiu empregado em pouco ou nada esclareceu o regime em causa. Na verdade, muito deixava a desejar quanto à relação existente entre a responsabilidade do gerente e a responsabilidade da sociedade. Ficava, pois, por esclarecer se o termo “solidariamente” queria significar uma responsabilidade subsidiária do gerente com relação à sociedade. Mais uma vez, o entendimento dominante foi no sentido da responsabilidade dos gerentes ser subsidiária relativamente à sociedade e solidária entre si ⁽²⁶⁰⁻²⁶¹⁾, o que pressupõe primeiramente a excussão do património da sociedade, enquanto devedora originária, para só depois, caso esse não seja suficiente para o pagamento da dívida, partir para o património do(s) gerente(s).

Por último e não menos importante está a questão da *culpa do gerente*. Ao contrário do RGIT, cujo artigo 8.º, n.º 1, faz expressa menção à culpa, o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, não previa (expressamente, ao menos) o regime da culpa. A responsabilidade decorrente daquele preceito era independente da verificação da culpa na atuação do gerente ⁽²⁶²⁾, o que mais

⁽²⁵⁹⁾ Neste mesmo sentido, pronunciou-se, SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, pág. 54.

⁽²⁶⁰⁾ Neste sentido, vejam-se, ISABEL MARQUES DA SILVA, “A Responsabilidade Tributária...”, *op. cit.*, pág. 125; e ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 82.

⁽²⁶¹⁾ Nos termos do n.º 1 do artigo 512.º do CC, a obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, ou quando cada um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles.

⁽²⁶²⁾ Segundo TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais – A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2009, pág. 110, “[a] questão da exigência ou não exigência da culpa nem sequer se colocou. Uma simples análise da letra da lei indica-

não era do que atribuir ao Estado uma posição privilegiada e de supremacia, já que para a Fazenda Pública fazer reverter a dívida contra os gerentes, bastava-lhe demonstrar que o gerente tinha essa qualidade – o que era particularmente fácil, já que a gerência de direito fazia presumir a gerência de facto – e que o património da sociedade era insuficiente para a satisfação da dívida. A existência de culpa na atuação do gerente era, pois, uma inferência do pressuposto do exercício real e efetivo de funções de gerência.

Tendo presente que esta questão da culpa adquiriu maiores contornos com a vigência do CPCI, deixaremos para esse momento as considerações que aqui teriam lugar, o que será feito já de seguida.

1.2. Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963 – Código de Processo das Contribuições e Impostos

Na sequência da Reforma Fiscal dos anos sessenta e a cujos trabalhos presidiu JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, foi aprovado o CPCI que, no seu artigo 16.º, veio retomar a temática da responsabilidade subsidiária por multas e coimas. Este normativo, numa redação praticamente inalterável à prevista em 1929, menciona que:

“por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o

nos isso. Não há qualquer referência à (in)exigência da culpa para efectivação da responsabilidade, tendo-se entendido que a referida responsabilidade era independente da verificação da sua existência na actuação do gestor”.

houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade” ⁽²⁶³⁾.

Dada a semelhança da redação deste artigo 16.º do CPCl com o seu antecessor, as questões levantadas a propósito do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, continuaram a ser discutidas durante a vigência deste CPCl ⁽²⁶⁴⁾. É por isso escusado repeti-las, com exceção, claro está, da questão da culpa do gerente, que por nós ficou em aberto e à qual dedicaremos agora alguma atenção.

A questão em torno da (in)exigência de culpa do gerente não era linear e muito menos despicienda, já que da interpretação do artigo 16.º do CPCl podia resultar uma responsabilização automática do gerente, ainda que subsidiária em relação à sociedade, como veremos oportunamente. As teses defendidas em torno desta questão foram duas, a saber, (i) a responsabilidade sem culpa efetiva e com culpa funcional e, (ii) a responsabilidade com culpa efetiva (presumida e a provar pelo lesado).

A doutrina e a jurisprudência dominantes ter-se-ão inclinado para a primeira destas teses, isto é, para uma presunção de culpa funcional do gerente, fundamentada numa “simples culpa inerente ao exercício de funções, que se considerava demonstrada desde que tais dívidas não tivessem sido pagas e aqueles tivessem efectivamente exercido funções de administração” ⁽²⁶⁵⁾. O exercício de funções de gerência de direito e de facto eram, portanto, o

⁽²⁶³⁾ Uma visão comparatística deste artigo 16.º do CPCl com o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, demonstra uma redação praticamente idêntica. As diferenças residem na colocação de algumas vírgulas, na substituição da palavra “caucionou” por “sancionou” e na eliminação do segmento “...em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto...”.

⁽²⁶⁴⁾ Repare-se que a jurisprudência por nós referida data, toda ela, a período posterior à entrada em vigor do CPCl. Tal deve-se ao facto da lentidão processual ter prolongado artificialmente a vida dessas disposições, alargando o debate sobre cada regime jurídico que ultrapassou a data das respetivas vigências. Como referem J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, “Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes”, *in Fisco*, n.ºs 70-71, ano 7 (1995), pág. 98, embora com respeito às dívidas tributárias, os diversos regimes da responsabilidade dos administradores dizem respeito a “situações que perduram no tempo e há sempre um largo período entre a existência da dívida, reacção administrativa, conhecimento judicial”. Mais recentemente, comparativamente aos demais Ac’s, o STA, por decisão proferida a 15-01-2003 (Processo n.º 025889), considerou que o artigo 16.º do CPPT consagrava uma responsabilidade objetiva do gerente, ou uma presunção não ilidível de culpa.

bastante para presumir a culpa daqueles gerentes, presunção essa que radicava na circunstância do cumprimento das diversas obrigações acessórias ser um dever legal, de interesse público, e cuja violação consubstanciava um facto ilícito que se presumia sempre culposo ^(266 - 267). Segundo SÉRGIO VASQUES, esta presunção de culpa funcional era o resultado de três proposições, como sejam, “(i) o pagamento de imposto constitui um dever legal; (ii) o acatamento deste dever constitui, assim, obrigação de todo o gestor; (iii) logo, o não cumprimento dos débitos tributários traduz a inobservância de comandos legais de gestão; (iv) enfim, por estes constituírem vínculos específicos, a inobservância presume-se culposa” ⁽²⁶⁸⁾. A ser intenção do legislador estabelecer aqui um regime de culpa funcional, este estava a conceder ao Estado uma posição verdadeiramente privilegiada e a atribuir ao gerente uma posição naturalmente ingrata assente numa culpa presumida e, o mais grave, inilidível, reunidas que estivessem as gerências de facto e de direito ⁽²⁶⁹⁾, prescindido assim do carácter censurável dos respetivos atos.

Para outro setor da doutrina, a culpa do gerente não podia ser meramente funcional mas sim efetiva, isto é, a atuação do gerente suscetível de desencadear a sua responsabilidade não podia deixar de estar submetida

⁽²⁶⁵⁾ Cf. ISABEL MARQUES DA SILVA, “A Responsabilidade Tributária...”, *op. cit.*, pág. 126. Em sentido semelhante pronunciou-se, também, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto”, *in* DIOGO LEITE DE CAMPOS (diretor), *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 250. Segundo o autor, “havendo uma ingerência directa e efectiva dos titulares da administração nas actividades de que resultava o nascimento dos impostos, surgia também o poder e o dever de cumprir as obrigações fiscais imputáveis à sociedade”. Veja-se, também, com relação à jurisprudência do STA e a título de exemplo, o Ac. do STA de 14 de Fevereiro de 1996, ADSTA, n.º 418, ano XXXV (1996), pág. 1154, que no seu sumário referiu que “[n]o domínio do artigo 16.º do CPCI (...), a obrigação subsidiária bastava-se com os requisitos ou pressupostos da gerência de direito e da gerência de facto, da qual se inferia iure et de iure, que o gerente tinha agido, no exercício das suas funções, com culpa funcional”.

⁽²⁶⁶⁾ Cf. ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 51.

⁽²⁶⁷⁾ Segundo o mesmo Ac. do STA de 14 de Fevereiro de 1996, ADSTA, n.º 418, ano XXXV (1996), pág. 1158, “[d]emonstrada a gerência de direito e de facto, presumida *estava juris et de jure* a culpa funcional do agente. O incumprimento das obrigações públicas representava, assim, uma violação do desempenho do estatuto funcional do agente, falando-se, então, que este agia, se tal ocorresse, com aquela culpa funcional” (itálico no original, interpolação nossa).

⁽²⁶⁸⁾ Cf. SÉRGIO VASQUES, “A Responsabilidade dos...”, *op. cit.*, pág. 48.

⁽²⁶⁹⁾ O Conselheiro NUNES DE ALMEIDA, no seu voto de vencido no Ac. do TC, Processo n.º 641/92, DR, Série II, de 9/11/1994, qualificou o regime do artigo 16.º do CPCI como “excessivo e desproporcionado” já que impunha “aos gestores a obrigação de actuarem em benefício de um concreto devedor e em prejuízo dos interesses da empresa e dos interesses da generalidade dos credores, responsabilizando-os em casos em que actuaram sem culpa”.

ao princípio geral da responsabilidade por culpa ⁽²⁷⁰⁾, só esta podendo acionar a responsabilidade do gerente com fundamento no instituto da responsabilidade civil. Segundo SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, “os defensores desta tese são unânimes em afirmar a necessária preexistência de um específico dever que estaria a cargo do gestor e que, uma vez violado, desencadearia a responsabilidade civil” ⁽²⁷¹⁾.

Não obstante a responsabilidade civil ser o suporte comum daqueles que defenderam, embora em tons ligeiramente separados, uma responsabilidade efetiva do gerente, por oposição a uma responsabilidade funcional, é possível, dentro do universo da tese da culpa efetiva, individualizar duas posições, com referência ao ónus da prova da culpa e sua atribuição, o que – diga-se – tem também ligação com a posição que se adote sobre o motivo da responsabilização: uma responsabilização pela falta de pagamento ⁽²⁷²⁾ ou uma responsabilização pela diminuição do património ⁽²⁷³⁾.

A responsabilidade com culpa efetiva presumida é, sem sombra de dúvida, a tese que melhor se ajusta à posição de RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO ⁽²⁷⁴⁾. Para estes autores a responsabilidade do gerente seria uma responsabilidade fundamentada na falta de cumprimento das obrigações tributárias acessórias, posto que estaria vinculado a normas legais de gestão que lhe imporiam o dever de cumprir com os deveres tributários da sociedade ⁽²⁷⁵⁾. Uma vez não procedendo ao cumprimento desses deveres, quer por esquecimento, quer propositadamente, o gerente estaria a afrontar aquelas normas, abrindo caminho para a aplicação do instituto da responsabilidade civil obrigacional ou aquiliana e ao qual se aplicariam as disposições dos artigos 798.º e ss o CC ⁽²⁷⁶⁾. Especialmente importante aqui é

⁽²⁷⁰⁾ Segundo DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, pág. 479, a admitir-se que o artigo 16.º do CPCI estabelecia uma culpa funcional do gerente, “este passaria a ser inconstitucional desde a entrada em vigor da Constituição hoje vigente, por violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade” (interpolação nossa).

⁽²⁷¹⁾ Cf. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, pág. 76.

⁽²⁷²⁾ À qual seriam aplicáveis as disposições dos artigos 798.º e ss do CC.

⁽²⁷³⁾ À qual seriam aplicáveis as disposições dos artigos 483.º e ss do CC.

⁽²⁷⁴⁾ Cf. RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da Responsabilidade Fiscal...”, *op. cit.*, págs. 169 e 170.

⁽²⁷⁵⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, pág. 170.

o artigo 799.º do CC ⁽²⁷⁷⁾, cujo n.º 1 estabelece uma presunção de culpa a favor do lesado, no caso, o Estado na sua veste fiscal, cabendo aos gerentes o ónus da prova da inexistência de culpa no incumprimento das suas obrigações, o que, na prática, seria muito difícil de conseguir por se tratar de uma prova negativa.

Já a tese da responsabilidade com culpa efetiva do gerente a provar pelo lesado é mais representativa da posição de RUI BARREIRA ⁽²⁷⁸⁾. Segundo o autor, a responsabilidade do gerente seria uma responsabilidade pela diminuição do património social, ou seja, uma responsabilidade que só teria lugar, quando por culpa do gerente, o património da sociedade se tornasse insuficiente para o cumprimento das dívidas que lhe fossem, em primeira linha, impostas ⁽²⁷⁹⁾. Os gerentes estariam, por força do vínculo legal que os une à sociedade, obrigados a proteger o património social desta última, enquanto garantia geral das obrigações, tendo a responsabilidade tributária do gestor lugar sempre que no exercício do seu cargo colocasse em causa aquele património ao ponto de o tornar insuficiente e, no limite, inexistente, para a satisfação dos créditos sociais, quer estes fossem de natureza tributária quer de natureza não tributária. Segundo refere SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO ⁽²⁸⁰⁾, parece que a posição agora apresentada faz corresponder a violação das disposições destinadas a acautelar e proteger o património social à inobservância, por parte do gerente, dos preceitos direcionados à proteção de interesses alheios na aceção do artigo 483.º, n.º 1, do CC. Ao ser assim, a este regime da culpa efetiva (a provar pelo lesado), ser-lhe-ia também aplicada a regra geral da exigência de culpa prevista no n.º 2 do artigo 483.º do CC, bem como a regra da atribuição do ónus da prova da culpa ao lesado, presente no artigo 487.º, n.º 1, do CC. Deste modo, caso se entendesse que o artigo

⁽²⁷⁶⁾ Estes preceitos regulam diretamente a responsabilidade pela falta de cumprimento e mora imputáveis ao devedor. Nos termos do artigo 798.º do CC, “[o] devedor que falta culposamente ao cumprimento da obrigação torna-se responsável pelo prejuízo que causa ao credor”.

⁽²⁷⁷⁾ O artigo 799.º do CC, intitulado por *presunção de culpa e apreciação desta*, estabelece uma inversão do ónus da prova. Com efeito, segundo o seu n.º 1, “[i]ncumbe ao devedor provar que a falta de cumprimento ou o cumprimento defeituoso da obrigação não procede de culpa sua”.

⁽²⁷⁸⁾ Cf. RUI BARREIRA, “A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais”, *in Fisco*, n.º 16, ano 2 (1990), págs. 3 e ss.

⁽²⁷⁹⁾ Cf. *Idem*, *op. cit.*, págs. 4 e ss.

⁽²⁸⁰⁾ Cf. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, pág. 78.

16.º do CPCI instituía uma responsabilidade efetiva do gerente pela diminuição do património, caberia à AT a prova da culpa do gerente na insuficiência do património social da sociedade bem como, a prova de todos os demais requisitos necessários à responsabilidade civil.

Independentemente das posições apresentadas com as quais se possam simpatizar, o modelo da culpa funcional, presumida e inilidível, foi aquele que mereceu maior aceitação. Deste modo, sendo impossível ao gerente ilidir a presunção de culpa, a única via alternativa seria provar que apesar da gerência de direito não existia gerência de facto ⁽²⁸¹⁾.

Não obstante a tese da culpa funcional ter sido quem recebeu maior aceitação e aplicação, as vozes contrárias não se deram por vencidas, continuando a clamar pela necessidade de temperar este regime tão gravoso e pela afirmação da culpa como pressuposto da responsabilidade. E de facto foram ouvidas, ainda que vinte e quatro anos depois. A prova é o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, cujo preâmbulo começou por referir que “perde sentido, cada vez mais, dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado perante os demais credores sociais”.

Como julgamos já ter sido percebido ou, pelo menos, deduzido, todas as querelas suscitadas em torno do n.º 1 do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, e que se mantiveram atuais face à redação do artigo 16.º do CPCI, contribuíram para a atual redação do regime da responsabilidade subsidiária por multas e coimas. Porém, o caminho ainda vai longo, havendo ainda que considerar, umas vezes de forma mais sucinta do que outras, quatro diplomas legais.

Assim temos ainda:

⁽²⁸¹⁾ Segundo ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 90, “[é] ao responsável subsidiário que, em sede de oposição à execução cabe o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto”, o que, para os autores, era uma “dialogica probatio”.

1.3. Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro

Do Decreto-Lei agora referido fazia parte um único artigo cujo conteúdo estabelecia:

“À responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963 (...), é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro”.⁽²⁸²⁾

Com o artigo único deste diploma legal, o legislador, sem proceder à revogação do regime da responsabilidade do artigo 16.º do CPCl, explicitou-o (parcialmente), com referência às especificidades do artigo 78.º do CSC⁽²⁸³⁻²⁸⁴⁾. Tendo em consideração que este artigo do CSC se referia expressamente

⁽²⁸²⁾ O artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) dispunha o seguinte: “Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”.

⁽²⁸³⁾ Segundo nos dá conta RUI BARREIRA, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 7, o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, veio “conferir um sentido mais rigoroso à responsabilidade dos gestores”.

⁽²⁸⁴⁾ Importa referir que a natureza jurídica da norma contida no diploma em causa, com consequências ao nível da sua aplicação no tempo, foi questão discutida quer na doutrina, quer na jurisprudência. A questão controvertida residia em determinar se essa norma tinha uma função meramente interpretativa do artigo 16.º do CPCl, e por isso, de aplicação retroativa, nos termos do artigo 13.º do CC ou se, pelo contrário, seria um regime legal inovador apenas aplicável a casos futuros. Apesar da melhor doutrina ser favorável à primeira posição, designadamente, RUI BARREIRA, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 7; DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, pág. 481; e RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “Da Responsabilidade Fiscal...”, *op. cit.*, págs. 189 e 190, o STA seguiu, ao lado de ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, pág. 94; e PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 54, a segunda posição, considerando esta norma como um regime inovador que só se aplicaria a casos futuros. Sobre esta polémica, de uma forma geral, vejam-se, SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, págs. 88-93; e TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...*, págs. 122 e 123. A propósito da jurisprudência

a uma atuação culposa dos gerentes, estava definitivamente afastada a interpretação anterior da culpa funcional ⁽²⁸⁵⁾, exigindo-se agora uma culpa efetiva do gerente pela inobservância culposa das disposições contratuais ⁽²⁸⁶⁾.

Não obstante o artigo único deste Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, ter contribuído para a dissipação de algumas dúvidas emergentes da interpretação do artigo 16.º do CPCI, nomeadamente, a consagração expressa da culpa como pressuposto da responsabilidade do gerente e com fundamento na diminuição do património social, a verdade é que a maioria das questões

dominante, veja-se, por todos, o Ac. do STA de 28 de Novembro de 1990, *in Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3815, ano 125.º (comentado por José Joaquim Teixeira Ribeiro).

⁽²⁸⁵⁾ Repare-se que o artigo 16.º do CPCI, como aliás o artigo 1.º do Decreto de 1929, apenas responsabilizava os gerentes das sociedades de responsabilidade limitada, comerciais ou civis. Assim, à luz das disposições do Código Comercial (CCom) de 1888, diploma ainda em vigor durante a vigência daqueles artigos (o Título II do CCom de 1886, intitulado *Das sociedades*, foi revogado decorrido quase um século depois sobre a sua entrada em vigor, pelos Decretos-Leis n.ºs 454/80, de 9 de Outubro e 262/86, de 2 de Setembro, este último, CSC), estavam desde logo excluídos do âmbito subjetivo daquela responsabilidade os gerentes de sociedades em nome coletivo e os sócios comanditados das sociedades em comandita simples e por ações já que, face aos respetivos regimes, seriam sociedades de responsabilidade ilimitada (realce-se que as sociedades em comandita só constituem sociedades de responsabilidade ilimitada com relação aos sócios comanditados, só podendo estes, também e em princípio, assumir funções de gerência – Cf. artigos 465.º, n.º 1 e 470.º, n.º 1, do atual CSC. Numa outra perspetiva, a dos sócios comanditários, as sociedades em comandita são sociedades de responsabilidade limitada. Daí serem designadas também como sociedades mistas. Neste sentido, veja-se, por todos, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, “A Responsabilidade das Pessoas...”, *op. cit.*, pág. 56). Isto não significa, porém, que esses gerentes não fossem responsabilizados. Eram-no, de facto, mas não com fundamento naquelas disposições de 1929 e do CPCI. No caso dos gerentes de sociedades de responsabilidade ilimitada, a responsabilidade pessoal e solidária destes já resultava dos princípios gerais da responsabilidade ilimitada dos sócios perante os credores sociais pelas dívidas da sociedade – e portanto, também pelas dívidas de natureza tributária e não tributária – previstos no CCom então vigente, e mais atualmente, no CSC, razão que parece ter presidido à decisão do legislador de dispensar daqueles regimes os gerentes de sociedades de responsabilidade ilimitada. Cf. neste sentido, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 81.

Como os sócios, gerentes ou não, de sociedades de responsabilidade limitada apenas limitavam a sua responsabilidade ao pagamento das entradas iniciais, estando estas pagas mais nenhum pagamento lhes podia ser exigido. Daí o legislador ter necessidade de prever a responsabilidade dos administradores de sociedades por quotas, de sociedades anónimas e de sociedades em comandita com relação aos sócios comanditários (nas situações em que estes assumam, excecionalmente, a gerência – Cf. artigo 470.º, n.ºs 1, 2 e 4 do CSC). Indicando a aplicação do artigo 16.º do CPCI às sociedades em comandita nos casos em que os sócios comanditários assumam, excecionalmente, funções de gerência, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *Código de...*, *op. cit.*, pág. 81. A propósito da responsabilidade dos sócios para com os credores sociais, veja-se, por todos, JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. II – *Das Sociedades*, 3.ª Edição reimpressão da edição de Março de 2009, Coimbra, Almedina, 2010, págs. 55-57.

⁽²⁸⁶⁾ Segundo DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, pág. 481, “[o] legislador de 87 teve consciência da injustiça (inconstitucionalidade) da culpa funcional, tal como era sustentada tendencialmente pela jurisprudência. Manteve a previsão do artigo 16.º. *Complementou-a* com o disposto no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, «[salvando]» a constitucionalidade do artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos interpretando-o no sentido constitucional, do princípio da culpa” (aspas no original, interpolação nossa).

controvertidas continuaram a manter-se vivas durante a vigência deste diploma. Assim, e em primeiro lugar, a interpretação do âmbito subjetivo continuou e exigir a verificação das gerências de direito e de facto ⁽²⁸⁷⁾ para efetivação daquela responsabilidade, já que o artigo 78.º do CSC não fazia qualquer destringa a esse respeito. E isto mesmo apesar do preâmbulo do Decreto 68/87 ter afirmado que “vistas bem as coisas, o titular de um cargo directivo que não o exerce efectivamente [está], com isso, pelo menos numa perspectiva virtual, a inobservar um dever de diligência, não justificando, pois, um regime de favor” ⁽²⁸⁸⁾. Em segundo lugar, ficava igualmente em aberto a questão de saber se a responsabilidade dos gerentes cobria as dívidas nascidas no período da sua gerência, no período do pagamento ou em ambos os períodos. O entendimento, no entanto, permaneceu inalterado, considerando-se que era responsável não só o gerente em exercício de funções à data do facto constitutivo mas também o gerente em funções à data do pagamento. Também a questão da atribuição do ónus da prova da culpa ganhou aqui particular relevo, já que o artigo 78.º do CSC era particularmente omissivo no que se referia à sua atribuição. Mais uma vez, seriam os tribunais quem se pronunciarão sobre esta questão, embora em sentidos nem sempre coincidentes. Na jurisprudência por eles ditada apenas havia uma certeza: a culpa era efetiva e ilidível – ainda que provada a gerência de direito e de facto –, restando apenas encontrar consenso quanto à atribuição do ónus da prova da culpa. Assim, enquanto algumas decisões vinham apontar no sentido de uma presunção de culpa a favor do gerente, com a consequente atribuição do ónus da prova da culpa à AT, outras decidiram por uma presunção de culpa a favor da AT, cabendo aos gerentes a prova da inexistência de culpa na inobservância das normas legais que tivesse originado a insuficiência do património. O entendimento considerado dominante foi ditado naquele primeiro sentido, razão pela qual os gerentes só seriam responsabilizados se a AT demonstrasse em juízo, mediante prova positiva, que aqueles tinham culposamente causado a insuficiência do património social para a satisfação da

⁽²⁸⁷⁾ Cf. por todos, Ac. do STA de 29 de Junho de 1994, *ADSTA*, n.º 395, ano XXXIII (1994), págs. 1282 e ss.

⁽²⁸⁸⁾ Recorde-se que a cumulação das gerências de direito e de facto – sendo que a primeira fazia presumir a segunda – conduzia a que o gerente de direito que não o fosse de facto não fosse responsabilizado.

dívida ⁽²⁸⁹⁾. Uma responsabilidade com culpa efetiva a provar pelo lesado, portanto, com fundamento na diminuição culposa do património social, como aliás já havia sido defendido por RUI BARREIRA, ainda antes da entrada em vigor deste diploma de 1987.

Este raciocínio foi, no entanto, “sol de pouca dura” e poucos anos depois, com a aprovação do Código de Processo Tributário (CPT) em 1991, e nomeadamente, com a redação do seu artigo 13.º, a presunção de culpa dos gerentes na insuficiência do património da sociedade foi ressuscitada, com a particularidade óbvia de continuar a ser uma culpa efetiva. Por outras palavras, deu-se consagração legal à tese de RUY DE ALBURQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, autores que defenderam, embora com relação ao artigo 16.º do CPCI, uma responsabilidade efetiva presumida, com o ónus da prova negativa a cargos dos gerentes.

1.4. Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril – CPT

A aprovação do CPT surge integrada na Reforma Fiscal de 1989/90 e teve por objetivo, tal como se pode ler no seu preâmbulo, estabelecer uma tutela adequada aos direitos reconhecidos aos contribuintes nos novos Códigos fiscais. Em matéria de responsabilidade subsidiária as alterações face ao regime anterior foram sensíveis. De acordo com o seu artigo 13.º:

“1- Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e

⁽²⁸⁹⁾ Neste sentido, veja-se, por todos, o Ac. do STA de 28-11-1990, comentado por JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, e de onde retiramos o seguinte excerto: “cabe agora ao credor tributário a alegação e a prova do elemento integrante possibilitador da imputação subjectiva”.

impostos relativos ao período do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

2- A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, nas sociedades em que os houver, desde que se mostre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”

Este artigo 13.º do CPT foi recebido pela quase totalidade da doutrina com muita relutância, posto que viram nesse preceito um regresso à culpa funcional do diploma de 1929, já que era o gerente quem tinha o ónus da prova da inexistência da sua culpa, prova essa nem sempre fácil de fazer por se tratar de uma prova negativa. Uma das vozes discordantes desta nova orientação legal foi JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO com a exclamação *As voltas que o mundo dá!* ao concluir que “se já era difícil à Fazenda Nacional fazer a prova positiva da culpa, ainda mais difícil é aos administradores e gerentes fazerem a sua prova negativa. De modo que, na prática, isso significa regressar-se de facto muitas vezes – isto é, sempre que os administradores falhem na prova negativa – à culpa funcional do decreto de 1929”⁽²⁹⁰⁾. No entanto – atente-se – não era uma culpa funcional que estava aqui em causa⁽²⁹¹⁾. Era antes uma verdadeira culpa efetiva, que colocava, é certo, a cargo do gerente a prova da inexistência de culpa, mas assente também numa

⁽²⁹⁰⁾ Cf. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, “Anotação ao...”, *op. cit.*, pág. 50. No mesmo sentido, vejamos, também, DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, págs. 482 a 488, 496 e 497; e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito...*, *op. cit.*, pág. 277, nota de rodapé n.º 217.

