



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Inês Sofia de Oliveira Madeira

**O PAPEL DO *CRIMINAL TAX COMPLIANCE* NA
RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DOS
ENTES COLETIVOS**

Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito, na área de especialização
em Ciências Jurídico-Criminais, orientada pela Professora Doutora
Susana Maria Aires de Sousa e apresentada Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra.

Outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Inês Sofia de Oliveira Madeira

**O PAPEL DO *CRIMINAL TAX COMPLIANCE* NA
RESPONSABILIDADE PENAL FISCAL DOS ENTES
COLETIVOS**

**THE ROLE OF *CRIMINAL TAX COMPLIANCE* IN THE
CORPORATE CRIMINAL LIABILITY FOR TAX
OFFENSES**

Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito, na área de especialização em Ciências Jurídico-Criminais, orientada pela Professora Doutora Susana Maria Aires de Sousa e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Coimbra, 2021

Agradecimentos

À minha família. À minha mãe, por me mostrar sempre o caminho, por me dar as bases para eu ser o que sou e para chegar onde cheguei. Ao meu pai, o exemplo da minha vida. Aos meus avós, por continuarem aqui comigo. À minha irmã, por ver em mim um exemplo a seguir e por me dar força para ser o melhor exemplo para ela.

Ao Francisco, para quem as palavras me faltam por só o sentimento de todos os dias conseguir exprimir o quão agradecida lhe estou.

Aos meus amigos, que de longe e de perto acompanharam esta minha caminhada. Com vocês aprendi que a amizade não é sinónimo de quantidade, mas sim de qualidade. De Coimbra, passando pela Madeira e até Lisboa, sempre presentes.

À Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, por tudo o que me ensinou e não pretendo deixar para trás. Por todas as provas de resistência e resiliência, sendo esta a derradeira.

À minha orientadora, Professora Doutora Susana Aires de Sousa, pela compreensão e acompanhamento, que mesmo à distância mostraram ser cruciais para o desenvolvimento desta dissertação.

Termina assim uma caminhada de seis anos. O final tão aguardado! Obrigada a todos os que dela fizeram parte e que, de uma maneira ou outra, contribuem para o meu sucesso, crescimento e felicidade.

*A vida é assim, faz-se muito de coisas que acabam,
Também se faz de coisas que principiam, Nunca são as mesmas.*

José Saramago, *A Caverna*

Lisboa, Outubro de 2021

Resumo

Numa época em que a criminalidade económica – a qual compreende, mormente, a criminalidade fiscal – tem como um dos seus principais atores os entes coletivos, a presente dissertação propõe-se a levar a cabo uma reflexão acerca da responsabilidade penal fiscal daquelas entidades e da possível influência naquela responsabilidade da figura do *criminal tax compliance*.

De modo a concretizar a reflexão a que nos propomos, iniciaremos com considerações acerca do direito penal fiscal, onde se procurará primacialmente compreender os tipos legais de crimes fiscais positivados no RGIT. De seguida, e assumindo-se desde logo um princípio *societas delinquere potest*, levar-se-á a cabo uma análise da responsabilidade jurídica do ente coletivo com especial enfoque – por ser o âmago do nosso estudo – na sua responsabilidade criminal e criminal fiscal. Nesta sede tornou-se indispensável não só a concretização da noção de ente coletivo e uma abordagem histórica do princípio suprarreferido, mas também uma exposição das várias propostas dogmáticas no âmbito da responsabilidade penal coletiva, as quais vão desde uma heterorresponsabilidade até a uma autorresponsabilidade dos entes coletivos, com algumas nuances no entretanto. Ainda no âmbito da concretização de conceitos, concebemos uma exposição acerca da era dos programas de *compliance*, e da sua implementação pelas empresas, uma figura que, como se verá, está muito em voga no mundo jurídico. Daqui partiremos para a perspetivação de duas realidades que dão vida ao nosso estudo: o *compliance* criminal e o *compliance* fiscal – realidades estas que, embora distintas, consideramos complementáveis. E, por as considerarmos complementáveis, propõe-se, no final, uma sua associação numa figura que denominamos *criminal tax compliance*, figura que – como tentaremos demonstrar pela elaboração de um programa de *compliance* – poderá ser de extrema relevância na prevenção da criminalidade fiscal empresarial. Por fim, tentaremos descortinar qual a relevância que um programa de *criminal tax compliance*, implementado *a priori* ou *a posteriori* da prática do crime fiscal, poderá ter na responsabilidade penal fiscal do ente coletivo.

