

BREVES NOTAS SOBRE A RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DOS ENTES COLECTIVOS NA RAEM*

Luís Pessanha

Assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Macau

I. Introdução

Ao longo do presente texto procuraremos descrever, ainda que em traços gerais, o regime penal fiscal aplicável em Macau às pessoas colectivas, sendo que tal passará necessariamente por uma breve referência à magna questão da susceptibilidade de responsabilização penal dos entes colectivos. Como é bem sabido, em tempos não muito remotos, pensou-se que as pessoas colectivas seriam insusceptíveis de uma actuação culposa (sendo que sem culpa não há pena) e pela própria natureza das coisas a sua sujeição a penas de prisão (e por consequência à tutela penal) estaria afastada, pelo que o direito penal seria inepto de reprimir eficazmente as suas condutas anti-sociais. Veremos, no entanto, que os dados da questão tem vindo a sofrer uma evolução gradual no passado recente e que o pêndulo passou a balançar-se antes na direcção de uma tendencial susceptibilidade de responsabilização penal destes entes colectivos, em resultado também das crescentes necessidades de intervenção e regulamentação penal que se veio a sentir sobre as actividades desenvolvidas pelas grandes sociedades comerciais multinacionais que geram enormes riscos comunitários. Iremos também ver que se no direito penal geral a responsabilidade dos entes colectivos não é ainda um dado adquirido, ou pelo menos não o foi durante longas décadas, tal aparentemente não impediu o legislador de recorrer à tutela penal ou sancionatória em ramos secundários do direito público,

* O presente texto é um de cinco trabalhos curriculares apresentados para efeitos da avaliação da parte escolar do Curso de Mestrado em Ciências Jurídicas da Faculdade de Direito da Universidade de Macau, em Língua Portuguesa. O texto corresponde ao escrito datado de Fevereiro de 2006 ao qual apenas tivemos o vagar de actualizar alguns aspectos pontuais. Correio electrónico: luisp@umac.mo.

nomeadamente na regulação das actividades económicas ou no direito fiscal, onde se responsabiliza e se sanciona mais agressivamente (veremos oportunamente em que termos) as pessoas colectivas pela violação de deveres jurídicos essenciais.

II. A Nova Sociedade do Risco

A responsabilidade penal fiscal dos entes colectivos, não sendo uma temática inteiramente nova no nosso ordenamento jurídico, pois como se verá, o legislador sempre foi particularmente *progressista* em matéria de responsabilidade fiscal, tem vindo a ganhar um novo alento com aquilo que pode bem ser descrito como a emergência de um novo paradigma penal. Nos dias que correm é frequente fazer-se referência a que em resposta aos novos desafios colocados pela moderníssima “sociedade do risco” (*Risikogesellschaft*), que produz riscos globais intoleráveis e incontroláveis e onde as soluções oferecidas pelo tradicional *iluminismo penal* (racionalista, humanista, liberal e antropocêntrico) não se mostram suficientes para responder aos novos estímulos do nosso *globo (pós)moderno*², é crescentemente necessário repensar questões nucleares do direito penal clássico.

Efectivamente, a crescente comunicação, contacto, interligação, interdependência e proximidade das comunidades, territórios e culturas deste nosso *maravilhoso novo mundo* permite que pessoas, bens, capitais e ideias circulem livremente num ritmo frenético e determina que os próprios Estados progressivamente vejam o seu papel tradicional de principais actores na cena internacional vir a ser diluído e canibalizado por outras organizações de vocação transnacional (grandes multinacionais, instituições financeiras, grupos de interesses (*lobbies*), associações comerciais ou industriais de vocação global, redes terroristas, máfias e outras organizações internacionais). Assim, colocam-se crescentes desafios e dificuldades a que cada um dos legisladores nacionais ou regionais possa elaborar e conduzir por si só com sucesso uma *política criminal* razoável e eficaz³. É cada vez mais necessário coordenar esforços e uniformizar as respostas entre os vários ordenamentos jurídicos, uma vez que um número crescente de questões extravasa o espaço territorial de intervenção estadual. No entanto, importa não perder de vista que estes novos entes colectivos

-
- 2 Para mais desenvolvimentos sobre esta questão, Vide, entre outros, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 126-143; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, págs. 158-185; BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, Civitas, 2001; PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001; FERNANDO VELÁSQUEZ V., *Globalización y Derecho penal*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 185-208.
- 3 Em sentido próximo, Vide FERNANDO VELÁSQUEZ V., *Globalización y Derecho penal*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, pág. 186.

que se foram paulatinamente afirmando na cena internacional não oferecem verdadeiramente um projecto de sociedade alternativo, mas apenas se ocupam de interesses fragmentados e parciais, e não se preocupam com as *velhas questões*, nomeadamente não se interessam particularmente pela coerência das soluções legislativas em matéria de política criminal, com o respeito pela pureza dos princípios dogmáticos subjacentes ou com a necessidade de encontrar uma qualquer ténue legitimidade popular para o exercício das suas prerrogativas⁴. Em primeira linha, pensamos aqui nas grandes multinacionais *sem rosto, nem alma* que transferem e estruturam as suas actividades comerciais por este mundo a fora, sempre em nome da eterna busca do lucro e cuja bondade e sucesso se mede apenas pelas folhas de balanço. Estas entidades ultrapassam sem aparente embaraço as estáticas fronteiras estaduais (*mais esse velho mito*), procurando rentabilizar as oportunidades que as diferenças de tratamento (especialmente, no regime laboral, fiscal e em matéria de protecção ambiental) entre as diversas jurisdições e ordenamentos jurídicos oferecem⁵. Em matéria fiscal, mais das vezes a própria organização e estruturação do grupo societário tem em vista a minimização da carga tributária, através da banalizada transferência dos proveitos e lucros comerciais para sociedades “mães”, estrategicamente localizadas em zonas de baixa tributação⁶. Em termos puramente produtivos tal não é menos verdade, sendo patente a tendência, quiçá irresistível, para a transferência das indústrias carecidas de mão-de-obra intensiva para zonas de baixos custos salariais e menor protecção social e ambiental. Como que fugindo ao desenvolvimento

- 4 Ainda que mais não seja pela via de uma qualquer ficção – mais ou menos forçada – de um qualquer “contrato social” rousseauiano.
- 5 Os actores principais no mercado e comércio internacional são as grandes multinacionais e outras organizações internacionais e cada vez menos os Estados, visto que o “processo produtivo multinacional e multifacetado no sentido de que actualmente um produto é fruto da intervenção de vários agentes a uma escala mundial, numa perfeita rede – rede de empresas –, em que cada empresa contribui para uma parte, e em que o destino desse produto também se define a uma escala mundial, convoca duas outras características desta sociedade pós-industrial que é a sua globalização e a integração supranacional. E mais uma vez a ter repercussões no Direito. Este não pode ser pensado em termos que se confinam aos conflitos internos de cada Estado. Pelo contrário, os Estados são chamados a regular, ou melhor dizendo, a encontrar condições para uma regulamentação, quantas vezes a partir das próprias empresas, e quando legislam fazem-no em termos de harmonização dos vários sistemas estatais e da unificação do Direito”, MÁRIO FERREIRA MONTE no “Apontamento Introdutório” à obra de PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, págs. 20-21.
- 6 Frequentemente pelo recurso a sociedades gestoras de participações sociais (*holdings*) ou agrupamentos económicos de sociedades comerciais com sede em paraísos fiscais, visando uma optimização dos recursos financeiros disponíveis e uma limitação dos riscos, responsabilidades e encargos fiscais, Vide GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “Responsabilidade” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, 2004, págs. 328-329.

económico, social e humano que em alguma medida também vão gerando e para o qual contribuem com os avultados investimentos que realizam. Assim, as multinacionais migram perpetuamente em busca de melhores condições produtivas e da maior rentabilidade de capitais razoavelmente alcançável.

Este fenómeno está associado à globalização dos nossos dias e aos novos riscos resultantes desta pós-modernidade, não deixando naturalmente de colocar sérios embaraços aos legisladores nacionais, tendo vindo a forçar um conjunto não displicente de correcções, reajustamentos e reponderações em sede de responsabilidade penal das pessoas colectivas. Ainda que se possa também pensar que a responsabilização penal dos entes colectivos é uma simples decorrência lógica da impossibilidade (ou extrema dificuldade) em identificar quem é que nestas organizações humanas complexas (*anónimas*) se pode razoavelmente considerar como sendo a pessoa singularmente responsável pelas actividades danosas realizadas. Importa reconhecer que, em alguma medida, a complexidade organizatória das pessoas colectivas determina sempre uma diluição “natural” da responsabilidade individual das pessoas singulares envolvidas e integradas na estrutura produtiva de um dado ente colectivo, pelo que se passou a ter que considerar se não seria melhor que o próprio ente colectivo complexo fosse ele próprio considerado criminalmente responsável. Ainda que tal implique que uma *responsabilidade penal dos entes colectivos* tenha que passar, em alguma medida, por um afastamento ou limitação do princípio da *individualização da responsabilidade penal*. Precisa-se de um novo *direito penal do risco*⁷ para fazer frente aos novos riscos e desafios das sociedades contemporâneas⁸.

-
- 7 Acompanhamos quem pense que a importação do conceito de *sociedade do risco* para o mundo do direito determina que “los análisis propiamente jurídicos, la reflexión que le sirve de base es la siguiente: si se parte de que los nuevos riesgos tienen su origen en decisiones y actuaciones humanas individuales o colectivas, esto los hace, en principio, controlables o susceptibles de cierta conducción. De ahí surge la idea de que el Derecho penal puede preservarse de los nuevos riesgos; en este sentido, señala HILGENDORF, se puede hablar efectivamente de un «Derecho penal de la sociedad del riesgo». Si la sociedad del riesgo, allí donde no puede negar los peligros, tiene una verdadera necesidad de minimizar la inseguridad y esta necesidad se traduce en la tendencia a contener, con ayuda del Derecho penal, la formación de peligros no consentidos en una etapa muy temprana de su desarrollo, excluyendo ya en fases anticipadas determinadas clases de comportamientos que podrían ser iniciadores de peligros, el concepto de sociedad del riesgo podría servir como «clave para el entendimiento de un Derecho penal que se ha encargado del tratamiento de peligros e inseguridades subjetivas»”, BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 34-35. Neste contexto, importa também referir a tendencial diluição da distinção entre natureza e cultura e entre autor e vítima, visto que na sociedade de risco todos sofrem os riscos colectivos, estando perante uma estranha igualdade de destinos (partilhamos “o fim dos outros” – expressão cunhada por BECK), Vide PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, págs. 68-69.
- 8 Trata-se de procurar dar resposta ao *risco de procedência humana como fenômeno estrutural* ou da necessidade de dotar estas sociedades industriais modernas com a capacidade para controlar

III. A Responsabilidade dos Entes Colectivos

O ponto de partida obrigatório para o tratamento desta matéria encontra-se no velho princípio do direito romano clássico, segundo o qual, os entes colectivos não são susceptíveis de responsabilidade penal (*societas delinquere non potest*)⁹. Tal era entendido como sendo uma decorrência da própria incapacidade de “acção” e de “culpa” inerente às pessoas jurídicas, que seriam incapazes de acção porque os entes colectivos não agiam por eles mesmo directamente, mas através de outras pessoas físicas (seus representantes ou agentes). Seriam essas pessoas singulares, que actuassem em nome ou no interesse dos entes colectivos (que aqui incluem *pessoas colectivas, sociedades e meras associações de facto*), quem poderiam eventualmente ser alvo de responsabilidade penal individual e não o ente colectivo propriamente dito que representavam¹⁰. Os entes colectivos eram assim considerados como sendo incapazes de culpa porque não formariam livremente as suas condutas¹¹, sendo antes

os grandes novos riscos que em casos limite comprometem a continuidade da própria sociedade, Vide PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, "Sociedade de Risco" e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, pág. 46. Para mais desenvolvimentos sobre esta questão, Vide BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 23-78.

- 9 No passado recente discutia-se apenas a responsabilidade penal das pessoas singulares. Vide, entre outros, MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal*, Verbo, 1981; EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal*, Almedina, 1933. Mesmo à luz da actual lei penal portuguesa, que determina explicitamente a possibilidade da responsabilidade penal dos entes colectivos, a *visão antropocêntrica* do direito penal continua muito presente no pensamento da doutrina. Neste sentido foi dito que “(...) o crime é um feito humano, uma conduta, um comportamento humano. Não faz hoje sentido falar de crimes que não sejam condutas humanas”, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral II, Verbo, 1997, pág. 15.
- 10 Por isso ainda hoje se afirma que “em geral as pessoas colectivas não são susceptíveis de responsabilidade criminal, mas a lei admite excepções”, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral II, Verbo, 1997, pág. 265. De qualquer modo, deve entender-se que quando a lei penal preveja a responsabilidade penal das pessoas colectivas, esta responsabilidade penal possa tomar qualquer das modalidades da participação criminosa (todas as formas da autoria), sendo frequentemente uma responsabilidade que acresce à do agente que actua como seu órgão ou representante que também é pessoalmente responsável pelo crime, visto que o facto pelo qual a pessoa jurídica ou colectiva responde penalmente é (também ou simultaneamente) um facto ilícito penal praticado por uma pessoa física ou singular que actua em nome e interesse ou no “lugar da pessoa colectiva” (vd. artigo 11.º do CP).
- 11 Em termos clássicos a “liberdade” é o fundamento último da culpa ético-penal e como as pessoas colectivas não seriam livres para formarem a sua vontade (se é que eram donas de uma vontade própria), não haveria uma actuação culposa própria. Neste sentido, foi entendido que “o homem determina a sua acção através de uma opção fundamental, através da livre decisão sobre si mesmo: por isso ele, no concreto existir, é sempre ser-livre. Só que esta liberdade – algo, com efeito, absolutamente insubstancial – é pressuposto, mas também critério da culpa jurídico-penal. Com esta se depara quando se pensa que o substrato total derivado da decisão do homem sobre si mesmo – e, nesta acepção, o mais puro efeito da liberdade – é o que se chama a personalidade. Deste



também aqui determinadas por terceiro (os respectivos dirigentes e membros dos seus corpos sociais), o que afastaria inevitavelmente um qualquer juízo de desvalor moral ou ético sobre as suas condutas que seria essencial à responsabilidade penal. Em suma, da artificialidade própria dos entes colectivos e da ausência de uma vontade autónoma resultaria necessariamente uma impossibilidade para a realização de uma censura ética sobre o comportamento que adoptassem¹²⁻¹³.

Este entendimento veio gradualmente a ser afastado pela doutrina penalista

ponto de vista a culpa jurídico-penal é o ter que responder pela personalidade, ético-juridicamente censurável, documentada num facto antijurídico”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, pág. 268. Note-se que a culpa determina também a medida exacta e limite da pena (vd. artigo 40.º, n.º 2 do CP), sendo unanimemente considerado como um pressuposto essencial da responsabilidade penal.

- 12 Num entendimento tradicional a responsabilidade penal tem natureza estritamente pessoal e decorre de um juízo de censura ético sobre a actuação do agente. Para alguns ter-se-á esquecido “a fórmula incisiva do Código Civil de 1867 quando declara com grande sentido da realidade que «só o homem é susceptível de direitos e obrigações; nisto consiste a sua personalidade jurídica»” visto que “A extensão do conceito de personalidade a sociedades, associações, fundações, etc., é a substituição de um conceito de substância por um mero conceito de qualificação para imputação pela lei de direitos e deveres; não é a criação de uma pessoa, que ontologicamente só o homem é. A responsabilidade penal de pessoas colectivas é responsabilidade sem culpa – sem imputabilidade, sem dolo ou negligência –, sem consciência da ilicitude. As conveniências da prevenção geral da criminalidade não podem alterar a realidade ontológica e não devem postergar a validade do princípio da culpabilidade”, MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal*, Verbo, 1992, págs. 266-267. Cremos que ainda que este seja o ponto de partida, importa ter presente que a ciência moderna do direito penal centra-se na função preventiva (geral ou especial) da pena, que será porventura plenamente cumprida tanto nas pessoas singulares como para os entes colectivos. Acompanhamos, assim, quem pense que o foco passou de um juízo moral (pena retributiva) sobre o comportamento para a prevenção de comportamento prejudicial (pena preventiva). Vide TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal*, Parte Geral, Publicações Universidade Católica, 2003, págs. 78-90. Neste contexto, poderá ser entendido que a função preventiva (especial e geral) da pena pode ser tanto alcançado relativamente a uma pessoa física ou singular, como perante uma pessoa jurídica ou colectiva. Assim, há quem pense que a “aplicação a uma pessoa colectiva de uma pena de multa, por exemplo, vai fazer com que internamente se tomem providências para evitar novas violações da lei e não deixa de ser também em termos gerais efeitos análogos junto das outras pessoas colectivas”, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 43. Em sentido próximo, defendendo também a legitimidade da “pena capital” (encerramento definitivo da empresa ou dissolução das pessoas colectivas) enquanto sanção pena económica aplicável às pessoas colectivas. Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 36-37.
- 13 Para um breve apanhado da evolução histórica do princípio clássico da *societas delinquere non potest*, Vide GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “*Responsabilidade*” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, Almedina, 2004, págs. 195-237.

mais avançada, uma vez que se entendeu ser socialmente incomportável continuar a tolerar uma completa ineptidão da tutela penal para conformar os comportamentos antijurídicos (relevantemente socialmente prejudiciais) dos entes colectivos¹⁴. Em bom rigor, foi a própria dificuldade sentida em matéria de política legislativa para controlar as condutas destes [ou os especiais riscos produzidos por estes] entes colectivos, apenas pela via da responsabilidade penal individual das pessoas singulares que tivessem determinado (ou executado) o comportamento criminal dos entes colectivos, que se veio a justificar a necessidade de uma verdadeira mudança de paradigma em matéria de responsabilização penal¹⁵. Tal é também uma decorrência

14 Vide GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral I, Verbo, 1997, págs. 303-304. Ainda ao abrigo do anterior Código Penal português, que não previa a responsabilidade penal dos entes colectivos, em nome do princípio do carácter individual da responsabilidade penal (e do princípio da culpa), TERESA PIZARRO BELEZA apontava para a necessidade de promover uma responsabilização penal das pessoas colectivas. Tendo dito que ainda que a visão tradicional da responsabilização criminal “estritamente individual” determinasse que “só as pessoas singulares podem ser agentes de crime” decorrente da “ideia de que o Direito Penal pressupõe necessariamente a culpa e que só as pessoas singulares são capazes de culpa” era necessário ter presente que “esta regra de que a responsabilidade é individual é uma regra que não tem validade universal, pois por exemplo nos direitos anglo-saxónicos admitem-se sistematicamente, e por razões que vão desde ideias de prevenção geral, até dificuldades concretas em individualizar responsabilidades (por exemplo dentro de uma sociedade que resolve praticar uma evasão fiscal) como dizia se admite em vários casos a possibilidade de responsabilizar criminalmente uma pessoa colectiva. Naturalmente que a sanção típica a aplicar à pessoa colectiva não será metê-la na prisão mas aplicar sanções pecuniárias, ou por exemplo aplicar sanções de dissolução ou se retirarem benefícios fiscais que eram concedidos a essa pessoa colectiva, suspender subvenções estaduais, etc...”, TERESA PIZARRO BELEZA, *Direito Penal*, 2.º Volume, AAFDL, págs. 113-114. De resto, foi no *direito económico* (e fiscal) que a responsabilidade das pessoas colectivas tem sido melhor aceite, onde se entende que não se pode “alhear-se da fenomenologia que actualmente caracteriza a vida económica, onde frequentemente as infracções ao conjunto das respectivas regulamentações são obra de sociedades comerciais e industriais, cujo número e importância não cessam de aumentar” e onde “o velho dogma de que a pessoa colectiva não passa de uma ficção, que logicamente implicaria a irresponsabilidade penal da mesma, tem sido objecto de constante revisão por parte dos legisladores dos diversos países. Disse, em tempos, um deputado francês, a propósito do direito à greve, «que não pode regulamentar-se a tempestade». Apesar disso, nunca os legisladores se demitiram de controlar o fenómeno através de normas jurídicas, certamente variáveis no tempo e no espaço, tentando recuperar para o mundo do direito conflitos sociais por natureza fugidos a qualquer regulamentação legal. Coisa semelhante se passa com a chamada criminalidade económica”, MANUEL ANTÓNIO LOPES ROCHA, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Novas Perspectivas* –, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 109-110 (ver também págs. 131-148 para uma perspectiva de direito comparado).

15 Trata-se de “(...) una polémica muy amplia, referida a múltiples cuestiones que globalmente, tienen que ver con el entendimiento del Derecho penal contemporáneo y de su evolución presente y hacia el futuro. El interés se va a focalizar en la discusión de ciertos aspectos especialmente destacables

da natural complexidade organizativa e da repartição de tarefas que é típica dos entes colectivos mais importantes que torna uma atribuição da “real responsabilidade de cada um dos indivíduos que opera no seio da colectividade e a produção de prova” seja uma “tarefa quase impossível”¹⁶. Assim, um entendimento excessivamente rígido da responsabilidade penal individual não permitiria uma responsabilização penal nem dos entes colectivos, nem (pelo menos frequentemente na prática) das pessoas singulares integrantes das suas estruturas (dando lugar a uma verdadeira *irresponsabilidade organizada*¹⁷), criando com acrescida frequência situações de impunidade manifestamente incomportáveis com as necessidades de intervenção penal em matérias essenciais para a defesa da comunidade (ou em determinados casos limite mesmo para assegurar a sobrevivência da própria Humanidade¹⁸).

de la política criminal del presente y su influencia en la interpretación y aplicación de conceptos ya propiamente dogmáticos. Se trata, en suma, de preguntarnos si algo está cambiando en el Derecho penal actual y si el necesario aggiornamento o puesta al día del mismo se está produciendo de manera que pueda conciliar adecuadamente con la vigencia estricta de los principios del Derecho penal ligado al Estado de Derecho de garantías” que “(...) se ocupa del debate sobre las consecuencias que para el Derecho en su conjunto y para el Derecho penal en especial, puedan traer las nuevas condiciones en las que se desarrolla la sociedad postindustrial moderna, que se califica por muchos, como una sociedad del riesgo. Esta perspectiva (...) suscita el nuevo panorama que plantea la regulación penal de «nuevas» y «viejas» actividades y la base político-criminal en la que sustenta la misma, en un momento en el que las alusiones a una «crisis», tanto del modelo ahora vigente como del propio sistema, hacen que la efectividad de la respuesta penal sea seriamente puesta en cuestión”, BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 21-22. Neste sentido, as especiais necessidades de intervenção penal na actual sociedade do risco transformam o reconhecimento da responsabilidade penal do ente colectivo (*societas delinquere potest*) num verdadeiro imperativo. Para mais desenvolvimentos sobre a mudança de paradigma do direito penal moderno enquanto resposta aos novos desafios da “sociedade do risco”, Vide FERNANDO VELÁSQUEZ V., *Globalización y Derecho penal*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 191-203; EDGARDO ALBERTO DONNA, ¿Es posible el Derecho penal liberal?, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 210-232. Sobre a actual problemática das novas correntes autoritários do direito penal (no qual se inclui o amplamente divulgado “direito penal do inimigo”), Vide FRANCISCO MUÑOZ CONDE, *El nuevo Derecho penal autoritario*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 162-183.

16 Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 280.

17 Cremos que esta “irresponsabilidade organizada” decorre da própria estrutura impessoal ou anónima das grandes pessoas colectivas, visto que quanto mais complexa uma organização for, mais *fungível* se tornam as pessoas singulares que a integram e consequentemente tendencial menor é o grau da sua responsabilidade individual pelas actividades do ente colectivo, Vide BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 28-29.

18 Remetendo para ULRICH BECK que entende que na actual “sociedade do risco mundial” os *efeitos secundários* da modernização e do progresso tecnológico colocam em risco a própria sobrevivência na *aldeia global* (globalização). Sublinhando a artificialidade dos “mega-riscos” modernos que a sociedade contemporânea enfrenta que “se caracteriza por la existência de riesgos que, a diferencia

A primeira manifestação desta nova política criminal¹⁹ ocorreu no âmbito da política ambiental, económica e fiscal²⁰, tendo sido rapidamente acompanhada

de los peligros que amenazan con desastres naturales o plagas de otras épocas, son «artificiales», en el sentido de que son producidos por la actividad del hombre y vinculados a una decisión de éste”, BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 26-27. Há aqui a necessidade de reconhecer que a Humanidade carrega nos seus ombros a responsabilidade pela defesa da vida no nosso planeta, Vide PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, pág. 112.