⁽²⁹¹⁾ Repare-se que nos regimes onde prevaleceu a culpa funcional, nomeadamente, os regimes de 1929 e de 1963, este último antes da alteração provocada pelo diploma de 1987, a presunção de culpa era inilidível. A única forma dos gerentes se esquivarem àquela responsabilidade era através da prova de que apesar da gerência de direito não havia gerência de facto. Neste sistema, pelo contrário, a presunção de culpa é ilidível, o que aliás resulta expresso no segmento “*salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais*”.

diminuição culposa do património, relevando assim uma continuidade com o regime anterior, cuja exceção residia apenas em termos de ónus da prova.

No que diz respeito ao âmbito subjetivo, este aparece visivelmente alargado. Além dos administradores e gerentes, o n.º 1 passou a contemplar também “outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada”, embora sempre com referência a estas sociedades de responsabilidade limitada. Nesta redação continuava a ser igualmente exigida a cumulação das gerências de direito e de facto, o que só viria a ser mudado com o Orçamento de Estado para 1997, onde o artigo 52.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, veio aditar ao n.º 1 do artigo 13.º do CPT a locução “ainda que somente de facto” ⁽²⁹²⁾. Deixou-se assim de exigir como pressuposto legal da responsabilidade o exercício simultâneo da gerência de direito e de facto, sendo suficiente a mera verificação da gerência de facto. Igualmente relevante foi o facto de se contemplar, pela primeira vez, a responsabilidade subsidiária dos revisores oficiais de contas, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização – artigo 13.º, n.º 2, do CPT – tal como definidas no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto. Questão ainda não resolvida era a delimitação do âmbito temporal. Apesar de já não se fazer referência “ao período da sua gerência”, as dívidas pelas quais os gerentes de uma sociedade poderiam vir a responder continuavam a ser delimitadas por uma locução semelhante, nomeadamente, pelo “período do seu cargo”. Desta vez, em face da controvérsia instalada e, de certa forma, herdada dos regimes anteriores, não foi o STA quem deu a última palavra sobre o assunto e no apaziguamento dos ânimos mas antes, a AT. Com efeito, a AT, de forma a uniformizar a questão emitiu, através do Secretário de Estado dos Assuntos

⁽²⁹²⁾ Na sequência desta Lei, o artigo 13.º, n.º 1, do CPT passou a ter a seguinte redação: “Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Fiscais, o Ofício-Circulado n.º 1675/95, de 17 de Abril ⁽²⁹³⁾, no qual ficou decidido que a responsabilidade deveria ser assacada quer ao gerente presente no período de ocorrência do facto tributário, quer ao gerente presente no momento em que o pagamento fosse exigível. Manteve-se inalterado, portanto, o entendimento já adotado nos regimes anteriores.

A alteração mais significativa foi, sem dúvida, a alteração do âmbito objetivo da responsabilidade. Com efeito, ao contrário do CPCI, o artigo 13.º do CPT deixou de fazer referência à responsabilidade tributária por multas e coimas aplicáveis à sociedade, sendo que, no caso das multas sempre houvera sido uma referência legal expressa. No espírito desta exclusão esteve o RJIFNA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 14 de Janeiro ⁽²⁹⁴⁻²⁹⁵⁾.

1.5. Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro – Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (alterado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro) e Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro – Lei Geral Tributária

Como foi acabado de referir, o artigo 13.º do CPT ao abandonar do seu conteúdo o segmento “multas e quaisquer outras dívidas ao Estado”, reduziu substancialmente o leque de dívidas pelas quais os gerentes seriam

⁽²⁹³⁾ Cf. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, pág. 94.

⁽²⁹⁴⁾ Ainda a respeito deste artigo 13.º do CPT importa referir ainda uma outra questão levantada por DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, págs. 482 e 483, 496 e 497, a saber, a eventual inconstitucionalidade do preceito. O autor considerava que a inversão do ónus da prova resultante do preceito colocava em causa os princípios fundamentais da proibição do excesso, desenvolvido através das regras da adequação e da necessidade, e da proporcionalidade, designadamente, por aquela responsabilidade não ter limites em termos quantitativos e por recair sobre os gerentes um ónus da prova negativa demasiado pesado, estando a AT liberta de qualquer prova positiva. O artigo em questão foi, no entanto, declarado constitucional pelo Ac. do TC de 26 de Setembro de 2001, (processo n.º 419/00), tendo os juízes decidido que tratando-se de uma presunção ilidível, o responsável poder-se-ia sempre defender, não sendo por isso a norma excessiva nem desproporcionada.

⁽²⁹⁵⁾ Uma vez que o CPT entrou em vigor depois do RJIFNA – um ano e quatro meses depois – pode parecer incoerente da nossa parte tê-lo referido antes do próprio RJIFNA ou, até mesmo, tê-lo só referido. Porém, julgamos que não. E a razão é simples. A forma como decidimos organizar esta exposição além de nos oferecer uma perspetiva mais sólida sobre o regime em causa, permite-nos também adivinhar os precisos termos em que se operou a autonomização do regime da responsabilidade subsidiária por dívidas de natureza tributária e do regime da responsabilidade subsidiária por dívidas de natureza não tributária, regimes esses que até então haviam caminhado juntos.

responsáveis. Tal deveu-se – segundo parece – à entrada em vigor, cerca de um ano antes, do RJIFNA, diploma que autonomizou – embora de forma deficitária – o regime da responsabilidade dos gerentes por essas dívidas nos seus artigos 6.º, n.ºs 1 e 2 e 7.º, n.º 3 ⁽²⁹⁶⁾.

Não obstante ser louvável a autonomização do regime, esta deixava muito a desejar. Quando comparado com o regime que o antecedeu – o CPCI, mais tarde alterado pelo Decreto-Lei n.º 67/86, de 9 de Fevereiro – representava um verdadeiro retrocesso, podendo mesmo ser superado pela redação de 1929, não estivesse esta já revogada. Repare-se que face à redação dos n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do RJIFNA, nada levava a concluir pela subsidiariedade da responsabilidade do gerente, antes parecendo que esta seria uma responsabilidade paralela com a da sociedade, o que aliás aparentava ser confirmado pelo n.º 3 do mesmo preceito. Este regime do RJIFNA era deficitário, pouco explicado e não continha uma norma dedicada expressamente à responsabilidade por multas e coimas, que, a existir verdadeiramente, aparecia camuflada sob a epígrafe “*atuação em nome de outrem*”. Na verdade, só em 1994, na sequência do Decreto-Lei n.º 394/93, de

⁽²⁹⁶⁾ O artigo 6.º do RJIFNA, na sua versão inicial, tinha a seguinte redação:

Artigo 6.º - Atuação em nome de outrem

1 – Quem agir voluntariamente, como órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime ou de contra-ordenação exijam:

- a) Determinados elementos pessoais e estes só se verifiquem na pessoa do representado;
- b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado.

2 – O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes.

3 – As sociedades civis e comerciais e qualquer das outras entidades referidas no n.º 1 respondem solidariamente, nos termos da lei civil, pelo pagamento das multas ou coimas em que forem condenados os agentes das infrações previstas no presente Regime Jurídico nos termos do número anterior.

O artigo 7.º do RJIFNA tinha a seguinte redação:

Artigo 7.º - Responsabilidade penal das pessoas colectivas e equiparadas

1 – As pessoas colectivas e equiparadas são responsáveis pelos crimes previstos no presente Regime Jurídico quando cometidos pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo.

2 – A responsabilidade da pessoa colectiva é excluída quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções de quem de direito.

3 – A responsabilidade das entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade dos respectivos agentes.

24 de Novembro, cujo artigo 3.º aditou ao RJFNA o artigo 7.º-A, é que se pode falar verdadeiramente em responsabilidade subsidiária por multas e coimas (297).

De acordo com este artigo 7.º-A do RJFNA, cuja epígrafe já se intitula por *Responsabilidade Civil Subsidiária*:

“ 1 – Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência do património destas, por si culposamente causada, nas relações de crédito emergentes da aplicação de multas ou coimas àquelas entidades referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato.

2 – Se forem várias as pessoas responsáveis nos termos do número anterior, é solidária a sua responsabilidade”.

Do confronto com os anteriores regimes de responsabilidade por multas e coimas – particularmente o artigo 16.º do CPCl, alterado pelo diploma de 1986, e o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do RJFNA que antecedeu este novo preceito – constata-se uma preocupação do legislador em clarificar e afinar algumas soluções, oferecendo ao preceito termos mais amplos. Algumas soluções permaneceram, contudo, inalteradas. Já outras foram levantadas.

De entre as novas resoluções trazidas por este artigo 7.º-A, está o abandono da circunscrição da responsabilidade apenas às sociedades de

⁽²⁹⁷⁾ De acordo com o preâmbulo deste diploma, “[d]ecorridos mais de três anos sobre a entrada em vigor desse Regime, evidencia-se a necessidade de se proceder a um significativo reajustamento dos seus preceitos”. Mais adiante, “[t]ambém o regime da responsabilidade civil pelo não pagamento de multas e coimas passa a ter outro tratamento. Alarga-se o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes das pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados por dívidas ao Estado da sociedade que representam, assim se penalizando a dissipação voluntária do património das sociedades”.

responsabilidade limitada, o que significa que, por omissão, houve um assinalável alargamento do âmbito subjetivo, passando este regime a estar estendido também aos gerentes de sociedades de responsabilidade ilimitada. Continua, no entanto, a ser exigida a cumulação das gerências de direito e de facto, sendo a culpa igualmente efetiva e a provar pela AT, com fundamento na diminuição do património social. Neste aspeto, o artigo 7.º-A do RJIFNA manteve a interpretação do regime do artigo 16.º do CPCI, após a alteração do Decreto de 1986.

Também a determinação expressa da responsabilidade como subsidiária em relação à sociedade e solidária entre os gerentes constitui uma novidade. Este novo entendimento deixa, portanto, de ser um acatamento da posição da melhor jurisprudência para passar a ser uma inferência direta da lei.

Por esclarecer ficou, no entanto, a delimitação do âmbito temporal. Estando este circunscrito às “infrações praticadas no decurso do seu mandato”, continua, mais uma vez, por explicar se o gerente é responsável apenas pelas infrações praticadas no decurso do seu cargo, pelas infrações cujo pagamento das multas venha a ser imposto no decurso do seu cargo ou por ambos os períodos. A resposta, no entanto, parece ser a mesma dos regimes anteriores.

Quanto à questão levantada, a mesma tem que ver com a suposta (in)constitucionalidade do artigo 7.º-A do RJIFNA. Ao prever uma responsabilidade subsidiária dos gerentes pelo pagamento das multas e coimas aplicadas às sociedades, foi questionado se a mesma não seria inconstitucional por violação dos princípios da pessoalidade e da intransmissibilidade da responsabilidade penal previstos no artigo 30.º, n.º 3, da CRP ⁽²⁹⁸⁾. Sendo esta uma questão ainda pertinente a propósito do regime atual, a mesma virá tratada nos próximos Capítulos.

Apesar do RJIFNA ser, ao tempo, um diploma recente, ficou rapidamente desatualizado face à nova realidade europeia ⁽²⁹⁹⁾, sendo a LGT, no seu título V, quem viria suprir aquele regime. Assim, na versão inicial da LGT, o seu artigo 112.º veio prescrever o seguinte

⁽²⁹⁸⁾ Defendendo a inconstitucionalidade deste artigo, veja-se, PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 31, nota de rodapé n.º 45.

⁽²⁹⁹⁾ A propósito, veja-se, o Capítulo I da nossa Parte I.

“1 – Os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis:

- a) Pelas multas ou coimas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo ou vencidas antes do início deste quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoas colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;
- b) Pelas multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.

2 – A responsabilidade subsidiária prevista neste artigo é solidária se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 – Quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária é solidariamente responsável pelo pagamento das multas e coimas aplicadas ao agente principal da infração”.

As alterações trazidas por esta redação da LGT são de facto notórias e significativas, próximas de uma solução mais equitativa, tendo as questões controvertidas que ainda haviam subsistido no RJFNA finalmente resolução legal. Com esta redação parece ter ficado claro que a responsabilização dos gerentes exige a cumulação das gerências de direito e de facto ou apenas a verificação da gerência de facto. O âmbito subjetivo passa a ser significativamente alargado ⁽³⁰⁰⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Repare-se que além de se alargar o âmbito subjetivo da responsabilidade aos gerentes de facto, passou a prever-se também a responsabilidade da figura dos directores. Tal deve-se à circunstância da recente entrada em vigor do CSC que, na altura, fazia referência àqueles no âmbito da estrutura da administração das sociedades

Já o âmbito temporal foi delimitado com uma clareza até então inexistente. Com efeito, ficou expressamente estabelecido que os gerentes seriam responsáveis não só pelas dívidas de multas e coimas cujo facto constitutivo tivesse ocorrido no exercício do seu cargo, mas também pelas dívidas vencidas antes do seu início quando a insuficiência do património do gerente tiver sido culpa deste, e ainda, pelas dívidas vencidas no período do seu mandato. De notar é também a repartição do ónus da prova entre AT e gerentes, a efetuar nos seguintes termos: ónus da prova da AT nas situações em que estejam em causa dívidas de multas e coimas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no exercício do cargo do gerente ou vencidas antes do seu início, sendo que em qualquer dos casos, foi por culpa do gerente que o património da sociedade ou pessoa coletiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; ónus da prova dos gerentes no caso das multas ou coimas vencidas no período do seu mandato. *In casu*, a culpa presume-se, estando a AT dispensada de a provar. Apesar desta presunção de culpa a favor da AT se traduzir num pesado ónus da prova para os gerentes (seja por se tratar de uma prova negativa, seja por a lei não concretizar quais os comportamentos dos gerentes considerados censuráveis, para daí se extraírem conclusões quanto à sua culpa), parece poder justificar-se no *dever de boa prática tributária* consagrado no artigo 32.º da LGT, donde resulta o dever fundamental de pagar impostos e de respeitar todas as obrigações acessórias (na expressão la lei, o *cumprimento dos deveres tributários das entidades representadas*)⁽³⁰¹⁾.

Em pouco menos de três anos entrou em vigor o RGIT, diploma que revogou, quase na totalidade, o título V da LGT. Foi agora a vez daquele primeiro diploma acolher, no seu artigo 8.º, o regime da responsabilidade em causa.

anónimas. Daí não estarem previstos nos regimes anteriores. Atualmente é uma figura em desuso à qual já não se faz referência no artigo 278.º do CSC, muito embora a LGT ainda a continue a usar.

⁽³⁰¹⁾ Neste mesmo sentido, embora com referência à alínea b) do artigo 24.º da LGT, cujo conteúdo normativo é semelhante à alínea b) do n.º 1 do artigo 112.º da LGT, veja-se, ISABEL MARQUES DA SILVA, “A Responsabilidade Tributária...”, *op. cit.*, pág. 132.

1.6. Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho – Regime Geral das Infrações Tributárias

Conforme se tem vindo a mencionar, o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores está previsto na LGT, nomeadamente, nos respetivos artigos 23.º e 24.º, em termos de tributos, e no artigo 8.º do RGIT em termos de penalidades – multas e coimas – associadas à prática de infrações tributárias.

Sendo este último regime aquele que particularmente interessa a este trabalho, vejamos então qual a sua redação atual que – diga-se – salvo algumas exceções pontuais, nada mais é do que o resultado de toda a evolução do regime por nós recordada e recortada.

Assim dispõe o artigo 8.º do RGIT:

“1 – 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 colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;
- b) Pelas multas e coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 – A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar

os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património da entidade em causa.

3 – As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até trinta dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

4 – As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infrações fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 – O disposto no número anterior aplica-se aos pais ou representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infrações por estes cometidas.

6 – O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas coletivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas.

7 – 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 caso. [revogado pelo artigo 30.º da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro]

8 – Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade”.

A decomposição analítica deste artigo será por nós efetuada no Capítulo que se segue.

CAPÍTULO II

A RESPONSABILIDADE CIVIL PELAS MULTAS E COIMAS

1. Introdução

Como já tivemos oportunidade de referir no Capítulo anterior, a redação do artigo 8.º do RGIT nada mais é do que o culminar das sucessivas e múltiplas alterações efetuadas aos diplomas referidos, onde a jurisprudência do STA teve um papel fundamental. Foram, de facto, as fontes secundárias quem influenciaram o legislador no processo criativo de formação de lei.

A análise do regime do artigo 8.º do RGIT que agora nos propomos fazer será guiada, como aliás foi nossa intenção na exposição feita até aqui, embora em planos distintos, na direção do nosso Capítulo III. Para o efeito, ao longo deste Capítulo e conforme o desenrolar da análise do artigo em questão, serão levantadas algumas questões *fundamentais* cujo desfecho virá no Capítulo III.

No capítulo anterior tivemos oportunidade de conhecer algumas das soluções atualmente adotadas e implementadas. Agora iremos explorar o conteúdo de cada uma delas (as várias normas do artigo 8.º do RGIT, portanto), o que nos leva, inevitavelmente, a uma exposição essencialmente descritiva, embora acompanhada de abundantes reflexões críticas.

Com relação à redação geral do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT e respetivas alíneas a) e b), é verdade que aquela, pela inevitável semelhança com o n.º 1 do artigo 24.º da LGT, é uma matéria por demais saturada no ambiente jurídico nacional, à qual pouco ou nada há a acrescentar. No entanto, não a podemos

ignorar, pois consideramos que só bases sólidas nos darão ferramentas para a fase crítica deste trabalho. Importa referir que a doutrina e alguma jurisprudência que iremos utilizar têm as suas lições e decisões, respetivamente, alicerçadas no artigo 24.º, n.º 1, da LGT. No entanto, tendo novamente em consideração que a redação do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT é em quase tudo idêntica à redação daquele outro preceito, aquelas doutrina e jurisprudência são aplicáveis, *mutatis mutandis*, ao n.º 1 do artigo ora em questão.

2. A responsabilidade civil pelas multas e coimas: análise do atual regime legal

2.1. O n.º 1 do artigo 8.º do RGIT: aspetos gerais e específicos

Tendo presente o prómio do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT:

“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...”

são essencialmente três as questões a começar por analisar ^(302), nomeadamente,

⁽³⁰²⁾ Dizemos que são essencialmente três as questões a tratar porque, na verdade, podia ser identificada uma outra, a saber, a responsabilidade subsidiária. No entanto, sendo esta uma questão que mantém também ligação aos n.ºs 2, 3, 4, 5, 6 e 8 do artigo 8.º do RGIT, optámos por tratá-la conjuntamente com esses números e em articulação com as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, de forma a evitar repetições, porventura desnecessárias.

- i) As gerências de facto e de direito;
- ii) O conceito “outras pessoas”, e
- iii) O segmento “ sociedades irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas”.

Iniciemos então esta análise, tendo presente que algumas destas questões, aqui individualizadas, serão analisadas juntamente com outras, por uma questão puramente sistematizadora de conceitos.

2.1.1. Os gerentes de facto e os gerentes de direito: os termos da responsabilização e respetivos conceitos

Como já tivemos oportunidade de referir a propósito do âmbito subjetivo da responsabilidade subsidiária por multas e coimas do artigo 112.º da LGT, ora revogado, a quase totalidade da doutrina e a jurisprudência têm sido unânimes ao identificarem a gerência de direito juntamente com a de facto, ou somente a gerência de facto, como o pressuposto a verificar na pessoa do sujeito passivo indireto para que este possa vir a ser responsabilizado, ainda que subsidiariamente, pelas dívidas da sociedade, sua representada ⁽³⁰³⁾.

⁽³⁰³⁾ Referimo-nos aqui à quase totalidade da doutrina porque, de facto, existem alguns autores, que embora representando uma pequena minoria, tendem a defender também a responsabilização dos gerentes de direito (não de facto) pelo não cumprimento dos seus deveres legais – artigo 64.º, n.º 1, do CSC e artigo 32.º da LGT – embora admitam que a culpa destes seja menor do que a culpa dos gerentes que sejam cumulativamente gerentes de direito e de facto. Veja-se, a propósito, JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades*, Cadernos IDET, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2007, págs. 106 e 107 e notas de rodapé n.ºs 213 e 215. No mesmo sentido, vejam-se, também, JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU e MARIA ELIZABETE RAMOS, *Responsabilidade Civil de Administradores e de sócios Controladores*, Miscelâneas, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 108; e PAULO MARQUES, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A Reversão do Processo de Execução Fiscal*, 1.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, págs. 190-196 e autores aí citados.

Significa isto que os gerentes de direito só podem vir a ser responsabilizados se o forem também de facto, não bastando uma mera gerência nominal para provocar aquela responsabilidade mas antes, um exercício real e efetivo de funções de administração ⁽³⁰⁴⁾. Com efeito, segundo PEDRO SOUSA E SILVA, “as pessoas que tenham sido formalmente designadas administradores ou gerentes, mas que, durante o período a que respeita o imposto, não tenham *exercido real e efectivamente essas funções* (praticando não só actos de representação externa da sociedade, perante clientes e fornecedores, mas também de direcção da actividade, dando ordens aos funcionários), serão exonerados dessa responsabilidade, desde que o consigam provar. É a conhecida jurisprudência de que não basta a denominada gerência *de direito*, mas é necessária também a *gerência de facto*, para originar a responsabilidade pelas dívidas fiscais das empresas” ⁽³⁰⁵⁻³⁰⁶⁾.

Naturalmente que nesta fase não podemos deixar de expressar aqui a nossa discordância com tal posição. E a justificação é de simples compreensão. O gerente de direito – quando designado como tal no contrato de sociedade ou eleito posteriormente por deliberação dos sócios e uma vez cumpridos todos os trâmites legais, mormente, o registo na Conservatória do Registo Comercial da designação de funções – artigo 3.º, n.º 1, al. m), do Código do Registo Comercial (CRCom) – tem o *dever legal* de levar a atividade

⁽³⁰⁴⁾ Neste sentido, veja-se, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 255. Segundo o autor – a propósito da locução *ainda que somente de facto* – “podemos hoje dizer que se exige a administração de facto para poder responsabilizar o administrador de direito, já o inverso não se verifica”. Também DIOGO LEITE DE CAMPOS, “A Responsabilidade Subsidiária...”, *op. cit.*, págs. 489 e 490, tem o mesmo entendimento. O autor considera demasiado injusto responsabilizar, ainda que subsidiariamente, os gerentes de direito por se tratarem somente de gerentes “em nome” e não nos factos que, por isso mesmo, dificilmente teriam contribuído para a insuficiência do património da sociedade. Pense-se nas situações em que o gerente nunca foi à sede da sociedade nem assinou qualquer documento, *v.g.*, cheques para pagamento a fornecedores, nunca praticou qualquer ato de gerência ou mesmo, nunca esteve a par dos negócios sociais. Todas estas situações, sendo cumulativamente provadas em juízo, afastam peremptoriamente qualquer possibilidade de uma possível gerência de facto, apesar da inegável gerência de direito, nominal ou em “nome”. Importa referir, juntamente com PAULO MARQUES, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, págs. 183 e 184, que a exoneração da responsabilidade dos gerentes somente de direito tem como fundamento a proibição da analogia como forma de integração de lacunas em matéria de garantias dos contribuintes – artigo 103.º, n.º 2, da CRP e artigo 11.º, n.º 4, da LGT.

⁽³⁰⁵⁾ Cf. PEDRO SOUSA E SILVA, “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, ano 60, 2000, pág. 1452.

⁽³⁰⁶⁾ A propósito da jurisprudência, veja-se, por todos, o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 23 de Fevereiro de 2010, (Processo n.º 3706/09), onde se afirmou que “não basta a mera gerência nominal ou de direito, dependendo a responsabilidade subsidiária da gerência efectiva ou de facto”.

da sociedade ou o seu objeto social a bom porto. O destino da sociedade está nas suas mãos, não lhe sendo legítimo, de outra forma que não a legal, abandonar as suas funções. E não se diga, como parece defender alguma doutrina ⁽³⁰⁷⁾, que os gerentes de direito, por o serem só no nome e não nos factos não devem ser alvo desta responsabilidade subsidiária por dívidas de multas e coimas ⁽³⁰⁸⁾. Repare-se que o registo por transcrição definitivo constitui *presunção* de que a situação jurídica existe nos precisos termos em que é definida – artigos 11.º, 53.º-A, n.ºs 1 e 5, este último *a contrario sensu*, do CRCCom. O nome de um determinado cidadão ao figurar no registo público com a qualidade de gerente de uma sociedade está a vinculado com terceiros, criando legítimas expectativas jurídicas não só junto do Fisco, dos fornecedores, dos clientes, dos trabalhadores, etc., mas principalmente, junto da Sociedade Civil em geral. Não havendo uma renúncia formal ao cargo nem o seu respetivo registo - artigo 3.º, n.º 1, al. m), do CRCCom – o gerente de direito continua a sê-lo no *papel*, numa constante violação dos seus deveres legais gerais – artigo 64.º, n.º 1, do CSC e artigo 32.º da LGT. Se o gerente formalmente designado ou eleito nunca compareceu na sede, nunca praticou um ato de gerência e nunca manifestou interesse por tal cargo deve ser igualmente responsabilizado. A designação ou posterior eleição não foi uma formalidade praticada à sua revelia mas antes um ato que teve o seu assentimento. Se deixou de ter interesse no cargo, se não tem tempo para exercer essas funções, há um meio legal adequado para se destituir do cargo. Se não o fez e abandonou as suas funções ou melhor, os deveres legais com os quais se comprometeu diante da sociedade em geral, está a ser um péssimo gerente, sendo a sua desresponsabilização equivalente a um prémio pela sua inércia.

Alguns crimes tributários, de que é exemplo paradigmático o abuso de confiança fiscal, pressupõem uma conduta omissiva por parte do agente da infração. De acordo com GERMANO MARQUES DA SILVA, “[a] omissão não é punível salvo se sobre o agente recair o dever de agir, no caso o dever de agir funcionalmente, cumprindo o dever que primariamente é da empresa, mas que,

⁽³⁰⁷⁾ Cf. os autores referidos na nota de rodapé n.º 304.

⁽³⁰⁸⁾ Questão diferente é o problema da (in)constitucionalidade dessa responsabilidade. Sobre este assunto, veja-se, o ponto 2, subponto 2.2, deste Capítulo, e muito particularmente, o Capítulo III desta nossa parte II.

em razão da distribuição de funções no seio da empresa, quando se trata de empresa/sociedade, recai sobre a administração. 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 a existência do dever por parte da empresa/sociedade, sobre quem recai esse dever no âmbito da sociedade” ⁽³⁰⁹⁾. Estas palavras do autor demonstram de forma inequívoca que uma conduta omissiva só não é punida se sobre o gerente não houver um dever jurídico que pessoalmente o obrigue a evitar esse resultado. Agora questionámo-nos. Será esse o caso? Cremos que não. De facto, não nos pode passar despercebido que essa atitude do gerente viola frontalmente uma obrigação previamente estabelecida. Que obrigação é essa? Aquela que resulta do artigo 64.º, n.º 1, do CSC e do artigo 32.º da LGT. O artigo 64.º, n.º 1, do CSC estabelece um dever de diligência por parte do gerente e que deve ser exercido no interesse da sociedade, atendendo aos interesses dos sócios e ponderando os interesses de outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, como sejam, os interesses dos clientes, dos trabalhadores e dos credores. Este dever geral de diligência deve ainda ser complementado com o específico dever de *boa prática tributária* previsto no artigo 32.º da LGT. De acordo com este último preceito, aos representantes de pessoas singulares e 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*.