Palavras-chave: entes coletivos; criminalidade fiscal; *societas delinquere potest*; responsabilidade penal fiscal; *criminal tax compliance*.

Abstract

In a time where economic criminality – which includes tax crime – has as one of its main performers the corporations, this thesis aims to carry out a reflection on the corporate criminal liability for tax offenses and the potential impact of the figure of criminal tax compliance on that liability.

In order to achieve that reflection, we will begin with thoughts on criminal tax law, where we will primarily seek to clarify the legal types of tax crimes included in the RGIT. Following, and assuming from the start a *societas delinquere potest* principle, an analysis of the legal liability of the corporation will be conducted with a special emphasis – as it is the heart of our study –, on its criminal and criminal tax liability. At this point it has become essential not only to define the idea of corporations and the history of the aforementioned principle, but also to describe the different dogmatic proposals in the field of corporate criminal liability, which range from vicarious liability to self-responsibility of corporations, with some shades in between. Still within the scope of the clarification of concepts, we have designed an explanation about the era of compliance programs, and their implementation by corporations, a figure that, as will be seen, is highly fashionable in the legal world. Thereafter we will consider two realities that give life to our thesis: *criminal compliance* and *tax compliance* – realities that, although being different, we consider to be complementary. And, as we consider them to be complementary, we propose, in the end, their association in a figure, which we call *criminal tax compliance*, a concept that – as we will try to show through the elaboration of a compliance program – may be extremely relevant in the prevention of *corporate tax crime*. Finally, we will attempt to identify the relevance that a *criminal tax compliance* program, whether implemented *a priori* or *a posteriori* of the tax crime commission, may have in the corporate criminal liability for tax offenses.

Keywords: corporations; tax crime; *societas delinquere potest*; corporate criminal liability for tax offenses; criminal tax compliance.

Siglas e Abreviaturas

ACLR	<i>American Criminal Law Review</i>
ADPCP	<i>Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales</i>
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
BCFT	Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo
Cap.	Capítulo
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DPEE	<i>Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários</i>
ELJ	<i>Emory Law Journal</i>
ENCC	Estratégia Nacional de Combate à Corrupção 2020-2024
FDUC	Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
IABA	Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas
IDET	Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
IT	Imposto sobre o Tabaco
LGT	Lei Geral Tributária (Decreto Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro)
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
P.	Página
PP.	Páginas
RBCC	<i>Revista Brasileira de Ciências Criminais</i>

RDE	<i>Revista de Direito e Economia</i>
RDES	<i>Revista de Direito e Estudos Sociais</i>
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias (Lei n.º 15/2001, de 5 de junho)
RLJ	<i>Revista de Legislação e Jurisprudência</i>
RMP	<i>Revista do Ministério Público</i>
ROA	<i>Revista da Ordem dos Advogados</i>
RPCC	<i>Revista Portuguesa de Ciência Criminal</i>
SCLR	<i>Southern California Law Review</i>
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
UE	União Europeia
UNE	<i>Asociación Española de Normalización</i>
Vol.	Volume

Índice

AGRADECIMENTOS	3
RESUMO.....	4
ABSTRACT.....	5
SIGLAS E ABREVIATURAS	6
CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS	10
CAPÍTULO I – DO DIREITO PENAL FISCAL – OS CRIMES FISCAIS PREVISTOS NOS ARTIGOS 103º A 105º DO RGIT	16
1. DAS INFRAÇÕES PREVISTAS NO REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS, EM ESPECIAL OS CRIMES FISCAIS	24
1.1. DO CRIME DE FRAUDE FISCAL.....	26
1.2. DO CRIME DE FRAUDE FISCAL QUALIFICADA	28
1.3. DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL	31
CAPÍTULO II – DA RESPONSABILIDADE JURÍDICO-PENAL DO ENTE COLETIVO	37
1. DA NOÇÃO DE ENTE COLETIVO.....	38
2. DA RESPONSABILIDADE JURÍDICA DO ENTE COLETIVO	42
3. UMA ABORDAGEM HISTÓRICA DA MUDANÇA DE PARADIGMA: DO PARADIGMA SOCIETAS DELINQUERE NON POTEST AO SOCIETAS DELINQUERE POTEST.....	47
4. O CATÁLOGO DE POSSÍVEIS MODELOS DE RESPONSABILIDADE JURÍDICO-PENAL DO ENTE COLETIVO	54
4.1. AS PROPOSTAS DE HETERORRESPONSABILIDADE	56
4.2. AS PROPOSTAS DE AUTORRESPONSABILIDADE	61
4.3. A PROPOSTA DA CULPA POR DEFEITO DE ORGANIZAÇÃO DE KLAUS TIEDEMANN	63
4.4. A PROPOSTA ANALÓGICA DE JORGE DE FIGUEIREDO DIAS	64
4.5. A PROPOSTA DOS LUGARES INVERSOS DE JOSÉ DE FARIA COSTA	65
4.6. AS PROPOSTAS CONSTRUTIVISTAS DE WILLIAM S. LAUFER E CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ	67