- 19 Efectivamente, nas últimas décadas tinha vindo a verificar-se “la irritante percepción de la discrepancia entre un Derecho penal que desde el punto de vista programático se declara claramente limitado y la realidad diaria de una creciente política criminalizadora”, BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, pág. 21.
- 20 Os exemplos de legislação penal avulsa (vd. artigos 8.º e 10.º do CP) que estabelecem a responsabilidade penal dos entes colectivos são mais numerosos do que se possa pensar. Iremos fazer apenas uma breve referência aos diplomas legais mais relevantes, tanto em matéria penal como no direito de mera ordenação social. Importa naturalmente destacar em primeiro lugar o regime jurídico das infracções contra a economia e saúde pública (no direito português introduzida pelo Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 347/89, de 12 de Outubro; Decreto-Lei n.º 6/95, de 17 de Janeiro; Decreto-Lei n.º 20/99, de 28 de Janeiro; Decreto-Lei n.º 162/99, de 13 de Maio; Decreto-Lei n.º 143/2001, de 26 de Abril; Lei n.º 13/2001, de 4 de Julho; Lei n.º 108/2001, de 28 de Novembro, e pelo Decreto-Lei n.º 81/2002, de 4 de Abril, e entre nós pela Lei n.º 6/96/M, de 15 de Julho, alterado pela Lei n.º 26/96/M, de 30 de Dezembro; Lei n.º 2/2002, de 11 de Fevereiro, e pela Lei n.º 7/2005, de 22 de Agosto). Mas também uma referência sumária merece a Lei de Imprensa (no direito português actualmente regulada pela Lei n.º 2/99, de 13 de Janeiro, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 9/99, de 18 de Fevereiro e alterada pela Lei n.º 18/2003, de 11 de Junho, e entre nós pela Lei n.º 7/90/M, de 6 de Agosto) e o regime jurídico das infrações cambiais (no direito português regulado pelo Decreto-Lei n.º 630/76, de 28 de Julho [cuja revisão se aguarda] e sem regulamentação especial entre nós). No artigo 203.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras português (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 246/95, de 14 de Setembro; Decreto-Lei n.º 232/96, de 5 de Dezembro; Decreto-Lei 222/99, de 22 de Julho; Decreto-Lei n.º 250/00, de 13 de Outubro; Decreto-Lei n.º 285/2991, de 3 de Novembro; Decreto-Lei n.º 201/2002, de 26 de Setembro; Decreto-Lei n.º 319/2002, de 28 de Dezembro; e Decreto-Lei n.º 252/2003, de 17 de Outubro, e entre nós pelo Decreto-Lei n.º 32/93/M, de 5 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 40/99/M, de 2 de Agosto, e Decreto-Lei n.º 58/99/M, de 18 de Outubro). A Lei relativa à criminalidade informática (no direito português regulada pela Lei n.º 109/91, de 17 de Agosto, e sem regulamentação jurídica específica entre nós). A responsabilidade contra-ordenacional estabelecida no artigo 401.º do Código dos Valores Mobiliários português (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 61/2002, de 20 de Março; Decreto-Lei n.º 38/2004, de 19 de Agosto, e Decreto-Lei n.º 66/2004, de 24 de Março, e sem regulamentação específica entre nós). Entre nós merece também especial destaque a Lei da Criminalidade Organizada (aprovada pela Lei n.º 6/97/M, de 30 de Julho) (que regulamenta também o crime de branqueamento de capitais) [note-se que mais recentemente em matéria de branqueamento de capitais se veio a estabelecer uma responsabilidade penal das pessoas colectivas, Vide artigo 5.º da Lei n.º 2/2006, de 3 de Abril, e artigo 9.º do Regulamento Administrativo n.º 7/2006, de 15 de Maio] e

pela doutrina penalista em busca da necessária fundamentação dogmática²¹

do combate ao crime de tráfico de pessoas (Lei n.º 6/2008, de 23 de Junho) que estabelece uma responsabilidade penal das pessoas colectivas (vd. artigo 5.º deste último diploma legal). Veja-se, entre nós, também o regime geral das infracções administrativas (aprovado pelo Decreto-Lei 52/99/M, de 4 de Outubro) que estabelece a responsabilidade das pessoas colectivas por via de infracção administrativa. No direito tributário português foi dado recentemente continuidade à responsabilidade penal dos entes colectivos pelo RGIT – aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 15/2001, de 4 de Agosto, e alterada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro; Decreto-Lei n.º 229/2002, de 31 de Outubro; Lei 32-B/2002, de 20 de Dezembro; Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro; Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro; Lei 39-A/2005, de 29 de Julho; e Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. Entre nós, como melhor se verá, não existe um regime geral das infracções tributárias, sendo necessário analisar os regimes de penalidades previstos no regulamento de cada lei fiscal em concreto. Mais recentemente a responsabilidade penal das pessoas colectivas tem sido alvo de especial atenção pelo legislador penal em matéria de combate ao terrorismo (no direito português pela Lei n.º 52/2003, de 22 de Agosto, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 16/2003, de 29 de Outubro, e ainda sem regulamentação específica entre nós (veja-se também neste contexto a Lei n.º 4/2002, de 15 de Abril, que visa assegurar o cumprimento de actos internacionais aplicáveis à RAEM). Note-se que mais recentemente em matéria de prevenção e repressão do crime de terrorismo se veio a estabelecer uma responsabilidade penal das pessoas colectivas no ordenamento jurídico de Macau, Vide artigo 10.º da Lei n.º 3/2006, de 10 de Abril, e artigo 9.º do Regulamento Administrativo n.º 7/2006, de 15 de Maio. Tratam-se de iniciativas legislativas realizadas no seguimento de recomendações internacionais que visam assegurar o combate eficaz ao financiamento do terrorismo (especialmente decorrentes de resoluções nesta matéria do Conselho de Segurança das Nações Unidas). Para mais desenvolvimentos sobre esta temática, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 283-285. Finalmente importa ainda referir que em Portugal se encontra presentemente em discussão um novo “Anteprojecto” relativo à “Reforma do Regime Jurídico das Entidades Colectivas” (que deve ser conjugado com os anteprojetos de reforma do Código Penal e de reforma do Código de Processo Penal), que determina a responsabilidade penal das pessoas colectivas em cumulação com a responsabilidade individual das pessoas singulares que agem em seu nome e interesse (Vide Resolução da Assembleia da República n.º 30/2003, aprovada em 20 de Março de 2003 e publicada no Diário da República n.º 96 da Série I-A, de 24 de Abril de 2003) que resultou numa “Proposta de Lei do Regime de Responsabilidade Penal das Entidades Colectivas” e levou à preparação de um “Regime da responsabilidade penal das entidades colectivas e equiparadas”. O que poderá levar a uma correcção aquilo que a alguma doutrina entendia ser nada mais do que uma situação de favor injustificada das pessoas colectivas, Vide PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, pág. 103.

21 Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 281 (nota 33); GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral I, Verbo, 1997, págs. 303-304. Note-se que este alargamento da tutela penal se enquadraria numa tendência contemporânea para uma maior criminalização (e menor despenalização) de condutas anti-sociais e em alguma medida por um certo esvaziamento dos princípios penais tradicionais de *intervenção mínima* e *ultima ratio* do direito penal. Em termos próximos, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português*, Parte Geral II, AEQUITAS, 1993, págs. 64-68. Visto que ao direito penal caberia “Não uma função minimalista de tutela de bens jurídicos na acepção moderna, constituintes do padrão

originalmente em falta para sustentar a responsabilidade penal das pessoas colectivas imposta por evidentes necessidades de *Realpolitik*²². De resto, reconheça-se que

crítico de legitimação, mas a atribuição sem rebuços, ao direito penal, de uma função promocional e propulsora de valores orientadores da acção humana na vida comunitária: eis a única via que se revelaria adequada aos desafios formidáveis da «sociedade do risco», JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, pág. 160. Este processo de crescente “criminalização” do antijurídico ainda em curso foi acusada de ameaçar transformar um direito penal de garantia das liberdades num simples instrumento flexível de intervenção estadual (*funcionalização e desintegração do direito penal*). Vide BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 47-51. Fala-se numa crise do direito penal moderno cuja “principal causa (...) se manifiesta de modo más evidente en el Derecho penal del peligro y en el control de los nuevos riesgos, por lo que ante la función en gran medida simbólica que desempeña aquí el Derecho penal, se afirma la escasa utilidad de la reacción penal en los terrenos. El intento de adaptar o adecuar el Derecho penal a las demandas de la sociedad del riesgo tiene como secuela, por tanto, una creciente orientación a las consecuencias como objetivo predominante del Derecho penal moderno, por encima de la atención a la proporcionalidad; fruto de ello, se produce una desformalización y flexibilización que acaba produciendo una erosión del Derecho penal garantista del Estado de Derecho. Ahora bien, hay que destacar que incluso entre quienes centran primordialmente en el Derecho penal de la sociedad del riesgo el objeto de su crítica se relacionan necesariamente sólo con los nuevos riesgos. Simplemente éste sería uno de los sectores donde más claramente se traslucen los conflictos, sin que ello suponga olvidar u ocultar que los mismos también se manifiestan en ámbitos no estrictamente nuevos, como drogas, terrorismo, seguridad interior y paz pública, etc., sectores donde las continuas reformas legislativas en los países de nuestro entorno se orientan en la misma dirección: *adelantar la protección y agravar la reacción penal*, «facilitando» mediante diversas estrategias la «más eficaz» protección de los bienes jurídicos en cuestión. En definitiva, la crítica incide también de manera primordial en denunciar el carácter *simbólico* de esta respuesta, de manera que aunque a corto plazo se mitigue el problema, a largo plazo resulta nocivo, traicionándose además los principios de un Derecho penal liberal del Estado de Derecho y debilitando la confianza de los ciudadanos en la administración de Justicia”, BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, págs. 112-113. Quanto a nós, cremos que o maior desafio está exactamente em encontrar o justo equilíbrio entre a devida garantia dos direitos dos cidadãos e as novas exigências colocadas ao direito penal.

22 Efectivamente, a responsabilidade penal das pessoas colectivas decorre de evidentes razões pragmáticas e serve claras necessidades repressivas, tendo-se vindo a impor gradualmente internacionalmente. Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 34-35. No entanto, importa ter presente que mesmo o novíssimo *direito penal do risco* não poderá abranger todos os perigos que as inovações tecnológicas introduzem diariamente. Há aqui como que uma margem de risco social residual, conatural ou derivado do progresso técnico que não poderá (nem deverá) ser imputado a ninguém. Por vezes, os novos riscos decorrentes dos sucessivos saltos tecnológicos ultrapassam amplamente a capacidade de controlo (senão mesmo da compreensão) humana. Pense-se aqui, por exemplo, nas novas e difíceis questões colocadas no campo da genética e bioética. Trata-se de uma verdadeira “explosão da ignorância”, na medida em que os sucessivos desenvolvimentos tecnológicos colocam a razão e o conhecimento humano perante novas dúvidas e questões existenciais, obrigando ao repensar da própria essência da natureza humana. Para mais desenvolvimentos sobre esta temática, Vide BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho*

os argumentos tradicionalmente defendidos para denegarem a capacidade natural dos entes colectivos para serem susceptíveis de responsabilização criminal não eram inteiramente convincentes. Se, em outros ramos do direito, o problema da capacidade de “acção” e de “culpa”, enfim da formação de uma vontade própria, das pessoas colectivas foi ultrapassado (pensamos sobretudo no direito civil e societário), porque não poderia o mesmo ocorrer também para efeitos penais? Em bom rigor, a discussão esboça-se em volta da susceptibilidade, bem no fundo, dos entes colectivos serem centros autónomos de decisão e responsabilidade jurídica (também para efeitos jurídico-penais), o que não pode deixar de soar um pouco a *ecos de debates de outros tempos*²³. Afinal, a pessoa jurídica tinha sido

Penal en La Sociedad Del Riesgo, págs. 41-44.

- 23 O paralelismo com o desenvolvimento desta questão no direito privado parece-nos evidente. Ora, no direito civil (e comercial) a questão da susceptibilidade de um juízo de culpa dos entes colectivos (relevante também para efeitos de responsabilidade civil) tinha desde há muito sido ultrapassada, entendendo-se que “(...) se a noção de culpa é inaplicável às pessoas colectivas, quando tomada ao pé da letra, como culpa dessas próprias pessoas, visto lhes faltar a personalidade real ou natural, já se concebe que possa falar-se de culpa de uma pessoa colectiva no sentido e culpa dos seus órgãos ou agentes”, MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume I, Coimbra, 1960, pág. 135. Em termos próximos, foi atribuído aos órgãos e representantes das pessoas colectivas a capacidade para actuarem por elas. Tendo sido dito que “O exercício de direitos realiza-se por meio de actos jurídicos adequados, e a prática destes pressupõe um organismo fisio-psíquico, um ser dotado de consciência e vontade própria e portanto capaz de agir por si mesmo. A capacidade de exercício seria portanto monopólio das pessoas naturais, físicas ou singulares, estando dela excluídas, *per rerum naturam*, as pessoas colectivas. (...) Impossibilitadas de agir por si próprias, com efeito, as pessoas colectivas só podem proceder por intermédio de certas pessoas físicas cujos actos praticados em nome e no interesse da pessoa colectiva (e no âmbito dos poderes que lhe são atribuídos) irão produzir as suas consequências na esfera jurídica dessa mesma pessoa. Em face disto, há toda a *aparência* de serem as pessoas colectivas totalmente incapazes do exercício de direitos. Mas pode ser outra a *realidade jurídica*. Tudo está em definir e qualificar a relação que intercede entre a pessoa colectiva e as pessoas singulares incumbidas de agir por ela; em saber se tais pessoas são (*de iure*), mais do que simples *representantes*, verdadeiros *órgãos* da pessoa colectiva. Se forem verdadeiros órgãos, então será indubitável não faltar às pessoas colectivas a plena capacidade de exercício de direitos. (...) Tudo isto tornaria compreensível só poderem as pessoas colectivas responder pelos actos daqueles indivíduos, se tais actos forem tratados pelo Direito – visto que materialmente nunca o podem ser – como actos delas mesmas. A doutrina preponderante concebe como verdadeiros órgãos e não como simples representantes as pessoas físicas que têm a seu cargo decidir e actuar pelas pessoas colectivas. A sua principal razão é que só assim se pode fundamentar a responsabilidade destas últimas pessoas pelos actos ilícitos daquelas outras”, MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume I, Coimbra, 1960, págs. 114-121. Assim sendo, quanto a nós, se uma pessoa colectiva pode concluir contratos e assumir obrigações, então também poderá violar a lei (civil, comercial ou penal) pela conclusão de contratos ilícitos ou usuários e se os actos dos órgãos societários são imputados à pessoa colectiva porque não também a sua culpa. Em sentido próximo, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000,



criada originalmente justamente para ser um “outro” centro de imputação jurídico autónomo, libertando os seus membros ou associados do peso da responsabilidade pessoal ilimitada que de outra forma teriam que suportar no comércio, visto que no lugar da responsabilidade patrimonial dos sócios surge antes a responsabilidade do património afecto à própria pessoa colectiva²⁴. Naturalmente que a responsabilidade criminal dos sócios nunca poderia ser voluntariamente limitada pela interposição de um qualquer ente colectivo, devendo a responsabilidade da própria pessoa jurídica ser simultânea e complementar da responsabilidade individual dos representantes ou agentes que formam a vontade da pessoa colectiva ou praticam os actos materiais do ilícito penal (naturalmente que apenas na medida em que se reconheça a susceptibilidade do ente colectivo de ser também penalmente responsável). Ainda assim, importa também reconhecer que inerente à própria essência da criação do ente artificial está uma natural diluição ou absorção das responsabilidades pessoais dos membros pelos comportamentos da pessoa colectiva²⁵. Concordamos, portanto,

págs. 44-48. Tradicionalmente, esta visão era afastava em nome das diferenças dogmáticas entre o direito privado e o direito criminal, uma vez que “A imputação de um facto a determinada pessoas tem, no Direito Privado e no Direito Criminal, efeitos tão profundamente diversos, que não é de estranhar serem diferentes também, nos dois domínios jurídicos, os pressupostos dessa imputação. No Direito Privado ela não fundamenta um juízo de desvalor pessoal sobre o agente a quem o facto é imputado; e daí a viabilidade do instituto da representação, legal ou voluntária. Ao Direito Criminal, porém, repugna um instituto como esse”, MANUEL CORTES ROSA, *O Problema da Aplicabilidade de Multas às Pessoas Colectivas, por Violações de Deveres Fiscais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, pág. 47. Talvez as especialidades do direito penal não sejam assim tão intensas.

- 24 Assim, a pessoa colectiva permite afastar a responsabilidade patrimonial dos seus membros, uma vez que os “agentes visíveis das pessoas colectivas” desde que “observem determinadas regras de funcionamento interno, não são incomodados pelo que façam: os danos são imputados à própria pessoa colectiva”, ficando a responsabilidade patrimonial normalmente limitada ao próprio património das pessoas colectivas, Vide MENEZES CORDEIRO, *Levantamento da Personalidade Colectiva*, 2000, págs. 9-10.
- 25 E aqui é que a dogmática penal clássica encontra especiais dificuldades. No fundo, o direito penal tradicionalmente não reconhecia relevância criminal ao ente colectivo, tendo relevado consideráveis resistências em desprender-se de uma visão ontológica do crime e do agente, que desembocava num afastamento *fundamentalista* da capacidade de “acção” e de “culpa” dos entes artificiais. Acontece que no nosso mundo moderno as pessoas colectivas são reconhecidamente especialmente relevantes nas actividades comerciais e industriais de grande envergadura, que necessitam da acumulação de maiores quantidades de capital – e muitas vezes também, portanto, exactamente naquelas actividades potencialmente geradoras de maiores riscos comunitários. A salvaguarda da utilidade do papel do direito penal enquanto mecanismo de intervenção e regulação social passa necessariamente por uma atribuição (acrescida) de um relevo criminal às actuações dos entes colectivos, em nome da sua própria crescente relevância e dominância social. Neste sentido, foi dito que importa afirmar “plenamente, a necessidade de assumir-se, definitivamente, a afirmação do princípio *societas delinquere potest*. E o não querer ver esta realidade, ou, vendo,

com quem defende que os conceitos de acção e culpa penalmente relevantes podem (e devem) ser configurados *normativamente* como compreendendo as actuações dos entes colectivos. Passando, naturalmente, por uma adaptação destes conceitos, inicialmente pensados tendo em vista o homem livre e consciente, aos entes colectivos²⁶. Em princípio, cremos que seria perfeitamente legítimo imputar à pessoa jurídica a acção e a culpa dos seus órgãos de decisão²⁷, mas também a concepção de uma acrescida responsabilidade funcional do ente colectivo (organizacional,

não mostrar adequadas soluções para o problema é não estar preparado para assumir e enfrentar, com algum sucesso, o moderno mundo do crime. De outro modo: uma ordem jurídico-penal que não propugne esta solução estará irremediavelmente condenada ao fracasso no combate ao crime a que nos vimos referindo, pelo que a orientação terá, em nossa opinião, de passar pela efectivização deste princípio nas ordens jurídicas”, PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, pág. 101.

- 26 Neste sentido, defendendo o *modelo analógico* de responsabilidade penal foi dito que “parece aceitável que em certos domínios especiais e bem delimitados ao homem individual possam substituir-se, como centros ético-sociais de imputação jurídico-penal, objectiva e subjectiva, as suas obras ou realizações colectivas e, assim, as pessoas colectivas, associações, agrupamentos ou corporações em que o ser livre se exprime”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 281.
- 27 Em sentido próximo, defendendo que a comunicação da culpa à pessoa colectiva das pessoas singulares que compõem os seus órgãos ou agentes, foi dito que a responsabilidade da pessoa colectiva “pressupõe sempre que outrem actuou por ela com culpa, pois a culpa da pessoa colectiva comunga da culpa daquele que age como seu órgão ou representante”, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral II, Verbo, 1997, págs. 266-267. Trata-se da adaptação da *teoria organicista* (OTTO VON GIERKE) ao direito penal, ultrapassando-se a visão tradicional pela qual a responsabilidade penal da pessoa colectiva era apenas uma responsabilidade dos seus membros. Em tese, a comunicação da culpa dos órgãos sociais para a pessoa colectiva não oferece dificuldades de maior quando se trata de um órgão singular: nesse caso, a culpabilidade da sociedade comunga da culpa do titular do órgão. No entanto, caso se trate antes de um órgão colegial poderão surgir maiores dificuldades, visto que neste caso pensamos que a culpa do órgão deverá ser determinada de acordo com as regras que disciplinam a formação da vontade do órgão colegial, prevalecendo a culpa da maioria que determinou a vontade do órgão da pessoa colectiva (naturalmente que a nível da responsabilidade penal pessoal se deve afastar a responsabilização daqueles membros dos órgãos que votaram contra a deliberação ilícita – a sua responsabilidade individual estaria afastada por falta da respectiva culpa). Nestes casos a culpa deverá resultar de uma pluralidade de vontades e culpas (de acordo com as regras do funcionamento do órgão colegial), não se confundindo a vontade individual (e potencialmente divergente) dos vários membros dos órgãos sociais com a vontade do órgão societário. A pessoa colectiva seria assim responsável da mesma forma que os seus órgãos ou representantes que formaram e determinaram relevantemente a sua conduta o sejam (ou não sejam). Em sentido próximo, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 161-162. Neste sentido, entende-se que “há responsabilidade directa do ente colectivo porque os actos da pessoa física que comete a infracção se consideram como actos do próprio ente”, MANUEL ANTÓNIO LOPES ROCHA, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Novas Perspectivas* –, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, pág. 115. Veja-se ainda, MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume I, Coimbra, 1960, pág. 142 (nota 3).



difusa ou “social”, se quisermos) não nos parece ser de afastar liminarmente²⁸. De qualquer modo, reconhecemos que a melhor solução para esta problemática possa bem passar pelo designado “modelo analógico” de responsabilidade penal, que adapta e aplica os conceitos de “acção” e “culpa”, originalmente pensados para as pessoas físicas ou singulares analogicamente às pessoas artificiais, jurídicas ou colectivas ultrapassando assim mais facilmente eventuais resistências derivadas da pureza da dogmática penal clássica²⁹.

Actualmente, o código penal vigente admite a responsabilidade penal de entes colectivos, sempre e desde que a lei o preveja explicitamente (vd. artigo 10.º do CP)³⁰. Neste sentido, o legislador de Macau veio claramente a entender que o autor da acção

- 28 De resto, em matéria de responsabilidade civil à muito que se tolera a responsabilidade organizacional do ente colectivo (*Modell des Organisationsverschuldens*). Pense-se, por exemplo, nos casos de responsabilidade civil médica que não podem ser atribuídos a nenhuma pessoa individual em concreto, mas resultam antes de deficiências inaceitáveis (responsabilidade por omissão) na organização ou funcionamento do serviço clínico – aqui há que responsabilizar civilmente a pessoa colectiva, ainda que porventura não se possa responsabilizar qualquer pessoa singular. Tal é de resto imposto por razões de elementar justiça. Há aqui algo como que a suma da responsabilidade pessoal diluída dos diversos membros da organização: cada uma por si insuficiente para fundar uma responsabilidade individual pelo danos causados, mas no seu conjunto o comportamento agregado dos membros da pessoa colectiva está claramente na origem dos prejuízos provocados. Justificando-se que ao ente colectivo seja imputada a responsabilidade que não possa ser atribuída a nenhum dos seus agentes individualmente, visto que foram as deficiências e a negligência na organização da pessoa colectiva que determinaram a verificação do dano (*culpa de organização*). Quanto a nós, também esta via não oferece dificuldades de maior em matéria penal. Para maiores desenvolvimentos, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 147-149. Em sentido divergente, apresentando uma perspectiva crítica da teoria da responsabilidade pela culpa de organização, Vide GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “*Responsabilidade*” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, 2004, págs. 489-498. De resto, desde há longo tempo que a doutrina penal se vêm a debater com a problemática da autoria no contexto de organizações complexas, Vide CLAUS ROXIN, *Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, 2000, págs. 269-280.
- 29 Permitindo assim que “em matéria de responsabilidade penal do ente colectivo se introduzam as alterações do modelo da responsabilidade individual que se revelem político-criminalmente necessárias”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 283.
- 30 Aqui veio, portanto, a reconhecer-se a responsabilidade penal das pessoas colectivas, tendo o legislador macaense afastado os velhos argumentos que recusavam liminarmente a responsabilidade criminal com base na inoperância da realização dos fins de prevenção especiais das penas, na insusceptibilidade de imputação moral e da impossibilidade de se cometer um crime por intermédio dos órgãos sociais. Tendo reconhecido ser “viável e adequado considerar as pessoas colectivas – através de um processo de pensamento filosófico analógico – capazes de acção e de culpa jurídico-penais”, ainda que “Se e quando isso deve acontecer é uma decisão político-criminal do legislador”, M. MAIA GONÇALVES, *Código Penal Português*, 16.ª Edição, Anotado e Comentado, Almedina, 2004, págs. 95-96.

penalmente relevante poderá também ser um ente colectivo, desde que a lei determine expressamente que naquelas circunstâncias tenha lugar uma responsabilidade penal dos entes colectivos. Nada obsta, portanto, presentemente a que um ente colectivo possa ser considerado penalmente responsável pelos crimes “por si” cometidos, ainda que tal deva resultar de uma opção legislativa consciente.