Perante o exposto, somos da opinião de que o gerente de direito, apesar de não o ser de facto, não pode simplesmente “lavar as mãos” de uma responsabilidade que também é sua, quanto muito não seja pelo simples facto de ter a qualidade de gerente de direito. Se o gerente de direito agiu ilicitamente, violando uma específica norma legal, não se vê o porquê de não lhe ser atribuída qualquer culpa. Como refere FERNANDO PESSOA JORGE, “só pode falar-se de culpabilidade a respeito de actos *objectivamente ilícitos*, ou seja, em relação à omissão de um comportamento devido, que era possível

⁽³⁰⁹⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Lisboa, Editorial Verbo, 2009, pág. 377.

ter cumprido e em relação ao qual não ocorreu nenhuma causa de justificação”⁽³¹⁰⁾.

Se é verdade que toda a decisão tomada num contexto societário comporta riscos que se podem concretizar (ou não) futuramente, não é menos verdade que o abandono informal das funções também contribui de alguma forma para esses mesmos riscos. Pense-se, por exemplo, na situação em que uma sociedade tem à frente do seu destino dois gerentes de direito e apenas um deles também o é de facto, tomando decisões ruinosas para o futuro da sociedade e que aquele outro gerente de direito, estando presente na vida da sociedade, poderia de alguma forma impedir. É verdade que aqui o grau de culpa seria menor no caso do gerente de direito. No entanto, também teve culpa pelas razões já referidas e por isso, como se costuma dizer na linguagem comum, tem que sofrer as consequências pelos seus atos. Possivelmente, os defensores da não responsabilização dos gerentes somente de direito poderiam argumentar que essas pessoas já seriam (eventualmente) responsabilizadas com fundamento no artigo 486.º do CC⁽³¹¹⁾. No entanto, consideramos igualmente que o segmento “*que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração*”, não tem o intuito de afastar liminarmente os gerentes que o sejam somente de direito mas tão só o propósito de *realçar* a responsabilização daquelas pessoas que exerçam funções de gerência ainda que sem título bastante para o efeito. Independentemente do todo o exposto, cremos que a responsabilização dos gerentes somente de direito é uma inferência natural deste n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, cuja controvérsia em torno da (des)responsabilização dos gerentes somente de direito parece residir unicamente no plano doutrinal.

Em todo o caso, o sentido de responsabilidade e a honra dos compromissos assumidos são valores que se devem sobrepor a um suposto desinteresse do exercido e ao abandono informal, voluntário e deliberado, do

⁽³¹⁰⁾ Cf. FERNANDO PESSOA JORGE, *Ensaio sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil* (reimpressão), Coimbra, Almedina, 1995, pág. 317 (itálico no original).

⁽³¹¹⁾ O artigo 486.º do CC, sob a epígrafe “Omissões”, dispõe o seguinte: As simples omissões dão lugar à obrigação de reparar os danos, quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou do negócio jurídico, o dever de praticar o ato omitido.

desenvolvimento do objeto social com o qual se comprometeram e para o qual são eventualmente remunerados.

Posto isto, até ao momento tivemos oportunidade de deixar assente que a responsabilidade subsidiária por dívidas de multas e coimas só pode ser efetivada contra aquele gerente que além de o ser de direito, também o seja de facto ou então, apenas de facto ⁽³¹²⁾ – embora em nossa opinião também o devesse ser o gerente somente de direito pelas razões já aduzidas e pela interpretação que fazemos da norma em questão. Cabe-nos agora a tarefa de indagar em que consiste efetivamente a figura do gerente de facto ⁽³¹³⁾, já que o recorte de um conceito de gerência de direito não instala quaisquer dúvidas no nosso processo cognoscitivo. Trata-se de um conceito de fácil absorção já que tem por referência todo o titular dos órgãos sociais formalmente eleito e validamente investido para ocupar o cargo de direção de uma pessoa coletiva.

O correto apuramento ou refinamento de um conceito de gerente de facto não pode ser alcançado sem que antes se tenha presente que o direito tributário é fundamentalmente um direito de sobreposição, que utiliza conceitos elaborados por outros ramos de direito no mesmo sentido que aí têm, não tendo o intérprete e aplicador da lei a faculdade de o alterar – artigo 11.º, n.º 2, da LGT. É o que se chama de unidade da ordem jurídica ⁽³¹⁴⁾, sendo o Direito das Sociedades Comerciais quem, no nosso caso e em princípio, tem competência para determinar os requisitos do conceito de gerente de facto. E dizemos “em princípio” porque aquela norma da LGT não é absoluta, podendo

⁽³¹²⁾ Note-se que esta exigência legal do exercício efetivo da gerência de facto, independentemente do exercício simultâneo de uma gerência de direito, não é exclusiva do direito tributário nem do direito sancionatório tributário. Veja-se, a propósito, o artigo 227.º, n.º 3, do CP e o artigo 82.º, n.º 3, al. a) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

⁽³¹³⁾ A delimitação em termos suficientemente precisos de um conceito de gerente de facto assume derradeira importância. Disso mesmo nos dão conta PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 80, quando escrevem que “[d]e facto, em estruturas empresariais e societárias cujas regras de gestão eficiente e concorrencial impõem um grau cada vez maior de autonomia e de descentralização das decisões, será fácil encontrar muitas pessoas que «exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração». Daí que uma interpretação lata ou, porventura, até literal do preceito possa levar a incluir no conjunto dos responsáveis subsidiários, *v.g.*, o pessoal dos quadros superiores e intermédios de direcção da empresa. Todavia, não se afigura admissível tal interpretação, que teria por consequência impor ao pessoal em causa um encargo manifestamente arbitrário e desproporcionado e, por isso, violador do princípio constitucional da proibição do excesso” (aspas e itálico no original).

⁽³¹⁴⁾ Cf. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000, págs. 84 e 85.

ser afastada sempre que o ramo de acolhimento do conceito lhe atribua um sentido diferente daquele que lhe é dado ou entendido pelo ramo de direito de origem. No nosso caso concreto, como o conceito de gerente de facto não encontra expressão explícita no texto legal do CSC, é o intérprete e aplicador da lei quem tem a árdua tarefa de o definir com base na *ratio* daquelas normas ⁽³¹⁵⁻³¹⁶⁾, o que não torna o conceito isento de polémica. De facto, à concretude das definições do conceito de gerente de facto ensaiadas e avançadas pela doutrina opõem-se a total falta de critério da jurisprudência ⁽³¹⁷⁾, que se basta com uma simples *exteriorização da vontade social* para identificar uma situação como sendo de gerência de facto. Por outras palavras, para os nossos tribunais todo e qualquer ato praticado num contexto societário, por mais bagatela que seja, é suscetível de integrar o conceito de gerente de facto, independentemente da sua continuidade, efetividade, durabilidade, regularidade, poder de decisão e independência das funções exercidas ⁽³¹⁸⁾. Uma assinatura ocasional num cheque para pagamento a fornecedores, um contacto fortuito com fornecedores, uma substituição pontual dos gerentes que obrigue à aposição da assinatura num ou noutro documento são apenas alguns exemplos de atos praticados num contexto societário que permitem aos tribunais concluir por uma gerência corrente da sociedade ⁽³¹⁹⁾.

⁽³¹⁵⁾ Alguns autores têm considerado que o artigo 80.º do CSC está direcionado à responsabilização dos gerentes somente de facto nos mesmos termos em que o são os gerentes de direito e de facto. Por via disso, ser-lhe-iam inteiramente aplicáveis as disposições dos artigos 72.º a 79.º do CSC. Neste sentido, veja-se, por todos, TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 79.

⁽³¹⁶⁾ De facto, não é por acaso que no estrangeiro se ouvem vozes de descontentamento sobre este assunto. Segundo refere NURIA LATORRE CHINER, *El Administrador de Hecho en las Sociedades de Capital*, Editorial Comares, 2003, pág. 61, “la concreción de la actividad gestora há sido, y probablemente lo siga siendo, una de las cuestiones más espinosas en el Derecho de sociedades”.

⁽³¹⁷⁾ Esta segunda parte da asserção surge baseada na vasta jurisprudência citada por JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, págs. 261-265 e particularmente, nas notas de rodapé n.ºs 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 e 63. Importa referir ainda que esta asserção tem igualmente por referência a jurisprudência maioritária. A propósito, veja-se, a nossa nota de rodapé n.º 320.

⁽³¹⁸⁾ Cf. neste sentido, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, págs. 262 e 263; e TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 79.

⁽³¹⁹⁾ Uma pequena minoria da jurisprudência acolhe, no entanto, requisitos mais exigentes para qualificar uma situação como sendo uma gerência de facto. A propósito desta pequena minoria, veja-se, o Ac. do Tribunal Central administrativo Norte (TCAN) de 23 de Janeiro de 2005, (Processo n.º 00111/04): “gerir não é estar à frente do balcão da empresa. Nesse aspecto qualquer empregado poderia ser tido como gerente. Gerir é muito mais que isso: é decidir da vida normal da empresa, de determinar a sua actividade, de zelar pelo seu desenvolvimento e, prevenindo, afastar todas as escolhas que aparecem”.

Jurisprudência à parte, a doutrina tem-se mostrado mais criteriosa e cautelosa na delimitação de um conceito de gerente de facto, apresentando definições bem mais equitativas e com as quais concordámos ⁽³²⁰⁾. Por exemplo, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, após ter estudado a figura do gerente de facto no âmbito tributário define-o como “o indivíduo que, na ausência de uma legitimação formal para actuar como administrador, tenha exercido, directa ou indirectamente, com total independência - substituindo ou colaborando com os administradores designados e com consentimento da sociedade – e de forma tendencialmente continuada, funções de administração reservadas por lei ao administrador da sociedade” ⁽³²¹⁾. Esta é, sem sombra de dúvida, uma definição mais equitativa do conceito de gerente de facto, que toma em consideração uma certa regularidade/durabilidade no exercício da gerência. Em sentido semelhante pronunciaram-se, também, COUTINHO DE ABREU e MARIA ELIZABETE RAMOS. Segundo estes autores, é gerente de facto quem “sem título bastante, exerce, directa ou indirectamente e de modo autónomo (não subordinadamente) funções próprias de administrador da sociedade” ⁽³²²⁾.

De fora do conceito de gerente de facto ficam, portanto, todos aqueles indivíduos que de forma esporádica e sob ordens de outro gerente tenham exercido funções de gerência. Segundo TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, “é a

⁽³²⁰⁾ Não obstante ser verdade que a doutrina tem tido a preocupação de delimitar em termos mais precisos o que deve ser considerado um gerente de facto, continuam a sobreviver algumas definições doutrinárias um tanto quanto ambíguas. PAULO DE PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade...*, *op. cit.*, pág. 80, ensinam que “apenas poderão ser considerados gerentes ou administradores de facto aquelas pessoas que, apesar de não serem titulares dos órgãos sociais, podem vincular a sociedade perante terceiros, designadamente, no uso de procurações que lhes tenham sido conferidas. E, por outro lado, também deverão considerar-se gerentes ou administradores somente de facto aqueles que tenham sido irregularmente designados ou eleitos”. No mesmo sentido, veja-se, também, PEDRO SOUSA E SILVA, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, págs. 1451 e 1452, nota de rodapé n.º 9. Segundo este autor, “ressalvando os casos de titulares das denominadas *procurações da gerência*, com poderes suficientemente amplos para praticar os actos normais de *direcção* da actividade e de *representação* externa das sociedades, no rigor dos princípios, só deverá considerar-se que alguém exerce funções de administrador ou gerente de quando desempenhe, cumulativamente, atribuições de gestão e de representação externa da empresa – já que é essa *dupla competência* que caracteriza o cargo em questão. Na falta de qualquer um destes poderes, não parece que se possa falar-se no exercício “de facto” de funções de administração” (itálico e aspas no original).

Quer uma quer outra definição apresentam contornos bastante indefinidos, alheios a qualquer critério delimitador, o que provoca um verdadeiro sentimento de insegurança jurídica junto daqueles que eventualmente possam vir a praticar um qualquer ato de representação ou de gerência bagatelar.

⁽³²¹⁾ Cf. JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 285.

⁽³²²⁾ Cf. COUTINHO DE ABREU e MARIA ELIZABETE RAMOS, *Responsabilidade Civil...*, *op. cit.*, pág. 42.

(relativa) durabilidade, e não o carácter esporádico, que caracteriza uma situação de gestão de facto” ⁽³²³⁾.

Ainda a propósito dos conceitos de gerente de facto aqui citados, há um aspeto que, embora podendo passar despercebido, merece ser referido pela importância que assume. Referimo-nos, pois, ao facto dessas definições fazerem, todas elas, referência ao exercício *indireto* de funções de gerência, exercício esse que caracteriza os conceitos mencionados como conceitos *lato sensu* de gerente de facto. *Lato sensu* porque além de enquadrarem e abraçarem o indivíduo que exerce funções diretamente, na primeira pessoa, faz também referência àquele que exerce essas funções de forma indireta, mediata ou oculta, através de um controle dos gerentes de direito. São os chamados gerentes “na sombra” ou ocultos (*shadow manager*).

2.1.1.1. O gerente “na sombra” ou oculto (*shadow manager*)

O gerente oculto, tal como sugere a própria designação, não exerce funções diretamente, mas antes através dos gerentes de direito que mais não seriam do que meros “instrumentos” ao serviço da vontade daqueles. Seriam, pois, uma espécie de “testas de ferro”, cujas decisões tomadas seriam a expressão da vontade do gerente oculto. Não obstante uma pequena parte da doutrina defender uma noção *stricto sensu* de gerente de facto, dela excluindo o chamado gerente oculto ⁽³²⁴⁾, a posição majoritária parece estar conforme à admissão desta atividade mediata do gerente oculto como sendo um exercício efetivo de funções, embora materializada através dos gerentes de direito.

⁽³²³⁾ Cf. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Responsabilidade Tributária Subsidiária – Apontamentos*, Miscelâneas, n.º 5, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra, Almedina, 2008, pág. 144. Não obstante esta ser a posição que a autora perfilha atualmente, a verdade é que já teve outra opinião. A propósito, veja-se, da mesma autora, “A Culpa dos...”, *op. cit.*, pág. 795, onde escreve que “[a] gerência de facto ocorre quando alguém – ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa – exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de actos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros”.

⁽³²⁴⁾ Veja-se, a propósito, NURIA LATORRE CHINER, *El Administrador...*, *op. cit.*, pág. 152: “nuestra preferència por el concepto responde a razones de seguridad jurídica. En efecto, somos de la opinión de que la opción por el concepto amplio de la figura conlleva un mayor riesgo de inseguridad jurídica” (interpolação nossa).

Como refere JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL: “é o administrador oculto quem exerce de facto a administração e não o administrador *de jure*. Pelo que a tendência de evolução do conceito radica hoje na adesão a um conceito lato de administrador de facto susceptível de abarcar todo e qualquer fenómeno de uma efectiva direcção dos destinos da sociedade” ⁽³²⁵⁾. E de facto, tem razão o autor com esta sua conclusão.

2.1.2. O conceito “outras pessoas” e o segmento “sociedades irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas”

A par dos administradores e gerentes, o n.º 1 do artigo 8.º do RGIT prevê também a responsabilidade de “outras pessoas”. O que entender, no entanto, por este conceito tão amplo e simultaneamente, tão abstrato?

Ora, de entre todas as pessoas, singulares e coletivas, que se podem subsumir à vaguidade do conceito “outras pessoas” podem desde logo considerar-se excluídas, com segurança, as pessoas coletivas ⁽³²⁶⁾. Isto porque face ao artigo 191.º, n.º 3, do CSC, uma pessoa coletiva sócia nunca pode ser gerente de uma outra pessoa coletiva. No entanto, se não houver uma disposição contratual em sentido contrário, nada a impede de nomear uma pessoa singular para, em nome próprio, assumir e exercer esse cargo. Do mesmo modo, se uma pessoa coletiva for designada administrador, deve igualmente nomear uma pessoa singular para exercer o cargo em nome próprio – artigo 390.º, n.º 4, do CSC. Todavia, ainda de acordo com o mesmo preceito, a pessoa coletiva não está isenta de responder solidariamente com a pessoa singular designada pelos atos desta. Estando as pessoas coletivas afastadas daquele conceito restam as pessoas singulares, e de entre estas, aquelas que

⁽³²⁵⁾ Cf. JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 284 (itálico no original).

⁽³²⁶⁾ Cf. neste sentido, PAULO MARQUES, *Responsabilidade Tributária dos...*, *op. cit.*, pág. 149, nota de rodapé n.º 265.

tenham idoneidade para serem gerentes de facto e de direito. Porque para se entender o sentido de algumas expressões utilizadas pelo legislador é muitas vezes necessário inseri-las num contexto mais amplo, *in casu*, no contexto geral do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, o conceito ambíguo de “outras pessoas” parece-nos estar dirigido e circunscrito aos gerentes de facto. A interpretação desse conceito a partir do segmento “«outras pessoas» que exerçam, ainda somente de facto, funções de administração” levam-nos, de facto, a essa conclusão ⁽³²⁷⁾. Assim, no conceito de “outras pessoas” tanto pode caber aquele indivíduo que atue como se fosse gerente de direito, embora sem título bastante para o efeito (*v.g.*, a designação de determinada pessoa como gerente ser nula por ser nula a deliberação dos sócios que o elegeu), como o indivíduo que embora tendo um estatuto diverso do de gerente desempenhe funções com a autonomia que é própria dos gerentes de direito.

Quanto ao segmento “sociedades irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas” há que começar por distinguir entre *sociedades irregularmente constituídas* e *entidades fiscalmente equiparadas*.

Começando por estas últimas, tudo leva a crer que a intenção do legislador do RGIT tenha sido a de colocar o preceito em análise em consonância com o artigo 2.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) ⁽³²⁸⁾, onde vêm definidos os sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), como sejam, *as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português (alínea a)); as entidades desprovidas de personalidade jurídica* ⁽³²⁹⁾, *com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em Imposto sobre*

⁽³²⁷⁾ Também JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5.ª edição, Vol. II, Lisboa, Áreas Editoras, 2007, pág. 342, tem a mesma opinião. Segundo o autor, num comentário feito à expressão *outras pessoas que exerçam funções de administração*, esta “teria o alcance de alargar o regime da responsabilidade subsidiária a pessoas que, não tendo a qualidade de administradores ou gerentes, exercessem de facto funções de administração”.

⁽³²⁸⁾ Intensão também presente no artigo 112.º da LGT, ora revogado.

⁽³²⁹⁾ Numa intenção de densificar este conceito indeterminado, o legislador veio estatuir, no n.º 2 do artigo 2.º do CIRC, que se consideram incluídas neste conceito, além de outras realidades, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

o *Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)* ou em *IRC* diretamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas (alínea b)) e as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a *IRS* (alínea c)). Quanto às sociedades irregularmente constituídas, estas só podem dizer respeito às sociedades (irregulares) que iniciem a sua laboração antes de adquirirem personalidade jurídica civil, ou seja, antes da promoção do seu registo definitivo ⁽³³⁰⁾. A personalidade jurídica tributária, que a LGT define no seu artigo 15.º como suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias, constitui-se ainda que não exista personalidade jurídica civil ⁽³³¹⁾, sendo bastante a verificação de um facto previsto na lei como que obrigue ao cumprimento das obrigações principais e acessórias de imposto. A este propósito fala-se também em desconsideração da personalidade jurídica civilística ⁽³³²⁾. Na verdade, se assim não fosse, a falta de regularidade de uma sociedade poderia ter um objetivo concreto e bem definido: a obtenção de lucros que nunca seriam tributáveis, já que não haveria qualquer obrigação dos gerentes em cumprirem com as obrigações principais e acessórias. Não havendo qualquer dever de cumprir com estas obrigações de imposto também não se pode falar de culpa que, como se sabe, só pode ser chamada num contexto de inobservância de normas legais. Se não há uma conduta ilícita, obviamente que também não há um enquadramento jurídico da mesma numa norma do RGIT. Não estando a conduta devidamente tipificada no texto legal do RGIT não é possível desencadear qualquer reação negativa prevista neste.

⁽³³⁰⁾ De acordo com o artigo 5.º do CSC, “[a]s sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pela qual se constituem (...)”.

⁽³³¹⁾ Repare-se que o legislador tributário prescreve que são sujeitos passivos de IRC “as entidades desprovidas de personalidade jurídica”.

⁽³³²⁾ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de...*, *op. cit.*, págs. 15 e 16.

2.2. A responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas: o panorama do artigo 8.º do RGIT em geral ⁽³³³⁾ – enunciação de algumas questões fundamentais

2.2.1. Preliminares

Questão comumente aceite e que nem mesmo o TC refuta, é a responsabilidade *subsidiária* dos dirigentes dos corpos sociais pelo pagamento do quantitativo monetário correspondente às multas e/ou coimas aplicadas a uma sociedade (no plano da verticalidade, portanto), prevista no artigo 8.º, n.º 1, do RGIT. Questão que já não se nos afigura tão linear é a natureza dessa responsabilidade ⁽³³⁴⁾, isto é, a sua natureza (dita) civil (?) ou penal e/ou contra-ordenacional (?).

As restantes normas do preceito, com exceção do n.º 7 (porquanto estabelece uma responsabilidade solidária e já não meramente subsidiária),

⁽³³³⁾ Atente-se que este artigo 8.º do RGIT e o regime nele previsto só entra em cena numa fase patológica, viciada ou defeituosa da exigência da dívida, isto é, na *fase executiva*. Tal significa que a sociedade já incumpriu com o seu dever, encontrando-se o prazo de pagamento voluntário das multas e/ou coimas já decorrido (15 dias a contar da notificação para o respetivo pagamento no caso de multas – artigos 489.º e 3.º do CPP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT; 20 dias após a notificação para pagamento no caso de coimas, sendo a prazo reduzido para 15 dias no caso de o infrator pretender beneficiar do direito à redução de coima – artigos 79.º, n.º 2 e 78.º, n.º 2, do RGIT. As notificações são afetadas de acordo com as regras do CPPT – artigo 70.º, n.º 2, e artigo 3.º, al. d), do RGIT e artigos 35.º e ss do CPPT).

Por ser assim, o credor necessita de recorrer a meios coercivos para obter o pagamento de tais dívidas, instaurando para o efeito um processo de execução fiscal com vista a “obrigar” a sociedade a pagar, executando o seu património. Sucede, porém, que o património da sociedade se afigura insuficiente para fazer face ao pagamento da dívida, razão pela qual a lei entende necessário o recurso ao património de outras pessoas (*v.g.*, os gerentes). A forma jurídica de o fazer é por via da reversão do processo de execução fiscal – Cf. artigo 23.º, n.º 1, da LGT – e depois de executado todo o património da sociedade – artigo 23.º, n.º 2, da LGT e artigo 153.º, n.º 2, do CPPT. É precisamente nesta fase do desenrolar dos acontecimentos e por via da reversão do processo de execução fiscal que se recorre ao artigo 8.º do RGIT, embora haja dúvidas – quanto a nós legítimas – que este seja o meio adequado para efetivar a responsabilidade em causa. Em relação a esta questão em particular voltaremos *infra*, ponto 2.2, deste Capítulo em termos de enunciação, e Capítulo III desta nossa Parte II, em termos mais desenvolvidos. Agora, para um estudo do processo de execução fiscal, vejam-se, por todos, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de...*, *op. cit.*, págs. 309 a 382; RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2006, págs. 35 e ss; e JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO, *O Processo de Execução Fiscal*, Edimarta, 2006, págs. 4 e ss.

⁽³³⁴⁾ Veja-se, a propósito, o Capítulo III desta nossa Parte II.

entretanto revogado, explicitam e densificam um pouco mais os termos da referida responsabilidade subsidiária – na nossa perspetiva, de forma um tanto quanto duvidosa, como teremos oportunidade de refletir adiante.

A responsabilidade dos gerentes pelas multas e/ou coimas nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT é subsidiária em relação à sociedade ⁽³³⁵⁾, podendo mesmo ser *solidária* se forem vários os gerentes a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património da sociedade (agora no plano da horizontalidade) – n.º 2 do artigo 8.º do RGIT.

Esta responsabilidade diz-se subsidiária porque o credor, no caso a AT através do órgão de execução fiscal – artigo 149.º do CPPT – está legalmente obrigado a tudo fazer para conseguir satisfazer o crédito exequendo à custa do património do devedor originário, neste caso a sociedade. Só se e quando o património desta se mostrar esgotado – quer porque inexistem bens penhoráveis, quer porque existindo os mesmos são insuficientes – é que o credor pode exigir ao responsável subsidiário – mediante reversão do processo de execução fiscal – o pagamento da dívida exequenda ⁽³³⁶⁾. A isto se chama o benefício de excussão prévia – artigo 23.º, n.º 2, da LGT. Como notam JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, “[o] devedor subsidiário goza do benefício da excussão, ou seja, é-lhe lícito recusar o cumprimento da dívida [...] enquanto a administração tributária não tiver excutido todos os bens dos devedores (principal e solidários)” ⁽³³⁷⁻³³⁸⁾. Em

⁽³³⁵⁾ Neste momento é-nos indiferente a natureza da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT. Para já, o texto vem escrito exclusivamente com base na letra das normas dos n.ºs 1 e 2 deste artigo, independentemente do argumento epígrafal.

⁽³³⁶⁾ Cf. artigo 23.º, n.º 1, da LGT, artigo 65.º, n.º 1, do RGIT e artigos 148.º, n.º 1, al. c) e 153.º, n.º 2, do CPPT. De referir é a circunstância de até à entrada em vigor do Orçamento de Estado para 2010 não ter sido possível efetuar a cobrança coerciva das dívidas de multas e coimas tributárias provenientes de responsabilidade civil, já que o artigo 148.º do CPPT, que define o âmbito da execução fiscal, não previa tal possibilidade. Não obstante essa objeção ter sido ultrapassada com a alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2010 ao artigo 148.º do CPPT, nomeadamente, pelo aditamento da al. c), - e mesmo que se concorde com a natureza (dita) civil dessas dívidas – a verdade é que se mostra muito duvidoso que a reversão da execução fiscal seja o meio adequado para efetivar essa responsabilidade. Sobre este assunto, com maior pormenor, veja-se, *infra*, Capítulo III desta nossa parte II.

⁽³³⁷⁾ Cf. JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 98.