5. DA RESPONSABILIDADE JURÍDICO-PENAL DO ENTE COLETIVO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS – ANÁLISE ESPECIALMENTE DIRECIONADA PARA O REGIME GERAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	70
CAPÍTULO III – A ERA DOS PROGRAMAS DE <i>COMPLIANCE</i> NO PARADIGMA JURÍDICO-PENAL.....	77
1. DOS PROGRAMAS DE <i>COMPLIANCE</i>, SUA NOÇÃO E FUNÇÃO	77
1.1. UMA APROXIMAÇÃO AO CONCEITO GERAL DE <i>COMPLIANCE</i>	77
1.2. <i>COMPLIANCE</i> E <i>CORPORATE GOVERNANCE</i>	80
1.3. CONCRETIZAÇÃO DA TEMÁTICA DOS PROGRAMAS DE <i>COMPLIANCE</i>	85
2. DO <i>CRIMINAL</i> E DO <i>TAX COMPLIANCE</i> – DUAS REALIDADES DISTINTAS, MAS COMPLEMENTÁVEIS.....	94
2.1. O <i>CRIMINAL COMPLIANCE</i>	94
2.2. O <i>TAX COMPLIANCE</i>	102
2.3. BREVE EXPOSIÇÃO DAS CRÍTICAS APONTADAS AO <i>COMPLIANCE</i> CRIMINAL – O DITO “USO COSMÉTICO” DOS PROGRAMAS DE <i>COMPLIANCE</i>	106
CAPÍTULO IV – UMA ABORDAGEM DO <i>CRIMINAL TAX COMPLIANCE</i> ENQUANTO CAUSA EXIMENTE OU ATENUANTE DA RESPONSABILIDADE JURÍDICO-PENAL DO ENTE COLETIVO NO ÂMBITO DOS CRIMES FISCAIS	109
1. <i>CRIMINAL TAX COMPLIANCE</i>: A SEMENTE PARA UMA NOVA ABORDAGEM EMPRESARIAL DE PREVENÇÃO DE CRIMES FISCAIS.....	109
2. EXISTÊNCIA OU IMPLEMENTAÇÃO ULTERIOR À PRÁTICA DO CRIME FISCAL DE UM PROGRAMA DE <i>CRIMINAL TAX COMPLIANCE</i> NO ENTE COLETIVO... E AGORA?.....	117
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	125
BIBLIOGRAFIA	128
JURISPRUDÊNCIA	142

Considerações Introdutórias

O ente coletivo, o privilegiado cerne do nosso estudo, não foi sempre tido em consideração como um potencial agente de crimes. Não é desde sempre que se pode afirmar a sua responsabilidade criminal, sendo esta uma exigência da sociedade atual, fruto da globalização – nas palavras de **FARIA COSTA**, “poder-se-á dizer que a globalização se recorta como “mecanismo” social hiperdinâmico que torna globais os espaços económicos, culturais e informativos que antes se estruturavam, primordialmente, a nível nacional”¹ – e do capitalismo, que potenciou a atividade económica dos entes coletivos, com o surgimento da dita *criminalidade empresarial*, enquanto *conjunto dos crimes económicos que são cometidos a partir de uma empresa ou agindo em seu nome*².

Os estudos da sociologia criminal revelam que às diversas sociedades, com as suas características peculiares e que as distinguem umas das outras, se podem fazer corresponder, de uma forma tendencial, certas exteriorizações de criminalidade³. A *societas contemporânea* (tida também como pós-industrial ou pós-moderna) é designada, pelo sociólogo alemão **BECK**, como *sociedade de risco* (*Risikogesellschaft*), uma sociedade impregnada (negativamente, na visão do autor) pelo desenvolvimento tecnológico e pelo sistema de produção e consumo⁴. Não podemos deixar de fazer

¹ Cf. **JOSÉ DE FARIA COSTA**, “O fenómeno da globalização e o direito penal económico”, in *RBCC*, Ano 9, nº 34, abr.-jun. 2001, p. 11.