Ora, tal implica que a responsabilidade penal dos entes colectivos tenha que ser consagrada expressamente em futuras inovações legislativas³¹, o que não deixa de colocar dificuldades consideráveis em matéria de política legislativa, visto que importa ainda trabalhar plenamente “uma dogmática de imputação do facto à responsabilidade penal dos entes colectivos”³². Neste contexto, colocam-se sobretudo dúvidas relativamente a saber-se até que ponto é que as pessoas naturais ou singulares pertencentes à estrutura da pessoa jurídica ou colectiva (ainda que ajam em seu nome e interesse, tipicamente enquanto membros dos seus órgãos societários) deverão razoavelmente determinar uma responsabilidade penal da própria pessoa jurídica (*crime por acção*) e quando é que o ente colectivo deva ser responsabilizado penalmente pelos seus membros não terem negligentemente especiais deveres de prevenção ou cuidado a que estava obrigado, visando afastar um perigo típico resultante ou associado à sua actividade (*crime por omissão*)³³. As dificuldades

31 Como os entes colectivos, pela própria natureza das coisas, não podem ser sujeitos a penas de prisão, já se considerou necessário satisfazer as necessidades de intervenção social junto das pessoas jurídicas apenas através da responsabilização pela via contra-ordenacional (decorrente também do princípio de *intervenção mínima* e de *ultima ratio* do direito penal). Cremos puder reconduzir esta tese à “Escola de Frankfurt” que procurava pela via do *direito administrativo sancionatório* (e outros meios de controlo social) assegurar a tutela dos novos mega-riscos. Para uma perspectiva crítica, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, págs. 164-167; e também PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, págs. 71-75. Mas em balanço esta solução administrativista levantava sobretudo problemas em matéria de harmonização, coerência do ordenamento jurídico e igualdade de tratamento, visto que se os mesmos bens jurídicos dificilmente poderiam merecer tutela penal ou meramente contra-ordenacional em função da natureza *natural* ou *jurídica* dos agentes. Neste sentido, foi dito que “(...) torna-se impossível defender (sob pena, inclusivamente, de eventual inconstitucionalidade) que se as mesmas infracções forem cometidas por um ente colectivo elas já não constituem crimes, mas meras contra-ordenações. O legislador ordinário não é livre de qualificar a mesma conduta como crime se levada a cabo por certos sujeitos típicos e como contra-ordenação se levada a cabo por outros”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 285.

32 Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 286.

33 O artigo 11.º do CP estabelece que a punibilidade das pessoas colectivas não afasta a responsabilidade penal das pessoas singulares que enquanto membros de um ente colectivo pratiquem um crime, desde que estas pessoas naturais ajam “voluntariamente como titular de um órgão de uma pessoa colectiva, sociedade ou mera associação de facto” ou na “representação legal ou voluntária” do ente colectivo (tal pode também ser entendido como um elenco eventual

inerentes à adaptação (*análogica*) e extensão do modelo clássico de imputação penal gizado em torno das pessoas naturais, que pensam e decidem por si mesmas, para os entes artificiais devem ser claramente assumidas, para que possam ser devidamente trabalhadas e ultrapassadas pela doutrina.

IV. O Direito Penal Fiscal

O nosso direito fiscal actualmente integra normas que qualificam certos comportamentos (acções ou omissões³⁴) dos contribuintes ou de terceiros como *infracções fiscais*. Trata-se daquilo que é habitualmente descrito como o direito penal fiscal que define os tipos de infracções a normas tributárias impositivas (de determinados deveres fiscais a cargo dos contribuintes ou de terceiros), impõe ou proíbe condutas em matéria fiscal e fixa as sanções aplicáveis³⁵. O direito penal

das pessoas naturais ou singulares que determinam relevantemente a responsabilidade penal da própria pessoa colectiva). Note-se também que a responsabilidade das pessoas naturais ao abrigo do artigo 11.º do CP exige também que o agente pratique o acto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse exclusivo do representado (vd. artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do CP), seja ou não eficaz o acto que serve de fundamento à representação (vd. artigo 11.º, n.º 2 do CP). O facto do tipo penal exigir determinados elementos pessoais e destes só se verificarem na pessoa representada não obsta em si mesmo à punibilidade da pessoa natural (vd. artigo 11.º, n.º 1, alínea a) do CP). Para uma melhor compreensão desta disposição, Vide M. MAIA GONÇALVES, *Código Penal Português*, 16.ª Edição, Anotado e Comentado, Almedina, 2004, págs. 97-98. O “Anteprojecto” da “Reforma do Regime Jurídico das Entidades Colectivas” presentemente em discussão em Portugal estabelece a responsabilidade penal dos entes colectivos por factos cometidos pelos titulares dos seus órgãos no exercício das suas funções, pelos seus representantes no seu nome e interesse colectivo ou resultantes da violação de deveres destinados a evitar ou a diminuir os riscos típicos da sua actividade. Para maiores desenvolvimentos, Vide GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “Responsabilidade” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, 2004, pág. 556 (nota de rodapé n.º 1406).

- 34 O direito penal fiscal estabelece infracções fiscais *comitivas e omissivas*, sendo comitivas as infracções fiscais que consistam, nomeadamente, na falsidade das declarações fiscais prestadas ou na destruição de documentação cuja conservação seja legalmente imposta, e antes omissivas as infracções fiscais que consistam, entre outras, na falta de realização das declarações fiscais ou omissão da preparação do registo contabilístico devido. Ambas visam essencialmente a defesa do interesse público na colecta do crédito fiscal. Para maiores desenvolvimentos, Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, págs. 348; NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 176-179.
- 35 No direito penal fiscal em sentido amplo enquadraria-se habitualmente tanto o direito penal fiscal em sentido estrito como o direito contra-ordenacional fiscal. O que corresponde a uma concepção dualista que engloba tanto as infracções penais qualificadas como crimes tributários aos quais correspondem sanções penais constituídas por penas de prisão (aplicáveis naturalmente apenas às pessoas singulares) e de multa, como as infracções contra-ordenacionais às quais correspondem apenas coimas, Vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2005, págs. 444-445; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito*

fiscal é um *direito penal secundário (Nebenstrafrecht)* que se aproxima em muitos aspectos do *direito penal comum*, não deixando de oferecer, no entanto, algumas especificidades ou particularidades perante o direito penal clássico³⁶ – tal como a própria consagração explícita da responsabilidade penal dos entes colectivos (que inclui as sociedades civis ou comerciais ainda que irregularmente constituídas e outras entidades fiscalmente equiparadas³⁷). Trata-se de uma responsabilidade penal do ente colectivo que, como melhor se verá, não exclui a responsabilidade penal individual concomitante dos respectivos agentes (responsabilidade criminal cumulativa da pessoa colectiva e da pessoa singular)³⁸. Bem como a determinação

Penal Económico, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 189-224.

36 Vide HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 1996, págs. 30-32.

37 Entre nós, a responsabilidade penal dos entes de facto que não tenham (ainda) personalidade jurídica, mas que já tenham personalidade tributária, não se encontra explicitada na maioria dos regulamentos dos impostos em vigor, que apenas se referem genericamente a “pessoas colectivas” quando se trata da atribuição da responsabilidade penal fiscal. No entanto, encontramos uma disposição que determina expressamente a responsabilidade das pessoas colectivas “ainda que irregularmente constituídas” e das “associações sem personalidade jurídica” para efeitos das infracções ao regulamento do Imposto de Consumo (vd. artigo 61.^º do RIC). Ora, a nosso ver, sempre que o *ente colectivo de facto* for o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser entendido que para efeitos fiscais o ente do facto poderá potencialmente ser alvo de uma responsabilidade penal fiscal. Efectivamente, desde há muito que se entende que as “entidades que, não tendo personalidade jurídica, tenham personalidade tributária” podem ser alvo de responsabilidade penal fiscal, Vide NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, pág. 207. Sem prejuízo da responsabilidade penal fiscal também aqui ser eventualmente imputada simultaneamente aos agentes do ente colectivo. Nestes termos, entende-se que a responsabilidade do ente colectivo não “preclude a responsabilidade individual” dos agentes da pessoa colectiva (vd. artigo 61.^º, n.^º 4 do RIC) e “não obsta à responsabilidade dos agentes individuais que representem outrem o facto de o tipo legal do ilícito requerer determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado” (vd. artigo 61.^º, n.^º 5 do RIC), trata-se de uma formulação muito próxima da que conhecemos do Código Penal (vd. artigos 10.^º e 11.^º do CP). Em lugar paralelo, determina-se que pelas multas aplicadas às “associações sem personalidade jurídica” responde o património comum (do ente colectivo) e na sua falta ou insuficiência (subsidiariamente) o “património de cada um dos associados” (vd. artigo 62.^º do RIC). Utilizamos a expressão *entes colectivos* visando reflectir o facto que a responsabilidade tributária não se reduzir à responsabilidade criminal das pessoas colectivas regularmente constituídas. Encontramos, portanto, aqui uma responsabilidade fiscal penal das sociedades dotadas de personalidade jurídica (sociedades civis simples, sociedades civis sob forma comercial e sociedades em nome colectivo, sociedades por quotas, sociedades anónimas e sociedades em comandita) e desprovidas de personalidade jurídica (sociedades irregulares). Para maiores desenvolvimentos, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 122-125.

38 Vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, 2005, pág. 446.

da responsabilidade civil subsidiária e solidária dos gerentes, administradores e outras pessoas singulares que exerçam de facto a administração das pessoas colectivas ou dos representantes dos entes colectivos que tenham cometido uma infracção fiscal em nome e no interesse do ente colectivo, pelo pagamento das multas aplicadas aos próprios entes colectivos. Adiante voltaremos oportunamente a estas questões. De resto, na RAEM, tal como é de resto usual na maioria das jurisdições fiscais contemporâneas, os crimes tributários (se é realmente disso que se trata) não se encontram integrados no Código Penal, mas antes previstos nos diversos regulamentos avulsos dos impostos, não se tendo ainda sequer realizado o que seria uma muito recomendável integração e uniformização do direito penal fiscal num único diploma legal, como acontece actualmente no direito fiscal português³⁹.

1. Infracção Fiscal

Como é sabido, a *infracção fiscal* consiste numa violação de uma norma tributária⁴⁰, sendo que a relevância da infracção sofrida será em cada caso concreto

39 Actualmente previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias [RGIT] (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) que veio a substituir e fundir os previamente existentes Regime Jurídico das Infracções Fiscais e Aduaneiras [RJIFA] (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro [alterado pelo Decreto-Lei n.º 255/90, de 7 de Agosto e Decreto-Lei n.º 98/94, de 18 de Abril]) e Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras [RJIFNA] (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro [Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro e Decreto-Lei n.º 140/95, de 14 de Junho]). O RGIT estabelece um regime unitário e coerente para os crimes tributários, agora ordenados em *crimes tributários comuns* (burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada e violação do sigilo fiscal), *crimes aduaneiros* (contrabando, fraude e receptação), *crimes fiscais* (fraude fiscal [qualificada] e abuso de confiança fiscal) e os *crimes contra a segurança social* (fraude e abuso de confiança). Grande parte destas condutas não se encontra criminalizada entre nós, apesar de tal pelo menos em alguns casos se impor claramente. Note-se que de qualquer modo também aqui se aplicam as disposições penais gerais previstas no Código Penal (cf. nota de rodapé n.º 57).

40 Por vezes a doutrina utiliza a expressão *infracção fiscal* apenas para se referir a violações de normas fiscais susceptíveis de provocarem uma sanção penal, enquanto sinónimo de crime ou delito. Neste sentido, a infracção fiscal seria um facto ilícito e culposo declarado punível por lei fiscal anterior. Reencontramos aqui os elementos da ilicitude, de tipicidade, de imputabilidade e de não retroactividade da incriminação (*nullum crimen sine lege*) característica das normas penais, apesar de na RAEM não termos uma lei ou código que integre e ordene sistematicamente os vários elementos das infracções fiscais. No entanto, em bom rigor, como procuramos referir o conceito de infracção fiscal é mais amplo e corresponde antes “a qualquer violação das leis tributárias, incluindo as cometidas pela Administração fiscal, dando lugar a um conjunto diverso de sanções compulsórias, reconstitutivas, ou compensatórias, mas não necessariamente a uma reacção de tipo penal. Essa penalização das condutas que infringem os normativos tributários só se verifica num conjunto reduzido de situações, atendendo, como no Direito Penal Comum à importância do bem jurídico afectado”, LUÍS MORAIS, *Incriminação de Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, Edições Cosmos, 1993, pág. 34. Para mais desenvolvimentos sobre esta questão,

dependente da importância do *bem jurídico* lesado. Ora, em matéria fiscal coloca-se sobretudo a questão da fraca ressonância social que a protecção das normas fiscais habitualmente⁴¹ suscita⁴². Especialmente quando se considere também a importância fulcral que a defesa das normas de tributação acarreta para o Estado, cuja existência e continuidade depende em última instância da obtenção de suficientes receitas tributárias junto dos contribuintes. Este conflito *natural* entre a ténue reprovação social que as infracções fiscais despertam na comunidade contributiva e as óbvias necessidades de penalização sentidas pela *mão pública* levou a que o legislador fiscal ora reagisse à prática de uma infracções fiscais com uma sanção penal (*ilicitude penal*), ora se contentando com uma mera responsabilidade civil (*ilicitude civil*). Importa, portanto, ponderar se uma dada *infracção fiscal* se satisfaz apenas com a reparação da ofensa pela via do pagamento da soma em falta acrescida de juros compensatórios (visando a reintegração integral da esfera jurídica do ofendido) [servindo aqui a sanção penal, portanto, apenas como *ultima ratio*] ou se a ofensa do bem jurídico ofendido determina a imposição de uma verdadeira *pena* ao infractor. Tradicionalmente, vinha a entender-se que a falta de pagamento tempestivo do imposto devido (não se pensando aqui no não pagamento dos impostos auto-liquidados ou retidos na fonte) se bastava com o restabelecimento da situação patrimonial do Estado⁴³ e determinaria somente a necessidade da realização da

Vide NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 101-190.

- 41 Naturalmente que a leitura social das *infracções fiscais* varia em função dos valores éticos dominantes em cada momento numa dada comunidade, sendo que um regime fiscal que privilegie uma maior justiça fiscal, assegure uma utilização criteriosa dos recursos públicos e tenha maior adesão nos corpos sociais determinará uma maior aceitação social do *dever fundamental* de pagar impostos e consequentemente uma reprovação moral e social mais forte de violações de normas e deveres fiscais. Um Estado fiscal justo e capaz promove consequentemente a *cidadania fiscal*.
- 42 Em bom rigor, trata-se de um crime sem vítimas, não poucas vezes entendido como um mero delito de cavalheiros, pois “Tanto basta para entender a complexidade que envolve a *ilicitude fiscal*, complexidade já entrevista também por Beccaria, através das suas considerações acerca do delito de *contrabando*. Segundo o citado penalista setecentista, o *contrabando* é um delito que ofende gravemente a sociedade; mas, contudo, a *sanção* respectiva não deveria ser infamante, porque a opinião pública não atribui a marca da infâmia a tal *delito*, pois os delitos que os homens não julgam ofensivos dos seus interesses não suscitam a sua indignação. As considerações de Beccaria sobre o contrabando poderiam estender-se, mais ou menos, a todo o domínio das *infracções fiscais*”, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, pág. 328.
- 43 Neste sentido, entendia-se em tempos não muito distantes que a “criminalização das infracções fiscais há-de pois passar pela fraude no cumprimento do dever de colaboração do contribuinte ou terceiro para com a Administração Fiscal, e não pela falta de cumprimento ou omissão de tal dever, e muito menos pela falta de pagamento da dívida de imposto. Deste modo prefigurar-se-ão como tipos legais de crimes fiscais a falsidade do conteúdo das declarações que sirvam para a Administração determinar, avaliar ou controlar a matéria tributável; a simulação de negócios



prestação pecuniária em falta, acrescida dos devidos *juros compensatórios*⁴⁴ (*direito*

jurídicos para alcançar vantagens fiscais indevidas; a manutenção fraudulenta de isenções fiscais; a não entrega nos cofres do Estado de impostos deduzidos nos rendimentos de outrem ou recebidos de outrem; a falsificação e destruição de documentos fiscais; a recusa de exibição da escrita fiscal; a frustração de créditos fiscais. Sinteticamente os crimes fiscais reconduzir-se-íam à burla, ao abuso de confiança, à falsificação e à desobediência com o fim de violar interesses fiscais”, Vide ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, pág. 221.

- 44 Normalmente não se considera na doutrina de Macau que os juros fiscais compensatórios tenham carácter punitivo, entendendo-se antes que estes visam somente a reconstituição da situação patrimonial do credor. No entanto, em regra, os regulamentos dos diplomas fiscais em vigor na RAEM remetem não apenas para o pagamento da soma em dívida, acrescida dos *juros de mora* geralmente aplicáveis (actualmente, a taxa de juros legais corresponde a 9,75% [Vide Regulamento Administrativo n.º 29/2006, de 10 de Junho], mas a posição dominante, com a qual discordamos, ainda aponta para que se continue a aplicar antes uma “taxa especial” de 12% a título de juro de mora, prevista pelo Decreto Provincial n.º 33/74, de 28 de Dezembro), mas também de outros *juros compensatórios* adicionais (ao abrigo de uma taxa de juro de 3%; Vide artigo 59.º, n.º 1 do RICR; artigo 29.º, n.º 1 do RCI; artigo 96.º, n.º 1 do RCPU; artigo 48.º do RIP; artigo 22.º do RIVM; artigo 14.º do RIT; e artigo 9.º do RICir). Em geral, é entendido que os impostos devem ser pago no seu respectivo prazo de cumprimento [da obrigação de imposto] durante o qual os impostos podem ser pagos sem *juros de mora* e um segundo período de *cobrança voluntária* (normalmente mais 60 dias sobre a data de pagamento do imposto) durante o qual os impostos já só podem ser pagos acrescidos de *juros de mora* e *juros compensatórios* antes de se prosseguir à cobrança coerciva (*execução fiscal*). Vide HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 1996, pág. 217. Ora, quanto a nós, estes segundos juros compensatórios que já não representam verdadeiramente a necessidade de uma simples reintegração do património do credor fiscal, que é plenamente assegurado pelos juros de mora, possuem já antes um verdadeiro carácter sancionatório, penalizando o contribuinte pelo incumprimento pontual da sua obrigação de imposto e visando compelir o contribuinte remisso a realizar a obrigação de imposto com a maior celeridade possível (*sanção compulsória*). Em sentido próximo, ainda que parcialmente discordante, Vide HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 1996, págs. 215-216. Há quem entenda que estes juros compensatórios de 3% sobre o valor da dívida devam ser entendidos como uma *taxa* visando remunerar o esforço processual administrativo desenvolvido com vista à preparação do processo de execução fiscal (*as operações administrativas do relaxe*). Vide NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 61-64. Cremos que também este entendimento não deve prevalecer, visto que a fixação de um valor fixo de 3% de juros compensatórios sobre o valor do montante do imposto em dívida (seja este qual for) não estabelece a necessária relação de proporcionalidade entre o valor desta suposta “taxa por maiores despesas” e os custos efectivamente suportados pela administração fiscal. Está em falta a relação taxa/prestação estadual proporcionada que a doutrina identifica como determinante para apurar se estamos perante um verdadeiro “imposto escondido”, Vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2005, págs. 20-26. Tal implica naturalmente também um tratamento injustificadamente desigual entre os diversos os contribuintes em falta apenas e somente em função do valor do crédito fiscal em dívida (que

tributário material). Neste sentido, entendia-se que “o devedor tributário remisso não se acha[va], quanto a este ponto, em posição diversa da reservada a qualquer outro devedor que não tenha pago pontualmente”⁴⁵. Por outro lado, a violação de normas fiscais relativas a obrigações declarativas, ou outros deveres fiscais acessório de colaboração e lealdade (*direito tributário formal*), tanto do contribuinte como de certos terceiros que estejam sujeitos a especiais deveres fiscais de colaboração com a administração fiscal, determinaria normalmente a aplicação de uma verdadeira *sanção penal*, uma vez que estas infracções fiscais se consideravam uma ofensa a princípios éticos que colocariam em causa a ordem social. Efectivamente, importa reconhecer uma maior perigosidade social inerente à falta, falsidade ou inexactidão da declaração fiscal (que são formas de *evasão fiscal*) que podem bem determinar a posterior impossibilidade de cobrança dos créditos tributários que a administração fiscal desconhece, do que à simples falta de pagamento tempestivo do imposto devido, que poderá decorrer apenas de desleixo ou de eventuais dificuldades financeiras do contribuinte e que não coloca necessariamente em causa o conhecimento (e posterior cobrança) pelo Estado da real existência (ou valor exacto) dos seus créditos fiscais. Não é de espantar que o direito fiscal reaja com maior vigor e dureza contra ilícitos que determinem a ocultação de factos tributários, recorrendo à via da tutela penal, visando também obstar a que práticas fiscais evasivas se venham a generalizar entre os contribuintes (*função preventiva geral*)⁴⁶. Ainda que assim seja, veio a

não terá que reflectir necessariamente sempre fielmente a sua respectiva *capacidade contributiva* e que irá determinar consideráveis variações do valor líquido da sanção aplicável). Por outro lado, querer imputar directamente ao contribuinte os custos hipotéticos inerentes à “preparação da execução fiscal” parece-nos desproporcionadamente oneroso (e logo fiscalmente injusto) para o contribuinte em causa, eventualmente mesmo atentatório dos direitos e garantias do particular (note-se que mesmo a *tакса де юстица*, exemplo habitualmente citado como lugar comum a este juros de 3%, não reflecte mais do que uma fração do valor efectivo dos custos inerentes ao recurso judicial – cremos que também aqui não há que imputar a totalidade dos custos administrativos ao interessado). Finalmente, e certamente não de menor relevância é a própria indeterminação inerente na determinação desta sanção pecuniária (cujo montante varia de acordo o valor do imposto em falta) que levanta acrescidas dificuldades (*nulla poena sine lege certa*). Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 169-174. Em suma, por estas razões, a validade, constitucionalidade ou conformidade deste tipo de disposições com o regime penal especialmente garantístico estabelecido pela Lei Básica da RAEM parece-nos ser muito duvidosa. Cremos que o legislador fiscal faria bem em afastar estas disposições legais e substitui-las por simples multas (de montantes determinados) decorrentes do incumprimento tempestivo da obrigação de imposto, cuja plena legalidade seja clara e incontrovertida.

45 Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, pág. 331.

46 Para maiores desenvolvimentos sobre a função preventiva (geral e especial) da pena, Vide, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 48-56.

47 Neste sentido, acompanhamos quem pensa que a tutela penal se possa justificar especialmente

verificar-se um abandono paulatino pelo legislador fiscal da perspectiva clássica de que o *não pagamento* do imposto não mereceria *pena*, passando antes também a sancionar-se penalmente a mera falta de pagamento de impostos⁴⁸. O que apenas

exactamente “Porque essas *ilicitudes* revelam condutas sociais mais perigosas, mais facilmente reprováveis do ponto de vista ético e mais facilmente propagáveis. É reduzido o número de indivíduos que, podendo pagar os impostos, deixam de pagá-los voluntariamente, sujeitando-se às consequentes execuções fiscais. É muito mais elevado o número de indivíduos tentados a ocultar, total ou parcialmente, as situações de que resulta a tributação. E tais tentações têm de ser dominadas pela probabilidade de *penalização* de tais condutas e pela dureza dessa *penalização*”, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, pág. 332.