⁽³³⁸⁾ Esta prerrogativa de excussão prévia a favor do responsável subsidiário não se confunde com a chamada “declaração em falhas”. Com efeito, o facto de o gerente beneficiar daquela prerrogativa não lhe confere o

sentido semelhante pronunciou-se também PEDRO SOUSA E SILVA. “Os responsáveis *potenciais* só serão *efectivamente* responsabilizados se e quando, já no decurso de uma execução contra o devedor originário, se constatar essa falta ou insuficiência, caso em que será ordenada a *reversão* da execução contra aqueles” ⁽³³⁹⁾. No fundamento desta prerrogativa de excussão prévia encontra-se o simples facto da dívida exequenda não ser uma dívida própria do responsável subsidiário mas antes uma dívida alheia pela qual a lei o chama a responder, o que faz desta responsabilidade uma responsabilidade (passe a redundância) de *segunda linha* ⁽³⁴⁰⁾. Como refere SALDANHA SANCHES a propósito do instituto da reversão do processo de execução fiscal ⁽³⁴¹⁾ a dívida exequenda não é do gerente mas sim da empresa em que aquele foi titular de um órgão. Só se aquele tiver atuado com culpa é que a dívida poderá mudar de sujeito. Por aqui se vê que com o instituto da reversão do processo de execução fiscal apenas se opera uma modificação no pólo subjetivo da instância, ampliando-o, mantendo-se, no entanto, o pólo objetivo (dívida exequenda) inalterado ⁽³⁴²⁾.

A propósito da natureza da responsabilidade pelas dívidas em confronto passamos a citar um trecho de uma decisão jurisprudencial do TC:

direito subjetivo de exigir que o processo de execução fiscal fique suspenso até que afluam bens à esfera jurídica da sociedade. Se assim fosse, o responsável subsidiário nunca teria essa qualidade na prática, já que a AT ficaria eternamente à “espera de melhor fortuna”, na expressão de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Apontamentos de ...*, *op. cit.*, pág. 69. Esta “declaração em falhas” – artigos 272.º e 274.º do CPPT – como é chamado o ato que decreta aquela suspensão é, se assim o quisermos, uma prerrogativa concedida à AT para que esta possa obter o pagamento da quantia exequenda. Uma vez verificada a inexistência de bens penhoráveis no património da sociedade ou, havendo responsabilidade subsidiária, no património do gerente, a execução fiscal fica suspensa, encontrando-se a aguardar que “apareçam” bens penhoráveis ao património daqueles sujeitos para que a mesma possa assim ser retomada e continuada. Isto sem prejuízo, obviamente, dos prazos de prescrição legalmente previstos no artigo 122.º, n.º 1, al. d), do CP e artigo 29.º do RGIMOS, ambos *ex vi* artigo 3.º, als. a) e b), do RGIT.

⁽³³⁹⁾ Cf. PEDRO SOUSA E SILVA, “A Responsabilidade...”, *op. cit.*, pág. 1446 (itálicos no original). A propósito, veja-se, também, PEDRO VIDAL MATOS, “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, n.ºs 2-3, ano 68, set-Out, 2008, pág. 974.

⁽³⁴⁰⁾ Expressão utilizada por PAULO MARQUES, *Responsabilidade Tributária dos...*, *op. cit.*, pág. 53, embora com referência à subsidiariedade da responsabilidade tributária que, no entanto, em nada altera a verdade a afirmação com relação ao artigo 8.º do RGIT.

⁽³⁴¹⁾ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pág. 153.

⁽³⁴²⁾ No Ac. do STA de 16 de Dezembro de 2009, (Processo n.º 01074/09), foi escrito que “a reversão do processo de execução fiscal constitui um mecanismo destinado a redireccionar a cobrança da dívida, fundado no princípio da economia processual *na medida em que visa evitar a instauração de uma nova execução contra outro responsável pela mesma dívida*” (sublinhado nosso).

“Responsabilidade contra-ordenacional e responsabilidade civil não são sobreponíveis, preenchem distintos espaços de imputação de condutas lesivas de valores juridicamente tutelados, resultam de ilícitos de natureza distinta, pelo que a responsabilidade civil não pode ser actuada subsidiariamente” – Ac. da 2.^a Secção do TC n.º 26/2011, de 12 de Janeiro, Processo 207/10, Relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro.

Este trecho tem subjacente o *princípio da unicidade das consequências jurídico-penais*, de onde resulta a impossibilidade legal de haver qualquer responsabilidade civil por consequências jurídico-penais ou contra-ordenacionais. Um crime pode, naturalmente, produzir consequências jurídico-civis e tal acontece a maior parte das vezes. No entanto, tal não pode ser entendido como uma consequência jurídico-penal. A natureza, espécie e pressupostos destas consequências jurídico-penais são, naturalmente, diferentes da natureza, espécie e pressupostos das consequências jurídico-civis. E o facto do nosso ordenamento jurídico-penal prever, como regra geral, que o pedido de indemnização civil só pode ser deduzido no respetivo processo penal – princípio da adesão, artigo 71.º do CPP – em nada altera a independência dessas consequências jurídicas, civis e penais. A propósito, o artigo 129.º do CP remete para a lei civil a “indemnização de perdas e danos emergente de crime”.

Posto isto, sem pretendemos entrar, por agora, em grandes aforismos ⁽³⁴³⁾, há uma questão que desde logo se impõe, e na sua esteira, outras se levantam, naquela que é uma sequência ordenada de constatações.

Destarte, *não será o regime do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT inconstitucional por violação do princípio da intransmissibilidade das penas (e das coimas (?)), corolário do princípio da pessoalidade, ambos previstos no artigo 30.º, n.º 3, da CRP? Caso a resposta à questão seja negativa e se considere tratar-se de uma responsabilidade civil por facto próprio – tal como surge etiquetada pela epígrafe do preceito – como é que se pode admitir a subsidiariedade da mesma? E mais, como admitir que através da reversão se opere uma mudança quanto à natureza da dívida exequenda?* (no caso da sociedade, uma responsabilidade por multas e coimas e após a reversão aos

⁽³⁴³⁾ Para o efeito temos o Capítulo III desta nossa Parte II.

gerentes, uma responsabilidade civil pelos danos causados pelo incumprimento das dívidas da sociedade perante os credores, no caso, a AT, que por via de um facto culposo do gerente, viu o património social tornado insuficiente ou inexistente para a satisfação dos créditos existentes). Ainda no caso de reversão de coimas, *não haverá também uma violação dos direitos de audiência e de defesa consagrados no artigo 33.º, n.º 10, da CRP?* Indubitável é que só a sociedade pode contestar a dívida de coima (artigo 59.º, n.º 2, do RGIMOS, *ex vi* artigo 3.º, al. b), do RGIT), por inexistência de norma semelhante à do artigo 49.º do RGIT para os gerentes.

Levantadas estas questões fundamentais, vejamos agora os termos da já reiterada responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas, que fazemos acompanhar de uma reflexão crítica.

2.2.2. O n.º 2 do artigo 8.º do RGIT – alusão ao n.º 8

Pois bem, dando cumprimento ao parágrafo anterior, depois de ativado o plano da verticalidade da responsabilidade, esta pode ser, como aliás já referimos, solidária. Isto mesmo resulta do n.º 2 do artigo 8.º do RGIT, sendo repetido também pela norma do seu n.º 8: “Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade”. *Solidária* “por corresponder à pluralidade de sujeitos um cumprimento unitário da prestação”⁽³⁴⁴⁾. Como se sabe, o efeito fundamental da *solidariedade passiva* é precisamente a possibilidade de cada um dos *co-devedores* se responsabilizar (no caso de solidariedade convencional) ou ser responsabilizado (no caso de solidariedade legal) pela totalidade da dívida. Destarte, havendo uma pluralidade de responsáveis subsidiários (*v.g.*, vários gerentes e/ou gerentes e técnicos oficiais de contas (TOC’s), como veremos adiante), e verificados os pressupostos materiais (substantivos, nomeadamente

⁽³⁴⁴⁾ Cf. MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das...*, *op. cit.*, pág. 666.

os previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT) e formais (adjetivos) da reversão do processo de execução fiscal ⁽³⁴⁵⁾, a responsabilidade desses sujeitos será solidária, isto é, cada um desses indivíduos poderá ser demandado pela totalidade da dívida porquanto todos os responsáveis subsidiários são responsáveis e o cumprimento da mesma a todos exonera.

Nos termos do artigo 512.º, n.º 1, 1.ª parte, do CC, a obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, sem prejuízo do direito de regresso (artigo 524.º do CC), vindo depois a 1.ª parte do n.º 2 daquele artigo 512.º esclarecer que a obrigação não deixa de ser solidária pelo facto de os devedores estarem obrigados em termos diversos. No plano da responsabilidade civil extracontratual ou aquiliana, se forem várias as pessoas responsáveis pelos danos, é solidária a sua responsabilidade – artigo 497.º, n.º 1, do CC – tendo o direito de regresso como medida a culpa dos vários responsáveis, presumindo-se, no entanto, iguais as culpas das pessoas responsáveis ⁽³⁴⁶⁾ – artigo 497.º, n.º 2, do CC. Admitindo-se ser esta a natureza da responsabilidade do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, o n.º 8 deste artigo surge como que numa reafirmação da regra daquele artigo 497.º, n.º 1, do CC.

Continuando ainda no plano das suposições e voltando novamente à letra do n.º 2 do artigo 8.º do RGIT, se a solidariedade da dívida não impressiona negativamente num contexto exclusivamente civil, o mesmo já não poderá ser dito no âmbito jurídico-penal. Com efeito, a multa é intrinsecamente uma consequência jurídico-penal e, por isso mesmo, insuscetível de transmissão, como ordenam os princípios da pessoalidade – artigo 30.º, n.º 3, da CRP, e da culpa – artigos 40.º, n.º 2 e 71.º, n.º 1, do CP ⁽³⁴⁷⁾. Havendo uma

⁽³⁴⁵⁾ Para uma visão sintética dos pressupostos da reversão do processo de execução fiscal, veja-se, PEDRO VIDAL MATOS, “A Reversão do...”, *op. cit.*, págs. 973 a 976.

⁽³⁴⁶⁾ Presunção esta que pode ser ilidida pelos interessados. Deste modo, se apenas alguns dos sujeitos solidários forem culpados, só em relação a eles será admitido o direito de regresso. Como refere MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das...*, *op. cit.*, pág. 607, “os culpados não têm igual direito contra os não culpados”. O critério do grau de culpa só funciona, portanto, entre os culpados solidários.

⁽³⁴⁷⁾ O Ac. do TC n.º 129/2009, (Processo 649/08), de 12 de Março, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, sentenciou que não é líquido que o princípio da intransmissibilidade das penas previsto no artigo 30.º, n.º 3, da CRP, seja aplicável ao ilícito de mera ordenação social, nomeadamente, às coimas. Quanto a nós, não vemos razões para o não ser. Desde logo, e em primeiro lugar, pela proximidade que existe entre o Direito das Contra-Ordenações e o Direito e Processo Penal (sem prejuízo, naturalmente, das diferentes naturezas e regimes

impossibilidade legal, mas sobretudo, Constitucional, de transmissão de uma consequência jurídico-penal, como admitir a sua solidariedade? Ponto assente é que o princípio da culpa, enquanto princípio conformador do direito penal de um Estado de Direito Democrático, proíbe que se aplique pena sem culpa e, bem assim, que a medida da pena ultrapasse a medida da culpa. Para piorar um pouco mais aquilo que já não é linear, note-se que o n.º 2 do artigo 8.º do RGIT pressupõe o fenómeno da *comparticipação* no plano da responsabilidade subsidiária (A responsabilidade subsidiária [...] é solidária “se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos”), numa outra clara violação ao disposto no artigo 29.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT. Segundo este preceito do CP, cada participante é punido *segundo a sua culpa*, independentemente da punição ou do grau de culpa dos outros participantes. Pelo contrário, nas obrigações solidárias cada um dos

de ambos os ilícitos), visível ao nível da influência que aquele sofre dos vários princípios consagrados na chamada Constituição Penal, designadamente as garantias do artigo 29.º da CRP e o próprio princípio da culpa. Repare-se que o RGIMOS convoca (reiteradamente) a noção de culpa (Cf. artigos 8.º; 9.º, n.º 1; 16.º, n.º 2; 18.º, n.º 1; 21.º, n.º 1; 26.º, al. a) e 51.º, n.º 1). Em segundo lugar e não menos importante, pelo próprio juízo de culpa ou censurabilidade que também habita o direito das contra-ordenações. Este juízo de censura, necessariamente individualizador, não assenta, como sucede na culpa jurídico-penal, na personalidade desvaliosa do agente mas sim, como refere JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O movimento da...”, *op. cit.*, pág. 29, na “imputação do facto à responsabilidade social do seu autor”. A coima, apesar de ser uma sanção de carácter repressivo, tal como o é a pena criminal, carece de todo aquele substrato ético e axiológico que caracteriza as condutas penalmente relevantes. É, pois, a consequência da violação de um dever jurídico instituído para ordenar uma determinada atividade social, razão pela qual a sua ilicitude está centrada na violação da ordem e da disciplina. A culpa contra-ordenacional mais não é do que uma censura pela divergência do comportamento do agente perante o comportamento do “papel”, isto é, o ilícito de mera ordenação social visa manter uma certa ordenação (ordem e disciplina) de uma atividade social, dentro da qual o agente desempenha o seu “papel”. Este “papel” surge concretizado pelo conjunto de deveres que traduzem a disciplina jurídica daquela atividade. A culpa contra-ordenacional é, por isso, uma censura pelo facto do agente não ter cumprido corretamente o seu “papel”. Por isso, muito embora as culpas contra-ordenacional e penal não possam ser colocadas no mesmo patamar, a verdade é que também no ilícito de mera ordenação social faz todo o sentido falar-se do princípio da culpa.

Como se vê, também o ilícito de mera ordenação social não abdica da figura da culpa (não obstante a culpa contra-ordenacional não se confundir com a culpa jurídico-penal). Por isso, uma possível admissão da transmissão de coimas esvaziaria por completo o juízo de censurabilidade, permitindo a imputação da coima a quem não praticou a infração. Neste mesmo sentido, defendendo a aplicabilidade do artigo 30.º, n.º 3 e inerente princípio ao direito das contra-ordenações, veja-se, JOÃO MATOS VIANA, “A (in)constitucionalidade da Responsabilidade Subsidiária dos Administradores e Gerentes pelas Coimas Aplicadas à Sociedade”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, s/d, texto disponível em <http://www.calameo.com/books/000324981694e8736ed28> [07.06.2014]. Quanto à jurisprudência, veja-se, também, o Ac. do STA de 28 de Maio de 2008, Processo n.º 31/08, e que esteve, aliás, na origem do Ac. do TC *supra* referido, decidindo precisamente que o princípio da intransmissibilidade das penas é aplicável a qualquer espécie de sanções, designadamente, às coimas: “[É] assim, de concluir que, também no domínio do ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar os princípios da intransmissibilidade das coimas e da (...)”.

responsáveis pode ser chamado a responder pela *totalidade* da dívida ⁽³⁴⁸⁾, independentemente da sua culpa na prática da infração tributária, o que por si só coloca sérias reservas ao nível da legalidade desta norma do n.º 2, nomeadamente, por atacar frontalmente os princípios da personalidade (artigo 30.º, n.º 3, da CRP), da culpa (artigos 40.º, n.º 2 e 71.º, n.º 1, do CP), da igualdade (artigo 13.º, n.º 1, da CRP ⁽³⁴⁹⁾) bem como, da proporcionalidade (artigo 18.º, n.ºs 2 e 3, da CRP). Com relação a este último, a desproporcionalidade instalada na subsidiariedade da dívida é quase aberrante. Com efeito, não nos podemos esquecer que os montantes legais das multas e coimas aplicadas às sociedades são sempre o dobro dos montantes aplicados a pessoas singulares – artigos 12.º, n.º 3 e 26.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT. Porque determinadas dentro de uma moldura ajustada à natureza própria da personalidade coletiva do devedor primário, a multa ou coima, quando passam a incidir, em igual medida, sobre a pessoa individual chamada, a título subsidiário, à responsabilidade, revelam-se, sem sombra de dúvida, desproporcionalmente agravadas. Além do mais, ainda que a lei preveja o direito de regresso do gerente contra a sociedade, a verdade é que este nunca se mostrará pleno já que a sociedade, por via da situação líquida negativa ou

⁽³⁴⁸⁾ Não há, portanto, benefício de divisão. No entanto, nem sempre assim foi. Com efeito, na vigência do Código das Execuções Fiscais de 1913, eram duas as soluções distintas previstas. Uma delas previa precisamente que no caso de responsabilidade solidária, a dívida podia ser exigida a qualquer um dos responsáveis pela sua totalidade; a outra previa que tratando-se de responsabilidade subsidiária, aos responsáveis subsidiários solidários só podia ser exigido o pagamento da parte que lhe coubesse por rateio. Solução idêntica era também a vivida na vigência do CPCI, cujo artigo 150.º dispunha que “[q]uando a execução deva reverter contra responsáveis subsidiários, o juiz mandá-los-á citar, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem”. A propósito, veja-se, ANTÔNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de...*, *op. cit.*, págs. 314 e 315.

⁽³⁴⁹⁾ Um direito penal de culpa não é compatível com a existência de penas fixas. Se a culpa é princípio da pena bem como o seu limite, é em função dela (e bem assim, das exigências de prevenção), que há-de ser encontrada a medida concreta da pena, situada entre os limites mínimo e máximo previstos na lei para aquele comportamento ilícito penalmente relevante. Ora, prevendo a lei uma pena fixa, o juiz não tem qualquer possibilidade de atender ao grau de culpa do agente, isto é, à intensidade do dolo ou da negligência, na determinação da pena a aplicar ao caso concreto que lhe é submetido. Do mesmo modo, a previsão de uma pena fixa também não permite que o juiz, na determinação da medida da pena, tome em consideração o grau de ilicitude do facto, o modo de execução do mesmo e a gravidade das suas consequências, nem tão pouco o grau de violação dos deveres impostos ao agente, nem as circunstâncias do caso que, não fazendo parte do tipo de crime, deponham a favor ou contra ele. Ora, se assim é, a consequência imediata a retirar só pode ser uma. O juiz é forçado a tratar de modo igual situações que só aparentemente são iguais, por, essencialmente, acabarem por ser muito diferentes. Em suma, uma violação do princípio da igualdade.

situação de insolvência ⁽³⁵⁰⁾, não terá capacidade para satisfazer aquele direito do gerente, colocando-o numa posição nada confortável.

Ainda a propósito da subsidiariedade da responsabilidade pelo pagamento de dívidas de multas e/ou coimas, sendo a mesma admitida, os fins de prevenção especial e geral das penas ⁽³⁵¹⁾, designadamente, a prevenção especial negativa e a prevenção geral positiva, sairiam também verdadeiramente prejudicados. Com efeito, pense-se, desde logo, na prevenção especial negativa que, visando a *prevenção da reincidência* do autor da infração, ficaria destituída de sentido. Por outro lado, que sentido atribuir à prevenção geral positiva que, ao invés de criar um sentimento de confiança na comunidade sobre a validade, vigência e justiça das normas, criaria precisamente um sentimento inverso, de descrença perante a eficácia do Direito. Além do mais, se o autor da infração já é punido pela sua própria responsabilidade, é de questionar ainda se não haverá também aqui a violação do princípio do *ne bis in idem* – artigo 29.º, n.º 5, da CRP – que obsta precisamente a que uma mesma pessoa seja punida duas vezes pela prática da mesma infração. Para concluir as reflexões sobre este n.º 2 do artigo 8.º do RGIT, rematamos com as palavras assertivas de FERNANDO CONDE MONTEIRO, que, pela sua verdade, aniquilam quaisquer dúvidas se possam subsistir sobre a conformidade legal desta norma: “a simples participação num mesmo facto nunca poderá implicar a transferência de conteúdos de consequências jurídico-penais ou contra-ordenacionais” ⁽³⁵²⁾. Por tal ser verdade, o plano da solidariedade nem sequer existe.

⁽³⁵⁰⁾ De acordo com o n.º 2 do artigo 3.º do CIRE, as pessoas coletivas são também consideradas insolventes quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo, avaliados segundo as normas contabilísticas aplicáveis. A propósito do tema da insolvência das empresas, veja-se, por todos, PEDRO PIDWELL, *O Processo de Insolvência e a Recuperação da Sociedade Comercial de Responsabilidade Limitada*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011. Como nota este autor (*op. cit.*, pág. 85), “o estado da insolvência é determinado através da delimitação quantitativa objectiva do rácio entre o activo líquido (disponível) e o passivo exigível num determinado momento”.

⁽³⁵¹⁾ Acerca dos fins das penas, veja-se, *supra*, ponto 3, subponto 3.2.1.1, do Capítulo II da nossa Parte I, bem como os autores referidos nas notas de rodapé.

⁽³⁵²⁾ Cf. FERNANDO CONDE MONTEIRO, “Anotação ao Acórdão de Fixação de Jurisprudência do STJ n.º 11/2014 de 28-05-2014 (Proc. n.º 331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1 – 3.ª Secção): reflexão crítica sobre o mesmo no plano da disposição inerente ao n.º 7 do artigo 8.º do Regulamento Geral das Infrações Tributárias (RGIT)”, pág. 12 (texto não publicado ao tempo em que se redige esta dissertação e usado por gentil disponibilização do orientador da presente dissertação de mestrado, o Exmo. Professor Doutor Fernando Conde Monteiro).

2.2.3. O n.º 3 do artigo 8.º do RGIT

O número 3 continua com a afirmação da responsabilidade subsidiária e solidária, agora contra-ordenacional, relativa ao atraso ou falta de envio de “quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções”. Todavia, para além dos gerentes e administradores, passa também a ser incluída a responsabilidade dos TOC’s. Segundo PAULO MARQUES, “os serviços tributários actuam designadamente junto dos TOC’s, os quais prestam serviço de apoio fiscal e contabilístico junto dos contribuintes, esclarecendo a Administração Tributária em ordem ao apuramento da verdade material dos factos e mobilizando os contribuintes para o cumprimento voluntários das obrigações fiscais” ⁽³⁵³⁾. Numa consideração mais precisa sobre as funções/deveres destes profissionais, merecem também destaque, pela sua pertinência, as palavras de ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA. Segundo este autor, “em dada empresa, pequena ou média, um TOC que a ela dedique a sua actividade será elemento-chave, colaborador íntimo do empresário ou conselho de gerência.

Mas há empresas de maior dimensão onde, além do TOC, existem muitos outros colaboradores e peritos, com variadas funções e o seu papel será o do técnico que assina as contas e declarações fiscais, um dos muitos que constituem a equipa de gestão da empresa. E se as declarações fiscais forem apresentadas por SGPS, caso de grupos com contas consolidadas serão os elementos contabilísticos e as declarações fiscais apresentadas por um TOC” ⁽³⁵⁴⁾. Deste modo, havendo uma obrigação legal de apresentação de declarações fiscais, a sua falta ou atraso origina, naturalmente, a responsabilização destes profissionais – artigo 55.º, n.º 1, al. d), e n.º 2 do Estatuto da Ordem dos TOC’s ⁽³⁵⁵⁾.

⁽³⁵³⁾ Cf. PAULO MARQUES, *Elogio do Imposto: A relação do Estado com os contribuintes*, 1.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 224.

⁽³⁵⁴⁾ Cf. ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, “Opinião – Eleições na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas”, in *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 121, Especial Eleições, Abril, 2010, pág. 29.

A par desta responsabilização é prevista uma causa de exclusão da ilicitude/culpa como seja, a comunicação à Direção Geral dos Impostos (Autoridade Tributária e Aduaneira), até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, das razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

Tendo presente o texto desta norma, também a sua letra causa alguma perplexidade, não ficando por isso inune a críticas. Para além das considerações deixadas a propósito do antecedente n.º 2, que valem igualmente no contexto deste n.º 3, há, pelo menos, três questões duvidosas presentes neste n.º 3 que merecem ser identificadas.

Em primeiro lugar, surge a questão da responsabilização dos TOC's. Neste ponto, independentemente da natureza da responsabilidade do artigo 8.º do RGIT, não é a responsabilização destes profissionais que causa estranheza, mas sim o facto de apenas estar prevista expressamente para as contra-ordenações.

Atente-se que os TOC's desempenham importantes funções de interesse público, contribuindo decisivamente para a regularidade técnica contabilística e fiscal das contabilidades e para atestar a regularidade e a verdade dos documentos dos seus clientes. O próprio Estatuto da Ordem dos TOC's menciona no seu artigo 55.º, n.º 1, al. c), e n.º 2, que estes profissionais, nas suas relações com a AT, devem abster-se da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais.

Estas situações, a verificarem-se, podem determinar, além de responsabilidade disciplinar, responsabilidade contra-ordenacional ou criminal (*v.g.*, pela prática do crime de burla tributária), e *quicá*, responsabilidade subsidiária nos termos do artigo 8.º do RGIT, a admitir-se tratar-se aqui apenas de uma responsabilidade civil e fazendo “vista grossa” a outras questões – a seguir referidas – que inquinam igualmente esta responsabilidade (civil).

Em segundo lugar, surge a questão da exceção do regime em causa quando em confronto com o princípio do n.º 4 do artigo 7 do RGIT.

⁽³⁵⁵⁾ Aprovado pela Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, e alterado posteriormente pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro.

Segundo este preceito, a responsabilidade contra-ordenacional das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas *exclui* a responsabilidade individual dos respetivos agentes ⁽³⁵⁶⁾. Aquele n.º 3 do artigo 8.º do RGIT, pelo contrário, responsabiliza-os peremptoriamente (juntamente com os TOC's), ainda que subsidiariamente. Ora, é evidente, em face destas duas normas, que o legislador entra numa clara incongruência legal. Numa primeira fase, exclui essa responsabilidade mas posteriormente, em face dos pressupostos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, volta a restituir aquilo que havia afastado, sem apresentar para o efeito qualquer justificação. A única forma possível de atribuir algum sentido a esta norma é fazendo a seguinte interpretação: o n.º 4 do artigo 7.º do RGIT refere-se expressamente (e refere!) à exclusão da responsabilidade contra-ordenacional; o n.º 3 do artigo 8.º do RGIT, por sua vez, diz respeito à responsabilidade civil por coimas. Naturalmente que esta interpretação das normas já lhes atribuiria sentido. No entanto, a interpretação desta última está dependente da (in)constitucionalidade do n.º 1 do mesmo artigo 8.º do RGIT, surgindo inquinada e contraditória face àquele n.º 4 caso se defenda a inconstitucionalidade daquele n.º 1.

Naturalmente que nesta fase ainda não nos cabe debruçar sobre a (in)constitucionalidade do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. No entanto, uma coisa parece certa. Ainda que esta norma seja constitucional, a norma do n.º 3 é uma norma “fraudulentamente legal”, isto é, uma norma legal ilegal. Repetimos: ainda que se entenda que a norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT consagra uma responsabilidade civil por multas e coimas, atenta a sua subsidiariedade, sempre esta última será ilegal, por inexistência do meio adequado para a efetivar. A reversão do processo de execução fiscal, porquanto só altera o pólo subjetivo da instância, *nunca* dá lugar a uma alteração da dívida exequenda. Além do mais, mesmo que o elemento epígrafal seja verdadeiro e se conclua que o artigo 8.º do RGIT não tem outra natureza que não a civil, como se pode justificar um regime tão draconiano quando confrontado com outras contra-ordenações tributárias objetivamente mais graves. Pense-se, por exemplo, na

⁽³⁵⁶⁾ Acerca deste n.º 4 do artigo 7.º do RGIT, veja-se, o que escrevemos *supra*, Capítulo II da nossa Parte I, subponto 1.2.1.3.1.

contra-ordenação tributária de descaminho ou na contra-ordenação tributária de introdução irregular no consumo, cujos limites máximos das coimas podem ascender, em ambos os casos, à quantia de € 165.000,00, enquanto nas contra-ordenações relativas à falta ou atraso de quaisquer declarações tributárias que devam ser apresentadas, os valores das coimas previstas não ultrapassam os € 3.750,00, €10.000,00 ou os €22.500,00.