² Trazemos aqui a definição de **BERND SCHÜNEMANN** (tradução nossa) Cf. **BERND SCHÜNEMANN**, “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa”, in *ADPCP*, Fascículo 2, 1988, p. 529. É relevante fazer ainda referência à distinção, trazida nomeadamente por **SCHÜNEMANN**, entre criminalidade *na empresa* (*Betriebskriminalität*) e criminalidade *de empresa* (*Unternehmenskriminalität*), sendo esta última que releva para o nosso estudo. A criminalidade na empresa abarca um conjunto muito maior de condutas criminais do que a criminalidade de empresa, extravasando as condutas que se inserem na criminalidade de empresa. Como refere **SCHÜNEMANN**, a criminalidade *de empresa* estabelece uma delimitação tanto em relação a crimes económicos cometidos fora de uma empresa como em relação a crimes cometidos dentro da empresa contra a própria empresa ou por membros individuais contra outros membros da empresa (fazendo estes dois últimos casos parte da criminalidade *na empresa*). Cf. **BERND SCHÜNEMANN**, *ibid.* pp. 529 e 530; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa*, Almedina, Reimpressão, 2019, p. 20.

³ Cf. **FERNANDO TORRÃO**, “Os novos campos de aplicação do direito penal e o paradigma da mínima intervenção (perspectiva multidisciplinar)”, in *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra Editora, 2003, p. 331.

⁴ Para a base das nossas palavras e mais desenvolvimentos acerca deste modelo de sociedade de risco, cf. **FERNANDO TORRÃO**, *ibid.*, pp. 331-336; e, também, **JORGE DE FIGUEIREDO DIAS**, “O direito penal entre a «sociedade industrial» e a «sociedade do risco»”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, Coimbra Editora, 2001, pp. 587-589.

referência também ao surgimento dos “paraísos fiscais” e à sua utilização por parte dos entes coletivos. É nesta sociedade de risco que se exteriorizou e se exterioriza a criminalidade económica, sendo o combate a este tipo de criminalidade um dos papéis do Estado e um pilar da sua política criminal.

A criminalidade a que nos referimos, compreendida no chamado *Direito Penal da Empresa* – “conjunto de preceitos legislativos que se prendem com o exercício da atividade empresarial”⁵ – e, de modo mais abrangente, no chamado *Direito Penal Económico*, abarca maioritariamente a criminalidade nos domínios financeiro, laboral, fiscal, ambiental, societário (inclusive insolvências culposas), do consumidor, da propriedade industrial, da concorrência, da saúde pública e do mercado dos valores mobiliários⁶. A criminalidade empresarial está, pois, intimamente ligada ao ente coletivo, mais concretamente à empresa enquanto agente económico que intervém na atividade económica “produzindo bens e serviços que se destinam à satisfação das necessidades dos consumidores”⁷. Podemos ainda defini-la enquanto um género de criminalidade que se segue por critérios de pura racionalidade custos-benefícios económicos⁸, sendo esta uma racionalidade tipicamente empresarial pelo que torna o ente coletivo como o seu principal agente.

A criminalidade de empresa é considerada por SCHÜNEMANN a parte mais relevante da criminalidade económica, tanto de um ponto de vista prático como de um ponto de vista da teoria jurídico-penal e da política criminal⁹. É esta relevância que nos leva a considerá-la como a base do nosso estudo: partimos da criminalidade económica, seguindo para a criminalidade de empresa, focando-nos na criminalidade empresarial fiscal, à procura de respostas para a relevância dos mecanismos de *compliance* na responsabilidade penal dos entes coletivos (mais concretamente, da empresa).

⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 19.

⁶ Cf. *id. ibid.* p. 21.

⁷ *Id. ibid.*

⁸ Neste sentido, cf. JOSÉ DE FARIA COSTA, *op. cit.* nota 1, p. 18.

⁹ Cf. BERND SCHÜNEMANN, *op. cit.* nota 2, p. 531.

É aqui da maior relevância fazer uma referência mais profunda ao *Direito Penal Económico*¹⁰, vulgarmente situado no âmbito do *Direito Penal Secundário* (*Nebenstrafrecht*)¹¹. FIGUEIREDO DIAS configura este ramo do Direito Penal – enquanto direito público – um direito político, “seja qual for a sua mais exata conceitualização, ele é fruto do *sistema político-económico estadual* e a sua concreta conformação depende diretamente do sentido, da forma e da medida em que o Estado se proponha a intervir ou não intervir na vida económica”¹².