- 48 Em jeito de balanço, pode-se constatar que actualmente as *infracções fiscais* sancionam tanto a violação de deveres de colaboração fiscal dos contribuintes ou terceiros, que tipicamente se reconduzem ao incumprimento de obrigações declarativas (infracções relativas às declarações) ou de manutenção de documentação ou contabilidade (infracções relativas à escrita) – veja-se, por exemplo, a penalidade prevista para a falta ou inexactidão das declarações (vd. artigo 64.^º do RCR; artigos 58.^º e 59.^º do RIP; artigo 101.^º do RCPU; artigos 37.^º, 39.^º e 41.^º do RCI; artigo 72.^º, n.^º 1 do RIC; artigo 13.^º, n.^º 5 do RICir; e artigo 30.^º, n.^º 1 do RIVM) –, como a falta, ocultação, falsificação, viação ou recusa de apresentação de registos, escrita, documentação ou contabilidade obrigatória (vd. artigo 65.^º do RCR; artigos 60.^º, 61.^º e 65.^º do RIP; artigos 102.^º e 104.^º do RCPU; artigo 72.^º, n.^º 2, alíneas a) e b) do RIC; artigo 20.^º, n.^º 2, alíneas b) a d) do RIT; artigo 13.^º, n.^º 3 do RICir; artigo 30.^º, n.^º 2 do RIVM; e artigo 79.^º do RIS). Ainda claramente incluído dentro destes deveres fiscais de colaboração de terceiros está a obrigação da realização da retenção na fonte devida (vd. artigo 62.^º do RIP), de utilizar o dístico comprovativo do pagamento do imposto de circulação apenas no veículo ao qual este respeita e o dever de colaborar com acções de inspecção (vd. artigo 103.^º do RCPU; artigo 72.^º, n.^º 2, alínea c) do RIC; e artigo 13.^º, n.^º 1 do RICir). Tal de resto, corresponde à visão tradicional do uso da infracção penal com vista a penalizar a quebra de deveres de colaboração fiscal. Importa também reconhecer que actualmente encontramos também normas (menos numerosas é certo, mas mesmo assim significativas) que visam sancionar a simples falta de pagamento tempestivo do imposto devido (vd. artigos 63.^º e 64.^º do RIP; artigos 38.^º e 41.^º do RCI; artigos 20.^º, n.^º 2, alínea a) e 21.^º do RIT; artigo 13.^º, n.^º 4 do RICir; artigo 31.^º do RIVM; e artigos 77.^º, 78 e 83.^º do RIS). Portanto, o legislador de Macau veio a considerar que o incumprimento da própria obrigação de pagamento de imposto é eticamente censurável e digna da tutela penal (certamente também visando uma função preventiva especial e geral). Como é evidente, o dever de pagamento do imposto e da multa são dois vínculos jurídicos independentes e autónomos, visto que o pagamento das sanções pecuniárias em que forem condenados os infractores fiscais nunca desonera o contribuinte faltoso do pagamento do imposto devido e acréscimos legais (vd. artigo 109.^º, n.^º 2 do RCPU; artigo 70.^º, n.^º 2 do RIP; artigo 86.^º, n.^º 2 do RIS; artigo 45.^º, n.^º 2 do RCI; artigo 70.^º, n.^º 2 do RICR; artigo 15.^º, n.^º 2 do RICir; artigo 26.^º, n.^º 2 do RIT; artigo 37.^º, n.^º 2 do RIVM; e artigo 67.^º do RIC). Note-se que também se encontra uma norma fiscal penal que visa penalizar os funcionários ou agentes da Administração que não promovam o sancionamento dos contribuintes faltosos nos respectivos termos legais (vd. artigo 81.^º do RIS). Optamos por deixar a questão extremamente delicada das infracções *não especialmente previstas* (ou melhor, das infracções fiscais *não determinadas ou não tipificadas*) que nos merecem uma consideração mais cuidada e especiais reservas (vd. artigo 66.^º do RCR; artigo 66.^º do RIP; artigo 105.^º do RCPU; artigo 22.^º do RIT; artigo 32.^º do RIVM; e artigo 80.^º do RIS) para momento posterior. Voltaremos a esta problemática oportunamente.

se sustenta e legitima na medida em que se reconheça que o incumprimento da obrigação de imposto é por si só um comportamento que mereça uma reprevação ético-social (*eticização do ilícito tributário*⁴⁹), o que se entende na medida em que se reconheça que o imposto não visa apenas o financiamento público, mas também inegáveis finalidades de redistribuição da riqueza e de justiça social fazendo apelo à capacidade contributiva dos cidadãos (*cidadania fiscal*).

2. Bem Jurídico Protegido

Neste contexto, releva particularmente apurar a natureza jurídica do *bem jurídico* (*Rechtsgegenstand*)⁵⁰ tutelado pelas infrações tributárias, que é uma questão que determina e condiciona inevitavelmente a própria legitimidade do âmbito de intervenção da tutela penal fiscal. Actualmente, o bem jurídico protegido pelo direito penal fiscal normalmente é reconduzido à quebra do dever de suportar financeiramente a comunidade estadual através do cumprimento da obrigação de imposto⁵¹. Tal inclui,

-
- 49 Verifica-se uma crescente tendência para a eticização dos ilícitos penais fiscal, devendo ser de reconhecer a importância primordial que a imposição de ilícitos penais detêm em matéria de prevenção geral, visto que introduz a consciência social da valoração negativas destas condutas e reforça a percepção da ilicitude dos comportamentos evasivos em matéria tributária que ainda não é (pelo menos entre nós) um dado adquirido. Vide LUÍS MORAIS, *Incriminação de Infrações Fiscais Não Aduaneiras*, Edições Cosmos, 1993, págs. 35-38. Nos nossos dias está amplamente ultrapassada a ideia do direito fiscal como eticamente indiferente (esvaziamento ético do direito fiscal) que justificaria a fuga *in mass* ao Fisco (indiferença moral dos cidadãos perante a lei tributária), tendo-se antes procurado introduzir uma maior justiça na distribuição dos impostos (em função da capacidade contributiva) com vista a financiar as finalidades sociais estaduais. Deixando, portanto, de se poder afirmar que as infrações fiscais são eticamente indiferentes (crescente eticização do ilícito fiscal), Vide ELIANA GERSÃO, *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infração Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, pág. 90.
- 50 Para maiores desenvolvimentos sobre o bem jurídico protegido no direito penal secundário, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 115 e 117. Veja-se também em termos próximos as considerações avançadas sobre o bem jurídico protegido no direito penal económico em JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 31-32; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 168-170; e especialmente, MANUEL DA COSTA ANDRADE, *A Nova Lei dos Crimes contra a Economia (Dec.-Lei n.º 26/84 de 20 de Janeiro) à luz do conceito de «Bem Jurídico»*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 71-105.
- 51 Nestes termos, o imposto não deve ser encarado como “um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui,



tanto a preocupação clássica com a defesa do *crédito fiscal* ou do direito patrimonial do Estado à obtenção integral das receitas tributárias impostas por lei, com vista a assegurar o devido financiamento das actividades públicas (*modelo patrimonial*), mas também incorpora uma certa ideia, quiçá mais moderna, de colaboração leal com o Fisco e de cidadania fiscal dos contribuintes⁵². Efectivamente, as *infracções fiscais* que merecem tutela penal visam sobretudo assegurar o cumprimento integral dos deveres fiscais de colaboração (obrigações declarativas) e assim a defesa da *verdade fiscal* para efeitos tributários (*modelo dos deveres de colaboração*)⁵³. Neste sentido,

em si mesmo, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social. Um meio que, por um lado, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista do seu suporte financeiro – um *estado fiscal* – e, de outro, se traduz, atento o seu actual carácter social, na exigência de uma parte considerável do rendimento ou património, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens ou serviços, dos seus cidadãos. É que, não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se comprehende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descura o princípio da subsidiariedade, extremando-se num estado social paternalista preocupado, se não mesmo obcecado, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os próprios tempos livres) dos indivíduos e, consequentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal. Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. (...) Há, isso sim, o dever de todos contribuirem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”, CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998, págs. 185-186.

52 Este novo conceito de *cidadania fiscal* procura reflectir a crescente tendência para uma maior “eticização” do direito penal que encontramos em muitas jurisdições fiscais modernas, visando também incentivar a uma certa mudança de mentalidades em matéria de cumprimento dos deveres fiscais. Procurando incentivar e promover uma maior percepção social das funções essenciais desempenhadas pelo direito fiscal também em matéria de justiça social, realizando uma mais justa repartição dos rendimentos e da riqueza existente em cada comunidade. Sobre esta questão, em sentido próximo, Vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, 2005, págs. 450-454. Já no passado recente era entendido que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais é “a confiança da Administração Fiscal na verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes” que permitiria que cada um paga-se o imposto devido realizando os “princípios da igualdade e justiça tributária”, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 220-221.

53 A natureza jurídica do bem jurídico tutelado visa tanto assegurar a arrecadação de impostos, como também garantir o cumprimento de certos deveres acessórios essenciais à ordem e à

cremos que se devia considerar que o bem jurídico tutelado pelo direito penal fiscal engloba ambos estes impulsos, tendo em atenção tanto a necessidade de protecção da receita gerada pelos impostos, como assegurar que cada contribuinte suporta uma carga fiscal justa e adequada, visando assegurar a sustentação da sociedade organizada em Estado. Tratando-se, portanto, de um crime contra o Estado social⁵⁴.

3. Entes Colectivos

Como foi oportunamente referido, o direito penal de Macau consagra que os entes colectivos possam ser alvo de responsabilidade penal, ao abrigo de legislação especial (vd. artigo 10.º do CP). Ora, entre nós, encontramos referências à responsabilidade penal das pessoas colectivas em diversos diplomas avulsos em matéria fiscal. Efectivamente, o direito fiscal da RAEM determina que a violação de determinados deveres fiscais⁵⁵ seja sancionada com uma pena fiscal. Tratam-se de infracções fiscais que se caracterizam essencialmente por a lei estabelecer sanções de natureza punitiva, que tipicamente incluem tanto as penas pecuniárias (*pena de multa*), como as penas privativas de liberdade (*pena de prisão*), desde que as infracções fiscais tenham natureza de infracção criminal⁵⁶. No entanto, no direito fiscal de Macau, actualmente não encontramos nenhuma norma fiscal penal que preveja uma pena de prisão⁵⁷, mas apenas se estabelecem penas de multa, não convertíveis em pena de

transparência fiscal, encontramos, portanto, a verdade fiscal e o interesse financeiro como interesses juridicamente protegidos pelas incriminações fiscais. Assim, “o sistema fiscal visa a *satisfação das necessidades financeiras do Estado*, mas realiza outros interesses, nomeadamente uma *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 58.

- 54 Vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, 2005, págs. 454-455; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição (Reimprensa), Almedina, 2003, págs. 388-389.
- 55 Como se disse, visando sobretudo combater a fraude e a evasão fiscal, assegurar a obtenção de receitas para o financiamento da actividade pública e garantir a defesa da justiça fiscal.
- 56 NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 117-123. Num certo sentido, entre a *pena de prisão* e a *pena de multa* é compreensível que o legislador procure dar prevalência a esta última. Mas cremos também que o papel da multa convertível em pena de prisão oferece virtualidades importantes do ponto de vista da prevenção especial e geral, especialmente para assegurar a plena realização social da reprovação ético-jurídica que a conduta do infractor efectivamente merece, sem prejuízo de que em relação às pessoas colectivas pela própria natureza das coisas a penalidade regra deverá ser naturalmente a multa, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 31-42.
- 57 Tradicionalmente entendia-se que a lei fiscal apenas deveria estabelecer penas de natureza pecuniária, uma vez que a pena mais adequada às *infracções fiscais* seria a *multa*, visto que “a opinião pública se mostra adversa à aplicação de penas mais graves nesta matéria, e também porque, sendo as *infracções fiscais*, pelo menos as dolosas, dominadas por intuições económicas, as penas que envolvem sacrifício

patrimonial se mostram ajustadas aos infractores defraudados quanto aos seus intentos”, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, pág. 371. Trata-se de uma visão ainda apegada à configuração da *fuga ao fisco* como um mero *delito de cavalheiros*, que não merece nem uma verdadeira censura ética, nem penas maiores. Veremos que, por vezes, o comportamento danoso alvo de uma sanção penal fiscal pode também configurar um crime para o qual o direito penal comum não hesita em impor (pesadas) penas de prisão. Pensamos aqui sobretudo nos vários tipos penais fiscais que podem corresponder (de um ponto de vista formal) a tipos criminais previstos no Código Penal, tais como os crimes de falsificação de documentos (vd. artigo 244.^º do CP), abuso de confiança (vd. artigo 199.^º do CP), danificação ou subtração de documentos (vd. artigo 248.^º do CP), burla (vd. artigo 211.^º do CP), entre outros. O direito fiscal penal pode, portanto, determinar um concurso de infracções com o direito penal comum na aplicação de penas fiscais. Que o legislador fiscal procurou abreviar explicitamente ao determinar expressamente que as penas fiscais (norma incriminadora especial) são cumuláveis (vd. artigo 75.^º do RIP; artigo 75.^º do RICR; artigo 114.^º do RCPU; artigo 31.^º do RIT; artigo 81.^º do RIC; artigo 20.^º do RICir; artigo 79.^º do IS; e artigo 40.^º do RCI) com as penas previstas no direito penal comum (norma incriminadora geral). Note-se que esta reserva expressa do legislador fiscal releva especialmente na medida em que se não reconheça às infracções fiscais a natureza jurídica de crime e se reconduza antes apenas a uma contravenção (ou mesmo a uma contra-ordenação ou infração administrativa - cf. nota de rodapé n.º 58) (vd. artigo 126.^º do CP). Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 144-149. O que aparentemente contradiz também a regra pela qual a norma penal *especial* afasta a regra penal *geral* por consumpção (“*lex consumens derogat legi consumptae*”), Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003, pág. 382. O que colocaria embarracos, portanto, resultantes da especialização das sanções fiscais, mas também do princípio de *ne bis in idem*. Ora, quanto a nós, pensamos estar antes apenas perante um mero concurso real de normas (concurso aparente de crimes), no âmbito do qual aos mesmos factos se aplicam normas incriminadoras convergentes com vista à protecção de bens jurídicos fundamentalmente distintos e que nesta medida asseguram a sua aplicabilidade conjunta. Para maiores desenvolvimentos, Vide PAULO DÁ MESQUITA, *O Concurso de Penas*, Coimbra Editora, 1997, págs. 15-21. Tal é de resto a solução avançada para o concurso de infracções pelo RIC que determina que “se o facto constituir simultaneamente infracção ao presente Regulamento e infracção de outra natureza, as sanções só são cumuláveis desde que os interesses jurídicos tutelados pelas normas sancionatórias sejam distintos” (artigo 63.^º, n.º 2 do RIC), sendo que este regulamento salvaguarda também explicitamente a aplicação simultânea das suas infracções fiscais com as infracções penais (vd. artigo 63.^º, n.º 1 do RIC). Neste sentido, não repugna realizar uma cumulação das sanções penais comuns com as sanções penais fiscais especiais, desde que estas visem a tutela de interesses jurídicos distintos. O que se pode também depreender ter sido a intenção do legislador penal tendo em conta a leveza da pena fiscal imposta (*desproporção repressiva*) que caso afastasse a aplicação do tipo comum de crime correspondente criaria inevitavelmente situações de grave desigualdade e injustiça material. Neste sentido, cremos que a infracção penal (tutela penal especial do bem jurídico fiscal) visa complementar, mas não substituir (como foi, de resto, salvaguardado expressamente pelo legislador penal) a tutela penal geral oferecida pelo Código Penal. Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 59-61. Em sentido próximo, foi dito que “(...) pelo que nestes casos, se verifica mero concurso aparente de normas penais. Mas, segundo a mesma doutrina, o princípio “non bis in idem” não terá aplicação sempre que o mesmo facto ilícito, além de preencher os dois tipos penais, comum e fiscal, ofenda não só os interesses do credor tributário, mas ainda outros interesses jurídicos distintos do da Fazenda Nacional, designadamente ofensa também o interesse dos credores ou dos sócios do contribuinte ou até interesses do Estado distintos dos tributários, v.g. dirigidos

prisão em caso da falta de pagamento tempestivo⁵⁸. Sendo que o autor ou agente da

a obter subvenções financeiras injustificadas”, NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 2000, pág. 102.

- 58 Note-se que a susceptibilidade da substituição da multa fiscal por pena de prisão, em caso de não pagamento, não está livre de consideráveis controvérsias. Efectivamente, o debate sobre a natureza jurídica das *transgressões fiscais* é já longo, tendo sido mesmo determinado em tempos que as transgressões fiscais seriam punidas com multa inconvertível em prisão (vd. artigo 113.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos; aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963). Que decorreu do regime tributário à data aplicável às sociedades por ações e comerciantes determinar penas de multa para penalizar as infracções fiscais relativas à escrita (Decreto-Lei n.º 27.155, de 31 de Outubro de 1936 e Decreto-Lei n.º 28.221, de 24 de Novembro de 1937). Apesar do recurso à pena de prisão por infracções fiscais não ter sido sempre afastada no passado (Vide, entre outros, o Alvará de 4 de Julho de 1666; o Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 de Outubro de 1936; e o Decreto-Lei n.º 29.480, de 24 de Novembro de 1939). Esta indefinição relativamente à natureza jurídica das penas fiscais estava intrinsecamente ligada à dificuldade de desctrinçar a responsabilidade penal (criminal e contravencional) e de mera ordenação social (contra-ordenacional) em matéria fiscal (decorrente da tradicional *concepção tripartida da infracção penal* decorrente do Código Penal de Napoleão (de 1810) em “*crimes, délits e contraventions*” – Vide JOSÉ DE FARIA COSTA, *A Importância da Recorrência no Pensamento Jurídico. Um Exemplo: A Distinção entre o Ilícito Penal e o Ilícito de Mera Ordenação Social*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora, 1998, págs. 109-143) e que só recentemente foi ultrapassada no direito penal fiscal português. Note-se, de resto, que o direito de mera ordenação social apenas foi instituído no direito português bastante mais tarde (pelo Decreto-Lei n.º 232/79, de 24 de Julho). Ora, em matéria tributária procedeu-se a uma primeira legislação das infracções não aduaneiras (Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho) complementar dos regimes de transgressões fiscais determinadas em diversas leis fiscais onde se estabelecia uma pena de prisão para as infracções tributárias mais graves (tais como a evasão e fraude fiscal), bem como das infracções aduaneiras (pelo Decreto-Lei n.º 187/83, de 13 de Maio, e Decreto-Lei n.º 424/86, de 27 de Dezembro – que introduziu no domínio das infracções aduaneiras a responsabilidade das pessoas colectivas) [cuja inconstitucionalidade com força obrigatória geral com fundamento em inconstitucionalidade orgânica de parte das suas normas foi declarada pelo Acórdão do TC n.º 414/89, de 7 de Junho]. Seguiu-se no direito tributários uma primeira unificação e codificação das infracções fiscais no RJIFA (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro) [cuja constitucionalidade orgânica era duvidosa] e no RJIFNA (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) [cuja inconstitucionalidade com força obrigatória geral com fundamento em inconstitucionalidade material de algumas normas foi declarada pelo Acórdão do TC n.º 150/94, de 30 de Março – decorrente do afastamento do princípio da aplicação retroactiva mais favorável no domínio da ilicitude de mera ordenação social] que resolveu pela positiva a questão da aplicabilidade da pena privativa da liberdade às pessoas singulares considerando que “ponderando os interesses em confronto, optou-se tão-só pela previsão de penas de multa, sem prejuízo da aplicação, em alternativa, de pena privativa de liberdade, em caso de não pagamento daquela” (parágrafo 11 do preâmbulo). Sobre o problema da constitucionalidade orgânica do Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, e do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, Vide LUÍS MORAIS, *Incriminação de Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, Edições Cosmos, 1993, págs. 41-68. A sistematização aqui introduzida resultou do desenvolvimento em curso no direito fiscal português que determinou uma primeira divisão clara entre o direito penal e o direito de mera ordenação social. Estes dois diplomas vieram a ser recentemente fundidos e unificados pelo RGIT (aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho de 2001) que fornece o regime actualmente vigente no sistema tributário

português. Vide GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “*Responsabilidade*” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, 2004, págs. 79-160; ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 21-35; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina, 2003, págs. 341-346; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, 2005, págs. 447-448; PAULO DE PITA E CUNHA, *A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)*, Almedina, 1996, págs. 11-77; NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 127-173; TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civis e Tributárias*, Almedina, 2004, págs. 164-181; LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES DE LEITÃO, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 1999, págs. 173-212; ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 191-207. O direito fiscal de Macau em grande medida passou ao lado deste moroso (e doloroso) processo de desenvolvimento legislativo, estando as *infracções fiscais*, entre nós, ainda remetidas para as parcias disposições em matéria penal previstas nos próprios regulamentos dos diplomas fiscais avulsos. Note-se também que o processo de evolução das infracções fiscais no direito tributário português foi alvo de sucessivas correções judiciais (pela via de frequentes declarações de inconstitucionalidade) visando debelar algum (quicá *natural*) excesso de zelo do legislador em matéria tributária. Pela nossa parte, cremos que muitas das disposições que encontramos actualmente no direito penal fiscal de Macau são também de validade ou constitucionalidade muito duvidosa, tendo em conta os princípios gerais do direito penal e o regime de direitos e garantias dos particulares estabelecido na Lei Básica da RAEM (vd. artigos 11.^º e 29.^º da LB). Voltaremos à análise destas disposições em momento próprio. De qualquer modo, retomando a questão de fundo, a susceptibilidade das multas fiscais serem substituídas por prisão em caso de não pagamento prende-se em bom rigor com uma opção relativamente à própria natureza penal ou contra-ordenacional das infracções fiscais. E aqui podemos socorrer-nos do afinamento desta problemática que a doutrina veio a realizar visando a distinção entre crimes (e contravenções) e contra-ordenações, que remete para a neutralidade ético-social inerente às contra-ordenações [onde a “ilicitude só é constituída materialmente pela proibição”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 146] e a existência prévia de uma censura ético-jurídica da conduta [tratando-se antes de um “comportamento com dignidade punitiva”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, pág. 148] que é própria no direito penal. Em sentido próximo, ainda que relativamente ao direito penal económico português, foi dito que “nada menos exacto que pretender que, em direito penal económico, as condutas proibidas sejam neutras do ponto de vista axiológico. As que o sejam não devem pertencer ao corpo do direito *penal* económico, nem devem ser sancionadas com *penas*; devem sim caber no âmbito das *contra-ordenações* e ser sancionadas com meios administrativos de carácter não penal: as *coimas*. As infracções do direito penal económico dizem respeito, diferentemente, a verdadeiros bens jurídicos e a valores jurídico-constitucionais de natureza económico-social, sendo portanto axiologicamente significativas. A censura da culpa está, pois, nelas justificada”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 34-35. Assim sendo, se considerarmos o *conteúdo material* das infracções fiscais existentes (cf. nota de rodapé n.^º 48) rapidamente se torna meridianamente claro que estas visam sobretudo (talvez com a excepção dos deveres fiscais *eticamente neutros* relativos aos simples deveres de manutenção de determinada documentação ou contabilidade organizada) sancionar comportamentos tidos como eticamente reprováveis (especialmente a falsificação de documentos, evasão e fraude fiscal), tratando-se, portanto, de verdadeiras normas penais (e não de meras contra-

ordenações). Em termos paralelos, ainda que relativamente à Reforma Fiscal portuguesa (decorrente da publicação dos Códigos Fiscais em Novembro de 1958 e Junho de 1965 e do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 450.005, de 27 de Abril de 1963) foi dito que “«a circunstância de se designarem os processos e as violações dos Códigos Fiscais como transgressões não lhes tira natureza criminal» pelo que «as novas sanções previstas nos Códigos Fiscais – que aliás consistem em multas muito mais elevadas que as do Código Penal – para a recusa de exibição de escrita e dos documentos com ela relacionados, assim como para a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação têm claramente natureza criminal”, ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 205-206 [citando EDUARDO CORREIA, num artigo de jurisprudência doutrinal publicado na Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 100.º, págs. 257 e seguintes]. Desta análise poderia decorrer o fundamento último para a susceptibilidade da conversão da pena de multa em prisão em caso de falta de pagamento ou mesmo da própria legitimidade da previsão de uma pena de prisão nestas matérias tributárias pelo legislador fiscal (caso se entenda ser necessário em tema de futura política legislativa). Vide ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 481-489. Mas poderia também ser dito que se deve presumir que o legislador empregou a expressão “multa” com pleno conhecimento do seu sentido jurídico-dogmático correcto (vd. artigo 8.º, n.º 3 do CC). Se não fosse o facto de o legislador assumidamente não ser particularmente rigoroso no uso exactamente deste conceito jurídico, visto que utiliza a denominação de “multa” também para determinar uma *sanção administrativa pecuniária que não tenha natureza de contravenção* (multa administrativa) que designa de *infração administrativa* (que ocupa, entre nós, o lugar da contra-ordenação ou da coima) (vd. artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro – regime geral das infracções administrativas). Admita-se que o *direito macaense* ainda não acompanhou plenamente a viragem do “direito penal administrativo” para o “direito de ordenação social”, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora, 1998, págs. 45-60. E é exactamente para este regime geral das infracções administrativas que os regulamentos dos impostos mais recentes (isto é, que foram mais recentemente reformulados) remetem para efeitos da aplicação das suas “multas” [vd. artigo 36.º RIVM e artigo 85.º do RIS]. Enquanto que os diplomas fiscais mais antigos [vd. artigo 25.º, n.º 2 do RIT; artigo 69.º, n.º 1 do RIP; artigo 108.º, n.º 1 do RCPU; artigo 44.º, n.º 1 do RCI; e artigo 69.º, n.º 1 do RICR] remetem ainda para já ultrapassado *processo de transgressão* [regulados pelo Diploma Legislativo n.º 922, de 27 de Abril de 1946] (cujo âmbito de aplicação veio a ser substituído pelo “novo” regime geral das infracções administrativas, o que quanto a nós determina também a necessidade de se proceder a uma leitura ou interpretação actualista destes preceitos – vd. artigo 8.º, n.º 1 do CC – sendo de entender estas remissão como igualmente relativas ao regime geral das infracções administrativas, mas não seja para salvaguardar a sempre desejada uniformidade e coerência do sistema fiscal). Sendo ainda de referir que em alguns casos se determina que “a falta de pagamento das multas” importa o “relaxe das respectivas dívidas” (vd. artigo 18.º do RICir) ou a “cobrança coerciva, nos termos do processo de execução fiscal, através da entidade competente, servindo de título executivo a certidão da decisão sancionatória” (vd. artigo 78.º, n.º 2 do RIC). Note-se que também o regime geral das infracções administrativas remete para a “cobrança coerciva, nos termos do processo de execução fiscal” em caso de falta de pagamento voluntário da “multa”, servindo também aqui a certidão da decisão sancionatória como título executivo (vd. artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 52/99/M, de 4 de Outubro). Chegando aqui importa reconhecer que apesar das infracções fiscal pertencerem materialmente ao direito *penal* (visto que correspondem, normalmente,

infração fiscal pode ser tanto o sujeito passivo da obrigação de imposto, como também certos titulares de deveres acessórios em matéria de imposto. O infractor aqui tanto pode abranger uma pessoa singular como um ente colectivo⁵⁹.