Creemos que aquela seria, de facto, a solução mais consentânea, sob pena de se “premiar” o sujeito que pratica contra-ordenações tributárias mais graves e, bem assim, incentivar as “contra-ordenações do colarinho branco”.

Em terceiro e último lugar, a causa de exclusão da ilicitude prevista na 2.^a parte do preceito não passa de uma exclusão ilusória ⁽³⁵⁷⁾. Efetivamente, encontramos-nos perante a necessidade de uma comunicação pautada no tempo (no caso, 30 dias), sem a qual a justificação apresentada de nada servirá ao responsável subsidiário. Noutros termos, ainda que a contra-ordenação tributária tenha sido praticada com fundamento num direito de necessidade (artigo 34.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT), tudo deixará de ter lugar por um mero decurso do prazo, o que implica graves distorções, *maxime*, de carácter constitucional, por violação dos princípios da presunção de inocência (artigo 32.º, n.º 2, da CRP), da proporcionalidade (artigo 18.º, n.ºs 2 e 3, da CRP) e da igualdade (artigo 13.º, n.º 1, da CRP) ⁽³⁵⁸⁾.

De todo o exposto resulta que as normas do artigo 8.º do RGIT até ao momento percorridas, acabam por se revelar normas “fraudulentas”, isto é, normas que independentemente do juízo de (in)constitucionalidade atribuído ao n.º 1 deste artigo, acabam sempre por mostrar uma ilegalidade, seja por violação de princípios jurídico-constitucionais, seja por violação de normas infraconstitucionais.

⁽³⁵⁷⁾ Assim, também, FERNANDO CONDE MONTEIRO, “O artigo 8.º ...”, *op. cit.*, págs. 127 e 128.

⁽³⁵⁸⁾ Cf. neste sentido, *idem*. De referir que o autor, a par desta causa de exclusão da ilicitude (ilusória) e dos princípios referidos, faz também menção às causas de exculpação da culpabilidade.

2.2.4. O n.º 4 do artigo 8.º do RGIT - articulação com os n.ºs 5 e 6

O n.º 4 do artigo 8.º do RGIT afirma ainda o princípio da comunicabilidade do pagamento das multas e das coimas, em termos solidários, às pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infrações tributárias. A única exceção diz respeito à tomada de providências necessárias para os fazer observar a lei.

Trata-se, aqui, de uma norma que se refere a relações de subordinação a ter lugar por via do direito de representação ⁽³⁵⁹⁾, quer entre pessoas singulares (incluindo os pais e representantes legais face a menores e incapazes pelas infrações por estes cometidas – n.º 5 do artigo 8.º do RGIT), quer entre estas e pessoas coletivas – n.º 6 do artigo 8.º do RGIT.

Em bom rigor, nesta norma não há qualquer responsabilidade subsidiária, mas tão só solidária, numa clara exceção ao anteriormente disposto. Noutras palavras, aquilo de que trata esta norma é do estabelecimento de uma responsabilidade solidária (dos representados) com relação à própria responsabilidade daqueles outros (representantes). Numa tentativa de justificar a agudez desta norma, o legislador previu a possibilidade deste regime não ter aplicação se o representado tiver tomado as providências necessários para que o representante tenha observado a lei (apesar de não o ter feito). Pergunta inevitável é naturalmente a de saber o que significa tal exceção. Com efeito, se um cidadão comum *A* contrata um profissional *B* para lhe tratar de assuntos fiscais, que providências aquele pode tomar para fazer com que este último observe a lei? Obviamente que nesta circunstância o Estado fiscal não pode exigir que aquele sujeito *A* adote um alto manual anticorrupção. Tal é impensável ⁽³⁶⁰⁾. Por isso, o critério aferidor da exceção prevista na parte final deste n.º 4 só poderá ser o *critério objetivo de aferição da negligência*, representado no direito penal pelo padrão de comportamento

⁽³⁵⁹⁾ Cf. artigo 258.º do CC

⁽³⁶⁰⁾ Cf. no mesmo sentido, FERNANDO CONDE MONTEIRO, “O artigo 8.º ...”, *op. cit.*, págs. 128-129.

do “homem médio” ⁽³⁶¹⁾, sob pena de se colocarem em risco princípios da proporcionalidade e da igualdade.

2.2.5. O (entretanto) revogado n.º 7 do artigo 8.º do RGIT

Por último, o *entretanto* revogado n.º 7 do artigo 8.º do RGIT.

De acordo com este n.º 7, quem colaborasse dolosamente na prática de infração tributária seria solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração, independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando fosse o caso.

Esta é uma norma que estabelece uma responsabilidade solidária pelas multas e coimas *e já não meramente subsidiária*, daqueles que colaborassem dolosamente na prática da infração tributária, independentemente da sua responsabilidade individual. Por ser assim, o TC, em acórdão de plenário proferido a 18 de Fevereiro de 2014 ⁽³⁶²⁾, declarou esta norma do artigo 8.º, n.º 7, do RGIT inconstitucional, com força obrigatória geral, por violação do artigo 30.º, n.º 3, da CRP ⁽³⁶³⁾.

Para esse entendimento, o TC firmou-se no argumento da natureza penal do regime da norma daquele n.º7: “[n]em parece curial, contrariamente ao que por vezes se afirma, reconduzir o regime constante do n.º 7 do artigo

⁽³⁶¹⁾ Este “homem médio” representa uma abstração criada pelo Direito, servindo de parâmetro quanto à concretização ou não do dever objetivo de cuidado. Destarte, se o indivíduo-agente, numa situação concreta, tiver atendido às expetativas exigidas em virtude deste padrão de conduta imaginário, deste homem diligente e razoável, não lhe será imputada culpa; porém, do contrário, se não houver atendido às expetativas tidas como razoáveis, estando a sua conduta concreta – face ao cuidado objetivamente devido e exigido – abaixo do nível daquele padrão médio, será responsabilizado. O problema prático na aplicação deste critério consiste precisamente em encontrar a fórmula do “homem médio”, nomeadamente, saber quem é o homem razoável, consciencioso e prudente.

^(362) Ac. do TC n.º 171/2014, de 18 de Fevereiro, Processo n.º 1125, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

⁽³⁶³⁾ Na sequência da jurisprudência firmada neste Ac. do TC, o STJ, no seu Ac. de 28 de Maio 2014, (Processo n.º 331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1), veio reformar a jurisprudência fixada anteriormente por este mesmo STJ, no Ac. de 8 de Janeiro de 2014, que passou a ter a seguinte redação: “É inconstitucional, por violação do art. 30.º, n.º 3, da Constituição, a norma do art. 8.º, n.º 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias, na parte em que se refere à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborado dolosamente na prática de infração pelas multas aplicadas à sociedade”.

8.º, a uma forma de responsabilidade civil por facto próprio”, muito embora, previamente, tenha reafirmado a constitucionalidade da norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT e respetivas alíneas, por entender tratar-se aí de uma responsabilidade civil por facto próprio e não de uma responsabilidade penal. E, de facto, não podia ter sido outro o entendimento com relação àquele n.º 7. Na verdade, esta norma não deixa sombra para dúvidas: “Quem colaborar dolosamente na prática da infração tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração”. Identificar aqui a existência de uma mesma responsabilidade solidária que se bifurca em naturezas distintas, conforme a pessoa a quem se exige o pagamento da dívida (ao autor ou ao co-autor), seria, no mínimo, um absurdo jurídico.

Porque esta responsabilidade solidária para pagamento de multas e/ou coimas aplicadas ao agente, independentemente de haver ou não co-autoria na prática da infração tributária, configura uma situação de transmissão de responsabilidade penal (na medida em que é o responsável solidário que passa a responder pelo cumprimento integral da sanção que respeita a uma outra pessoa jurídica), há uma clara violação dos princípios da intransmissibilidade e da pessoalidade das penas, ambos consignados no artigo 30.º, n.º 3, da CRP. Porventura, também violação do princípio *ne bis in idem*, se essa responsabilidade solidária cumular com a responsabilidade penal individual do co-autor – artigo 6.º do RGIT.

Teve, por isso, razão o TC ao declarar a norma do n.º 7 do artigo 8.º do RGIT inconstitucional. Porém, uma observação de suma importância. Neste acórdão, e à semelhança de outros ⁽³⁶⁴⁾, o TC dá por assente uma relação de participação entre gerente(s) e sociedade. No entanto, tal relação não existe ⁽³⁶⁵⁾. Com efeito, não restam quaisquer dúvidas de que este n.º 7 do artigo 8.º do RGIT ao introduzir na norma a locução “Quem colaborar dolosamente”, está a pressupor a participação na prática da infração.

⁽³⁶⁴⁾ Cf., por exemplo, Ac. do TC n.º 297/2013, de 28 de Maio, Processo n.º 495/11; Ac. do Tribunal da Relação de Guimarães de 21-11-2011, Processo n.º 1453/07.1TAVCT-G2; e Ac. do Tribunal da Relação do Porto, de 13-02-2013, Processo n.º 103/06-8TAMD-L-A.P1. O mesmo aconteceu no Ac. do STJ de 28-05-2014.

⁽³⁶⁵⁾ Esta asserção não prejudica a decisão de inconstitucionalidade da norma já que a responsabilidade solidária nela prevista é inconstitucional independentemente de haver ou não colaboração dolosa. No limite, apenas não haveria lugar à aplicação desta norma ao caso concreto, devendo ser desde logo rejeitada a sua aplicação.

Todavia, é inelutável que este fenómeno da comparticipação – artigos 26.º e 27.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT – para se verificar exige um ato livre de vontade por parte dos sujeitos envolvidos, e, se bem nos recordamos, os n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º do RGIT prescrevem precisamente que a sociedade recebe diretamente os efeitos da atuação dos seus representantes. Como refere FERNANDO CONDE MONTEIRO, “se olharmos para o mecanismo legal de imputação da responsabilidade de gerentes ou administradores a entes colectivos (art. 7.º ns. 1 e 2 do RGIT), verificamos que o modelo em causa não se adapta ao fenómeno da comparticipação ínsito no n.º 7 do art. 8.º do RGIT. *O ente colectivo recebe ipso facto os efeitos da actuação dos seus representantes, não há uma diálogo prévio entre os dois entes, conversações sobre o conteúdo das condutas a praticar, etc*”⁽³⁶⁶⁾. Não obstante as pessoas coletivas em geral serem responsabilizadas por facto próprio, com fundamento na sua culpa própria e, por via disso, ser-lhes aplicadas consequências jurídico-penais distintas das dos dirigentes dos seus corpos sociais (em regra, multas e coimas mais gravosas), esta responsabilidade só existe porque houve previamente uma conduta ilícita cometida por um ou vários dirigentes dos respetivos corpos sociais, em seu nome nome e no interesse coletivo. Neste sentido, refere, também, GERMANO MARQUES DA SILVA que “[p]ode verificar-se comparticipação entre várias pessoas físicas, porventura também entre várias pessoas colectivas, mas a responsabilidade das pessoas colectivas, ainda que condicionada pela actuação dos titulares dos seus órgãos ou representantes, é autónoma: respondem por factos e culpa próprios não por facto de outrem; o facto é-lhes imputado por lei como facto próprio, embora condicionado materialmente pela acção ou omissão dos seus órgãos ou representantes”⁽³⁶⁷⁾.

⁽³⁶⁶⁾ Cf. FERNANDO CONDE MONTEIRO, “Anotação ao Acórdão...”, *op. cit.*, pág. 10 (sublinhado nosso). No mesmo sentido, também, FERNANDO CONDE MONTEIRO, “Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 171/2014”, pág. 8 (texto não publicado ao tempo em que se redige esta dissertação e usado por gentil disponibilização do orientador da presente dissertação de mestrado, o Exmo. Professor Doutor Fernando Conde Monteiro).

⁽³⁶⁷⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, “Questões processuais na responsabilidade cumulativa das empresas e seus gestores – Que futuro para o direito processual penal?”, *in* Mário Ferreira Monte (Coordenador), *Simpósio em homenagem a Jorge de Figueiredo Dias, por ocasião dos 20 anos do Código de Processo Penal Português*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 790.

Por aqui se vê que a relação de comparticipação entre gerente e sociedade, simplesmente, é impossível. De facto, tem razão FERNANDO CONDE MONTEIRO quando refere que a relação de comparticipação só “[existe] na hipótese de uma pessoa física contactar titulares de órgãos de uma pessoa colectiva e desse contacto [resultar] um acordo de vontades vinculante para o ente colectivo no sentido da prática de um concreto ilícito que [seja] realizado” ⁽³⁶⁸⁾. Portanto, sendo certo que não é admissível essa relação de comparticipação entre a sociedade e o(s) seu(s) gerente(s), a norma do n.º 7 do artigo 8.º do RGIT, não era aplicável ao caso concreto do Acórdão mencionado, devendo ser liminarmente rejeitada.

A sua aplicação mostrou-se, por isso, *illegal*, por violação do princípio da legalidade.

Ainda a propósito deste n.º 7 do artigo 8.º do RGIT, uma outra questão deve ser chamada à colação. Com efeito, é paradoxal que esta norma comece por afirmar a existência de culpa (a título de dolo) e termine a excluí-la (mera negligência ou total ausência de culpa). Prevendo esta norma a figura da comparticipação, ainda que a mesma não fosse inconstitucional sempre seria ilegal, porquanto não pode haver comparticipação sem dolo. Por isso, a única interpretação possível a fazer do segmento “independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o caso”, só pode querer significar o grau de culpa dos infratores “comparticipantes” e não a sua exclusão, sob pena de se “dar o dito por não dito” ⁽³⁶⁹⁾, derogando-se a regra do artigo 29.º CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT e violando-se frontalmente o princípio da culpa ⁽³⁷⁰⁾.

⁽³⁶⁸⁾ Cf. FERNANDO CONDE MONTEIRO, “Anotação ao do Tribunal Constitucional ...”, *op. cit.* pág. 8.

⁽³⁶⁹⁾ Expressão utilizada por FERNANDO CONDE MONTEIRO, *idem, op. cit.*, pág. 2.

⁽³⁷⁰⁾ Assim, *idem, ibidem, op. cit.*, pág. 2.

2.3. Em especial: as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT

2.3.1. Primeiro: a alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT

A alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT prevê a responsabilidade dos gerentes pela *diminuição do património da sociedade*. Os gerentes abrangidos por esta norma são aqueles que apresentem alguma conexão com um dos seguintes momentos temporais:

- i) exercício de funções no período em que é praticado o facto que materializa a infração tributária;
- ii) exercício de funções no período posterior àquele em que foi praticado o facto que materializa a infração tributária e com término das mesmas antes da notificação da decisão definitiva de as aplicar.

Note-se que esta segunda delimitação do âmbito temporal não resulta, *expressis verbis*, do texto da 2.ª parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. No entanto, esta é a única interpretação possível a fazer, sob pena de parte da norma da alínea a) acabar consumida pela alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.

Estando delimitado o período de tempo pelo qual os gerentes são responsáveis, faltam ainda verificar alguns pressupostos (são os pressupostos materiais ou substantivos necessários à reversão do processo de execução fiscal) igualmente presentes na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT e imprescindíveis a essa responsabilização. São eles:

- i) a diminuição do património da sociedade de tal forma que o pagamento das dívidas de multas e/ou coimas se torne impossível (diminuição na totalidade ou em parte);
- ii) a diminuição do património da sociedade tem de ser causada culposamente pelo gerente.

Para que esta responsabilidade subsidiária pelas dívidas de multas e/ou coimas tenha lugar, o património social tem que se mostrar insuficiente – no limite, inexistente – para a satisfação das dívidas referidas. É, pois, imprescindível que o património da sociedade seja de tal forma diminuto que não haja qualquer possibilidade de encontrar nesse património ativos suficientes para pagar as dívidas de multas ou coimas ⁽³⁷¹⁾. Esta escassez de meios económicos da sociedade tem de “andar de mãos dadas” com uma conduta culposa do gerente, assente no elemento *culpa* e no elemento *ilicitude*, aos quais acrescerá o *nexo de causalidade* entre a atuação do gerente e a diminuição do património.

O ónus da prova da culpa do gerente na diminuição do património da sociedade é da exclusiva competência da AT, não havendo lugar a qualquer presunção legal de culpa – artigo 342.º, n.º 1, do CC e artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Encontrando-se a responsabilidade do gerente firmada numa sua atuação culposa, isto é, numa sua culpa concreta – no caso de um crime tributário, dolo principalmente; no caso de uma contra-ordenação tributária, negligência fundamentalmente ⁽³⁷²⁾ –, importa então descortinar qual o dever legal por si violado que despoleta esse juízo de censura. Com efeito, o elemento culpa só existe se previamente houver uma afronta da ordem jurídica, uma afronta ao Direito em geral ou ainda, uma ilicitude. Cabe-nos, assim, descortinar que deveres legais, uma vez culposamente inobservados, despertam a responsabilidade prevista nesta alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do

⁽³⁷¹⁾ Como já referimos em tempo oportuno, o gerente goza do benefício de excussão prévia.

⁽³⁷²⁾ Importa recordar que de acordo com o artigo 24.º, n.º 1, do RGIT, salvo disposição expressa da lei em sentido contrário, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência. A única exceção a esta regra tem que ver com as contra-ordenações previstas nos artigos 113.º e 118.º do RGIT.

RGIT. Pois bem, tendo presente que a responsabilidade em causa é uma responsabilidade pela diminuição do património social e sendo este a garantia geral dos credores sociais, mormente, do Estado, o dever legal violado tem de estar associado à densificação do artigo 78.º, n.º 1, do CSC, isto é, a todas as normas legais ou contratuais direcionadas ou estipuladas com vista à proteção dos interesses legítimos dos credores sociais, designadamente, normas que almejem a manutenção do património da sociedade num nível ótimo do ponto de vista das suas finanças internas (o que varia conforme o tipo societário, volume de negócios, lucros/despesas, investimentos, etc.), a fim de manter a sociedade numa situação confortável face a situações inesperadas (já contando com todas as despesas que a realização do objeto social exige). Exemplo de uma densificação deste artigo 78.º do CSC são as normas dos artigos 31.º, n.º 2 e 33.º, n.º 1, do mesmo Código, respeitantes à *Conservação do capital*. De acordo com esta última disposição legal, sem prejuízo do preceituado quanto à redução do capital social, “*não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando o capital próprio desta, incluindo o resultado líquido do exercício, tal como resulta das contas elaboradas e aprovadas nos termos legais, seja inferior à soma do capital social e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição*”.

A par de uma atuação culposa, a alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT prevê também que a responsabilidade subsidiária em causa só se opera no momento em que o património da sociedade “se tornou insuficiente para o seu pagamento”. Deste segmento legal são dois os sentidos a retirar. Um deles, de percepção fácil, pretende significar que o património pessoal do gerente só é atingido depois de excutido todo o património social o que, aliás, vai de encontro ao artigo 23.º, n.º 2, *in fine*, da LGT. Um outro sentido, talvez mais discreto, resulta de uma interpretação que fazemos daquele segmento ⁽³⁷³⁾. De acordo com a nossa interpretação, deste segmento legal parecem ficar de fora as situações em que o património social *já era insuficiente* para a satisfação

⁽³⁷³⁾ Fazendo uma interpretação idêntica da mesma expressão, embora com relação à alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, veja-se, SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A Responsabilidade dos...*, *op. cit.*, págs. 127 e 128.

das dívidas *aquando do início do exercício de funções de gerência*, não chegando a tornar-se suficiente no período em que a função de um determinado gerente foi exercida. Fazendo-nos acompanhar de um exemplo, pense-se na situação hipotética em que o gerente A, recusando uma doação, impede o aumento do património da sociedade; no entanto, apesar de não o aumentar também não o diminuiu, mantendo-o com o mesmo valor que tinha aquando do começo do exercício de funções. Na situação descrita, o gerente A, por via má gerência, não aumentou o património social. Porém, também não o diminuiu. Por isso, parece razoável que da locução “se tornou insuficiente para o seu pagamento”, fiquem excluídas *ab initio* as situações em que o gerente não torna o património social insuficiente, diminuindo-o, mas também as situações em que nada faz para o tornar suficiente, *v.g.*, recusando uma doação. Uma outra situação que parece também afastada desta responsabilidade tem que ver com a hipótese do gerente, embora diminuindo drasticamente o património da sociedade por via da sua má gerência, ainda deixa um ativo suficiente para o pagamento das respetivas dívidas, muito embora uma vez feito esse pagamento, a existência da sociedade fique em risco para prosseguir com o seu objeto social.

2.3.2. Segundo: a alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT

A alínea b) do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT prevê a responsabilidade subsidiária dos gerentes pela *falta de pagamento*. Os gerentes responsáveis subsidiariamente pelas dívidas de multas e/ou coimas com fundamento na falta de pagamento são aqueles que tenham exercido funções no período posterior ao da prática do facto que deu origem à infração tributária e cuja decisão definitiva de as aplicar tenha sido notificada durante o exercício de funções. Para que esta responsabilidade tenha lugar, tem de se verificar (i) a falta de pagamento das dívidas por parte da sociedade e (ii) a imputação (atribuição) dessa falta de pagamento ao gerente. Mais uma vez, e à semelhança da

precedente alínea a), é a AT quem tem que provar a culpa do gerente, não havendo lugar a qualquer inversão do ónus da prova ou presunção legal de culpa. Atente-se que a responsabilização do gerente nos termos desta alínea b) apenas exige a falta de pagamento e a culpa do gerente nessa falta de pagamento. Ora, também aqui se torna necessário definir qual o dever legal violado pelo gerente pois, em bom rigor, a falta de pagamento só pode ser imputada à sociedade. Com efeito, a sociedade goza de personalidade jurídica tributária – artigo 5.º do CSC e artigo 15.º da LGT – e por via disso, de capacidade tributária – artigo 16.º, n.º 2, da LGT e artigo 6.º do CSC. Como tal, é sujeito passivo de relações jurídicas tributárias – artigo 18.º, n.º 3 da LGT –, só ela podendo ser responsabilizada pelo incumprimento atempado da dívida.

Efetivamente, a obrigação de pagamento só pode ser exigida à sociedade pelo que o incumprimento do dever de pagar não pode ser a obrigação violada pelo gerente. O dever legal violado por este tem de ser objetivamente outro, distinto do dever de pagamento ⁽³⁷⁴⁾. Assim o indica a exegese escoreita da lei. Quanto a saber que dever é esse, parece-nos que o mesmo vai muito além do dever de diligência prescrito no artigo 64.º do CSC (no n.º 1 para os gerentes; no n.º 2 para os titulares de órgãos sociais com funções de fiscalização). Com efeito, este dever de diligência parece relevar apenas para determinação da maior ou menor culpa do gerente, não representando (pelo menos diretamente) o dever violado pelo gerente, mas tão só um aferidor do grau de ilicitude empregue naquela conduta ilícita. Por isso, o dever legal violado pelo gerente só pode ser um, a saber, o dever de cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas, apelidado por dever de boa prática tributária – artigo 32.º da LGT, que tutela indiretamente princípios de lealdade e de colaboração.

⁽³⁷⁴⁾ Em sentido contrário, pronunciou-se, ANA PAULA DOURADO, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391, 1998, pág. 77. Segundo a autora, “[r]ecaindo os deveres de retenção e entrega do imposto sobre o empregador, os deveres fiscais do representante abrangem esses mesmos deveres legais”.

CAPÍTULO III

A DIALÉTICA ENTRE O QUADRO LEGAL E PROBLEMA: UMA RESPONSABILIDADE CIVIL (?) [OU PENAL / CONTRA-ORDENACIONAL (?)]

- 1. A interpretação jurisprudencial: a jurisprudência do STA e do TC com relação à *vexata questio* da natureza da responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas estatuída no artigo 8.º do RGIT – termos e desenvolvimentos da querela**

Antes de entrarmos na reta final deste trabalho, mostra-se proveitoso, neste momento, fazer uma apresentação geral das posições que foram sendo adotadas pelos nossos tribunais com relação à *vexata questio* enunciada, encoberta pela locução “*responsabilidade (dita) civil pelas multas e coimas*”, bem como do ponto da situação.

É o que nos propomos fazer de seguida.

A questão em torno da natureza civil (aquiliana) ou penal/contrordenacional da responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas de que trata o artigo 8.º, n.º 1, do RGIT e inerente (in)constitucionalidade, é uma das

questões controvertidas em torno do RGIT – se não a única – que mais atenção roubou aos nossos tribunais, nomeadamente, ao STA e ao TC ⁽³⁷⁵⁾.

Recentemente, foi também objeto de interpretação, ainda que só mediatamente, por parte do STJ, no Ac. de 28-05-2014, por nós já referido ⁽³⁷⁶⁾.

Para o STA, o fundamento principal, a violação do *princípio da intransmissibilidade das penas* consagrado no artigo 30.º, n.º 3, da Constituição, cuja norma dispõe: “A responsabilidade penal é insuscetível de transmissão”; o fundamento adicional, a violação dos *direitos de audiência e de defesa* consagrados no n.º 10 do artigo 32.º da CRP: “Nos processos de contra-ordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa”.

Concretamente, eis as correntes jurisprudenciais antagónicas, e respetivos pontos de clivagem, firmadas pelos nossos tribunais (STA *versus* TC; 1.ª e 3.ª Secção do TC *versus* 2.ª Secção do TC), cujas notas essenciais podem ser resumidas nos seguintes termos:

- A Secção de Contencioso Tributário do *Supremo Tribunal Administrativo* e a inconstitucionalidade material do artigo 8.º do RGIT:

⁽³⁷⁵⁾ De facto, há uma infindável lista de jurisprudência sobre este assunto. Com respeito ao STA, vejam-se, a título meramente exemplificativo, Ac. do STA de 27 de Fevereiro de 2008, Processo n.º 1057/07; Ac. do STA de 12 de Março de 2008, Processo n.º 1053/07 (este com respeito ao artigo 7.º-A do RJFNA); Ac. do STA de 4 de Fevereiro de 2009, Processo n.º 829/08; e Ac. do STA de 14 de Abril de 2010, Processo n.º 64/10. Agora com relação ao TC, vejam-se, também a título de exemplo, Ac. do TC n.º 129/2009, Processo n.º 649/08, de 12 de Março; Ac. do TC n.º 234/2009, de 12 de Maio, Processo n.º 36/09 (este com respeito ao artigo 7.º-A do RJFNA); e Ac. do TC n.º 35/2011, de 25 de Janeiro, Processo n.º 206/10.

⁽³⁷⁶⁾ O Ac. em questão é mencionado a propósito do ponto 2.2, subponto 2.2.5, do Capítulo II desta nossa parte II, com referência ao já revogado n.º 7 do artigo 8.º do RGIT, norma sobre a qual este Ac. se debruçou.

- i. A responsabilidade subsidiária dos gerentes prevista no artigo 8.º do RGIT, porque implica uma transmissão do dever de cumprimento da sanção contra-ordenacional, é incompatível com o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no artigo 30.º, n.º 3, da CRP, aplicável ao direito de mera ordenação social, como corolário do princípio da necessidade da restrição dos direitos fundamentais previsto no artigo 18.º, n.º 2, da Lei Fundamental;
 - ii. Em processo de contra-ordenação tributária, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, *de per sí*, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade, executada originária, por parte da autoridade administrativa, e tal envolve a violação dos direitos de audiência e de defesa consagrados no n.º 10 do artigo 32.º da Constituição.
- O *Tribunal Constitucional* e as posições antagónicas sobre a constitucionalidade do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT
 - i. A 1.ª e 3.ª Secção do TC e a defesa da constitucionalidade:
 - O artigo 8.º do RGIT não consagra qualquer mecanismo de transmissibilidade da responsabilidade contra-ordenacional;
 - O referido preceito limita-se a prever uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes da pessoa coletiva, resultante de um facto (autónimo) culposo que lhes é imputável.

ii. A 2.^a Secção do TC e a defesa da inconstitucionalidade:

- A responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contra-ordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal é inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

Ponto da situação:

De acordo com o artigo 281.º, n.º 3, da Constituição, sendo uma norma julgada inconstitucional em três casos concretos pelo TC (independentemente do número de casos em que tenha sido julgada constitucional), pode este mesmo Tribunal declara-la inconstitucional, com força obrigatória geral. E, de facto, encontram-se reunidas as condições. Com efeito, existem (pelo menos) três decisões do TC a declarar a inconstitucionalidade da norma objeto da nossa atenção ⁽³⁷⁷⁾, a saber,

- 1) Ac. do TC n.º 481/2010, de 9 de Dezembro, Processo n.º 506/09;
- 2) Ac. do TC n.º 26/2011, de 12 de Janeiro, Processo n.º 207/10;
- 3) Ac. do TC n.º 24/2011, de 12 de Janeiro, Processo n.º 551/10.

⁽³⁷⁷⁾ No sentido da inconstitucionalidade da norma do artigo 8.º, n.º 1, als. a) e b), vejam-se, também, Ac. do TC n.º 85/2011, de 15 de Fevereiro, Processo n.º 751/10, e Ac. do TC n.º 125/2011, de 3 de Março, Processo n.º 814/10.

Este último Ac. do TC n.º 24/2011, na fundamentação da sua decisão de inconstitucionalidade, remete-nos para o Ac. do TC n.º 481/2010. Não obstante este último Acórdão se ter pronunciado pelo juízo de inconstitucionalidade com relação ao artigo 7.º-A do RJIFNA, argumentou aquele: “A fundamentação exposta neste aresto [Ac. do TC n.º 481/2010] é transponível para a apreciação da constitucionalidade da interpretação normativa que o presente recurso tem como objecto, até porque o disposto no artigo 7.º A, do RJIFNA, foi encarado precisamente com o sentido que aqui foi recusado pela sentença recorrida, pelo que, remetendo-se para essa fundamentação, deve julgar-se inconstitucional a norma sob apreciação”.

Assim, estando reunidas as condições que permitem uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, o TC já teve “nas suas mãos” o poder de declarar, em plenário, a norma do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT inconstitucional – artigo 79.º-D da Lei do Tribunal Constitucional.

No entanto, tal não aconteceu e, por *Ac. do TC n.º 437/2011, de 3 de Outubro, Processo n.º 206/10 (1.ª Secção), Relator: Conselheiro José Borges Soeiro*, declarou o mesmo TC, a norma do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT conforme à Constituição, embora com vários votos de vencido ⁽³⁷⁸⁾.

A partir desta decisão, eis o que decidiu o STA: “*Atento a que o juízo do Tribunal Constitucional de não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT se assume hoje como a orientação jurisprudencial mais recentemente consolidada, que da decisão de não aplicação do artigo 8.º do RGIT com fundamento em inconstitucionalidade cabe recurso obrigatório do Ministério público para aquele Tribunal e ainda em face ao disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, justifica-se que não se reitere o juízo de inconstitucionalidade do artigo 8.º n.º 1 do RGIT*” – *Ac. do STA de 26-06-2013, Processo n.º 0554/13*.

Feito o ponto da situação, iniciemos então o caminho que nos levará ao último ponto do nosso trabalho: a fase conclusiva, intitulada, “*Uma responsabilidade civil (?) [ou penal (?)]: A opção por uma norma fraudulentamente constitucional*”.

⁽³⁷⁸⁾ De referir, sob pena de nos tornarmos repetitivos, que recentemente quer o TC, quer o STJ, por Acórdãos n.ºs 171/2014 e 11/2014, respetivamente, não colocaram qualquer objecção à natureza civil do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT. Antes a reiteraram, quando chamados a pronunciar-se (indiretamente) sobre a questão.

2. A dialética entre o quadro legal e o problema: o retorno crítico à responsabilidade dita civil pelas multas e coimas

Tendo presente o texto precedente e ainda a reflexão crítica sobre todo o conteúdo normativo do artigo 8.º do RGIT, cumpre-nos agora, chegados à fase pré-final deste trabalho, dar resposta às questões *supra* levantadas em torno do n.º 1 deste preceito ⁽³⁷⁹⁾.

Para o efeito do cumprimento deste objetivo, bem como para defender a validade dos nossos (contra) argumentos, iremos recorrer aos considerandos que têm vindo a sustentar a tese da natureza civil da responsabilidade prevista no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT por parte do TC.

Eis então alguns parágrafos com esses argumentos, diretamente transcritos do Ac. do TC n.º 129/2009, de 12 de Março.

“ [...]

No caso vertente, importa ter em consideração, antes de mais, que não estamos perante uma qualquer forma de transmissão de responsabilidade penal ou tão pouco de transmissão de responsabilidade contra-ordenacional.

O que o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta de *facto culposo* que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa colectiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta,

⁽³⁷⁹⁾ Cf. *supra*, ponto 2, subponto 2.2.1, do Capítulo II desta nossa Parte II.

para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; e de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contra-ordenacional.

Por outro lado, o facto de a execução fiscal poder prosseguir contra o administrador ou gerentes é uma mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, e não constitui, em si, qualquer indício de que ocorre, no caso, a transmissão para terceiro da sanção aplicada no processo de contra-ordenação.

Acresce que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado como infracção contra-ordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal.

E é esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.

Tudo leva, por conseguinte, a considerar que não existe, na previsão da norma do artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, um qualquer mecanismo de transmissibilidade da responsabilidade contra-ordenacional, nem ocorre qualquer violação do disposto no artigo 30.º, n.º 3, da Constituição, mesmo que se pudesse entender – o que não é líquido – que a proibição aí contida se torna aplicável no domínio das contra-ordenações”.

2.1. A questão da (pretensa) natureza civil: o desfalecimento da tese da “expressão pecuniária do dano”

O TC ao subscrever os argumentos *supra* transcritos defende de forma quase “cega e mecanicista” a natureza civil da responsabilidade prevista na norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. Quanto a nós, essa responsabilidade, de *civil*, tem muito pouco. E os argumentos que tomamos por “emprestados” do Acórdão referido não nos convencem do contrário. A própria formulação do enunciado da norma em análise não rejeita, antes permite sustentar a nossa posição. Na verdade, o que nela se prescreve é, tão-somente, uma responsabilidade subsidiária dos gerentes, de direito ou de facto, pelo pagamento das multas e/ou coimas aplicadas às sociedades onde exerçam funções. Portanto, não restam dúvidas. O texto legal é incisivo ao prever uma transferência de consequências jurídico-penais ou contra-ordenacionais para um terceiro, numa flagrante e aguda violação ao princípio Constitucional da intransmissibilidade das penas (e das coimas (?))⁽³⁸⁰⁾, corolário do princípio da pessoalidade – artigo 30.º, n.º 3, da CRP⁽³⁸¹⁾.

A natureza dita civil só existe, portanto, na epígrafe do preceito, na ideia do legislador e, salvo o devido respeito por opinião diversa, muito erroneamente no juízo (maioritário) dos Meritíssimos Juízes do Tribunal Constitucional. Senão vejamos.

Qualquer responsabilidade civil, seja ela contratual ou apenas extracontratual, para existir, tem de reunir em torno do facto ilícito todos os

⁽³⁸⁰⁾ Sobre esta possibilidade, veja-se, *infra*, ponto 2, subponto 2.2, do presente Capítulo.

⁽³⁸¹⁾ Como refere DAMIÃO DA CUNHA, *Constituição Portuguesa Anotada*, 2.ª edição, tomo I, in Jorge Miranda e Rui Medeiros (Coordenação), Coimbra, Coimbra Editora, 2010, págs. 683 e 684, “[p]ode dizer-se que este princípio contém as seguintes implicações: a primeira, a da impossibilidade de «substituição/transferência» por terceiro (ou seja, que não o próprio condenado) no cumprimento ou na execução de uma pena – seja no caso de «transmissão» voluntária, seja naturalmente no caso de «transmissão», legal ou forçosa, da responsabilidade penal ou sancionatória; a segunda, a de que, por força da pessoalidade da pena criminal, ela se extingue com a morte do condenado” (aspas no original). Ainda com relação aos efeitos deste princípio, veja-se, também, J.J.GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993, págs. 197 e 198.

pressupostos gerais da responsabilidade civil, nomeadamente, o próprio facto que será sempre ilícito (a ilicitude), a culpa (imputação do facto ao lesante), o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano produzido ⁽³⁸²⁾. Sem eles, ou melhor, sem um desses elementos, não há lugar a um dever de indemnizar. Ora, em face dos argumentos acima transcritos, parece-nos que o alegado “dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se [traduz] o pagamento da multa ou coima que eram devidas” e que sustenta toda a tese da responsabilidade civil e dá consistência aos restantes argumentos, simplesmente, não existe. Então, uma conclusão necessária: se não existe qualquer dano, e sendo este o pressuposto cuja reparação constitui a razão de ser e a finalidade primária do instituto da responsabilidade civil ⁽³⁸³⁾, torna-se inequívoco que a natureza do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT *não* pode ser civil.

Muito embora a sociedade civil e o censo comum vejam ou reconheçam na coima um meio rápido e expedito de obtenção de receitas por parte do Estado ⁽³⁸⁴⁾, assumindo o seu produto uma importância vital nos orçamentos das autoridades administrativas, em sentido técnico-jurídico, ou antes, no sentido técnico-sancionatório do termo – que, por conseguinte, é aquele que devemos adotar quando enquadrados num contexto jurídico – a coima jamais pode ser (é) perspectivada com tal finalidade ⁽³⁸⁵⁾. Como sublinha JOÃO MATOS VIANA, “[a]inda que o produto da coima, actualmente possa assumir uma importância relevante nos orçamentos das autoridades administrativas (o que é legítimo e tem cobertura legal), a «coima», enquanto figura jurídico-

⁽³⁸²⁾ Sobre este assunto, de forma desenvolvida, veja-se, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das...*, *op. cit.*, págs. 517 e ss.

⁽³⁸³⁾ A propósito, escreve MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das...*, *op. cit.*, págs. 517 e 518, que a responsabilidade civil “[o]corre quando uma pessoa deve reparar um dano sofrido por outra. A lei faz surgir uma obrigação em que o responsável é devedor e o lesado credor”.

⁽³⁸⁴⁾ Pelo visto, é também esta a interpretação do TC.

⁽³⁸⁵⁾ Não obstante a coima ter natureza exclusivamente patrimonial (porquanto pelo seu não pagamento não se torna convertível em pena de prisão – artigo 89.º do RGIMOS, *ex vi* artigo 3.º, al. b), do RGIT), tal não significa que possa ser vista como um “direito de crédito do Estado”. Cf. neste sentido, embora com relação à pena de multa, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português: As consequências jurídicas do crime*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, pág. 118. Em sentido contrário, isto é, defendendo o carácter ressarcitório da pena de multa e, bem assim, das coimas, veja-se, MANUEL CORTES ROSA, “A natureza jurídica...”, n.º 22, *op. cit.*, pág. 1764. Segundo o autor, a multa “permite ao Estado obter uma compensação financeira pelas importâncias que não chega a receber, em virtude do elevado número de hipóteses de fraudes fiscais impunes”.

sancionatória (enquanto figura repressiva), com finalidades de advertência social, legitimada pela censura de uma culpa funcional, deve estar desligada da lógica economicista da mera garantia de obtenção de receita” ⁽³⁸⁶⁾. Na verdade, na responsabilidade contra-ordenacional, a vinculação ao pagamento de uma quantia monetária a título de coima tem carácter meramente instrumental da realização de fins de outra natureza, como sejam, (i) a reafirmação da ordem desrespeitada pela conduta contrária do agente, (ii) de sanção ao agente por se ter desviado do seu “papel” no exercício de determinada atividade social e, por último, (iii) de dissuasão de práticas futuras contra-ordenacionais. Enfim, a *função (direta) da coima é meramente sancionatória (repressiva)* ⁽³⁸⁷⁾, estando também mediatamente ligada, no âmbito do direito sancionatório tributário, a fins de transparência fiscal e de justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Por isso, ao contrário do que adota o TC, o não pagamento da coima não pode ser, de modo algum, causa adequada do dano que resulta para a AT da não obtenção da receita em que se traduz o pagamento da multa ou coima que eram devidas, quer porque a aplicação de uma coima não tem como função a obtenção de receitas, quer porque não há qualquer conexão entre o facto culposo e o interesse protegido do credor tributário (que, como vimos, não existe ⁽³⁸⁸⁾). Se assim é, também não é menos verdade que não há qualquer ligação possível entre a função da coima e a finalidade primária da responsabilidade civil, a saber, a reparação de um dano. Com efeito, a função da responsabilidade civil é precisamente a reposição do equilíbrio patrimonial afetado por um facto danoso. Ao ingressar na esfera do lesado o crédito indemnizatório correspondente à perda ou frustração do ganho, este dano fica (juridicamente) eliminado. É tendo precisamente em consideração os diferentes fins e fundamentos das responsabilidades contra-ordenacional e civil, que não se vê no não pagamento da coima um prejuízo patrimonial configurável como um dano suscetível de desencadear qualquer responsabilidade civil. Isto não quer dizer, porém, que a prática de uma contra-ordenação (em geral) não

⁽³⁸⁶⁾ Cf. JOÃO MATOS VIANA, “A (in)constitucionalidade da...”, *op. cit.*, pág. 206 (aspas no original).

⁽³⁸⁷⁾ Cf. neste sentido, JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Direito das...*, *op. cit.*, pág. 37.

⁽³⁸⁸⁾ Ainda que se conjecture a existência de um dano para a AT, no rigor dos princípios, este nunca seria um dano patrimonial, mas antes um dano proveniente da não prevenção da infração, que, não tendo expressão pecuniária, nunca poderia ser suprido por esta via da responsabilidade civil.

possa dar lugar a um dever de indemnizar. Esta possibilidade existe e está prevista legalmente. Contudo, a ter lugar, é uma responsabilidade que sempre iria correr conexas à responsabilidade pela coima ^(389), e não uma responsabilidade que atua subsidiariamente, como consequência da frustração da responsabilidade contra-ordenacional que recaiu sobre a sociedade. Se o fim da coima não é a obtenção de uma receita (e, de facto, não o é, como acabamos de ver), muito dificilmente se pode cogitar que o seu não pagamento (ou tão somente o seu não pagamento parcial) gere um dano para o Estado na sua veste fiscal. O mesmo vale, *mutatis mutandis*, para a figura da multa penal.

Destarte, porque não pode haver responsabilidade civil onde não estejam reunidos todos os pressupostos que lhe dão vida, designadamente, o *dano*, cuja reparação constitui – como já referimos – a finalidade primária desta responsabilidade, o argumento do TC baseado na ideia do dano à Fazenda Pública falece totalmente. Consequentemente, indubitável é concluir pela natureza penal e contra-ordenacional da norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

Ainda a propósito da tese da “expressão pecuniária do dano” importa também referir que a circunstância do montante indemnizatório, coincidente ao valor da multa ou coima aplicada inicialmente à sociedade, refletir apenas, de acordo com a tese da natureza civil, a expressão pecuniária do dano que ao gerente cabe reparar, também não é convincente. Antes abona a natureza da responsabilidade penal/contra-ordenacional. Com efeito, o dever de indemnizar é aferido em função do sujeito concreto que pratica o facto ilícito e do grau de culpa que esse mesmo sujeito emprega aquando da prática da infração. No âmbito do direito penal tributário, os limites mínimos e máximos das multas e coimas, são sempre mais agressivos se aplicados a pessoas coletivas. No caso de pessoas singulares, os montantes de multas ou coimas não excedem metade dos montantes aplicados às pessoas coletivas. Assim, se o montante exigido ao gerente corresponde, *tout court*, ao montante da multa ou coima aplicada inicialmente à pessoa coletiva, torna-se inequívoco que ao gerente está a ser exigido o pagamento da multa ou coima que foi fixada para a pessoa

⁽³⁸⁹⁾ Cf. neste sentido, embora com referência à responsabilidade criminal, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das...*, *op. cit.*, pág. 522. A propósito da responsabilidade civil conexas à criminal, vejam-se, também, os artigos 7.º, n.º 1 e 71.º do CPP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT, onde se consagram, respetivamente, os princípios da suficiência discricionária da ação penal e da adesão do pedido de indemnização civil.

coletiva, ainda que mascarado sob o nome de responsabilidade civil, e não o pagamento de uma quantia definida em função de um suposto dano, que nem sequer existe, com referência a um concreto sujeito singular e ao grau de culpa infligido à conduta. Como referem JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, em anotação ao artigo 8.º do RGIT, “mesmo alicerçando na responsabilidade por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários e mesmo sendo ela dependente de actos próprios destes ou omissões de deveres de controlo ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é que a está a cumprir e que, efectuado o cumprimento por terceiro, ela deixa de ser exigível ao autor da infracção, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas. [...] [P]or isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima, coactivamente ou não, está a cumprir a sanção” ⁽³⁹⁰⁾.

Diante do exposto, concluímos, pois, pela natureza penal/contrordenacional do artigo 8.º, n.º 1 do RGIT, com prejuízo do princípio da intransmissibilidade das penas (e das coimas (?)).

2.2. A dúvida sobre a aplicação do princípio da intransmissibilidade das penas ao ilícito de mera ordenação social

Além da tese do pretense dano que o não pagamento da multa ou coima causa à Fazenda Pública, o TC, nos argumentos *supra* transcritos, parece colocar em causa a aplicação do princípio da intransmissibilidade das penas ao domínio do direito de mera ordenação social. Quanto a nós, nada nos parece

⁽³⁹⁰⁾ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral...*, *op. cit.*, pág. 99.

mais errado ⁽³⁹¹⁾. Muito embora o artigo 30.º, n.º 3, da CRP apenas refira que a responsabilidade *penal* é insuscetível de transmissão, esta proibição deve ser igualmente estendida, por interpretação extensiva, à consequência jurídica da responsabilidade decorrente de uma contra-ordenação, isto é, à coima, e eventualmente, às sanções acessórias, se aplicadas. Com efeito, à semelhança do direito penal e das respetivas consequências jurídicas (penas de multa e prisão nomeadamente), também no direito das contra-ordenações, enquanto direito sancionatório que é, vigora a característica especial do *intuitu personae*. A não aplicação no domínio do direito das contra-ordenações deste princípio axial, fundamentado numa prévia culpa concreta, seria o mesmo que permitir, por via legal, que um terceiro, de todo alheio à prática da uma infração, viesse a sofrer uma coima, ao invés do “verdadeiro” infrator, agente da contra-ordenação, “fazendo as suas vezes”, como se de um mecanismo de sub-rogação se tratasse. Segundo FERNANDO CONDE MONTEIRO, “aplicar estas consequências jurídicas (que podem ser altamente gravosas) a quem não fosse culpado da prática do respectivo ilícito na lógica do «pagar o justo pelo pecador» seria algo de todo inconciliável com o próprio fundamento último do Estado de Direito, ou seja, a Dignidade da Pessoa Humana, transformada em si em mero instrumento de finalidades alheias e portanto sendo reduzida à mera condição de res” ⁽³⁹²⁾.

2.3. O *modus operandi* do mecanismo da reversão da execução fiscal como meio de efetivar a responsabilidade do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT: a inevitável transmissão da responsabilidade penal e contra-ordenacional

⁽³⁹¹⁾ A propósito, veja-se, também, a nossa nota de rodapé n.º 347.

⁽³⁹²⁾ Cf. FERNANDO CONDE MONTEIRO, “Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional ...”, *op. cit.*, pág. 4 (aspas no original).

Perante tudo aquilo que já ficou dito, cremos estar em condições de reafirmar que o regime previsto no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT assume, impreterivelmente, natureza penal/contra-ordenacional, numa frontal violação ao princípio da intransmissibilidade das penas e das coimas. Pelas razões já aduzidas, e que nos dispensamos de repetir, discordamos totalmente, salvo o devido respeito por opinião diversa, do entendimento de GERMANO MARQUES DA SILVA ⁽³⁹³⁾, fiel defensor da natureza civil da norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

E o congénito modo operativo do mecanismo da reversão da execução fiscal, previsto no artigo 23.º, n.º 1, da LGT para efetivação dessa responsabilidade subsidiária, também não permite outra conclusão. Neste momento convém realçar: não obstante este mecanismo da reversão estar estruturado para os casos de responsabilidade tributária, nada impede que seja utilizado também noutros casos de responsabilidade subsidiária, tal como resulta dos artigos 25.º a 28.º da LGT, bem como dos artigos 157.º, 161.º e 181, n.º 2, todos do CPPT. Feito este aparte, continuemos.

Com efeito, com a reversão do processo de execução fiscal o que acontece é apenas e tão-somente uma alteração no pólo subjetivo da instância. O objeto da execução, isto é, a dívida exequenda, mantém-se inalterada, continuando a ter a mesma natureza e a corresponder ao mesmo quantitativo monetário da multa/coima a que estava sujeita a pessoa coletiva.

A dívida que está a ser executada ao gerente é a mesma dívida que já caiu, antes da reversão, sobre a pessoa coletiva. Noutros termos, é a mesma dívida de multas/coimas que figura no título executivo que serviu de suporte à

⁽³⁹³⁾ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *A Responsabilidade Penal...*, *op. cit.*, pág. 443, nota de rodapé n.º 50. Segundo escreve este autor, o artigo 8.º, n.º 1, do RGIT “[trata] de um caso de responsabilidade civil por facto próprio, facto culposo causador do não pagamento pelo ente colectivo da dívida que onerava o seu património, quer porque por culpa sua o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o pagamento, quer porque também por culpa sua o pagamento não foi efectuado quando devia, tornando-se depois impossível”.

Defendendo, também, a natureza civil do regime que nos ocupa, vejam-se, agora, MARIANA BRANDÃO DE PINHO NOITES, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, *in Revista Fiscal*, n.º 11, Lisboa, Dezembro, 2009, pág.7; e RUI DUARTE MORAIS, “A Reversão das coimas: uma *vexateae quaestio* a que só o legislador pode dar resposta, em comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-12-2009 – Processo 01074/09”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, Março, 2010, págs. 304 e 305.

execução, inicialmente instaurada contra a sociedade, e que é condição necessária e suficiente àquela e pelo qual se determinam os fins e limites da mesma, isto é, o tipo de ação e o seu objeto ⁽³⁹⁴⁾. Como ficou asseverado no aresto do STA de 16 de Dezembro de 2009, processo n.º 01074/09, “a reversão do processo de execução fiscal constitui um mecanismo destinado a redireccionar a cobrança da dívida, fundado no princípio da economia processual na medida em que visa evitar a instauração de uma nova execução contra outro responsável pela mesma dívida”.

Em todas as situações de responsabilidade subsidiária efetivada através da reversão da execução fiscal, tanto o título executivo como a dívida exequenda nele titulada permanecem os mesmos, antes e depois da reversão. A única alteração tem que ver com o pólo subjetivo, onde passam também a figurar (agora) os gerentes enquanto responsáveis subsidiários ⁽³⁹⁵⁾. Por isso, forçoso é concluir que aos administradores e gerentes/revertidos, está a ser exigida a multa/coima que foi aplicada à pessoa coletiva e para cuja cobrança coerciva foi instaurado um processo de execução fiscal. Ao ser assim, tendo em consideração todo o caminho até agora traçado, dúvidas não restam de que há uma transmissão da responsabilidade penal/contra-ordenacional, da pessoa coletiva para os seus gerentes ⁽³⁹⁶⁾.

⁽³⁹⁴⁾ Cf. neste sentido, RUI DUARTE MORAIS, *A Execução...*, *op. cit.*, pág. 36. Também no mesmo sentido, embora com relação ao processo de execução em geral, veja-se, JOSÉ LEBRE DE FREITAS, *A Acção Executiva: Depois da reforma da reforma*, 5.ª edição (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2009, págs. 35 e ss.

⁽³⁹⁵⁾ Causa-nos alguma perplexidade como é que no Ac. do TC n.º 437/2011, de 3 de Outubro de 2011, Processo n.º 206/10, se possa ter feito uma afirmação com o seguinte teor: “uma vez alegada, e intentada a prova da culpa [bem como dos restantes pressupostos constantes das alíneas a) e b)] por parte da Administração, deve então acautelar-se uma tramitação processual *mínima* que salvguarde os direitos de defesa e de contraditório dos sujeitos que são agora «chamados» ao processo o qual, recorde-se, baseia-se num título de dívida «originário» que não irá sofrer, por via de tal «chamamento», quaisquer alterações”.

⁽³⁹⁶⁾ Neste sentido, veja-se, também, PEDRO VIDAL MATOS, “A Reversão do...”, *op. cit.*, pág. 969.

2.3.1. A violação (ou não) dos direitos de audiência e de defesa

Dando seguimento ao ponto anterior, porque a norma em questão já apresenta um vício de inconstitucionalidade, por violação do princípio da intransmissibilidade das penas e das coimas, escusado será averiguar se há ou não violação dos direitos de audiência e de defesa. A norma já está inquinada.

No entanto, se assim é com relação à nossa conclusão, o mesmo já não poderá ser dito no plano da posição do TC.

Com efeito, depois de concluir pela constitucionalidade da norma, numa aderência fiel à natureza civil do regime do preceito em causa, dizem os Juízes do TC que “o que releva, para efeitos da apreciação da questão da constitucionalidade, é determinar se o funcionamento, em concreto, do mecanismo legal (independentemente da sua maior ou menor adequação), é susceptível de ferir os ditames constitucionais” ⁽³⁹⁷⁾.

Ora, efetivamente, se fizemos “vista grossa” à óbvia natureza penal/contra-ordenacional do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT – e que dificilmente alguma construção jurídica pode iludir - e dermos como garantido (tal como faz o TC) que a responsabilidade dessa norma tem natureza civil, não obstante não figurar como tal no título executivo, qualquer vício de constitucionalidade, a existir, tem de estar relacionado à forma como se processa a reversão da dívida contra o responsável subsidiário. Como vem referido pelo plenário do TC, “essencial para que não se verifique qualquer inconstitucionalidade é que em concreto seja acautelada a existência de um processo equitativo e o inerente direito de defesa através do exercício do contraditório” ⁽³⁹⁸⁾. Impõe-se, por isso, neste momento, averiguar se o texto legal dá cumprimento a estas exigências constitucionais, consagradas nos artigos 20.º, n.º 4 e 32.º, n.º 10 e ainda, no artigo 267.º, n.º 5, todos da CRP.