Neste sentido, deve entender-se que a admissão da responsabilidade penal das pessoas colectivas é acompanhada por uma *responsabilidade cumulativa integral diferenciada*⁶⁰ dos respectivos titulares dos órgãos sociais e representantes da pessoa colectiva. Sendo a pessoa colectiva apenas penalmente responsável

a condutas censuráveis do ponto de vista ético-social) o legislador fiscal de Macau optou (talvez mal, *de jure condendo*) por as sujeitar antes ao regime das *infracções administrativas* (isto é, ao direito de mera ordenação social). Não havendo, portanto, aqui lugar à conversão destas penas de multas em pena de prisão por não pagamento, ao contrário do que acontece normalmente com as multas penais (vd. artigo 47.º, n.º 1 do CP). Cremos ser este o entendimento mais adequado desta problemática. Para maiores desenvolvimentos sobre esta questão, nem sempre em sentido inteiramente convergente com o exposto, sublinhando particularmente o facto do quantitativo da *multa penal* ser estabelecido tendo em conta critérios diversos dos adoptados pelo legislador fiscal, o que dificultaria a conversão da *multa fiscal* em pena de prisão, Vide MANUEL CORTES ROSA, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 1-16 [texto datado de 1960]; 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 *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 17-44 [texto datado de 1968]; ELIANA GERSÃO, *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 83-99 [texto datado de 1976]; NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 2000, págs. 93-137.

- 59 Sendo que a responsabilidade penal do ente colectivo também aqui não afasta a eventual responsabilidade penal individual das pessoas físicas autoras ou cúmplices na prática de tais crimes. Em sentido próximo para o direito penal fiscal francês, Vide JACQUES BRURON, *Droit Pénal Fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, E.J.A., Paris 1993, págs. 23-28 (24).
- 60 Neste sentido, entende-se que a responsabilidade penal do ente colectivo (enquanto ente supra individual dotado de personalidade jurídica) é cumulável com a eventual responsabilidade das pessoas singulares que actuem na sua esfera, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 52. Em sentido próximo, Vide PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, "Sociedade de Risco" e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001, pág. 105. Tal determina também que as penas aplicáveis às infrações fiscais apesar da responsabilidade cumulativa “que assenta no pressuposto da identidade de imputação objectiva e subjectiva do facto à sociedade e ao seu órgão social ou representante, divergem as penas aplicáveis (princípio da responsabilidade cumulativa diferenciada). Divergem no quantitativo diário da pena de multa, consoante se trate de pessoas singulares ou colectivas, divergem na própria medida quantitativa da pena, quando se trate de penas da mesma espécie e divergem necessariamente quanto à espécie de algumas das penas, nomeadamente quanto à pena de prisão, aplicável apenas aos agentes pessoas singulares, e às penas acessórias, algumas das quais, como a dissolução, que só são aplicáveis às pessoas colectivas”, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 63. Note-se que, entre nós, a dissolução da pessoa colectiva (que não acarreta problemas éticos de maior) não é uma das penalidades previstas pelas leis fiscais, visto que se estabelecem apenas multas pecuniárias.

por crimes fiscais quando um seu órgão⁶¹ ou um seu representante⁶² for também responsável penalmente⁶³, independentemente das penas aplicáveis a cada um.

- 61 Assim, o Imposto de Consumo determina explicitamente que a pessoa colectiva seja responsabilizada penalmente pelas infracções fiscais cometidas pelos membros dos órgãos sociais e titulares de cargos de administração, direcção, chefia ou gerência, no exercício das suas função ou pelos actos praticados pelos representantes do ente colectivo em seu nome e no interesse colectivo (vd. artigo 61.º, n.º 1 do RIC). Os restantes diplomas fiscais não se debruçam expressamente sobre a questão da imputabilidade das acções praticadas pelas pessoas singulares ao ente colectivo, dando antes tal imputabilidade como adquirida ao aplicarem “penalidades” tanto às pessoas singulares como aos entes colectivos. Sendo que para que o ente colectivo seja considerado o infractor será naturalmente sempre necessário que a infracção fiscal seja praticada por uma pessoa singular em nome e no interesse da pessoa colectiva (daí também a responsabilidade do ente colectivo ser afastada quando o infractor – pessoa singular – tenha agido contra ordens ou instruções expressas do ente colectivo [vd. artigo 61.º, n.º 4 do RIC]). Ora, como se sabe, os entes colectivos não têm capacidade natural de acção, sendo a sua capacidade de agir juridicamente *construída* como uma actuação realizada através dos seus órgãos ou representantes. Estes órgãos societários com poderes de responsabilização e representação da sociedade serão aqueles que de acordo com as regras societárias aplicáveis possam vincular a sociedade. Portanto, a lei fiscal não estabelece regras especiais sobre a vinculação das sociedades pela actuação dos seus órgãos societários em seu nome e interesse, sendo de aplicar também aqui as disposições correspondentes da lei geral ou do pacto social. Os órgãos das sociedades civis simples serão, em princípio, a administração excepto quando outros forem designados no contrato de sociedade (vd. artigo 185.º, n.º 2 do CC). Nas sociedades comerciais o órgão societário com poderes de vinculação da sociedade perante terceiros será, em regra, a administração (vd. artigo 235.º do CCM): a administração nas sociedades em nome colectivo (vd. artigo 346.º do CCM), sociedades por quotas (vd. artigo 386.º do CCM) e sociedades em comandita (vd. artigo 353.º do CCM) e o conselho de administração na algumas sociedades anónimas (vd. artigo 465.º do CCM) e noutras a comissão executiva (vd. artigo 466.º do CCM). Serão estes os órgãos societários susceptíveis de praticarem uma infracção fiscal imputável ao ente colectivo, desde que actuem pelo ente colectivo, com poderes de representação da sociedade. Para maiores desenvolvimentos, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 126-132.
- 62 A responsabilidade dos entes colectivos poderá também resultar da prática de uma infracção por um representante do ente colectivo. Refere-se aqui aos “representantes” como alguém que actue em nome e interesse dos entes colectivos, dotado de poderes de representação, mediante representação legal (como vimos, a representação legal das sociedades é atribuída aos respectivos administradores, gerentes ou directores) ou voluntária (nomeados pelos órgãos sociais com poderes de representação do ente colectivo), tal como acontece os procuradores (vd. artigo 255.º do CC) e os mandatários com poderes de representação (vd. artigo 1104.º do CC). Pode aqui também relevar a actuação dos representantes fiscais de sociedades não residentes e sem estabelecimento estável na RAEM, mas que aqui estejam sujeitos passivos de imposto (vd. artigo 12.º, n.º 3 do RICR), quanto este incumpra um dever tributário em nome e no interesse do ente colectivo que possa ser imputado à sociedade representada. Sobre esta temática no direito português, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 132-140.
- 63 Nestes termos, o Imposto de Consumo estabelece que a “responsabilidade do ente colectivo não preclui a responsabilidade individual” das pessoas singulares que pratiquem a infracção no nome e interesse do ente colectivo (vd. artigo 61.º, n.º 4 do RIC). Os restantes regulamentos dos impostos da RAEM não tratam explicitamente desta questão, mas esta responsabilidade penal cumulativa

Neste sentido, como não há responsabilidade criminal sem culpa, deverá entender-se que o ente colectivo comunga da culpa dos seus órgãos ou representantes. Tal é fundamentalmente sustentado pelo reconhecimento da própria natureza da pessoa colectiva enquanto *obra da liberdade humana*⁶⁴, sendo que o “facto culpável que lhe é imputado e que é pressuposto da sua responsabilidade há-de ser ainda *obra* de uma pessoa física que age pela pessoa colectiva ou em representação da pessoa colectiva”⁶⁵. Portanto, o regime fiscal penal assenta na responsabilidade penal cumulativa das sociedades e das pessoas singulares que sejam titulares dos seus órgãos ou representantes, a que acresce uma responsabilidade civil solidária dos agentes (pessoas singulares ou colectivas) dos entes colectivos que actuarem no interesse ou em nome dos entes colectivos pelo pagamento das multas em que estes forem condenados. Esta responsabilidade civil solidária apenas é aplicável às

decorre também do facto da infracção fiscal frequentemente consistir também num crime ao abrigo do direito penal comum, pelo qual o ente colectivo não poderá ser punido, mas que determina uma verdadeira imputabilidade criminal do agente, sendo o ente colectivo punido cumulativamente ao abrigo do direito fiscal penal (que estabelece a aplicação de sanções pecuniárias).

- 64 Vide, entre outros, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001, pág. 163; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, págs. 281-282.
- 65 ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 52. Estamos aqui, portanto, perante uma extensão da culpa dos agentes do ente colectivo ou das pessoas singulares que integram os corpos sociais ao próprio ente colectivo. De resto, no direito penal secundário a questão da susceptibilidade da culpa das pessoas colectivas é desde há muito reconhecida. Neste sentido, ainda que para efeitos do direito penal económico português, foi dito que “Não me parece impossível, por outro lado, que através dum pensamento analógico se possam e devam considerar as pessoas colectivas (no direito penal económico e diferentemente do que deve suceder no direito penal geral) como capazes de culpa” sendo as dificuldades inerentes à demonstração da culpa dos entes colectivos ultrapassáveis pelo “estabelecimento do princípio da responsabilidade das pessoas colectivas em direito penal económico – o que facilita a comprovação da culpa, que na realidade se liga à actividade da pessoa colectiva como tal e não só das pessoas físicas que em seu nome actuam”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, pág. 35. O problema da culpa na responsabilidade fiscal das pessoas colectivas é um tema antigo e desde há muito que se entende que “Na verdade, se é certo que as pessoas colectivas não têm vontade própria, é irrecusável que a vontade psicológica das pessoas singulares, que são os suportes dos órgãos sociais, é-lhes *normativamente imputável*, pelo que tudo aconselha, sob pena de se criarem situações aberrantes de *desigualdade* face às infracções imputáveis a pessoas singulares e a pessoas colectivas, a que a apreciação da vontade, para efeitos de graduação das penas, *se faça nos precisos termos em que a vontade psicológica dos representantes mereça reprevação*”, NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 310-311. Ora, o Tribunal Constitucional português veio a entender (quanto a nós bem) não existirem impedimentos constitucionais à responsabilidade penal dos entes colectivos em matéria do direito penal secundário (Vide Acórdão do TC n.º 213/95, de 20 de Abril de 1995).

infracções de natureza exclusivamente fiscal e já não aquelas que sejam puníveis ao abrigo do direito comum (responsabilidade civil ou comercial), ainda que praticadas pelos órgãos ou representantes da sociedade em seu nome e interesse⁶⁶.

V. O Regime Penal Fiscal na RAEM

O actual sistema fiscal da RAEM pode ser grosseiramente dividido numa repartição tripartida de impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património (ou riqueza) e impostos sobre o consumo (ou despesa)⁶⁷. Em matéria de impostos sobre o rendimento⁶⁸ encontramos o Imposto Profissional⁶⁹, o Imposto Complementar de Rendimentos⁷⁰ e a Contribuição Predial Urbana⁷¹. Nos impostos sobre o património deparamo-nos com a Contribuição Industrial⁷² e o Imposto de

66 Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, pág. 60.

67 Para uma introdução ao sistema fiscal de Macau, Vide HERMÍNIO RATO RAINHA, *Impostos de Macau*, Fundação Macau, 1997; HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Fundação Macau, 1996; HERMÍNIO RATO RAINHA, *Noções Gerais de Direito Fiscal de Macau*, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, Ano VIII, N.º 17, 2004, págs. 231-244; JOÃO CALVÃO DA SILVA, *Elementos de Direito Fiscal*, in *Repertório de Direito de Macau*, 2007, págs. 189-211.

68 Na RAEM ao contrário do que é habitual noutras jurisdições fiscais não se verifica uma tributação específica dos rendimentos resultantes da aplicação dos ganhos de capitais (*mais-valias*), excepto na medida em que estes rendimentos sejam alvo de tributação em matéria de Imposto Complementar de Rendimentos (como rendimentos do exercício directo ou de participações sociais de actividades comerciais ou industriais).

69 Imposto Profissional (IP), aprovado pela Lei n.º 2/78/M, de 25 de Fevereiro (na redacção dada pela Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto, que foi alvo de republicação pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 267/2003, de 1 de Dezembro) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto Profissional – RIP].

70 Imposto Complementar de Rendimentos (ICR), aprovado pela Lei n.º 21/78/M, de 9 de Setembro (na redacção dada pela Lei n.º 4/97/M, de 21 de Abril, alterada pela Lei n.º 4/2005, de 18 de Julho) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos – RICR].

71 Contribuição Predial Urbana (CPU), aprovado pela Lei n.º 19/78/M, de 12 de Agosto (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 48/88/M, de 20 de Junho) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento da Contribuição Predial Urbana – RCPU].

72 Contribuição Industrial (CI), aprovado pela Lei n.º 15/77/M, de 31 de Dezembro (na redacção dada pela Lei n.º 1/89/M, de 17 de Abril) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento da Contribuição Industrial – RCI]. Por vezes a Contribuição Industrial é designado como sendo um “imposto de cadastro”, visto que se trata de um imposto periódico anual de taxas de montante fixo por actividade, cujo montante depende do tipo de estabelecimento industrial ou comercial em questão.



Circulação⁷³. Aos impostos sobre o consumo pertencem o Imposto de Consumo⁷⁴, o Imposto de Turismo⁷⁵, o Imposto sobre Veículos Motorizados⁷⁶ e também (talvez) a Contribuição para o Fundo de Segurança Social⁷⁷. O Imposto do Selo⁷⁸ não se reconduz plenamente a nenhuma destas categorias, sendo por vezes entendido como um imposto sobre a transmissão de certos bens e pela prática de determinados serviços. Como resulta do exposto, o regime fiscal da RAEM encontra-se disperso por vários diplomas legais avulsos que sofreram inúmeras actualizações, alterações e correcções ao longo do tempo⁷⁹. Ao contrário do que aconteceu em Portugal⁸⁰,

-
- 73 Imposto de Circulação (ICir), aprovado pela Lei n.º 16/96/M, de 12 de Agosto (na redacção dada pela Lei n.º 17/2001, de 17 de Dezembro) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto de Circulação – RICir].
 - 74 Imposto de Consumo (IC), aprovado pela Lei n.º 4/96/M, de 13 de Dezembro [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto de Consumo – RIC].
 - 75 Imposto de Turismo (IT), aprovado pela Lei n.º 19/96/M, de 19 de Agosto [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto de Turismo – RIT].
 - 76 Imposto sobre Veículos Motorizados (IVM), aprovado pela Lei n.º 5/2002, de 16 de Junho (na redacção dada pela Lei n.º 17/2001, de 17 de Dezembro) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto sobre Veículos Motorizados – RIVM].
 - 77 A Contribuição para o Fundo de Segurança Social foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 58/93/M, de 18 de Outubro (alterado pelo Decreto-Lei 41/96/M, de 29 de Julho, e Decreto-Lei n.º 29/98/M, de 6 de Julho). Veja-se também o Decreto-Lei n.º 59/93/M, de 18 de Outubro sobre o Fundo de Segurança Social (FSS).
 - 78 Imposto do Selo (IS), aprovado pela Lei n.º 17/88/M, de 27 de Junho (na redacção dada pela Lei n.º 18/2001, de 26 de Dezembro) [ao longo do texto faz-se referência ao Regulamento do Imposto do Selo – RIS]. Note-se que o Imposto do Selo agora estabelece a tributação relativa à transmissão de imóveis anteriormente prevista no Imposto do Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações entretanto revogados (Vide Lei n.º 8/2001, de 2 de Julho).
 - 79 Na sua essência o sistema fiscal da RAEM pode ser reconduzido ao regime fiscal português dos anos sessenta (matriz da reforma fiscal de 1978) que se baseava numa tributação parcelar dos rendimentos. No entanto, importa reconhecer que a tributação de Macau sofreu uma considerável evolução e é razoavelmente patente que existe uma tendência para que o Imposto Profissional se possa vir gradualmente a tornar “no” imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e o Imposto Complementar de Rendimentos se aproximar progressivamente de “um” imposto sobre o rendimento das empresas (e outras pessoas colectivas). Note-se que optamos por não fazer aqui qualquer referência ao regime fiscal especial do jogo, uma vez que ainda se encontra pendente a elaboração do futuro regime das infracções administrativas (que deverá também incluir o regime de penalidades fiscais) aplicável no âmbito da Lei do Jogo (Lei n.º 16/2001, de 24 de Setembro – Regime Jurídico da Exploração de Jogos de Fortuna ou Azar em Casino).
 - 80 Em regra, os novos códigos fiscais portugueses (mesmo o Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), último baluarte da integração das “penalidades” em capítulos do próprio diploma fiscal, vieram a afastar as infracções fiscais para fora do corpo do imposto – tendo sido revogados os artigos 93.º a 123.º do Código do IVA [*Capítulo VIII – Penalidades*] pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho [RGIT]) não contêm quaisquer normas referentes às *infracções fiscais* ao

entre nós, ainda não se realizou a unificação e codificação do regime do direito penal fiscal (nem, em bom rigor, das diversas leis fiscais). Encontramos assim antes, em cada um dos vários regulamentos das leis fiscais extravagantes, um capítulo sobre as “penalidades” (“sanções” ou “disposições penais”) relativas às infracções fiscais⁸¹. Apesar de não encontrarmos um tratamento formalmente unificado dos vários regimes avulsos em matéria penal fiscal, a estrutura interna dos vários diplomas fiscais apresenta claros paralelismos e os princípios gerais aplicáveis são visivelmente análogos (como não podia deixar de ser), embora tenham que ser admitidas algumas contradições e incongruências menores entre os diversos regimes, que iremos procurar sublinhar oportunamente⁸². De resto, adiantamos desde já que a plena coerência de algumas destas disposições com o regime do Código Penal vigente e com princípios fundamentais do direito penal poderá nem sempre ser um dado adquirido⁸³. O que por vezes poderá colocar em questão a própria validade

contrário do que acontece na RAEM (e acontecia anteriormente no regime fiscal português), onde os vários diplomas fiscais avulsos estabelecem um capítulo relativo às “penalidades” (“sanções” ou “disposições penais”) aplicáveis (vd. artigos 37.º a 47.º do RCI; artigos 64.º a 75.º do RICR; artigos 73.º a 90.º do RIS; artigos 58.º a 75.º do RIP; artigos 101.º a 114.º do RCPU; artigos 20.º a 31.º do RIT; artigos 29.º a 40.º do RIVM; artigos 13.º a 20.º do RICir; artigos 61.º a 82.º do RIC).

- 81 Esta dispersão legislativa fiscal resultou em parte da própria repartição de competências em matéria de administração e fiscalização dos impostos aduaneiros e não aduaneiros, sendo que certos impostos estavam incumbidos a entidades administrativas diversas do Ministério das Finanças (os impostos aduaneiros estavam a cargo da Direcção-Geral das Alfândegas e os impostos não aduaneiros integrados nas competências da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos). Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição (Reimpressão), Almedina, 2003, págs. 210-212. Esta divisão de competências em matéria fiscal ainda se faz sentir hoje em dia no sistema fiscal de Macau, estando a administração dos impostos ainda parcialmente repartida entre a Direcção dos Serviços das Finanças da RAEM que administra a Contribuição Industrial, o Imposto Complementar de Rendimentos, o Imposto Profissional, a Contribuição Predial Urbana, o Imposto de Turismo, o Imposto sobre Veículos Motorizados (cuja matéria tributária estava anteriormente integrada no Imposto do Consumo) e o Imposto do Selo e a Direcção dos Serviços de Economia da RAEM que ainda mantém a seu cargo a administração do Imposto do Consumo (que na prática tributa a importação de certos bens). Note-se que o Imposto de Circulação se encontra a cargo do Instituto para os Assuntos Cívicos e Municipais (que entrega as receitas à Direcção dos Serviços das Finanças da RAEM), decorrente do seu tradicional enquadramento enquanto imposto municipal.
- 82 Muitas vezes fruto da diversidade de datação dos vários diplomas legais em questão. Para efeitos do regime fiscal português anteriormente vigente. Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 23-24.
- 83 O que a doutrina fiscal maioritária tradicionalmente procurava ultrapassar negando a própria natureza penal das infracções fiscais, enquadrando as mesmas antes no direito administrativo (ou no direito de mera ordenação social). Ao qual usualmente se reconhecia (ainda que erroneamente) maior susceptibilidade para um menor rigor em matéria de defesa de direitos e garantias dos particulares. Tal passava também pela defesa do (suposto) carácter eticamente indiferentes ou neutral das transgressões



(tendo em conta a sua coerência com a Lei Básica da RAEM) e justiça intrínseca de algumas normas penais fiscais. Adiante iremos ainda procurar fazer uma referência oportuna também a essas questões mais delicadas.

1. Tipos de Ilícitos Fiscais

Para realizarmos uma análise sumária do regime jurídico aplicável aos ilícitos penais fiscais presentemente existentes em Macau iremos seguir, *grosso modo*, a repartição tripartida dos impostos já anteriormente apresentada: em impostos sobre o rendimento, impostos sobre o património e impostos sobre o consumo; dado que a sua tendencial proximidade estrutural e sistemática poderá facilitar a exposição deste emaranhado de disposições fiscais. Ainda assim, importa ter presente que os tipos de ilícito penais fiscais que encontramos nas leis fiscais da RAEM se podem reconduzir, em regra, às infracções fiscais relativas à violação de deveres de colaboração dos contribuintes ou de determinados terceiros⁸⁴ e à simples falta de cumprimento da obrigação de pagamento do imposto. Para além de encontrarmos também algumas disposições penais menores, mais peculiares, previstas em alguns diplomas fiscais extravagantes às quais também faremos a mais breve das referências.