Pois bem, com relação a esta questão ousamos afirmar, desde já, que a resposta será manifestamente negativa no que se refere ao processo de

⁽³⁹⁷⁾ Este trecho é extraído do Ac. do TC n.º 437/2011, de 3 de Outubro, Processo n.º 206/10, em plenário.

⁽³⁹⁸⁾ Cf. *Idem*.

contra-ordenação tributária. Com relação às multas, o artigo 49.º do RGIT assegura a participação dos gerentes no processo penal tributário, dando-lhes os mesmos direitos de defesa das sociedades, compatíveis com a defesa dos seus interesses.

Voltando novamente à situação das coimas, com a formação do título executivo, que no caso será a certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga (artigo 162.º, al. c), do CPPT, *ex vi* artigo 3.º, al. d), do RGIT), a dívida torna-se *certa, líquida e exigível*, e tendo a mesma já transitado em julgado, – artigos 80.º, n.º 1 e 83.º do RGIT – o gerente/revertido recebe na sua esfera jurídica uma dívida cujo montante é, por todas as formas, inatacável. A esta característica da dívida, acresce ainda a circunstância (anterior à reversão) de ao gerente não ser reconhecida legitimidade para intervir no processo de aplicação de coimas, quer se esteja ainda na fase administrativa, quer se esteja já na fase judicial (de recurso do ato administrativo ⁽³⁹⁹⁾ ou de recurso da sentença do tribunal de 1.ª instância), pois falta-lhe a qualidade de arguido – artigos 80.º, n.º 1 e 83.º do RGIT, artigo 59.º, n.º 2, do RGIMOS, *ex vi* artigo 3.º, al. b), do RGIT. Dada a impossibilidade legal do gerente intervir no processo de aplicação de coimas que correu termos contra a sociedade, por inexistência de norma semelhante à do artigo 49.º do RGIT com relação ao processo penal tributário, fica aqui precludida a possibilidade do gerente exercer o contraditório com relação aos elementos trazidos pela acusação, ou até mesmo de recorrer da decisão de aplicação de coimas ⁽⁴⁰⁰⁾.

Estando precludida a possibilidade do contraditório nesta fase pré-executiva, resta apenas uma hipótese para pôr cobro à quase inevitável

⁽³⁹⁹⁾ No sentido pouco rigoroso do termo, já que não se trata de uma contestação de uma decisão judicial mas, tão-somente, de um ato administrativo, como seja, o despacho de aplicação de coima. Esta é, no entanto, a designação empregue pela própria lei. Cf. a propósito, a epígrafe do artigo 80.º do RGIT.

⁽⁴⁰⁰⁾ Neste sentido, veja-se, também, MARIANA BRANDÃO DE PINHO NOITES, “Ainda a problemática...”, *op. cit.*, págs. 7 a 17, e em especial, págs. 16 e 17. Esta autora, não obstante começar por defender a natureza civil da norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, reconhece que o instituto da reversão da execução fiscal não é o meio adequado para efetivar essa responsabilidade. Segundo a autora, “[o] revertido não tem, pois, a oportunidade de contradizer a acusação nos casos em que o processo contra-ordenacional só corre contra a sociedade – nem atacar o acto sancionatório – só é responsabilizado pela coima em sede de execução, sem possibilidade de recorrer da decisão. [...] Concluimos, portanto, que o processo de reversão é meio inadequado para efectivação da responsabilidade dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade, uma vez que tal procedimento não assegura os seus direitos à defesa e ao contraditório, violando os princípios consagrados nos artigos 20.º, n.º 4, e 32.º, n.º 10, da CRP” (itálico no original).

inconstitucionalidade da norma ⁽⁴⁰¹⁾, a ter lugar já na fase executiva e após a sua reversão. Referimo-nos, pois, ao meio processual de defesa enxertado no âmbito (já judicial) do processo executivo: a utilização da oposição à execução (artigos 203.º e ss do CPPT). Porém, o elenco dos fundamentos que serve de base a este meio processual encontra-se limitado pelas alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, não podendo ir além dessa enumeração taxativa. Por conseguinte, a sindicância da decisão de aplicação de coimas não consta de qualquer das respetivas alíneas a) a i). Concretizando, o gerente/revertido não pode contestar a ilegalidade da coima em sede de oposição à execução, nem tão pouco a dita indemnização civil, porque esta contestação, no âmbito deste meio processual (judicial) está legalmente traçado apenas para as dívidas de natureza tributária, não porque haja aqui uma qualquer lacuna processual, mas antes porque efetivamente a transmissão de uma coima é ilegal, por violar princípios constitucionais, por nós já referidos. Com relação à discussão da ilegalidade da indemnização civil, porque esta sempre respeitaria aos seus pressupostos, só uma ação declarativa a correr num tribunal comum seria adequada para essa discussão.

Importa ainda referir que não obstante o artigo 23.º, n.º 4, da LGT prever que a reversão é sempre precedida da audição do responsável subsidiário, no nosso caso concreto, tal não vale de muito, posto que este é um formato que está desenhado para a reversão de dívidas de natureza tributária, e não para dívidas emergentes de coimas que se transformam em dívidas provenientes de indemnização civil. E mesmo que em casos reais a AT permita que o responsável subsidiário possa exercer esse direito, tal não muda o nosso juízo, posto que na apreciação da constitucionalidade o que releva é saber se efetivamente a lei dá oportunidade ao revertido de se defender e, face ao atual estágio legislativo, tal não acontece.

Há, por isso, violação dos direitos de audiência e de defesa e, conseqüentemente, do direito a um processo equitativo.

Como referem ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA e ANA LUÍSA SÁ, “[a] responsabilidade subsidiária que vimos analisando pode, na realidade,

^(401) Com fundamento neste direito de audiência e de defesa, posto que já concluímos pela inconstitucionalidade da norma com fundamento na violação do artigo 30.º, n.º 3, da CRP.

revelar-se mais penosa no âmbito das contra-ordenações, por ausência de meio processual de defesa, ou seja, de possibilidade de contestação da legalidade da decisão de aplicação da coima. Na responsabilidade penal, o problema não se coloca, uma vez que o responsável subsidiário pode participar no processo-crime. [...]

A reversão é precedida de audição do responsável subsidiário e, nesse momento, o revertido tem oportunidade para reclamar ou impugnar a *dívida* nos mesmos termos que o devedor principal. No entanto, nem o conceito de coima, nem o de indemnização civil, se enquadram no de dívida tributária e, deste modo, foi excluída esta via processual da cobrança coerciva” ⁽⁴⁰²⁾.

3. Uma responsabilidade civil (?) [ou penal/contra-ordenacional (?)] : A opção por uma norma fraudulentamente constitucional

Chegados à fase última deste trabalho, cumpre-nos agora dar uma resposta conclusiva à tão controversa questão da natureza da responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas de que trata o artigo 8.º, n.º 1, do RGIT o que, depois de tudo quanto ficou dito, não levanta dúvidas quanto ao sentido da resposta. O artigo 8.º, n.º 1, do RGIT consagra uma transmissão da responsabilidade penal e contra-ordenacional e, por isso, é manifestamente inconstitucional, não obstante a epígrafe do preceito a intitular como uma responsabilidade civil pelas multas e coimas ⁽⁴⁰³⁾. Como diria EÇA DE

⁽⁴⁰²⁾ Cf. ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA e ANA LUÍSA SÁ, “A Responsabilidade Tributária e Sancionatória dos Gestores, em especial, no Domínio Contra-Ordenacional (Alguns aspectos do Regime Português), in Paulo Roberto Coimbra Silva (Coordenação), *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*, ILADT, Quartier Latin, 2010, pág. 497, texto disponível em http://www.plmj.com/xms/files/noticias_breves/2010/Setembro/livro_rff.pdf [02.06.2015].

⁽⁴⁰³⁾ Nas palavras de NUNO BRANDÃO, *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 469, a norma deste preceito “constitui uma autêntica burla de etiquetas, ao travestir de responsabilidade pelo cumprimento da sanção aquilo que, na realidade, é uma autêntica transmissão da responsabilidade penal, ainda que

QUEIRÓS em *A Relíquia*, “[s]obre a nudez forte da verdade, o manto diáfano da fantasia”.

Porém, não obstante não colocarmos em causa a afirmação da inconstitucionalidade do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, sempre diremos também que uma coisa é a determinação da natureza jurídica dessa norma, outra é saber qual o objeto da execução revertida. Com isto queremos dizer que mesmo aqueles que defendem a natureza civil do preceito em questão, sempre hão-de concordar conosco, quando afirmamos que a norma, apesar de constitucional nas suas opiniões, se mostrará sempre *illegal, maxime*, pela falta de um título executivo onde figure uma dívida proveniente de indemnização civil.

A admitir-se que a responsabilidade prevista nessa norma tem natureza civil, não se pode afirmar então o seu carácter subsidiário, tal como é exigido pelo artigo 23.º, n.º 1, da LGT e vem expressamente referido na parte final do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT. Na verdade, a suportar-se esta tese, a pessoa coletiva responderá pela multa/coima e os gerentes pelo dano causado ao Estado pela falta desse pagamento, ou seja, neste caso, a responsabilidade destas pessoas é uma responsabilidade própria, sem carácter subsidiário. Como já foi referido oportunamente, a responsabilidade civil por consequências jurídico-penais não existe. O que existe, sim, é uma responsabilidade civil conexas à criminal, que se desenrola a par daquela, como se de uma relação umbilical se tratasse. Por conseguinte, também não se consegue encontrar nenhuma justificação legal para o facto de através da reversão da execução fiscal se operar uma alteração na natureza da dívida em cobrança no processo de execução. Com efeito, é com notório prejuízo da legalidade que se pode admitir que a dívida a cobrar no processo de execução fiscal seja uma dívida por multas ou coimas tributárias, e uma vez operada a reversão da execução, a dívida a cobrar já seja de natureza civil e de cariz indemnizatório. Não é de todo possível – a não ser com a total indiferença à violação das normas mais simples do processo de execução fiscal, nomeadamente, aquelas que regulam a condição necessária e suficiente à instauração deste processo – o título executivo – que no mesmo processo de execução sejam cobradas em

operada por via legal”. Este mesmo entendimento é partilhado por GONÇALO N. C. SOPAS DE MELLO BANDEIRA, “Responsabilidade” Penal..., *op. cit.*, pág. 401.

simultâneo, e com base num *único título, dívidas de natureza distinta*, sendo uma proveniente de multa/coima e outra proveniente de indemnização civil por falta de pagamento dessa mesma multa/coima. Do mesmo modo, sai igualmente prejudicada a legalidade da norma que permite que do lado passivo da mesma execução possam figurar pessoas que respondem por dívidas diferentes. Por outro lado, ao sustentar-se a tese da responsabilidade civil por multas e coimas, operada através da reversão da execução fiscal, está-se a permitir, nem mais, nem menos, que a AT efetue uma condenação – porque é nisso mesmo que se traduz o despacho de reversão com fundamento nesta responsabilidade civil – dos gerentes com base numa responsabilidade civil extracontratual que, mais uma vez, é ilegal, posto que configura uma clara invasão à jurisdição dos tribunais comuns, pois só estes dispõem de competência para averiguar todos os pressupostos da responsabilidade civil. Há aqui um claro conflito de interesses que, necessariamente, implica a ilegalidade das normas que atribuem à AT competência para proceder a tal reversão. Para tentar minimizar um pouco todos estes problemas, a doutrina tem vindo a propor a criação de uma norma idêntica à do artigo 49.º do RGIT, na tentativa – até ao momento inalcançada – de permitir que os administradores e gerentes possam ter intervenção no processo de contra-ordenação para contestação da decisão e possível recurso da decisão ⁽⁴⁰⁴⁾. Todavia, se essa solução dá resposta às exigências de defesa do gerente no âmbito de um processo de contra-ordenação, já não as dará relativamente ao problema da falta de título executivo que permita executar o património desses gerentes pela responsabilidade civil que lhe é assacada. Esta situação só seria, porventura, ultrapassada, na hipótese de se poder deduzir o pedido de indemnização civil dentro do próprio processo penal tributário ou do processo de contra-ordenação. No entanto, também esta hipótese é liminarmente afastada, quando confrontada novamente com o problema da responsabilidade civil conexas à criminal/contra-ordenacional. Com efeito, para além do processo de contra-ordenação ter de seguir sempre para a fase judicial – pois, como dissemos, não se pode atribuir à AT competência para condenar os administradores e gerentes em indemnização por responsabilidade civil pois,

⁽⁴⁰⁴⁾ Cf. neste sentido, RUI DUARTE MORAIS, “A Reversão das coimas...”, *op. cit.*, págs. 304 e 304.

mesmo que o montante indemnizatório seja igual ao da coima, sempre seria necessário apurar os demais pressupostos desta responsabilidade, e essa competência pertence, obviamente, aos tribunais da jurisdição comum - para haver lugar a esta responsabilidade civil conexas à criminal/contra-ordenacional, sempre teríamos de estar perante um facto ilícito com projeção bifrontal. Ou seja, perante uma infração tributária que lesasse em simultâneo o bem jurídico protegido pelas incriminações tributárias e o bem protegido pelas normas de imputação da responsabilidade civil, e não perante uma responsabilidade que nasce somente por via da impossibilidade de cumprimento da multa/coima junto da sociedade, como é o caso, o que faz desta responsabilidade uma responsabilidade (passe a redundância) por consequências jurídico-penais, o que também é ilegal.

Para terminar, depois de considerados todos os problemas de constitucionalidade e de legalidade que brotam do conteúdo normativo do artigo 8.º do RGIT, podemos concluir: o artigo 8.º do RGIT é um preceito fraudulentamente constitucional, isto é, um preceito inconstitucional constitucional, que será sempre (também) ilegal, embora apareça rotulado como uma *responsabilidade dita civil pelas multas e coimas*, quando é premente que não o é, efetivamente.

CONCLUSÕES

Chegados ao fim da dissertação sobre a *responsabilidade dita civil pelas multas e coimas no âmbito do direito das infrações tributárias*, cumpre-nos sintetizar as principais conclusões retiradas deste estudo:

§ 1. A infração tributária, enquanto categoria (relativamente) autónoma face às correspondentes infrações do direito comum, está prevista entre nós desde meados do século XIX e mantém-se como tal até aos nossos dias.

§ 2. Todavia, o percurso legal nesse sentido foi bastante atribulado, sempre acompanhado por uma intensa instabilidade legislativa e por diversas questões controversas.

§ 3. Na base da grande maioria dessas questões esteve sempre a questão suprema da determinação da natureza jurídica da infração tributária.

§ 4. O RJIFA e o RJIFNA tiveram a particularidade de pôr fim a todos esses problemas, posto que procederam à divisão das infrações tributárias em crimes e contra-ordenações.

§ 5. Porém, não tardaram a ser revogados pelo título V da LGT, em parte, e pouco tempo depois, pelo RGIT, na totalidade, que também revogou aquele título V da LGT.

§ 6. Atualmente é, ainda, o RGIT quem regula e contém a disciplina jurídica das infrações tributárias.

§ 7. A infração tributária, em sentido amplo, corresponde a toda a violação da norma jurídico-tributária suscetível de desencadear, para o agente,

a aplicação de uma sanção, seja ela uma sanção de tipo punitivo, penal ou contra-ordenacional, ou de tipo não punitivo, nomeadamente, uma sanção compulsória, como seja, os juros de mora.

§ 8. Face ao nosso direito constituído, este não é, no entanto, o conceito doutrinal adequado de infração tributária.

§ 9. Esse conceito adequado é inferido a partir do artigo 2.º, n.º 2, do RGIT, d'onde consta a divisão bipartida das infrações tributárias em crimes e contra-ordenações, e corresponde à infração tributária *stricto sensu*, ou seja, à violação de normas tributárias imperativas, para a qual esteja prevista, na estatuição das normas secundárias, a aplicação de sanções de natureza punitiva, quer se trate de sanções criminais (penas de prisão e multa, nomeadamente), quer se trate de sanções contra-ordenacionais (coimas, fundamentalmente).

§ 10. A violação da obrigação de pagamento de um imposto não constitui, face a esta noção, uma infração tributária *stricto sensu*, mas antes um ilícito tributário sem relevância penal ou contra-ordenacional, uma infração à lei tributária, ou o que é o mesmo, uma infração tributária *lato sensu*.

§ 11. O conceito legal de infração tributária, plasmado no artigo 2.º, n.º 1, do RGIT, convoca todos os elementos essenciais do conceito de crime e de contra-ordenação, como sejam, tipicidade, ilicitude, culpa e anterioridade da lei punitiva.

§ 12. A ilicitude é um conceito de relação, porquanto representa a contrariedade de um comportamento ao ordenamento jurídico.

§ 13. O ilícito, por sua vez, é o próprio comportamento antijurídico, o comportamento a que se junta o atributo da tipicidade, ou seja, o ilícito-típico.

§ 14. À ilicitude é reconhecida uma dupla dimensão, formal e material, sendo que é a ilicitude material quem realmente revela para a construção do conceito de facto punível.

§ 15. Isto porque é sempre o resultado da ação e não a ação em si quem viola ou coloca em perigo de lesão o bem jurídico, já que uma conduta apenas formalmente conforme ao tipo legal mas que não viole ou coloque em perigo de lesão o bem jurídico por ela protegido não é ilícita.

§ 16. O tipo representa a descrição legal do comportamento proibido, apresentando uma função de garantia e uma função fundamentadora da ilicitude do facto.

§ 17. O tipo e a ilicitude não são elementos autónomos no sistema de construção do facto punível, posto que o comportamento do agente só é típico porque antes ilícito, ou seja, todo o ilícito é, pois, tipo de ilícito.

§ 18. Para além da ação típica e ilícita, a lei exige também que a mesma seja culposa.

§ 19. Sem culpa não há infração, posto que aquela é elemento imprescindível à aplicação por parte do ordenamento de uma sanção.

§ 20. A culpa, enquanto juízo de censura dirigido contra o agente (e também ao facto), tem como pressuposto a imputabilidade, o dolo, a negligência e a exigibilidade.

§ 21. A culpa só adquire, no entanto, verdadeira relevância jurídica se o facto típico e ilícito, além de praticado com dolo e negligência, for imputado (atribuído) a uma vontade humana.

§ 22. Porém, nem só a vontade humana, livre e racional, é suscetível de imputação.

§ 23. Na verdade, são-no também as pessoas coletivas, porquanto se encontra afastada a velha máxima *societas delinquere non potest*.

§ 24. No entanto, as pessoas coletivas não podem, por si mesmas, cometer infrações tributárias, precisamente por incapacidade natural de ação, o que não significa, porém, que não possam ser responsabilizadas.

§ 25. De facto, são-no, mas apenas por imputação da responsabilidade de outrem, a ter lugar através do modelo de imputação, que significa, tão-somente, que à pessoa coletiva são imputáveis a ação e a culpa dos seus órgãos responsáveis.

§ 26. Por fim, a punibilidade, que contribui para que estejam reunidos à volta do comportamento do agente todos os pressupostos indispensáveis à sua punição.

§ 27. No ordenamento sancionatório tributário espanhol a expressão “infração tributária” apenas respeita às condutas violadoras de normas tributárias punidas com sanções de natureza contra-ordenacional, procedendo-se, portanto, nesse ordenamento, à distinção entre infrações tributárias e delitos tributários.

§ 28. A distinção entre o ilícito penal e o ilícito de mera ordenação social assenta, por um lado, no conteúdo material do respetivo ilícito, ou seja, no bem jurídico protegido, e, por outro lado, na diferente ressonância ética.

§ 29. São três os modelos que do ponto de vista comparatístico concorrem na determinação do bem jurídico protegido, como sejam, o modelo patrimonial, o modelo dos deveres de colaboração e o modelo misto.

§ 30. Face à nossa Constituição qualquer um destes modelos tem acolhimento: o primeiro dos modelos coloca o assento tónico na satisfação das necessidades financeiras do Estado; o segundo assenta no respeito pelos princípios da colaboração e lealdade fiscal a que os contribuintes estão vinculados no dever fundamental de pagar impostos.

§ 31. No RGIT, o modelo adotado foi o modelo misto, o que é particularmente visível nos tipos legais de abuso de confiança e fraude fiscais, não fosse neles censurado a não entrega à AT de prestação tributária deduzida legalmente devida e a previsão de um determinado resultado provocado pelo não cumprimento dos deveres de colaboração e de lealdade, respetivamente.

§ 32. Quanto a nós, consideramos que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é precisamente o erário público do Estado.

§ 33. Isto porque nos parece que os deveres de colaboração do contribuinte com a AT formam apenas a base institucional de proteção do bem jurídico coletivo ou supra-individual e não o próprio bem.

§ 34. Com efeito, não se deve confundir aquele que é o bem jurídico imediato – composto pelo património do Estado – com o motivo da incriminação – a falta de colaboração.

§ 35. É às contra-ordenações tributárias que cabe proteger o cumprimento dos deveres de colaboração preparatórios ou acessórios da obrigação principal da relação de imposto, posto que as condutas que as consubstanciam não colocam diretamente em perigo o bem jurídico “erário público”.

§ 36. Foram cinco as teorias que concorreram, em tempos não muito distantes, para a determinação da natureza jurídica da infração tributária, a saber, doutrinas unitárias, onde se incluem as teorias administrativista, penalista, autonomista, até doutrinas dualistas, como sejam, a teoria pluralista e dualista (propriamente dita).

§ 37. Face à nossa legislação atual, a infração tributária tem, impreterivelmente, natureza dualista, já que a par de infrações penais, isto é, crimes tributários, punidos com penas de prisão e multa e sujeitos a um processo de direito penal tributário, existem outras infrações – administrativas – ou seja, as contra-ordenações tributárias, que são aplicadas por uma entidade administrativa, segundo um processo administrativo, nos termos dos artigos

51.º e ss do RGIT, e às quais são aplicáveis sanções de natureza administrativa, de que são exemplo paradigmático as coimas.

§ 38. A responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por dívidas de multas e coimas está prevista no ordenamento jurídico português desde 1919, altura em que entrou em vigor o primeiro diploma legal sobre esta matéria e que viria a enxertar aquela que seria uma paulatina mas nem sempre silenciosa evolução.

§ 39. A responsabilidade em questão, até encontrar o RGIT, andou regulada em seis diplomas distintos, todos envoltos em questões controversas, sempre resolvidas pela jurisprudência, a saber, no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, no artigo 16.º do CPCl, no artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, no artigo 13.º do CPT, nos artigos 6.º, n.ºs 1 e 2 e 7.º, n.º 3, todos do RJIFNA, mais tarde artigo 7.º-A do RJIFNA e no artigo 112.º da LGT.

§ 40. A par dos gerentes de direito que também o sejam de facto, ou somente de facto, também os gerentes só de direito devem ser responsabilizados, ainda que, neste caso, com menor culpa, já que sobre eles recaem específicos deveres legais, como sejam, o dever de diligência (artigo 64.º, n.º1, do CSC) e o dever de boa prática tributária (artigo 32.º da LGT).

§ 41. Do conceito “outras pessoas”, empregue no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT, estão afastadas as pessoas coletivas, já que, face aos artigos 191.º, n.º 3 e 390.º, n.º 4, ambos do CSC, uma pessoa coletiva não pode ser gerente de outra pessoa coletiva.

§ 42. O segmento “sociedades irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas” deve ser interpretado em consonância com o artigo 2.º, n.º 1, do CIRC, onde vêm definidos os sujeitos passivos de IRC.

§ 43. O artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, interpretado literalmente, estabelece uma responsabilidade subsidiária dos gerentes em relação à sociedade, pelas dívidas de multas e coimas a esta aplicadas e não pagas.

§ 44. No entanto, ao ser assim, são vários os problemas legais e constitucionais que se levantam sobre esta norma.

§ 45. O mais notório, a violação do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas (e das coimas), previsto no artigo 30.º, n.º 3, da CRP, posto que se trata de uma responsabilidade subsidiária, efetivada através do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal.

§ 46. O n.º 2 do artigo 8.º do RGIT prevê que a responsabilidade subsidiária de que trata o n.º 1 é, ainda, solidária, se forem vários os gerentes responsáveis.

§ 47. Trata-se, também aqui, de uma norma inconstitucional e ilegal, por violação dos princípios da pessoalidade, corolário do princípio da intransmissibilidade das penas, da culpa (artigos 40.º, n.º 2 e 71.º, n.º 1, do CP) e da proporcionalidade.

§ 48. Quanto à violação do princípio da proporcionalidade, esta é quase aberrante, já que os montantes legais das multas ou coimas aplicadas às sociedades são sempre o dobro dos montantes aplicados aos agentes pessoas singulares.

§ 40. Além destes princípios, o n.º 2 do artigo 8.º do RGIT também viola o artigo 29.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT, posto que pressupõe o fenómeno da comparticipação e este artigo do CP prevê, precisamente, que cada participante é punido segundo a sua culpa, independentemente da punição ou do grau de culpa dos outros participantes.

§ 50. Com relação ao n.º 3, este continua com a afirmação da responsabilidade subsidiária e solidária, agora contra-ordenacional, relativa ao

atraso ou falta de envio de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções.

§ 51. Aqui, além dos princípios referidos a propósito do anterior n.º 2, também o princípio da presunção da inocência, previsto no artigo 32.º, n.º 2, da CRP, surge verdadeiramente afetado, uma vez que a causa de exclusão da ilicitude aí prevista é *meramente ilusória*, já que se encontra pautada no tempo e, findo o prazo, de nada adiantará a justificação apresentada.

§ 52. O n.º 4 afirma, ainda, o princípio da comunicabilidade do pagamento das multas e das coimas, em termos solidários, às pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, tenham cometido infrações tributárias.

§ 53. Trata-se, aqui, de uma norma que se refere a relações de subordinação a ter lugar por via do direito de representação, quer entre pessoas singulares (incluindo os pais e representantes legais face a menores e incapazes pelas infrações por estes cometidas – n.º 5 do artigo 8.º do RGIT), quer entre estas e pessoas coletivas – n.º 6 do artigo 8.º do RGIT.

§ 54. Nesta norma não há qualquer responsabilidade subsidiária, mas tão só solidária, numa clara exceção aos n.ºs anteriores.

§ 55. O legislador previu a possibilidade deste regime não ter aplicação se o representado tiver tomado as providências necessários para que o representante tenha observado a lei.

§ 56. O critério aferidor desta exceção só poderá ser o critério objetivo de aferição da negligência, representado no direito penal pelo padrão de comportamento do “homem médio”.

§ 57. O n.º 7 foi, entretanto, declarado inconstitucional pelo TC por violação dos princípios da pessoalidade e da intransmissibilidade das penas.

§ 58. O TC deu por assente uma relação de comparticipação entre gerente e sociedade, mas tal relação não existe.

§ 59. Com efeito, não restam quaisquer dúvidas de que este n.º 7 ao introduzir na norma a locução “Quem colaborar dolosamente”, está a pressupor a comparticipação na prática da infração.

§ 60. Todavia, é inelutável que este fenómeno da comparticipação – artigos 26.º e 27.º do CP, *ex vi* artigo 3.º, al. a), do RGIT – para se verificar exige um ato livre de vontade por parte dos sujeitos envolvidos, e os n.ºs 1 e 2 do artigo 7.º do RGIT prescrevem, precisamente, que a sociedade recebe diretamente os efeitos da atuação dos seus representantes.

§ 61. O TC tem defendido de forma quase “cega e mecanicista” a natureza civil da responsabilidade prevista na norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

§ 62. Quanto a nós, essa responsabilidade, de civil, tem muito pouco.

§ 63. E o próprio proémio do n.º 1 não rejeita, antes permite sustentar, a nossa posição.

§ 64. Na verdade, o que nele se prescreve é, tão-somente, uma responsabilidade subsidiária dos gerentes, de direito ou de facto, pelo pagamento das multas e/ou coimas aplicadas às sociedades onde exerçam funções.

§ 65. Portanto, não restam dúvidas: o texto legal é incisivo ao prever uma transferência de consequências jurídico-penais ou contra-ordenacionais para um terceiro, numa flagrante e aguda violação ao princípio Constitucional da intransmissibilidade das penas (e das coimas (?)), corolário do princípio da personalidade – artigo 30.º, n.º 3, da CRP.

§ 66. Qualquer responsabilidade civil, seja ela contratual ou apenas extracontratual, para existir, tem de reunir em torno do facto ilícito todos os pressupostos gerais da responsabilidade civil, nomeadamente, o próprio facto que será sempre ilícito (a ilicitude), a culpa (imputação do facto ao lesante), o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano produzido.

§ 67. Parece-nos que o alegado dano que resulta, para a AT, da não obtenção da receita em que se traduz o pagamento da multa ou coima que eram devidas e que sustenta toda a tese da responsabilidade civil, simplesmente, não existe.

§ 68. Logo, se não existe qualquer dano, e sendo este o pressuposto cuja reparação constitui a razão de ser e a finalidade primária do instituto da responsabilidade civil, torna-se inequívoco que a natureza do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT não pode ser civil.

§ 69. Muito embora a sociedade civil e o censo comum vejam ou reconheçam na coima um meio rápido e expedito de obtenção de receitas por parte do Estado, assumindo o seu produto uma importância vital nos orçamentos das autoridades administrativas, em sentido técnico-jurídico, ou antes, no sentido técnico-sancionatório do termo, a coima jamais pode ser (é) perspectivada com tal finalidade.

§ 70. Na verdade, na responsabilidade contra-ordenacional, a vinculação ao pagamento de uma quantia monetária a título de coima tem carácter meramente instrumental da realização de fins de outra natureza, como sejam, (i) a reafirmação da ordem desrespeitada pela conduta contrária do agente, (ii) de sanção ao agente por se ter desviado do seu “papel” no exercício de determinada atividade social e, por último, (iii) de dissuasão de práticas futuras contra-ordenacionais.

§ 71. Enfim, a função (direta) da coima é meramente sancionatória (repressiva), estando também mediatamente ligada, no âmbito do direito

sancionatório tributário, a fins de transparência fiscal e de justa repartição dos rendimentos e da riqueza.

§ 72. Por isso, o não pagamento da coima não pode ser, de modo algum, causa adequada do dano que resulta para a AT da não obtenção da receita em que se traduz o pagamento da coima (ou multa) que eram devidas, quer porque a aplicação de uma coima não tem como função a obtenção de receitas, quer porque não há qualquer conexão entre o facto culposo e o interesse protegido do credor tributário.

§ 73. Destarte, porque não pode haver responsabilidade civil onde não estejam reunidos todos os pressupostos que lhe dão vida, designadamente, o dano, cuja reparação constitui a finalidade primária desta responsabilidade, o argumento do pretense dano falece totalmente.

§ 74. Consequentemente, indubitável é concluir pela natureza penal e contra-ordenacional da norma do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

§ 75. À semelhança do direito penal e das respetivas consequências jurídicas (penas de multa e prisão nomeadamente), também no direito das contra-ordenações, enquanto direito sancionatório que é, vigora a característica especial do *intuitu personae*.

§ 76. A não aplicação no domínio do direito das contra-ordenações do princípio da intransmissibilidade das coimas, seria o mesmo que permitir, por via legal, que um terceiro, de todo alheio à prática da uma infração, viesse a sofrer uma coima, ao invés do “verdadeiro” infrator, agente da contra-ordenação, “fazendo as suas vezes”, como se de um mecanismo de sub-rogação se tratasse.

§ 77. O regime previsto no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT assume, portanto e impreterivelmente, natureza penal/contra-ordenacional, numa frontal violação ao princípio da intransmissibilidade das penas e das coimas.

§ 78. E o congénito modo operativo do mecanismo da reversão da execução fiscal, previsto no artigo 23.º, n.º 1, da LGT para efetivação dessa responsabilidade subsidiária, também não permite outra conclusão.

§ 79. Com efeito, com a reversão do processo de execução fiscal o que acontece é apenas e tão-somente uma alteração no pólo subjetivo da instância.

§ 80. O objeto da execução, isto é, a dívida exequenda, mantém-se inalterada, continuando a ter a mesma natureza e a corresponder ao mesmo quantitativo monetário da multa/coima a que estava sujeita a pessoa coletiva.

§ 81. A dívida que está a ser executada ao gerente é a mesma dívida que já caiu, antes da reversão, sobre a pessoa coletiva, ou seja, é a mesma dívida de multas/coimas que figura no título executivo que serviu de suporte à execução, inicialmente instaurada contra a sociedade, e que é condição necessária e suficiente àquela e pelo qual se determinam os fins e limites da mesma, isto é, o tipo de ação e o seu objeto.

§ 82. Em todas as situações de responsabilidade subsidiária efetivada através da reversão da execução fiscal, tanto o título executivo como a dívida exequenda nele titulada permanecem os mesmos, antes e depois da reversão.

§ 83. A única alteração tem que ver com o pólo subjetivo, onde passam também a figurar (agora) os gerentes enquanto responsáveis subsidiários

§ 84. Por isso, forçoso é concluir que aos administradores e gerentes/revertidos, está a ser exigida a multa/coima que foi aplicada à pessoa coletiva e para cuja cobrança coerciva foi instaurado um processo de execução fiscal.

§ 85. Ao ser assim, dúvidas não restam de que há uma transmissão da responsabilidade penal/contra-ordenacional, da pessoa coletiva para os seus gerentes.

§ 86. O artigo 8.º, n.º 1, do RGIT consagra uma transmissão da responsabilidade penal e contra-ordenacional e, por isso, é manifestamente inconstitucional, não obstante a epígrafe do preceito a intitular como uma responsabilidade civil pelas multas e coimas.

§ 87. Porém, não obstante não colocarmos em causa a afirmação da inconstitucionalidade do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, sempre diremos também que uma coisa é a determinação da natureza jurídica dessa norma, outra é saber qual o objeto da execução revertida.

§ 88. Com isto queremos dizer que mesmo aqueles que defendem a natureza civil do preceito em questão, sempre hão-de concordar connosco quando afirmamos que a norma, apesar de constitucional nas suas opiniões, se mostra sempre ilegal, *maxime*, pela falta de um título executivo onde figure uma dívida proveniente de indemnização civil.

§ 89. A admitir-se que a responsabilidade prevista nessa norma tem natureza civil, não se pode afirmar então o seu carácter subsidiário, tal como é exigido pelo artigo 23.º, n.º 1, da LGT e vem expressamente referido na parte final do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT.

§ 90. Na verdade, a suportar-se esta tese, a pessoa coletiva responderá pela multa/coima e os gerentes pelo dano causado ao Estado pela falta desse pagamento, ou seja, neste caso, a responsabilidade destas pessoas é uma responsabilidade própria, sem carácter subsidiário.

§ 91. É com notório prejuízo da legalidade que se pode admitir que a dívida a cobrar no processo de execução fiscal seja uma dívida por multas ou coimas tributárias, e uma vez operada a reversão da execução, a dívida a cobrar já seja de natureza civil e de cariz indemnizatório.

§ 92. Não é de todo possível – a não ser com total indiferença à violação das normas mais simples do processo de execução fiscal, nomeadamente, aquelas que regulam a condição necessária e suficiente à instauração deste

processo – o título executivo – que no mesmo processo de execução sejam cobradas em simultâneo, e com base num único título, dívidas de natureza distinta, sendo uma proveniente de multa/coima e outra proveniente de indemnização civil por falta de pagamento dessa mesma multa/coima.

§ 93. Sai igualmente prejudicada a legalidade da norma que permite que do lado passivo da mesma execução possam figurar pessoas que respondem por dívidas diferentes.

§ 94. Ao sustentar-se a tese da responsabilidade civil por multas e coimas, operada através da reversão da execução fiscal, está-se a permitir, nem mais, nem menos, que a AT efetue uma condenação – porque é nisso mesmo que se traduz o despacho de reversão com fundamento nesta responsabilidade civil – dos gerentes com base numa responsabilidade civil extracontratual que, mais uma vez, é ilegal, posto que configura uma clara invasão à jurisdição dos tribunais comuns, pois só estes dispõem de competência para averiguar todos os pressupostos da responsabilidade civil.

§ 95. O artigo 8.º do RGIT é um preceito fraudulentamente constitucional, isto é, um preceito inconstitucional constitucional, que será sempre (também) ilegal, embora apareça rotulado como uma *responsabilidade civil pelas multas e coimas*, quando é premente que não o é efetivamente.

BIBLIOGRAFIA

- ABREU, José Manuel Coutinho de, e RAMOS, Maria Elizabete, *Responsabilidade Civil de Administradores e de sócios Controladores*, Miscelâneas, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2004.
- ABREU, José Manuel Coutinho de, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades*, Cadernos IDET, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2007.
- , *Curso de Direito Comercial*, Vol. II – *Das Sociedades*, 3.ª Edição reimpressão da edição de Março de 2009, Coimbra, Almedina, 2010.
- ALVES, Valdivino, “Responsabilidade Tributária”, s/d, texto disponível em <http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/136366622/responsabilidade-tributaria> [07.03.2015].
- ALBURQUERQUE, Ruy de, e CORDEIRO, António Menezes, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336, 1986.
- ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e seu Processo – Regime Geral de 2001/2002 Anotado*, Coimbra, Almedina, 2002.
- ANDRADE, Manuel da Costa, “Contributo para o conceito de contra-ordenação (a experiência alemã)”, *in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- , “A nova lei dos crimes contra a economia (Dec.Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro) à luz do conceito de «bem jurídico»”, *in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

- ASCENSÃO, José de Oliveira, *A Tipicidade nos Direitos Reais*, Lisboa, Petrony, 1968.
- BANDEIRA, Gonçalo N. C. Sopas de Mello, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos: À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civis sob a forma Comercial, Coimbra, Almedina, 2004.
- BATTAGLINI, Giulio, *Teoria da Infracção Criminal*, tradução portuguesa e notas de Augusto Victor Coelho, Coimbra, Coimbra Editora, 1961.
- BARREIRA, Rui, “A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais”, in *Fisco*, n.º 16, ano 2 (1990).
- BRANDÃO, Nuno, *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- BRUNO, Aníbal, *Direito Penal*, 3.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1967.
- CABRAL, João Miguel Primo dos Santos, “A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto”, in DIOGO LEITE DE CAMPOS (diretor), *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- CATARINO, João Ricardo, e VICTORINO, Nuno, “Aspectos gerais e específicos do novo regime geral das infracções tributárias”, in *Fiscalidade*, n.º 9, 2002.
- , *Regime Geral das Infracções Tributárias – Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, Anotado com remissões, notas, jurisprudência, doutrina, estudos e legislação aplicável*, 2.ª edição (actualizada e melhorada), Lisboa, Vislis Editores, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 21.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

- CARVALHO, Américo Taipa de, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal: As consequências jurídico-penais da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- CAMPOS, Dejalma de, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro I – A Criminalização das Infracções Fiscais: Relatórios Nacionais*, Lisboa, Associação Fiscal Portuguesa, Outubro, 1998.
- CAMPOS, Diogo Leite de, “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, tomo II, ano 56 (1996).
- CANOTILHO, J. J. Gomes, e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993.
- CARDONA, Maria Celeste, *A Infracção Fiscal do Direito Comparado: contributos para uma reforma*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1983.
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2000.
- CORREIA, Eduardo, “Os artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 27 153, de 31-10-1936, e 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 28 221, de 24-11-1937, a reforma fiscal e a jurisprudência (secção criminal) do S.T.J.”, *in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- , “Direito penal e direito de mera ordenação social”, *in AAVV, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, 12.ª edição, Coimbra, Almedina, 2009.
- COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970.

- CUNHA, Damião da, *Constituição Portuguesa Anotada*, 2.^a edição, tomo I, in Jorge Miranda e Rui Medeiros (Coordenação), Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- CUNHA, Paulo de Pitta e, e SANTOS, Jorge Costa, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, Lex, 1999.
- CUNHA, Tânia Meireles da, “A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos”, in *Stvdia Iuridica*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. LXXVII, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.
- , *Responsabilidade Tributária Subsidiária – Apontamentos*, Miscelâneas, n.º 5, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra, Almedina, 2008.
- , *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais – A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2009.
- DERZI, Misabel, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1988.
- DIAS, Augusto Silva, “O novo Direito penal fiscal não aduaneiro”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- , “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- DIAS, Jorge de Figueiredo, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário: um contributo para a reforma do direito penal económico e social português”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

- , “O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- , *Direito Penal Português: As consequências jurídicas do crime*, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.
- , *Direito Penal – Parte Geral*, tomo I, *Questões Fundamentais: A Doutrina Geral do Crime*, 2.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- DOTTI, René Ariel, *Curso de Direito Penal – Parte Geral*, 2.^a edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2004.
- DOURADO, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391, 1998.
- , *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.
- ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro, “Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo”, in António Martínez Lafuente (coord.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria – (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- EUSÉBIO, Domingos Martins, “Subsídios para uma teoria da infracção fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, n.º 55 (Julho), 1963.
- FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – Introdução ao Estudo da Realidade Tributária: Teoria Geral do Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.
- FERREIRA, Eduardo Paz, “Em torno das constituições financeira e fiscal e dos novos desafios na área das finanças públicas”, in *Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001.

- FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal, I – A Teoria do Crime no Código Penal de 1982*, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 1985.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, “Opinião – Eleições na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas”, in *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 121, Especial Eleições, Abril, 2010.
- FERREIRA, Rogério Fernandes, e SÁ, Ana Luísa, “A Responsabilidade Tributária e Sancionatória dos Gestores, em especial, no Domínio Contra-Ordenacional (Alguns aspectos do Regime Português), in Paulo Roberto Coimbra Silva (Coordenação), *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*, ILADT, Quartier Latin, 2010, texto disponível em http://www.plmj.com/xms/files/noticias_breves/2010/Setembro/livro_rrf.pdf [02.06.2015].
- FRAGOSO, Heleno Cláudio, *Lições de Direito Penal*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1987.
- , “Antijuridicidade”, texto disponível em http://www.fragoso.com.br/ptbr/arq_pdf/heleno_artigos/arquivo42.pdf [03.04.2015].
- FREITAS, José Lebre de, *A Acção Executiva: Depois da reforma da reforma*, 5.ª edição (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Derecho Fiscal Penal*, Porrúa, México, 1994.
- GERSÃO, Eliana, “Revisão do sistema jurídico relativo à infracção fiscal”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- GONÇALVES, Laureano, *Direito Penal Fiscal: Evasão e fraude fiscal*, Porto, Vida Económica, 2013.
- GOMES, Nuno de Sá, “Direito Penal Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 128, Lisboa, 1983.

- , “Notas sobre a aplicação no tempo do novo regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 358, 1990.
- , “Os Crimes Essencialmente Fiscais como Crimes Especiais Sui Generis Privilegiados”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 376, 1994.
- , “Evasão Fiscal, Infracção fiscal e Processo Penal fiscal”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais: Direcção-Geral dos Impostos, n.º 177, 1997.
- , *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.ª edição (revista e actualizada), Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.
- GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.
- JORGE, Fernando Pessoa, *Ensaio sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil* (reimpressão), Coimbra, Almedina, 1995.
- LATORRE CHINER, Nuria, *El Administrador de Hecho en las Sociedades de Capital*, Editorial Comares, 2003.
- LIMA, António Telles Leitão de, *Commentaria ad Articulos Gabellarum ad Regimen Incapitationum Gabellarum Regni*, Lisboa, 1759, tradução do latim de Miguel Pinto de Meneses, “Comentários aos artigos das sisas do Reino de Portugal”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 99, 196.
- LUMBRALES, Nuno B. M., “O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Fiscalidade*, n.ºs 13/14, Jan-abr, 2003.
- , *Sobre o conceito material de contra-ordenações*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2006.
- MACHADO, Jónatas E. M., e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- MACHADO, Miguel Pedrosa, “Elementos para o estudo da legislação portuguesa sobre contra-ordenações”, in AAVV, *Direito Penal*

Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. I, *Problemas Gerais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A Reversão do Processo de Execução Fiscal*, 1.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

———, *Elogio do Imposto: A relação do Estado com os contribuintes*, 1.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

MARTINS, António Carvalho, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Imposto*, 2.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, *Infrações Fiscais*, Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Junho de 2012, texto também disponível em http://conteudos.otoc.pt/2012/dis2412/sebenta_dis2412.pdf. [12.04.2015].

MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.^a edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 2000.

MATOS, Pedro Vidal, “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, n.ºs 2-3, ano 68, set-Out, 2008.

MEZGER, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, Tomo I, tradução espanhola de José Arturo Rodríguez Muñoz, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1995.

MORAIS, Luís Domingos da Silva, *Incriminação de Infracções Fiscais não Aduaneiras*, Lisboa, Edições Cosmos, Livraria Arco-Íris, 1993.

MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2006.

———, “A Reversão das coimas: uma *vexateae quaestio* a que só o legislador pode dar resposta, em comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-12-2009 – Processo 01074/09”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, Março, 2010.

MONTEIRO, Fernando Conde, “O artigo 8.º do RGIT: reflexões axiológico-normativas”, in Glória Teixeira (diretora), *IV Congresso de Direito Fiscal*, Porto, Vida Económica, 2014.

———, “Anotação ao Acórdão de Fixação de Jurisprudência do STJ n.º 11/2014 de 28-05-2014 (Proc. n.º 331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1 – 3.ª Secção): reflexão crítica sobre o mesmo no plano da disposição inerente ao n.º 7 do artigo 8.º do Regulamento Geral das Infracções Tributárias (RGIT)” (texto não publicado ao tempo em que se redige esta dissertação e usado por gentil disponibilização do orientador da presente dissertação de mestrado, o Exmo. Professor Doutor Fernando Conde Monteiro).

———, “Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 171/2014” (texto não publicado ao tempo em que se redige esta dissertação e usado por gentil disponibilização do orientador da presente dissertação de mestrado, o Exmo. Professor Doutor Fernando Conde Monteiro).

MONTE, Mário Ferreira, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário: em particular os paradigmáticos casos das facturas falsas*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

MOLINA FERNÁNDEZ, Fernando, *Antijuridicidad penal y sistema del delito*, Bogotá, Universidad Externato de Colômbia, 2003.

MOUTINHO, José Lobo, *Direito das Contra-Ordenações – Ensinar e Investigar*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2008.

NAWIASKY, Hans, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, 1929, tradução espanhola de Juan Ramallo Massanet, *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributário*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

NABAIS, José Casalta, “O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito: Volume Comemorativo dos 75 anos*, Coimbra, 2003.

———, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.

- NEVES, F. Correia das, *Manual dos Juros – Estudo Jurídico de Utilidade Prática*, 3.ª edição (refundida e aumentada), Coimbra, Almedina, 1989.
- NOITES, Mariana Brandão de Pinho, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, in *Revista Fiscal*, n.º 11, Lisboa, Dezembro, 2009.
- NUCCI, Guilherme de Souza, *Manual de Direito Penal – Parte Geral*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, *Infracciones y sanciones tributarias: Un Estudio Jurisprudencial*, Universidad del País Vasco, Bibao, Servicio Editorial, 2002.
- PÉREZ ROYO, Fernando, “La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva ley general tributaria”, in Juan Zornoza Pérez (director), *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Estudios de Derecho Judicial, 2004.
- PEREIRA, Gabriela Xavier, “A Evolução Histórica do tipo em Direito Penal: da independência por Beling à concepção significativa de Vives Antón”, s/d, texto disponível em <http://www.revista2.uepg.br/index.php/humanas/article/view/646/628> [03.04.2015].
- PINTO, Carlos Alberto da Mota *et al.*, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.
- PIDWELL, Pedro, *O Processo de Insolvência e a Recuperação da Sociedade Comercial de Responsabilidade Limitada*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- RAÚL ZAFFARONI, Eugênio *et al.*, *Manual de Derecho Penal – parte general*, 2.ª edição, Buenos Aires, Ediar, 2006.
- RADOVIC SCHOPEN, Angela, *Sistema Sancionatorio Tributario – Infracciones y Delitos*, 1.ª edição, Editorial Juridica de Chile, 1994.

- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Anotação ao Ac. do STA de 28-11-1990”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3815, ano 125 (1991).
- , *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- , *Apontamentos de Direito Tributário: A Relação Jurídica Tributária*, Braga, Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2012.
- ROCHA, Manuel António Cardoso Lopes, “Breve Nótula sobre o Significado da Expressão Coima”, in *Contra-Ordenações: Legislação e Doutrina*, Lisboa, Escola Superior de Polícia, 1994.
- RODRIGUES, Anabela Miranda, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in AAVV, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- ROSA, Manuel Cortes, “Natureza Jurídica das Penas Fiscais”, in *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Lisboa, Ago/Set, n.º 20/21, 1960.
- , “Natureza Jurídica das Penas Fiscais”, in *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Lisboa, Out., n.º 22, 1960.
- ROXIN, Claus, *Derecho Penal – Parte General*, Tomo I, 5.ª reimpressão, tradução espanhola da 2.ª edição por Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Días, García Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Madrid, Civitas, 2008.
- SANTOS, J. Beleza dos, “Ilícito Penal Administrativo e Ilícito criminal”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 5, 1945, texto disponível em <http://www.oa.pt/upt/%7B9652BFD6-6F35-4E23-936D-56250122184B%7D.pdf> [10-05-2015].

- , “Algumas Questões sobre o Crime de Descaminho”, *in Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 69, n.ºs 2567, 2568, 2569, (1936).
- SANTOS, Manuel Simas, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, Lisboa, Vislis Editores, 2001.
- SANCHES, J. L. Saldanha, e BARREIRA, Rui, “Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes”, *in Fisco*, n.ºs 70-71, ano 7 (1995).
- SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, tomo II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- SILVA, Isabel Marques da, “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, *in AAVV, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.
- , *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, 3.^a edição, n.º 5, Coimbra, Almedina, 2010.
- SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português – Parte Geral II: Teoria do crime*, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 2005.
- , *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Lisboa, Editorial Verbo, 2009.
- , “Questões processuais na responsabilidade cumulativa das empresas e seus gestores – Que futuro para o direito processual penal?”, *in* Mário Ferreira Monte (Coordenador), *Simpósio em homenagem a Jorge de Figueiredo Dias, por ocasião dos 20 anos do Código de Processo Penal Português*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- , *Direito Penal Português – Parte Geral I: Introdução e Teoria da Lei Penal*, 3.^a edição, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 2010.

- SILVA, Pedro Sousa e, “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, ano 60, 2000.
- SOLANES GIRALT, M^a Montserrat, *Los Deberes de Colaboración con la administración tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros*, Tesis Doctoral, Universitat de Lleida, 1996, texto disponível em www.biblioteca.universia.net [25.03.2015].
- SOLER, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, 2.^a edição, Buenos Aires, Tipografia Editora Argentina, 1999.
- SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- SOUSA, Alfredo José de, e PAIXÃO, José da Silva, *Código de Processo das Contribuições e Impostos – Comentado e Anotado*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 1988.
- SOUSA, Jorge Lopes de, e SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 3.^a edição, Lisboa, Áreas Editora, 2008.
- SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5.^a edição, Vol. II, Lisboa, Áreas Editoras, 2007.
- TEIXEIRA, António Braz, “A Responsabilidade das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos pelas Dívidas de Imposto”, *in Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 103, Julho, 1967.
- , *Direito Fiscal*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1982.
- , *Princípios de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Vol. I, (reimpressão), Coimbra, Coimbra Editora, 1993.
- TOLEDO, Francisco de Assis, *Princípios Básicos de Direito Penal*, 5.^a edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1994.

- TORRES, Ricardo Lobo, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário” *in Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n.º 5, fev/mar/abr., 2006, texto disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf> [14.04.2015].
- TORRÃO, João António Valente, *O Processo de Execução Fiscal*, Edimarta, 2006.
- VARELA, J. M. Antunes, *Das obrigações em geral*, 10.ª edição, Vol. I, Coimbra, Almedina, 2003.
- VASQUES, Sérgio, “A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária”, *in Fiscalidade*, n.º 1, 2000.
- VENTURA, Raúl, *Dissolução e Liquidação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, 3.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2003.
- VIANA, João Matos, “A (in)constitucionalidade da Responsabilidade Subsidiária dos Administradores e Gerentes pelas Coimas Aplicadas à Sociedade”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, s/d, texto disponível em <http://www.calameo.com/books/000324981694e8736ed28> [07.06.2014].

RECURSOS ELETRÓNICOS

Assembleia da República – www.parlamento.pt

Biblioteca Universia Recursos Aprendizaje – www.biblioteca.universia.net

Diário da República – www.dre.pt

Direção Geral dos Serviços Informáticos – www.dgsi.pt

Direito do Estado – www.direitodoestado.com.br

JusBrasil – www.jusbrasil.com.br

Ordem dos Advogados – www.aa.pt

Procuradoria Geral Distrital de Lisboa – www.pgdlisboa.pt

Tribunal Constitucional – www.tribunalconstitucional.pt

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

a) Tribunal Constitucional

- Ac. do TC n.º 389/2001, de 26 de Setembro, (Processo n.º 284/01);
- Ac. do TC n.º 129/2009, de 12 de Março, (Processo n.º 649/08);
- Ac. do TC n.º 26/2011, de 12 de Janeiro, (Processo n.º 207/10);
- Ac. do TC n.º 24/2011, de 12 de Janeiro, (Processo n.º 551/10);
- Ac. do TC n.º 35/2011, de 25 de Janeiro, (Processo n.º 206/10);
- Ac. do TC n.º 437/2011, de 3 de Outubro, (Processo n.º 206/10);
- Ac. do TC n.º 171/2014, de 18 de Fevereiro, (Processo n.º 1125).

b) Tribunal Central Administrativo Norte

- Ac. do TCAN, de 23-01-2005, (Processo n.º 00111/04).

c) Tribunal Central Administrativo Sul

- Ac. do TCAS, de 23-02-2010, (Processo n.º 3706/09).

d) Supremo Tribunal Administrativo

- Ac. do STA, de 28-05-2008, (Processo n.º 31/08);

- Ac. do STA, de 16-09-2009, (Processo n.º 01074/09);

- Ac. do STA, de 16-12-2009, (Processo n.º 01074/09);

- Ac. do STA, de 26-06-2013, (Processo n.º 0554/13).

e) Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. do STJ, de 28-05-2014, (Processo n.º 331/04.0TAFIG-B.C1-A.S1).