Entre os impostos sobre os rendimentos encontramos em matéria de infracções fiscais relativas ao incumprimento culposo (negligente ou doloso) de deveres essenciais de colaboração ou de lealdade do contribuinte ou de terceiros, nomeadamente, a disposição que penaliza a falta de entrega tempestiva ou a inexactidão negligente da declaração de rendimentos (vd. artigos 58.º e 59.º do RIP; artigo 64.º, n.º 1 do RICR; e artigos 101.º, n.º 1 e 102.º, n.º 1 do RCPU) e a omissão da comunicação das remunerações atribuídas aos trabalhadores pelas respectivas entidades patronais (vd. artigo 65.º, n.ºs 1 e 3 do RIP), sendo a multa agravada quando a falta, inexactidão ou omissão da declaração de rendimentos seja dolosa (vd. artigo 59.º, n.º 2 do RIP; artigo 64.º, n.º 2 do RICR; e artigo 101.º, n.º 2 do RCPU). Bem como, quando se verifique uma irregularidade da escrita (vd. artigos 64.º, n.º 4, 65.º, n.º 1, alínea a) e b) e 65.º, n.º 2, alínea a) do RICR) ou a ocultação, destruição, falsificação ou viciação dos livros ou outra documentação cuja manutenção seja imposta pela lei fiscal (vd. artigo 65.º, n.º 2 do RIP; artigos 64.º, n.º 4, 65.º, n.º 1, alínea c) e 65.º, n.º 2, alínea b) do RICR; e artigo 104.º do RCPU). Também aqui se enquadram a falta de prestação dos esclarecimentos

fiscais ou pelo menos de um suposto carácter híbrido entre o crime e as contra-ordenações. Para um apanhado desta perspectiva doutrinária, Vide NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 2000, págs. 93-137.

84 Caso paradigmático da responsabilidade penal fiscal de terceiros é a violação de deveres decorrentes da retenção da fonte pela entidade empregadora decorrente do Imposto Profissional devido pelos seus trabalhadores (contribuintes) relativamente às suas remunerações (vd. artigo 62.º e 63.º do RIP). Mas há inúmeros outros exemplos de deveres fiscais acessórios impostos a terceiros.

tidos como necessários pela administração fiscal (vd. artigo 59.º, n.º 3 do RIP; artigos 64.º, n.ºs 3 e 4 e 65.º, n.º 1, alínea a) do RICR) ou a obstrução das acções de inspecção fiscal (vd. artigo 103.º do RICR). Ou ainda o incumprimento tempestivo dos deveres especiais de retenção na fonte e de entrega das deduções realizadas pela entidade patronal dos rendimentos dos seus trabalhadores (vd. artigo 62.º e 63.º do RIP). E, finalmente, de declarar no prazo fixado a celebração de contratos de arrendamento (vd. artigo 102.º, n.º 2 do RICR). Apenas encontramos no Imposto Profissional uma penalidade para a falta de pagamento tempestivo do imposto propriamente dito (vd. artigo 64.º do RIP).

Os impostos sobre o património estabelecem penalidades, nomeadamente, para o exercício de uma actividade de indústria sem prévia declaração (vd. artigo 37.º do RCI) ou para a falta de entrega da declaração de alteração da actividade (vd. artigo 39.º do RCI), quando a falta à verdade ou omissão de comunicação de facto relevante (incumprimento da obrigação declarativa) for realizada dolosamente a multa é agravada (vd. artigo 40.º do RCI). Bem como, uma aplicação de multa em caso de falta de afixação do dístico comprovativo do pagamento do imposto (vd. artigo 13.º, n.º 1 do RICir) ou a afixação do dístico em veículo diferente daquele a que o imposto respeita (vd. artigo 13.º, n.º 2 do RICir). A falsificação ou viciação de qualquer dístico é sancionada com uma multa qualificada (vd. artigo 13.º, n.º 3 do RICir). Encontramos também aqui uma penalidade para a falta de pagamento tempestivo dos impostos sobre o património propriamente dito (vd. artigos 38.º e 41.º do RCI; artigo 13.º, n.º 4, 5 e 6 do RICir; e artigo 21.º do RIT).

Finalmente, os impostos sobre o consumo determinam penalidades, nomeadamente, pelo simples atraso no pagamento do imposto (vd. artigo 78.º, n.º 1 do RIS). Bem quando haja uma recusa de apresentação de escrita ou documentos sobre os quais incida a inspecção ou sempre que o infractor por qualquer forma obstrua a livre acção de fiscalização (vd. artigo 79.º do RIS; artigo 72.º, n.º 2, alíneas b) e c) do RIC; e artigo 20.º, n.º 2, alínea b) do RIT). Ou para a omissão de deveres declarativos (vd. artigo 72.º, n.º 1, alínea b) do RIC; artigo 30.º do RIVM; e artigo 20.º, n.º 4 do RIT) ou de conservação de documentação obrigatória (vd. artigo 72.º, n.º 2, alínea a) do RIC; e artigo 20.º, n.º 2, alínea c) do RIT). Bem como, naturalmente, uma penalidade aplicável sempre que os elementos de escrita apresentados sejam falsos (vd. artigo 20.º, n.º 2, alínea b) do RIT). Encontramos também aqui penalidades para a falta de pagamento do imposto propriamente dito (vd. artigos 77.º, 82.º e 78.º, n.º 2 do RIS; artigo 72.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RIC; artigo 31.º do RIVM; e artigo 20.º, n.º 2, alínea a) do RIT). Merece ainda especial referência a disposição penal aqui prevista aplicável aos funcionários e agentes da Administração Pública por não procederem a aplicação das sanções previstas no regulamento do Imposto do Selo (violação de deveres funcionais em matéria fiscal) (vd. artigo 81.º do RIS).



2. Responsabilidade Penal Fiscal dos Entes Colectivos

A responsabilidade pelo pagamento das multas é do “autor das transgressões” ou do “infractor”⁸⁵ (vd. artigo 71.º, n.º 1 do RIP; artigo 71.º, n.º 1 do RICR; artigo 110.º, n.º 1 do RCPU; artigo 16.º, n.º 1 do RICir; artigo 27.º, n.º 1 do RIT; artigo 38.º, n.º 1 do RIVM; artigo 79.º, n.º 1 do RIC; e artigos 73.º, 74.º e 79.º do RIS), seja este *transgressor* (ou *infractor*) uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva (a responsabilidade civil pelo pagamento da multa será *solidária* se houver vários autores da infracção – assim, expressamente, artigo 79.º, n.º 1 do RIC e artigo 73.º do RIS). O ente colectivo será responsabilizado penalmente pelas infracções fiscais cometidas em seu nome e no respectivo interesse colectivo pelos membros dos órgãos sociais e titulares de cargos de administração, direcção, chefia ou gerência, no exercício das suas função ou pelos actos praticados pelos representantes do ente colectivo (vd. artigo 61.º, n.º 1 do RIC)⁸⁶. Importa, portanto, aqui determinar se o agente do ente colectivo actuou

- 85 A flutuação terminológica reflecte a maior ou menor antiguidade de cada diploma fiscal, sem que de tal seja de retirar, assim cremos, quaisquer consequências necessárias relativamente ao regime jurídico aplicável. Efectivamente, a expressão “transgressão” veio paulatinamente a ser substituída pela “infracção”. Já manifestamos que, quanto a nós, tal não terá um reflexo sobre a integração da penalidade no direito penal ou no direito de mera contra-ordenação social, sendo antes de apelar para uma interpretação do conteúdo ético (censurável ou neutro) material do bem jurídico protegido (*criterio qualitativo*) pela “penalidade” (ou “disposição penal”) (cf. nota de rodapé n.º 58). Vide ELIANA GERSÃO, *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 85-89; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 152-154.
- 86 Como se sabe, os entes colectivos não podem cometer, por si mesmos, infracções fiscais, na mesma medida em que também não podem cumprir os seus deveres fiscais sem a interposição de um agente físico. A responsabilidade penal fiscal das pessoas colectivas depende de acções ou omissões humanas cuja actuação é atribuída *normativamente* ao ente colectivo. A responsabilidade penal fiscal do ente colectivo não exclui a responsabilidade própria de quem comete efectivamente a infracção fiscal (do agente da pessoa colectiva). Temos, portanto, paralelamente uma responsabilidade pessoal da pessoa singular comete a infracção fiscal e do ente colectivo em nome e no interesse de quem o agente actuou. Trata-se de uma *responsabilidade cumulativa* pela mesma infracção, visto que a actuação da pessoa física em nome e no interesse do ente colectivo determina simultaneamente a responsabilidade do representante e do representado. Pode assim afirmar-se que o ilícito cometido pelo ente colectivo e pela pessoa singular decorrem do mesmo facto (identidade do facto). Mas também determina uma responsabilidade cumulativa diferenciada, visto que ente colectivo e pessoa singular não partilham das penalidades aplicáveis, visto que a pessoa singular será punido simultaneamente ao abrigo das disposições fiscais penais e das regras penais gerais aplicáveis, enquanto que os entes colectivos não são sujeitos à responsabilidade criminal comum. Para mais desenvolvimentos sobre a responsabilidade penal fiscal cumulativa das sociedades e dos titulares dos órgãos societários, Vide, por todos, ISABEL

em representação da pessoa colectiva, de acordo com as regras gerais societárias aplicáveis, vinculando-a à prática da infracção fiscal (de resto, a invalidade ou ineficácia do acto de representação não afasta a vinculação do ente colectivo pela actuação do particular – vd. artigo 61.º, n.º 3 do RIC)⁸⁷.

3. Responsabilidade Civil pelas Multas

As leis fiscais estabelecem regras de responsabilidade solidária dos membros ou agentes da sociedade pelo pagamento das multas impostas aos entes colectivos (que pensamos dever ser exercida *subsidiariamente* perante a sociedade⁸⁸). Assim,

MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 145-162.

- 87 Citamos aqui apenas o Imposto de Consumo por ser o único a estabelecer uma regulação expressa deste tipo de questões mais complexas decorrentes da imputação *normativa* das actuações e vontades (culpa) dos membros dos órgãos societário ao próprio ente colectivo (cf. nota de rodapé n.º 61). Cremos, no entanto, que a solução aplicável aos restantes impostos não será diferente, apesar de reconhecermos que seria bom que esta transferência ou imputação da actuação e culpa penalmente relevante para o ente colectivo merecesse regulação expressa.
- 88 As leis fiscais de Macau apenas estabelecem expressamente uma responsabilidade *solidária* entre os membros dos órgãos sociais e a pessoa colectiva (devedora originária), não se determinando explicitamente que esta responsabilidade solidária dos membros dos órgãos sociais por dívidas da sociedade seja ou deva ser entendido como sendo meramente *subsidiária* perante a responsabilidade fiscal primária do próprio ente colectivo. Ora, a responsabilidade solidária determina que cada um dos devedores responda pela totalidade da prestação (vd. artigo 505.º, n.º 1 do CC), sem benefício da execução prévia do património dos outros devedores, restando ao devedor solidário que satisfaça o direito do credor para além da sua quota parte apenas um direito de regresso contra cada um dos condevedores na parte que a estes compete (vd. artigo 517.º, n.º 1 do CC). Neste caso, como a responsabilidade solidária foi estabelecida *ex lege* exclusivamente no interesse do ente colectivo, que é o infractor ou transgressor, será sempre este responsável pela via de regresso por toda a *prestaçāo fiscal* que tenha sido realizada pelos responsáveis fiscais (vd. artigo 517.º, n.º 2 do CC). Claro que tal não resolve todas as dificuldades práticas que se podem colocar, visto que se houver dificuldades de cobrança do crédito fiscal desembolsado pelos responsáveis fiscais decorrente da insuficiência patrimonial da pessoa colectiva (por exemplo, falência do devedor fiscal primário) pode bem vir a verificar-se ser impossível recuperar tais créditos pela via do direito de regresso. Ao que acresce que apesar da lei fiscal não ter determinado expressamente que a responsabilidade fiscal tenha natureza subsidiária, ao contrário do que acontece actualmente no direito tributário português onde a responsabilidade civil pelo pagamento de multas e coimas dos membros dos corpos societários é apelida de *subsidiária* (vd. artigo 8.º do RGIT), esta subsidiariedade é em larga medida uma simples decorrência da ponderação dos interesses em jogo, justiça material e boa razão. Cremos ser um imperativo de razoabilidade que apenas quando o crédito fiscal não possa ser cobrado junto do ente colectivo (que enquanto infractor ou transgressor é o responsável primário pelo pagamento da multa) é que a administração fiscal poderá (e deverá) fazer uso deste regime de responsabilidade solidário, procurando obter a colecta do montante da multa em falta junto destes terceiros (é bom que não se esqueça que se trata efectivamente de uma verdadeira responsabilidade



a lei fiscal por vezes determina que, quando o infractor seja uma “pessoa colectiva”, respondam solidariamente com o ente colectivo os “directores, administradores, gerentes, membros do conselho fiscal ou liquidatários” (membros dos órgãos

solidária de terceiros [devedores secundários, quase que garantes do cumprimento desta obrigação fiscal] para com o devedor originário imposta por lei). Já anteriormente a boa doutrina de Macau tinha vindo a defender a subsidiariedade da responsabilidade fiscal imposta a determinados terceiros apelando ao regime previsto no Código das Execuções Fiscais que estabelecia no seu artigo 295.^º que “em todos os casos em que as dívidas não possam ser cobradas dos devedores originários ou seus herdeiros, por absoluta falta de bens demonstrada no processo (...) e haja pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis (...) contra essas pessoas reverterão as execuções”, o que apontava para um tratamento subsidiário, no processo de execuções fiscais de todos os responsáveis fiscais (sobre a questão da vigência do Código das Execuções fiscais vd. nota de rodapé n.^º 89). Neste sentido, foi dito que “(...) o *responsável fiscal* só é chamado ao pagamento do imposto porque o devedor originário não pagou, nem oportunamente nem em processo de execução fiscal e depois da total excussão dos seus bens. (...) Nestas situações o processo executivo corre, por *reversão*, contra os *responsáveis* mas a esta *responsabilidade fiscal* corresponde sempre a um dever de *pagamento subsidiário*, donde a prévia excussão dos bens do *devedor originário*”, HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 1996, pág. 194. Neste sentido, cremos que entender a responsabilidade fiscal como subsidiária é ainda a melhor doutrina, não se devendo tolerar que a administração fiscal por razões de mera conveniência queira ver cobrar as dívidas fiscais sobre o património de um qualquer responsável fiscal antes de ter esgotado o património do devedor originário. E pensamos também ser de defender que, neste caso, e à semelhança do que acontece actualmente no direito tributário português ao abrigo de lei expressa, o executado fiscal secundário possa fazer-se valer da excepção da execução prévia do património do devedor fiscal primário. Quanto a nós, a subsidiariedade da responsabilidade dos membros dos órgãos da pessoa colectiva é uma exigência de elementar justiça fiscal (seria manifestamente abusivo e não de todo sustentável que por puro arbitrio ou mera conveniência se procure executar os bens de um qualquer membro dos corpos sociais de uma pessoa colectiva que possua ela mesma património suficiente para fazer frente às suas responsabilidade fiscais) e pode também ser retirada em alguma medida da ordem das disposições que determinam num primeiro momento a responsabilidade do infractor (vd. artigo 27.^º, n.^º 1 do RIT; artigo 16.^º, n.^º 1 do RICir; artigo 38.^º, n.^º 1 do RIVM; artigo 110.^º, n.^º 1 do RCPU; artigo 71.^º, n.^º 1 do RICR; artigo 71.^º, n.^º 1 do RIP; e artigo 79.^º, n.^º 1 do RIC) e num segundo momento a extensão dessa responsabilidade aos membros dos órgãos societários se o infractor for uma pessoa colectiva (vd. artigo 27.^º, n.^º 2 do RIT; artigo 16.^º, n.^º 3 do RICir; artigo 38.^º, n.^º 2, alínea a) do RIVM; artigo 110.^º, n.^º 2 do RCPU; artigo 71.^º, n.^º 2 do RICR; artigo 87.^º, alínea a) do RIS; e artigo 71.^º, n.^º 2 do RIP). Esta é também a sequência lógica ou natural de como estas responsabilidades fiscais devem ser assacadas: primeiro ao infractor ou transgressor, que responde com o seu património, e depois (e apenas se necessário) aos membros dos respectivos corpos sociais. Como se pode depreender destas afirmações, cremos que *de jure condendo*, se deveria estabelecer expressa e inequivocamente a subsidiariedade da responsabilidade dos membros dos órgãos sociais (que não deixam de ser terceiros, ainda que possam influir em maior ou menor medida no comportamento ilícito do devedor originário) perante o ente colectivo (enquanto infractor ou transgressor), por tal ser apenas uma decorrência elementar do princípio da *justiça fiscal*.

sociais que determinam a vontade da pessoa colectiva⁸⁹⁾ (vd. artigo 71.º, n.º 2

- 89 Note-se que, apesar da lei fiscal de Macau não o estabelecer expressamente, pensamos que esta responsabilidade solidária dos membros dos órgãos sociais se deverá apenas reportar às pessoas singulares que exerçam efectivamente funções nos corpos societários no momento em que o ente colectivo comete a infracção fiscal. Cremos ser esta a interpretação mais razoável destas disposições, não se admitindo que pelo simples abandono de funções se afastem as responsabilidades fiscais impostas por lei, nem que terceiros que não tenham exercido efectivamente as funções nos cargos sociais à data dos factos (até mesmo eventualmente por terem sido impedidos de o fazer) ou que venham a ingressar posteriormente ao nascimento da responsabilidade fiscal em cargos nos corpos societários se vejam confrontados (surpreendidos mesmo) com uma responsabilidade pessoal por infracções fiscais cometidas no passado pelo ente colectivo às quais são completamente alheios. Em sentido próximo, ainda que debruçando-se sobre a responsabilidade fiscal solidária dos titulares de órgãos societário pelo pagamento de multas de pessoas colectivas de direito privado no ordenamento jurídico de Macau no âmbito da vigência do Código das Execuções Fiscais, Vide HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito da Universidade de Macau, 1996, págs. 211-212. Como se sabe, o Código das Execuções Fiscais – CEF (aprovado pelo Decreto n.º 38.088, de 12 de Dezembro de 1950, e publicado no Boletim Oficial de 6 de Janeiro de 1951, alterado pelo Decreto n.º 38.295, de 7 de Julho de 1951; Decreto n.º 46.849, de 7 de Julho de 1951; Decreto-Lei n.º 4/83/M, de 22 de Janeiro; e Decreto-Lei n.º 29/83/M, de 25 de Junho) ainda não foi substituído por outro diploma legal. O problema neste particular decorre não apenas da idade já avançada e natural desadequação desta legislação à actual realidade sociocultural de Macau, mas sobretudo de aquando da transferência de soberania ter sido revogada em bloco toda a legislação portuguesa anteriormente vigente em Macau que não tenha sido “adoptada como legislação da Região” (artigo 3.º, n.º 5 da Lei n.º 1/1999, de 20 de Dezembro). E que, portanto, a “legislação portuguesa previamente vigente em Macau, incluindo a elaborada por órgãos de soberania de Portugal exclusivamente para Macau” tenha deixado de vigorar na RAEM a partir do dia 20 de Dezembro de 1999 (artigo 4.º, n.º 4 da Lei n.º 1/1999, de 20 de Dezembro). O que nos parece ser clara e manifestamente contraditório com o princípio fundamental da continuidade do ordenamento jurídico de Macau previsto na nossa lei fundamental (vd., entre outros, artigos 5.º, 8.º e 18.º da Lei Básica da RAEM), pelo que as citadas disposições da Lei n.º 1/1999, de 20 de Dezembro, deveriam ser alvo de uma interpretação restritiva que permita salvaguardar uma continuidade mínima do regime jurídico vigente ou afastadas por inválidas e contraditórias com a Lei Básica da RAEM a quem devem obediência (vd. artigos 11.º, segundo parágrafo, e 143.º da Lei Básica de RAEM). A jurisprudência do Tribunal de Segunda Instância tem visto a admitir a validade destas disposições perante o nosso regime constitucional vigente, tendo achado por bem clarificar que a expressão “legislação previamente vigente em Macau” que tenha sido “adoptada como legislação da Região” se reporta aos “actos normativos emanados e apenas emanados da Assembleia Legislativa e do Governador do então Território de Macau, como seus “órgãos de governo próprio” com competência legislativa.” (Vide Acórdão do TSI de 1 de Fevereiro de 2001 [Processo n.º 1153/A]). Como não se “localizou” o Código das Execuções Fiscais até 1999, em parte porque o Código das Execuções Fiscais se encontrava manifestamente desactualizado e a sua substituição de raiz estava desde há muito prevista (pelo que julgamos saber, os respectivos trabalhos preparatórios chegaram a ser iniciados em dado momento, existindo mesmo um anteprojecto legislativo não oficial). Consequentemente, o Tribunal de Segunda Instância rapidamente veio a considerar que o Código das Execuções Fiscais “(...) por ter sido emanado

por autoridades legislativas de Portugal,” não poderia conseguir “transitar para o actual ordenamento jurídico da RAEM, por comando do n.º 4 do art. 4.º da Lei de Reunificação n.º 1/1999, de 20 de Dezembro” (Vide Acórdão do TSI, de 20 de Março de 2003 [Processo n.º 78/2000]). Efectivamente, já aquando do processo de *localização* da legislação do Território tinham sido identificados dois diplomas legislativos de importância primordial (haverá inúmeros outros avulsos de maior ou menor relevo) em risco de serem derogados, criando naturalmente graves lacunas no ordenamento jurídico de Macau; estes eram o (i) Código de Processo do Trabalho e o (ii) Código das Execuções Fiscais. Tendo, por isso, o legislador da RAEM entretanto adoptado um novo Código de Processo do Trabalho (vd. Lei n.º 9/2003, de 30 de Junho), o mesmo infelizmente ainda não aconteceu com o processo de execução fiscal. Assim, retirado da nossa ordem jurídica o diploma que regulamentava a execução fiscal criou-se uma lacuna evidente no ordenamento jurídico da RAEM, que até à data ainda não veio a merecer novo tratamento legislativo. O que colocou a nossa jurisprudência na delicada situação de ter de optar entre continuar a aplicar lei expressamente revogada aos subsequentes processos de execução fiscal ou de cair no vazio legal causado por esta revogação (restando fazer apelo ao direito processual civil, na medida em que tal possa colmatar as lacunas mais evidentes). Note-se que a questão se coloca em termos paralelos para os processos de trabalho que possam ter sido alvo de julgamento entre 1999 e 2003, isto é desde o momento da revogação da anterior e até à entrada em vigor da nova lei de processo de trabalho de Macau (Veja-se, com interesse para esta questão, o ponto n.º 1 da Nota Justificativa da Proposta de Lei do novo Código de Processo do Trabalho apresentada à Assembleia Legislativa da RAEM onde se considera que ainda que o anterior Código de Processo do Trabalho tenha sido revogado ainda assim “nem por isso se criou uma situação de vazio legislativo, dada a subsidiariedade e força expansiva do direito processual comum” – não nos parece que tenha sido bem essa a realidade). Importa realçar que estamos perante matéria de grande sensibilidade, uma vez que se trata das regras processuais ao abrigo das quais o Fisco poderá fazer executar o património do devedor fiscal, que poderá assim ficar privado da sua propriedade na medida do necessário à integral liquidação das obrigações fiscais vencidas. A privação da propriedade privada, ainda que fundada num título de execução fiscal regularmente constituído, sem lei processual que a preveja é de validade constitucional muito duvidosa (vd. artigos 6.º e 103 da Lei Básica da RAEM). Neste contexto particularmente ingrat, a jurisprudência do Tribunal de Segunda Instância tem vindo a citar, discutir, interpretar e [talvez mesmo] aplicar o Código das Execuções Fiscais, fazendo (cremos, que razoavelmente) uma leitura actualista do texto legal (em regra, mais favorável aos direitos de defesa dos contribuintes, nomeadamente em matéria de oposição à execução fiscal). Mas depois afirma que entende que o Código das Execuções Fiscais (por vezes denominado de “pré vigente CEF”), ao qual está a recorrer para a decisão da causa não se encontra verdadeiramente em vigor, mas é apenas um quadro de referência decisória. Assim, afirma esta jurisprudência que “(...) não é menos verdade que não pode deixar de haver alguma maleabilidade e cuidado na interpretação do regime que se pretende aplicável a partir de um diploma, o mencionado CEF, que em bom rigor não se encontra vigor e a que se recorre como uma referência e mero expediente procedural, na falta de publicação de um processo tributário” (Vide, entre outros, Acórdão do TSI de 4 de Dezembro de 2003 [Processo n.º 130/2003]; Acórdão do TSI de 4 de Dezembro de 2003 [Processo n.º 94/2003]; Acórdão do TSI de 18 de Março de 2004 [Processo n.º 170/2003]; e Acórdão do TSI de 18 de Março de 2004 [Processo n.º 171/2003]). E que, portanto, se deve entender “que a interpretação de um diploma, ou melhor, a praxis procedural baseada em diploma que não vigora na ordem jurídica não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que

garantam uma maior amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas, tal como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou a doutrina” (Vide, entre outros, Acórdão do TSI de 4 de Dezembro de 2003 [Processo n.º 130/2003]; e Acórdão do TSI de 4 de Dezembro de 2003 [Processo n.º 94/2003]). Defendendo-se uma “(...) interpretação sistemática e “actualizadora” do Código das Execuções Fiscais (CEF), visto que este, um diploma de 1950, tem de ser entendido e interpretado em conformidade com o Código de Processo Civil vigente e com as disposições constantes da Lei de Bases de Organização Judiciária de Macau e dos diplomas regulamentadores desta última.” (Vide, por todos, Acórdão do TSI, de 20 de Março de 2003 [Processo n.º 78/2000]). Pelo que se considera que a “interpretação de um diploma, ou melhor, a praxis proceduralista baseada num diploma de 1950, que não vigora na ordem jurídica, não pode ser de tal forma estrita que postergue os princípios que garantam uma maior amplitude dos meios de defesa em relação a outros diplomas, tal como decorre do próprio Código de Processo Civil (cfr. artigos 697º e 699º do CPC) ou até da doutrina. Posição que tem levado já este Tribunal, em nome do princípio da plenitude da garantia da via judiciária, a admitir a invocação de questões ou exceções não expressamente previstas nos meios de oposição à execução taxativamente previstos, solução que sempre será permitida pela lei processual comum – cfr. artigo 699º, nº1 do CPC, onde se permite, ainda que em sede de embargos (sendo esse o meio de oposição admissível) a dedução de qualquer fundamento de defesa admitido em processo declarativo.” (Vide, entre outros, Acórdão do TSI de 18 de Março de 2004 [Processo n.º 170/2003]; e Acórdão do TSI de 18 de Março de 2004 [Processo n.º 171/2003]). Entenda-se, portanto, que aparentemente a jurisprudência do Tribunal de Segunda Instância parece encontrar justificação para uma interpretação actualista (extensiva) da letra do texto da lei (que de resto nos parece salutar) no facto de estar a recorrer a um texto que considera que já não está em vigor. Ainda que a boa interpretação do Código das Execuções Fiscais, se estivesse em vigor, ou de qualquer outro diploma legal vigente, dentro do sistema jurídico da RAEM já imponha de qualquer modo que a aplicação da lei tivesse em atenção o sistema jurídico vigente no seu todo. Aliás, apesar de tal não ser de todo necessário, o próprio legislador macaense acho por bem salvaguardar a necessidade de adaptar a interpretação das normas anteriormente vigentes ao novo regime jurídico-constitucional em vigor depois da transferência de soberania do território. Assim é dito que a legislação que tenha sido “adoptada como legislação” da RAEM [vulgo, tenha sido localizada] deve ainda ser interpretada com as “necessárias adaptações” decorrentes da mudança do regime jurídico-constitucional do Território. Ou mais concretamente que a “legislação previamente vigente em Macau que for adoptada como legislação da Região Administrativa Especial de Macau, quando aplicada depois de 20 de Dezembro de 1999, deve sofrer as necessárias alterações, adaptações, restrições ou exceções, a fim de se conformar com o estatuto de Macau após a reassunção do exercício da soberania pela República Popular da China e com as disposições relevantes da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau” (artigo 3.º, nº 5 da Lei n.º 1/1999, de 20 de Dezembro). Portanto parece-nos ser algo forçado, senão mesmo um pouco contraditório, procurar justificar uma interpretação extensiva ou actualista (que de resto nos merece plena adesão) de um diploma legal no facto de se considerar que o mesmo já não se encontra em vigor. Ademais, a criação jurisprudencial de regras processuais, como aparentemente aconteceria no presente caso, não é nada comum ao papel que os tribunais ocupam no nosso ordenamento jurídico, nem certamente isenta de críticas quando esteja em causa a regulação da privação da propriedade privada, o que consiste na limitação de um direito fundamental dos particulares sem suficiente base legal. Melhor, ainda que mais distante do teor literal do texto legal, parece-nos ser a posição adoptada pela jurisprudência do Tribunal

do RIP; artigo 110.º, n.º 2 do RCPU; artigo 16.º, n.º 3 do RICir; artigo 27.º, n.º 2 do RIT; artigo 38.º, n.º 2, alínea 1) do RIVM; e artigo 87.º, alínea a) do RIS) e por vezes até mesmo os “contabilistas e auditores” das pessoas colectivas (artigo 71.º, n.º 2 do RICR)⁹⁰. Note-se que também aqui podemos encontrar outros entes colectivos (ou representantes de outras pessoas colectivas – assim, explicitamente, artigo 79.º, n.º 3, alínea b) do RIC)⁹¹. Nas *transgressões* (ou *infracções*) praticadas

Administrativo que fazendo apelo à remissão para o processo de execução fiscal, que se encontra previsto no artigo 142.º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (em lugar paralelo, ainda que aqui não referido, veja-se também o artigo 22.º do Código de Processo Administrativo Contencioso), veio a entender que a Lei n.º 1/1999, de 20 de Dezembro, deva ser interpretada de “forma hábil que conduza a soluções acertadas, garanta a unidade e continuidade do sistema jurídico” devendo ter-se presente a “ideia mestra” deste diploma legal que dita que sejam “de aproveitar todas as normas anteriormente vigentes que não ponham em causa a soberania da República Popular da China e não contrariem a Lei Básica e enquanto não for elaborada nova legislação”. Assim, para esta jurisprudência deve “entender-se que está em vigor toda a legislação emanada dos órgãos legislativos portugueses que não choque com a soberania da R.P. da China ou com a Lei Básica e que não tenha sido substituída por nova legislação”. Pelo que “No caso concreto do Código das Execuções Fiscais não se vê razão válida para que não se considerar tal diploma em vigor na parte não regulada por novas leis e em que não contraria a Lei Básica” (Vide, entre outros, Acórdão do TA de 14 de Março de 2006 [Processo n.º 35/05-EF]).

- 90 Normalmente, a responsabilidade dos administradores das sociedades não é entendida como uma responsabilidade por culpa (responsabilidade por facto ilícito), mas antes como sendo uma responsabilidade por dívidas de outrem em virtude do exercício de certas funções que permitem influir no cumprimento das obrigações fiscal faltosas. No direito tributário português a responsabilidade é subsidiária e depende de “dois pressupostos de facto: o exercício de certas funções; e a diminuição do património da sociedade, por culpa dessa pessoa, em termos de não se poder satisfazer a dívida tributária”, Vide DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÔNICA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2003, pág. 379.
- 91 Refira-se aqui também uma primeira tentativa de estabelecer-se também uma responsabilidade do ente colectivo por infracções fiscais praticadas por pessoas (singulares ou colectivas) subordinadas por conta deste ente colectivo, excepto se demonstrarem ter tomado “as providências bastantes para fazer cumprir a lei” (vd. artigo 79.º, n.º 2 do RIC). Trata-se de uma responsabilidade solidária da sociedade pelas infracções fiscais cometidas por terceiros apenas aplicável quando exista uma relação de subordinação (trabalhadores subordinados), que determina uma *inversão do ónus da prova* da culpa da sociedade pelos actos do subordinado (*in instruendo ou in vigilando*), bastante próxima da responsabilidade do comitente pelos actos do comissário. Também aqui a justificação desta disposição em matéria de *justiça fiscal* parece muito duvidosa, especialmente porque o legislador fiscal volta a não estabelecer explicitamente qualquer relação de subsidiariedade entre a responsabilidade do infractor e de terceiros solidariamente responsáveis (cf. nota de rodapé n.º 88). Para maiores desenvolvimentos, em termos não inteiramente coincidentes no direito tributário português, Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000, págs. 140-143. De resto, ficou também determinada a responsabilidade dos representantes legais dos incapazes e dos menores pelas infracções praticadas por estes para efeitos do Imposto do Consumo (vd. artigo 79.º, n.º 3, alínea a) do RIC). Bem como a responsabilidade solidária do condutor com o proprietário do veículo pelo pagamento de multas decorrentes do uso ou fruição de um veículo sem

por “procurador ou gestor de negócios” respondem solidariamente o “mandante ou o dono do negócio” (vd. artigo 71.º, n.º 3 do RIP; artigo 71.º, n.º 3 do RICR; artigo 110.º, n.º 3 do RCPU; artigo 16.º, n.º 4 do RICir; artigo 27.º, n.º 3 do RIT; artigo 38.º, n.º 2, alínea 2) do RIVM; e artigo 87.º, alínea b) do RIS) pelo pagamento da multa⁹². Trata-se, portanto, de uma responsabilidade solidária (que como adiantamos defendemos dever ser entendida como meramente subsidiária perante o infractor) (vd. artigo 505.º do CC) determinada por lei (vd. artigo 506.º do CC) particularmente *ampla* (poderá mesmo dizer-se que é algo *agressiva*) que infelizmente não distingue entre a responsabilidade individual (ou culpa) de cada um dos responsáveis solidários – sejam estes representantes ou membros dos órgãos societários do ente colectivo – pela prática da infracção fiscal (a responsabilidade solidária é partilhada por todos por igual).

Como se sabe, uma eventual responsabilidade penal individual *cumulativa diferenciada* dos agentes do ente colectivo depende sempre da infracção penal (*do crime*) lhe ser pessoalmente imputável (*não há crime sem culpa*). Prescindir desta imputabilidade pessoal (*culpa*) aqui, para efeitos da responsabilidade civil solidária para com o ente colectivo que praticou a infracção fiscal ou pelo menos de um nexo de causalidade adequada entre os comportamentos dos membros dos órgãos societários ou seus agentes e a prática da infracção fiscal pelo ente colectivo, levanta sérias dúvidas sobre a justiça material destas disposições. Especialmente nos casos de mais grosseira injustiça, como seja quando os membros de órgãos colegiais possam vir a ser responsabilizados individualmente pelo pagamento (eventualmente até da totalidade do montante – vd. artigo 505.º, n.º 1 do CC) de multas decorrentes de infracções fiscais que vieram a ser cometidas sem o seu apoio ou mesmo contra a

pagamento do Imposto de Circulação (vd. artigo 16.º, n.º 2 do RICir). O que, em bom rigor, suscita menores dificuldades, visto que como a afixação dos dísticos comprovativos do pagamento do imposto é obrigatória (vd. artigo 13.º, n.º 1 do RICir) e o condutor do veículo estaria a cometer uma infracção ao fazer uso do veículo sem que tal dístico esteja afixado (o que é relativamente evidente, uma vez que o dístico é afixado de forma claramente visível). Igualmente pouco controversa será a responsabilidade do consumidor pela infracção ao Imposto sobre Veículos Motorizados em caso de conluio (que terá que ser provado e não se presume) com o sujeito passivo do imposto na prática da infracção (vd. artigo 38.º, n.º 2, alínea 3) do RIVM). Note-se que a Contribuição Industrial não se interessa pela questão da responsabilidade dos entes colectivos (vd. artigo 37.º a 41.º do RCI), sendo assim apenas o infractor (singular ou colectivo) responsável pelo pagamento da multa. Também não encontramos problemas de maior na multa prevista para sancionar os funcionários e agentes da Administração Pública que violem (culposamente) as determinações dos regulamentos do Imposto do Selo, bem como a sua responsabilidade solidária pelo pagamento das multas correspondentes (vd. artigo 81.º do RIS).

92 Que tanto pode ser relativo à procuração ou gestão de negócios de uma pessoa singular como de um ente colectivo. Como é evidente, pela própria natureza das coisas o ente colectivo terá que recorrer sempre a formas de representação, enquanto que a pessoa singular poderá não o fazer.

sua vontade (e voto expresso)⁹³. Note-se que, o mais *arejado* Imposto do Consumo já estabelece que a responsabilidade solidária do ente colectivo apenas se estende às “pessoas singulares ou colectivas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, praticaram uma infracção” (vd. artigo 79.º, n.º 2, *primeira parte* do RIC). Portanto, trata-se de uma disposição que visa responsabilizar solidariamente quem *permitiu* (ainda que apenas negligentemente pelo incumprimento de deveres de vigilância) a prática de uma infracção fiscal pela pessoa (singular ou colectiva) subordinada. Ora, os entes colectivos podem abreviar a esta responsabilidade solidária se “provarem que tomaram as providências bastantes para fazer cumprir a lei” (vd. artigo 79.º, n.º 2, *terceira parte* do RIC). A ser assim, o que estabelece aqui é, portanto, *apenas uma inversão do ónus* da prova da culpa pela actuação do ente

93 Como resulta do exposto, não nos parece que se deva imputar por igual a todos os membros dos órgãos societários, apenas por serem membros de um corpo social ou por terem participado voluntariamente na tomada de decisão que determinou a prática de uma infracção, uma responsabilidade penal individual pela infracção fiscal ou mesmo uma responsabilidade civil pelo pagamento de multa, visto que esta depende sempre da medida da culpa do agente que é necessariamente individual e concreta. Cremos que importa distinguir e graduar também para efeitos da aplicação das infracções fiscais às pessoas singulares qual o grau de culpa concretamente existente. Este tipo de considerações é particularmente relevante em matéria de responsabilidade dos membros de órgãos colegiais. Cremos que especialmente quando o membro do corpo societário se tiver pronunciado contra a prática da infracção (e tenha feito registar a sua discordância (em acta ou no livro de registo das deliberações) e eventualmente mesmo comunicado (ou *denunciado*) a infracção ao órgão competente) tal responsabilidade criminal individual e solidária pelo pagamento da multa que *não se quis praticar* peca por manifesta injustiça. Melhor seria distinguir entre aqueles membros dos órgãos societários que determinaram efectivamente a prática da infracção e cuja responsabilidade solidária com o ente colectivo se comprehende (e que se sujeitam também eventualmente a uma responsabilidade criminal individual cumulativa ao abrigo do direito penal geral) e os outros que procuraram abreviar à prática de tal acto ilícito (aos quais esta responsabilidade solidária, tal como a eventual responsabilidade criminal individual deve ser afastada por falta de culpa). As imperiosas necessidades de tutela das receitas do erário público não podem justificar tudo. Também por isso é que o actual regime tributário português determina uma responsabilidade civil subsidiária dos membros dos corpos sociais apenas quando estes tenham determinado a insuficiência patrimonial do ente colectivo para satisfazer as multas [assim determina-se que pelas “multas ou coimas aplicadas a infracções 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” (vd. artigo 8.º, n.º 1, alínea a) do RGIT)]. Em termos paralelos, já em tempos passados se colocou a questão de se apurar “*quais os directores administradores, gerentes, membros do conselho fiscal, liquidatários ou administradores da massa falida que serão os sujeitos activos os agentes da infracção fiscal cometida*”, tendo-se entendido que “só são infractores as pessoas que, efectivamente, recusarem, ocultarem, destruírem, falsificarem ou viciarem os respectivos documentos, e não já os restantes representantes legais das pessoas colectivas”, NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciéncia e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, pág. 210.

colectivo (que pode ser ilidida) e já não uma autêntica *responsabilidade objectiva* totalmente independente de culpa (ainda que se possa dizer que esta se presume de alguma forma) como acontece em outro lugar como melhor se verá. O que oferece, pelo menos, a virtualidade do legislador fiscal procurar estabelecer um qualquer nexo de causalidade suficiente entre a prática da infracção pelo agente (infractor) e a responsabilidade do ente colectivo (terceiro). Note-se que a responsabilidade se reporta ao “pagamento de uma importância igual à da multa” (vd. artigo 79.º, n.º 2, *segunda parte* do RIC) e já não ao pagamento da própria multa, procurando-se assim delinear a obrigação explicitamente como uma mera responsabilidade civil solidária objectiva e já não como uma responsabilidade penal subsidiária (com base numa presunção de culpa), por razões que nos parecem relativamente óbvias.

4. Normas Fiscais Abusivas

A longo do presente texto fomos remetendo inúmeras vezes para momento posterior aquelas questões nas quais fomos tropeçando e que maiores embaraços nos foram colocando. Apesar de, por vezes, já termos adiantado, de alguma forma, as questões de fundo e a nossa posição sobre as mesmas. Iremos agora procurar dar um tratamento um pouco mais cuidado, ainda que necessariamente sumário, dado a natureza introdutória do presente texto, daquilo que podemos considerar serem as questões mais embaraçosas em matéria fiscal penal, que para alguma doutrina justificam a (*e se justificam à luz da*) especialidade do direito fiscal penal.

A primeira destas questões mais delicadas que merecem ser referidas prende-se com *presunções de dolo* (ou *de culpa*) que a lei fiscal por vezes estabelece, visando *simplificar* a aplicação das penalidades fiscais. Tal como acontece, nomeadamente, através da regra estabelecida pelo Imposto Complementar de Rendimentos que determina que se considera recusada a exibição da escrita quando estes elementos sejam solicitados e não colocados à disposição dos funcionários competentes (mesmo que os contribuintes estejam ausentes ou impedidos de prestar a sua colaboração) (vd. artigo 65.º, n.º 3 do RICR). Em termos próximos, mas talvez em alguma medida mais razoável, é a presunção que determina que a recusa do acesso aos locais do exercício da actividade tributária para efeitos do Imposto de Turismo seja considerada como uma verdadeira recusa de exibição dos livros ou documentação que devam ser colocados à disposição dos funcionários competentes (vd. artigo 20.º, n.º 3 do RIT). Ainda mais duvidosas são as presunções de *dolo juris et de jure* (portanto, não ilidíveis mediante prova em contrária) por vezes estabelecidas pelas nossas leis fiscais, como aparentemente acontece com a disposição fiscal que determina que a omissão ou indicação inexacta das remunerações para efeitos de cumprimento da obrigação declarativa do Imposto Profissional, que seja praticada simultaneamente pelos contribuintes e entidades patronais se consideram “sempre dolosas” (vd. artigo 59.º, n.º 4 do RIP). Ou a regra que estabelece que quando o Imposto do Selo não seja devidamente cobrado pela falta de selagem de



documento ou papel (sujeito a este imposto), que quando “não conste o nome ou nomes dos transgressores” mas apenas a “designação da firma comercial respectiva” sejam “sempre considerados transgressores o dono ou donos da firma” excepto “quando se trate de sociedade comerciais, caso em respondem pela transgressão os seus representantes legais” (vd. artigo 75.º do RIS). Ou até a disposição que determina que se considera “sempre dolosa a inexactidão praticada com a convivência do inquilino e do sublocatário” quando sejam aceites recibos por “quantia inferior à efectivamente paga” (vd. artigo 101.º, n.º 3 do RCPU). O problema de fundo em todas estas disposições em matéria penal fiscal, prende-se com a violação clara da *presunção de inocência* (vd. artigos 11.º e 29.º da LB), pois colocam sob o infractor, o *ónus da prova* da falta de dolo (ou de culpa). E isto apenas numa já mais benevolente *interpretação correctiva* (vd. artigo 8.º do CC), que considere que as presunções acima referidas devam ser *sempre* entendidas como sendo meramente *ilidíveis*⁹⁴ (que permitam prova em contrário – presunções *juris tantum* – ainda que a simples leitura do texto possa apontar exactamente para o contrário: que as presunções prevalecem sempre). Mesmo que assim seja, o recurso a presunções de culpa, ainda que sejam consideradas ilidíveis, não deixa de ser no mínimo duvidoso em matéria penal.

A segunda questão *magna* que se coloca relativamente às normas penais fiscais prende-se com a falta de determinação ou tipificação dos comportamentos que se visam penalizar e com a [in]determinação da pena (montante da multa) aplicável ao caso concreto. Veja-se, a este respeito, as numerosas disposições fiscais que apontam para uma verdadeira *cláusula geral penal* aplicável a todas as infracções fiscais não especialmente punidas (vd. artigo 66.º do RIP; artigo 66.º do RICR; artigo 105.º do RCPU; artigo 80.º do RIS; artigo 32.º do RIVM; e artigo 22.º do RIT). O problema está naturalmente em que se desconhece quais serão concretamente essas *outras* infracções fiscais que também merecem uma tutela penal. O que e com toda a boa vontade não pode deixar de ser entendido como configurando verdadeiras *normas penais em branco*⁹⁵, cuja validade não se pode conciliar com o princípio fundamental

94 Infelizmente nem sempre a jurisprudência realizou esta interpretação correctiva que nos parece absolutamente necessária não admitindo, por vezes, a prova em contrário da presunção fiscal. Cremos que tal entendimento deve prevalecer, como não podia deixar de ser tendo em conta que estamos perante normas penais incriminadoras, onde presunções de dolo que não admitam prova em contrário correspondem a autênticas *responsabilidades penais objectivas* que não podem ser nunca admitidas. Em sentido contrário, numa referência às presunções *inilidíveis* e *ilidíveis* anteriormente existentes no direito tributário português defendendo a sua respectiva constitucionalidade (ou validade), Vide NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 299-307.

95 Cremos ser abusivo que toda e qualquer violação das regras fiscais mereça uma tutela penal e não nos parece que esta referência para as “infracções fiscais não especialmente punidas” seja alvo de suficiente concretização pelo regime fiscal em bloco como foi defendido por alguma doutrina fiscal portuguesa que afirmou que “Ora, se fossem puníveis infracções não especialmente prevenidas, é óbvio que o princípio

da tipicidade em matéria penal⁹⁶. Certamente, menos problemática, mas mesmo assim em nossa opinião contrária à ideia de especial certeza inerente à lei penal, são as penalidades que remetem para o valor do montante do imposto em falta para efeitos da determinação do valor da multa aplicável. Tal como, as normas fiscais que determinam que o incumprimento das obrigações de retenção na fonte ou de pagamento tempestivo do imposto devido seja punida “com multa que pode atingir o montante” igual (ou por vezes de um décimo, quinto, metade, dobro, triplo, quádruplo, sétuplo ou até ao décuplo) do quantitativo em falta (vd. artigos 62.º, 63.º, n.º 4 e 64.º do RIP; artigos 77.º, 78.º e 82.º do RIS; artigo 13.º do RICir; e artigos 30.º e 31.º do RIVM). Neste caso, o problema está não apenas em que se desconheça, à partida, o montante da pena de multa (indeterminação do *quantum exacto de pena*⁹⁷), mas também que o mesmo comportamento (eticamente reprovável) possa ser sancionado com uma multa que pode sofrer violentas variações apenas em função do valor em falta (visto que a *culpa é o limite inultrapassável da pena*⁹⁸, colocando-se então a questão de apurar se o

da tipicidade estaria afastado no direito penal fiscal contravencional. Mas não é assim. Efectivamente, desde logo, porque mesmo no domínio das contravenções deve entender-se aplicável o princípio da legalidade previsto no artigo 29.º da Constituição, no seu corolário *nullum crimen sine lege certa*. Por outro lado, tem-se entendido, e bem, que se trata apenas de imprecisa redacção destes preceitos fiscais. Assim, onde o legislador fiscal diz que pune «*infracções* não especialmente *prevenidas*» queria referir-se a «*infracções* não especialmente *punidas*». E, na verdade, as infracções estão *especialmente prevenidas nas normas fiscais, que impõem o dever fiscal de agir ou de se abster e cuja violação é genericamente punida nestes preceitos*», NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 189-190. Quanto a nós, não acompanhamos que baste uma lei penal incriminadora *imprecisa* ou *genérica* que estabeleça uma punição, sem concretizar suficiente qual o comportamento em causa, do qual o contribuinte se deverá abster sob pena de sanção penal. Sobre os requisitos para a admissibilidade (ou não) de *normas penais em branco*, Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 172-173.

- 96 O Estado de Direito determina que não pode haver crime, nem pena que não resultem de uma lei previa, escrita, estrita e certa (*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*). Ora, a questão é que como “não há crime sem lei anterior que como tal preveja uma certa conduta” é necessário que o legislador considere um comportamento como um crime, descrevendo-o e impondo-lhe como consequência jurídica a sanção criminal. Tal determinabilidade do tipo legal penal “importa a descrição da matéria proibida e de todos os outros requisitos de que dependa em concreto uma punição seja levada até a um ponto em que se tornem objectivamente determináveis os comportamentos proibidos e sancionados e, consequentemente, se torne objectivamente motivável e dirigível a conduta dos cidadãos”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 173-174. O que como é aparente não acontece neste caso.
- 97 Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 76-79 (100 e 101).
- 98 Vide JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, pág. 79.

valor do montante em falta⁹⁹ corresponde a uma forma plenamente aceitável de apurar *razoavelmente* o valor da pena de multa que deva ser *concretamente* aplicável)¹⁰⁰.

Finalmente e talvez a menor das grandes questões que se colocam em razão das *especialidades* do direito penal fiscal poderá ser a da própria responsabilidade civil solidária dos membros dos entes colectivos que referimos anteriormente. Poderia afirmar-se que como se trata de uma mera responsabilidade civil solidária não haveria que ter aqui em consideração os princípios fundamentais do direito penal, sendo plenamente admissível uma responsabilidade civil objectiva – tal como acontece, pacificamente, na comissão (vd. artigo 493.º do CC) ou no mandato (vd. artigo 789.º do CC). Cremos que de qualquer modo a questão merece ser considerada mais cuidadosamente, uma vez que a responsabilidade penal fiscal na RAEM se reconduz (quase exclusivamente) a uma mera responsabilidade pelo pagamento de quantias pecuniárias, pelo pagamento das multas (não convertíveis em prisão), que sejam impostas sobre o *transgressor* ou *infractor*. E aqui o legislador fiscal veio a estabelecer que esta responsabilidade do transgressor ou infractor, que seja um ente colectivo, é partilhada solidariamente pelos membros dos órgãos societários. Em termos práticos, tal determina uma verdadeira responsabilidade solidária destes terceiros pela *pena* (pagamento de uma quantia pecuniária) imposta ao ente colectivo. O que, bem vistas as coisas, corresponde a uma situação análoga a uma responsabilidade penal (indirecta, admitem-se) por actos de terceiros. E não se diga que se trata apenas de mais uma situação de *desconsideração* ou *levantamento* da personalidade colectiva, que se pode justificar quando o ente colectivo seja utilizado abusivamente para ilidir responsabilidades próprias (vd. artigo 212.º e 213.º do CCM), visto que não se está a responsabilizar os sócios ou membros do ente colectivo, mas antes os titulares dos órgãos societários ou seus representantes. O que parece apontar para que o legislador fiscal procurou estabelecer uma qualquer relação de conexão entre os actos ilícitos fiscais dos entes colectivos e a actuação destas pessoas singulares (que efectivamente determinam o comportamento da pessoa colectivo). Colocada a questão nestes termos, o problema essencial está no facto do legislador fiscal não distinguir entre a responsabilidade individual efectiva de cada uma destas pessoas

99 Que aceitamos poder ser entendido como o dano causado ao Fisco com a infracção fiscal e relevante para apurar a “gravidade do crime”, podendo ser considerado para efeitos da determinação da medida da pena, ainda que não suficiente para a poder determinar exclusivamente.

100 Naturalmente que se entende que se visava *indexar* a penalidade ao prejuízo patrimonial causado aos cofres públicos com a *evasão fiscal*. Efectivamente, trata-se de uma solução particularmente *flexível* e *maleável*, mas a flexibilidade é exactamente o que a lei penal quer em alguma medida evitar, em favor de uma maior *certeza* e *segurança* dos cidadãos. Também aqui há a necessidade de se determinar suficientemente a pena aplicável e também neste caso cremos que a validade destas disposições deverá ser recusada por incoerentes com os princípios gerais do direito penal.

singulares pelas actuações do ente colectivo. Responsabilizando *por igual* quem tenha *decidido* cometer a infracção fiscal e quem *nem sequer* tomou conhecimento da sua prática ou *a procurou abreviar* por todos os meios à sua disposição¹⁰¹. Naturalmente que estas considerações poderão ser mitigadas se a responsabilidade pelo pagamento das multas impostas sobre os membros dos órgãos societários for considerada como sendo solidária entre estes terceiros, mas subsidiária para com a sociedade e dependente da sua culpa. Trata-se da nossa posição sobre esta matéria, mas todavia, como se viu, de algo que não resulta necessariamente do texto legal e poderá não ser inteiramente pacífico.

Finalmente, mencione-se ainda que estas especialidades (ou talvez mesmo *aberrações*) que o direito penal fiscal introduz aos princípios do direito penal levaram a que parte da doutrina fiscal tenha vindo a considerar que as penalidades fiscais não pertenceriam, verdadeiramente, ao direito penal, mas antes apenas ao direito de mera ordenação social, visto que, em alguma medida, se pensava que com isto se poderia sustentar a validade destas normas fiscais, considerando que no direito de mera ordenação social não se aplicariam as especiais garantias de defesa impostas no direito penal. Perspectiva que, quanto a nós, não se justifica de todo¹⁰². Assim sendo, do nosso ponto de vista as normas em questão são

101 Para estes efeitos, o legislador fiscal optou por estender a responsabilidade do ente colectivo a todas as partes que tenham (ou possam potencialmente ter) tomado parte na prática da infracção fiscal. O problema coloca-se naturalmente no facto de não se estar verdadeiramente perante um levantamento da personalidade da pessoa colectiva para efeitos da responsabilidade pelo pagamento das multas, mas antes perante uma verdadeira responsabilização (avulsa) de certos terceiros tendencialmente (mas não necessariamente) próximos da vida societária. Naturalmente que quanto mais distantes estiverem estes terceiros dos efectivos centros de decisão da pessoa colectiva maiores dificuldades apresentará a sua responsabilização. Considere-se, por exemplo, os membros do conselho fiscal ou liquidatários que muitas vezes apenas terão conhecimento da prática de uma infracção pela pessoa colectiva após esta se ter verificado, não a podendo sequer prevenir. Faz, por isso, pouco sentido que estes sejam solidariamente responsáveis (imagine-se que um perfeitamente diligente membro do conselho fiscal acaba por ter que suportar o total da multa decorrente de uma infracção que desconhecia e que não podia razoavelmente conhecer). Ficam também aqui dúvidas fundadas sobre a validade desta disposição nos termos abrangentes em que se encontra redigida.

102 Efectivamente, a doutrina fiscal começou por reconhecer o embrago que poderia resultar de *ter que chegar* à conclusão de que inúmeras disposições em matéria penal fiscal possam ser inconstitucionais (ou invalidas) e chegou *por isso* antes à conclusão que não se tratavam de disposições em matéria penal (o que demonstrava uma certa confusão entre causas e efeitos; a validade ou constitucionalidade das disposições fiscais penais não pode ser determinada pela dificuldade prática relativa que possa decorrer da sua invalidade pelo confronto com os princípios penais fundamentais – como diz o povo na Alemanha: “*Es kann nicht sein, was nicht sein soll*”). Tendo sido dito que “Ora, se se qualificassem certas ou todas as transgressões fiscais como crimes, daí resultaria que todas as disposições do direito penal fiscal, substantivo e processual, que violassem estes princípios *seriam inconstitucionais, o que equivaleria, na prática, a inutilizar parte significativa do direito penal fiscal e do direito processual penal fiscal*”, NUNO SÁ

GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 166-167. Tradicionalmente, a doutrina fiscalista maioritária procurava qualificar o direito penal fiscal como um mero direito de ordenação social. Neste sentido, foi dito que “A natureza contravencional das transgressões fiscais emerge do próprio regime jurídico substantivo e processual a que estão submetidas. Vejamos: Efectivamente, do exposto nas alíneas anteriores resulta que as transgressões fiscais no direito positivo português, ainda que igualmente subsumíveis a tipos penais criminais, previstos quer no direito penal comum, quer no direito penal fiscal, *nunca são crimes fiscais, mas sempre meras contravenções* [N.B.: Cremos que mesmo à data o autor pensava aqui nas contra-ordenações que distinguia dos *delitos*], ainda que sujeitas a regime jurídico-fiscal especial porque: (...) *m*) Há transgressões fiscais previstas em regulamento (v.g. imposto do selo, etc.). Ora, se se tratasse de crimes, estas normas seriam inconstitucionais por violarem o princípio *nullum crimen sine lege* (cf. artigo 29.º, n.º 1 da Constituição), que tem sido entendido como exigindo que as leis criminais sejam estabelecidas em lei, em sentido formal, isto é, lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo, e, ainda aí, autorizado por aquela Assembleia (cf. artigo 168.º da Constituição); *n*) Se as transgressões fiscais fossem crimes seriam igualmente inconstitucionais, por violação do princípio *nullum crimen, nulla poena sine culpa*, as normas que prevêem transgressões fiscais puníveis por presunções inilidíveis de dolo e ainda todas as normas que punem alguém por facto praticado por terceiro, sem dolo ou negligência, etc.”, NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983, págs. 167-172. Esta posição doutrinária era particularmente delicada e perante algumas vozes dissonantes que entendiam que as transgressões fiscais fossem “verdadeiros crimes fiscais”, porque violavam normas preventivas e “ofendem valores éticos e de Justiça Social”, e pretendiam aplicar os “princípios gerais aplicáveis às infracções criminais” a doutrina penal fiscal clássica rapidamente passou a defender que as transgressões fiscais seriam “eticamente indiferentes, tendo de qualquer modo, natureza administrativa” [entenda-se, tratarem-se de direito de ordenação social] ou para alguns seriam antes de um terceiro género que permitia de alguma forma salvar certas *especialidades*. Vide NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 2000, págs. 93-94. O que se entendia especialmente numa visão (quanto a nós ultrapassada) que defendia não serem aplicáveis os princípios mais garantísticos previstos no direito penal ao direito de mera ordenação social. Iremos ver que também esse entendimento não é correcto. Trata-se de uma questão que veio a sofrer evoluções à medida que a doutrina veio a articular e esclarecer o relacionamento e distinção entre direito penal e direito de mera ordenação social. Cremos que se deve entender que os princípios e garantias vigentes para o direito penal (que resulta da imposição de sanções sobre comportamentos eticamente censuráveis) e o de mera ordenação (que determina sanções relativos a comportamentos eticamente neutros) devem ser igualmente exigentes. Quanto a nós, não há razões porque num se haveria de admitir uma presunção de culpa (ou de dolo) e outro não, por tal consistir numa violação repugnante das garantias de defesa dos particulares (quando a sanção aplicável num e outro podem bem ser as mesmas). Sem prejuízo do conceito de culpa no direito penal e no direito de mera ordenação social ter que reflectir naturalmente a neutralidade ou censurabilidade ética do comportamento em apreço. Neste sentido, no direito português foi dito que “Da autonomia do ilícito de mera ordenação social resulta uma larga autonomia dogmática do direito das contra-ordenações, como aliás se revela nos primeiros 16 artigos do DL 433/82. Autonomia relativa é certo, logo porque, nos termos do art. 32.º, as normas do CP constituem *direito subsidiário* perante o direito

ofensivas de princípios fundamentais do direito penal e de difícil conciliação com o regime constitucional actualmente vigente em Macau, merecendo ser afastadas como invalidas ou inconstitucionais, por contrárias com o espírito e corpo da Lei Básica da RAEM.

VI. Notas Finais

Procurou-se, ao longo do presente texto, oferecer uma perspectiva sumária do regime jurídico da responsabilidade penal fiscal dos entes colectivos

substantivo das contra-ordenações se não é direito penal, é em todo o caso direito sancionatório de carácter punitivo (...). Mas autonomia, em todo o caso, que revela amplamente em matérias, entre outras como as do âmbito de vigência da lei contra-ordenacional, da responsabilização das pessoas colectivas, da culpa, do erro e da autoria. No que toca à culpa, temos considerado por demais discutível a eliminação, levada a cabo pelo DL 244/95, do antigo n.º 2 do art. 1.º do DL 433/82, segundo o qual “a lei determinará os casos em que uma contra-ordenação pode ser imputada independentemente do carácter censurável do facto”. Esta consideração tem sido variamente criticada, como se no nosso pensamento estivesse que as contra-ordenações poderiam ser imputadas independentemente da culpa e, portanto, a título de responsabilidade *objectiva*. Admitimos que essa seja uma interpretação possível de qualquer afirmação por nós feita anteriormente, mas não foi nunca essa a nossa ideia. Foi sim a de que, não sendo a conduta contra-ordenacional, em si mesma tomada, um substrato axiologicamente relevante, a culpa contra-ordenacional não pode ser igualada à (e confundida com a) culpa jurídico-penal; da mesma forma que desde o nosso primeiro escrito defendemos acontecer com a *culpa jurídico-civil*. Reconhecendo que, em matéria de culpa contra-ordenacional, a última palavra pertence à ciência do direito administrativo, não cremos que ela possa vir a ser materialmente concebida (...) como o ter o agente que responder pela personalidade – pela atitude pessoal – que se exprime no facto ilícito-típico e o fundamenta; com o cortejo de implicações dogmáticas e prático-normativas que aquela determinação material contém. A nossa afirmação baseia-se pois na convicção de que era para uma tal diferenciação que apontava o texto original do art. 1.º - 2 do DL 433/82 e não quer pôr em causa o princípio, que sempre também defendemos, segundo o qual a exigência de culpa constitui uma garantia em princípio válida para todo o domínio sancionatório”, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Coimbra Editora, 2004, págs. 153-154. De resto, o direito fiscal tem vindo a demonstrar uma tendência para uma clara subordinação ao direito penal em matéria de incriminações e sanções fiscais. Especialmente no direito fiscal português vieram a inserir-se normas fiscais que determinam a aplicação de sanções tributárias pelos tribunais (veja-se, entre nós, o regime previsto para o recurso da aplicação de infracções administrativas – vd. artigo 118.º, n.º 2 do Código de Processo Administrativo Contencioso), a imputabilidade da infracção (*nulla poena sine culpa*), a definição legal da infracção (*nullum crimen sine lege*) e a não retroactividade incriminadora (quanto a estes últimos cremos serem decorrências e imperativos de qualquer Estado de Direito). Merece também porventura referência, a mero título ilustrativo, o recente Acórdão do TC n.º 27/2006, de 10 de Janeiro de 2006, que reforça a necessidade de também no regime de mera ordenação social se aplicarem as mesmas garantias de defesa do que no direito penal. Mesmo assim, como afirma SOARES MARTINEZ, algumas “aberrações relativamente aos princípios fundamentais do Direito Penal” subsistem no direito tributário português (tal como no nosso), Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª Edição (Reimprensa), Almedina. 2003, págs. 343-345.

na RAEM. Dado a considerável complexidade da temática fez-se, por vezes, apenas a mais breve das referências a questões que mereciam seguramente maior desenvolvimento e atenção. Tiveram também aqui que se ter em conta questões de estrita oportunidade na problematização e desenvolvimento de cada temática. De qualquer modo, aproveitamos esta derradeira oportunidade para manifestar, antes de mais, que a problemática da responsabilidade penal dos entes colectivo é naturalmente uma daquelas questões que está actualmente em acelerada evolução.

Num certo sentido, um direito penal mais abrangente e talvez mesmo mais intrusivo é um preço que (todo leva a crer) teremos que pagar pela a nossa confortável *aldeia global*. Mas tal, não nos pode isentar, bem pelo contrário, da necessidade de encontrar um equilíbrio razoável (entenda-se *justo*) entre a defesa dos núcleos essenciais das liberdades, direitos e garantias dos cidadãos e as novas necessidades de intervenção penal. A responsabilidade penal dos entes colectivos é um daqueles frutos claros dessa nova modernidade, onde o papel e importância do indivíduo se perde cada vez mais na complexidade da mecânica e organização das grandes empresas. Onde cada um é verdadeiramente fungível, ou como se costuma dizer, *ninguém é insubstituível*. E, portanto, a responsabilidade efectiva pela actividade do ente colectivo deixa de poder ser assacada a um (ou um conjunto determinável) de pessoas singulares. O que implica naturalmente a necessidade de se repensar profundamente a perspectiva tradicional (do direito penal) sobre a (não) susceptibilidade de “acção” e “culpa” dos entes colectivos. Um pouco à imagem que do que o direito civil e comercial tiveram que fazer no passado não muito distante, à medida que o comércio jurídico foi sendo ocupado por entes artificiais, pelas companhias, empresas ou sociedades que foram tomando o palco da vida social e se passaram a ocupar do grosso dos negócios e do comércio no direito privado. Há todavia que enfrentar as consideráveis dificuldades que estão intrínsecas a esta autêntica mudança de paradigma em matéria penal com toda a frontalidade e naturalidade. Pois, com toda a certeza que estes novos desafios não se irão revelar seguramente inultrapassáveis, mas *apenas* de difícil resolução.

Vimos também que a capacidade de responsabilidade penal dos entes colectivos foi de resto ultrapassada muito mais cedo no direito penal secundário (*Nebenstrafrecht*) através da imputação à própria pessoa artificial ou colectiva das acções e da culpa (em bom rigor, *da vontade*) das pessoas naturais ou singulares que determinaram o comportamento do ente colectivo. Eventualmente poderá pensar-se que o legislador fiscal até veio a reconhecer esta responsabilidade penal fiscal dos entes colectivos em termos demasiado amplos ou com excessivo à *vontade, atropelando* pelo meio alguns princípios fundamentais do direito penal. Efectivamente, deve reconhecer-se que há amplo espaço para a introdução de aperfeiçoamentos e correcções no direito penal fiscal, passando seguramente

por algumas das questões que fomos referindo ao longo do texto. O que não significa que as opções de fundo estejam erradas, cremos que, em princípio, faz todo o sentido responsabilizar também os entes colectivos ao abrigo do direito penal fiscal. Simplesmente há que moderar os instrumentos ou mecanismos que o legislador fiscal coloca à disposição da máquina fiscal, visando assegurar a necessária tutela dos direitos e garantias de defesa dos contribuintes. E assim assegurar que apenas os meios sancionatórios legítimos num moderno Estado de Direito, são efectivamente empregues em matéria penal fiscal.

Neste contexto, importa ter presente que, em certa medida, o legislador fiscal está a legislar *em proveito próprio (ou causa própria)*, que o Estado aqui não se limita a estabelecer uma regulação equidistante e imparcial de interesses de terceiros em conflito, buscando um equilíbrio justo e seguro para os interesses em causa, mas que existe efectivamente um evidente e considerável interesse financeiro público em assegurar a efectividade da cobrança das receitas fiscais, mais não seja para assegurar a continuidade da própria organização estadual. Estas ideias não são novas e estão também, de alguma forma, ligadas à própria noção de controlo parlamentar (entre nós, pela Assembleia Legislativa da RAEM) na criação e modificação da lei fiscal (vd. artigo 71.º, n.º 1 e 3 da LB). Visto, que o Governo (ou o Executivo) seria naturalmente um mau *juiz em causa própria*. É exactamente por isso que um controlo judicial activo é tão importante em matéria fiscal e tributária, que está intimamente ligada à própria defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos (mais não seja do direito à propriedade privada – vd. artigo 6.º e 103.º da LB). O direito fiscal e tributário é assim, por natureza, um ramo do direito em que a evolução e o desenvolvimento da própria lei vigente decorre, em grande medida, destes impulsos jurisdicionais. Das *correcções* ou *impulsos*, se quisermos, que os tribunais judiciais introduzem nas normas fiscais que pecam por excesso de zelo, obrigando o legislador a repensar a sua opção normativa entre o interesse público na boa cobrança de impostos (e no combate à *evasão fiscal*) e a necessária tutela dos direitos e garantias dos particulares. Na medida em que o legislador fiscal, reagindo às mudanças sociais e económicas, vai criando novas soluções e opções em matéria fiscal, compete aos tribunais judiciais assegurar incessantemente que o arsenal de meios e instrumentos sancionatórios que se atribuem à administração fiscal se enquadram no âmbito daquilo que é sustentável e legítimo num Estado de Direito (como se costuma dizer, *o preço da liberdade é perpétua vigilância*). É assim, que no exercício da sua função essencialíssima de garante dos direitos, liberdades e garantias dos particulares que os tribunais podem prestar à comunidade o inestimável serviço de *colaborarem* (ou *dialogarem* com o Executivo) no contínuo aperfeiçoamento das leis fiscais vigentes em cada momento. Sem que se deva ter quaisquer falsos pudores em se desaplicar (por invalidas) as normas que, em matéria fiscal, não se

possam conciliar com os princípios fundamentais do direito penal estabelecidos na Lei Básica da RAEM. Como bem se sabe e nunca é demais ser reforçado, o Estado de Direito vive de boas leis, mas sobretudo de bons juízes.

Bibliografia

- ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, *Direito Penal Fiscal – Uma Prospectiva*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985.
- ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 481 a 489.
- BLANCA MENDOZA BUERGO, *El Derecho Penal en La Sociedad Del Riesgo*, Blanca Mendoza Buergo, 2001. ;
- CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Almedina, 2005.
- CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1998.
- CLAUS ROXIN, *Autoría y Domínio del Hecho en Derecho Penal*, Marcial Pons, 2000.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÔNICA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.^a Edição, Almedina, 2003.
- EDGARDO ALBERTO DONNA, *¿Es posible el Derecho penal liberal?*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 210 a 232.
- EDUARDO CORREIA, *Direito Criminal*, Almedina, 1933.
- 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 *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 17 a 44.
- ELIANA GERSÃO, *Revisão do Sistema Jurídico Relativo à Infracção Fiscal*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 85 a 99.
- FERNANDO VELÁSQUEZ V., *Globalización y Derecho penal*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 185 a 208.
- FRANCISCO MUÑOZ CONDE, *El nuevo Derecho penal autoritario*, in *El Derecho ante la Globalización y el Terrorismo*, Editorial Tirant Lo Blanch, págs. 162 a 183.

- GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português*, Parte Geral I, Verbo, 1997.
- GONÇALO N.C. SOPAS DE MELO BANDEIRA, “*Responsabilidade*” *Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos*, Almedina, 2004.
- HERMÍNIO RATO RAINHA, *Apontamentos de Direito Fiscal*, Fundação Macau, 1996.
- HERMÍNIO RATO RAINHA, *Impostos de Macau*, Fundação Macau, 1997.
- ISABEL MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa*, Universidade Católica Editora, 2000.
- JACQUES BRURON, *Droit Pénal Fiscal*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, E.J.A., Paris 1993.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o Sentido e a Aplicação das Penas em Direito Penal Económico*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 25 a 42.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal Português*, Parte Geral II, aequitas, 1993.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal*, Parte Geral – Tomo I, Almedina, 2004.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora, 1998, págs. 35 a 74.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Temas Básicos da Doutrina Penal*, Coimbra Editora, 2001.
- JOSÉ DE FARIA COSTA, *A Importância da Recorrência no Pensamento Jurídico. Um Exemplo: A Distinção entre o Ilícito Penal e o Ilícito de Mera Ordenação Social*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora, 1998, págs. 75 a 108.
- LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES DE LEITÃO, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 1999.
- LUÍS MORAIS, *Incriminação de Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, Edições Cosmos, 1993.

- M. MAIA GONÇALVES, *Código Penal Português*, 16.^a Edição, Anotado e Comentado, Almedina, 2004.
- MANUEL ANTÓNIO LOPES ROCHA, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Colectivas – Novas Perspectivas –*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 107 a 188.
- MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal*, Verbo, 1981.
- MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal*, Verbo, 1992.
- MANUEL CORTES ROSA, *Natureza Jurídica das Penas Fiscais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 1 a 16.
- MANUEL CORTES ROSA, *O Problema da Aplicabilidade de Multas às Pessoas Colectivas, por Violações de Deveres Fiscais*, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora, 1999, págs. 17 a 44.
- MANUEL DA COSTA ANDRADE, *A Nova Lei dos Crimes contra a Economia (Dec.-Lei n.º 26/84 de 20 de Janeiro) à luz do conceito de «Bem Jurídico»*, in *Direito Penal Económico*, Centro de Estudos Judiciários, Coimbra, 1985, págs. 69 a 106.
- MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Volume I, Coimbra, 1960.
- NUNO DE SÁ GOMES, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 2000.
- NUNO SÁ GOMES, *Direito Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais da Direcção das Contribuições e Impostos, 1983.
- PAULO DE PITA E CUNHA, *A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)*, Almedina, 1996.
- PAULO SILVA FERNANDES, *Globalização, “Sociedade de Risco” e o Futuro do Direito Penal*, Almedina, 2001.
- SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição (Reimpressão), Almedina. 2003.

- TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal*, Parte Geral, Publicações Universidade Católica, 2003.
- TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civis e Tributárias*, Almedina, 2004.
- TERESA PIZARRO BELEZA, *Direito Penal*, 2.º Volume, AAFDL, 1985.

VÁRIA