A modificação ou evolução dos sistemas económicos contemporâneos, acompanhada da passagem para um Estado de Direito Social e relacionada com a alteração das realidades e negócios da vida económica, transformou (e, acrescentamos nós, continua a transformar), qualitativa e quantitativamente, os tipos de ilícitos económico-criminais¹³ e aumentou a necessidade de intervenção penal, por parte do Estado, no domínio económico.

¹⁰ Este campo do Direito Penal (normalmente contraposto ao tipicamente denominado Direito Penal de Justiça, previsto nos Códigos Penais) é uma matéria tida em consideração pela doutrina (nomeadamente a portuguesa) já há várias décadas, não sendo uma realidade somente contemporânea. Tem-se aqui por estudo de referência, em Portugal, o que foi levado a cabo por EDUARDO CORREIA, do final da década de 70 do século passado, e parece ter lançado o verdadeiro mote da discussão acerca do direito penal económico em Portugal (cf. EDUARDO CORREIA, “Introdução ao Direito Penal Económico”, in *RDE*, Ano III, nº 1, jan.-jun. 1977, pp. 3-35). Anteriormente ao estudo deste autor, por sua referência, também cf. VITAL MOREIRA, *Economia e Direito: para uma visão estrutural das suas relações*, Separata da RDES, Ano XIX, nº 1-4, Coimbra: Livraria Atlântida, jan.-dez. 1974, pp. 35-85, e CASTANHEIRA NEVES, *A revolução e o direito: a situação de crise e o sentido do direito no actual processo revolucionário*, Separata da ROA, Lisboa: Ordem dos Advogados Portugueses, 1976. De notar que o direito penal económico já vinha sendo anteriormente matéria de estudo fora de Portugal, apontando EDUARDO CORREIA a data de 1972 como o início da atividade científica neste âmbito do Direito Penal (cf. EDUARDO CORREIA, *ibid.* p. 5 (nota 3)).

¹¹ De notar ainda que a sua designação nem sempre foi líquida, tendo tido, nas mãos de vários autores (de diferentes ordenamentos jurídicos), várias designações, como “direito penal da economia”, “criminalidade de colarinho branco” (SUTHERLAND), “criminalidade ocupacional” (CLINARD e QUINNEY), “criminalidade das corporações” ou “direito penal dos negócios ou das empresas”. Cf. EDUARDO CORREIA, *ibid.* p. 6.

¹² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O direito penal entre o passado, o presente e o futuro”, in *RPCC*, Ano 22, nº 1, jan.-mar. 2012, p. 523. Também indicando este ramo do Direito como um problema político, cf. KLAUS TIEDEMANN, *Wirtschaftskriminalität und Wirtschaftsstrafrecht in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen, 1978, p. 5 *apud* ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Direito Penal Económico – É legítimo? É necessário?”, in *RPCC*, Ano 26, 2016, p. 36.

¹³ EDUARDO CORREIA aponta, nomeadamente, como alterações relacionadas com a vida económica, a evolução das sociedades comerciais e a necessidade de tutela de violações das normas relativas à sua constituição, desenvolvimento, clientela, liquidação; a evolução da tecnologia; os problemas ambientais; o desenvolvimento dos seguros; o aumento da procura de financiamentos pelas empresas; o aumento dos impostos; a burocratização dos processos económicos que proporciona à corrupção; o surgimento e desenvolvimento de empresas multinacionais, entre outros. Cf. EDUARDO CORREIA, *op. cit.* nota 10, pp. 4 e 5 (nota 2).

Falando, no âmbito do direito penal económico, numa corrente de *neocriminalização*, já no século passado, cf. JOSÉ DE FARIA COSTA/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Sobre a conceção e princípios do direito penal económico”, in *RDE*, Ano 8, 1982, p. 278.

Afirmou **EDUARDO CORREIA** que “o próprio juízo da sociedade é de tolerância e de compreensão para a maior parte das violações da vida económica”¹⁴, no entanto estes sentimentos têm-se vindo a transformar em intolerância e incompreensão, revolta até, sentimentos estes agravados pela inolvidável crise económico-financeira de 2007/2008¹⁵ e pelos sucessivos escândalos empresariais relacionados com a criminalidade económica¹⁶.

Nas palavras de **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, “a proteção de bens jurídicos na esfera económica constitui um dos desafios principais do direito penal (económico), ligado quer à natureza coletiva dos bens em causa quer às dificuldades de tipificação do ilícito e à frequente utilização de crimes de perigo abstrato”¹⁷. Importa que estes desafios não obstem à intervenção penal no domínio económico, somente sendo exigido ao legislador um maior cuidado – especialmente ao nível do princípio da legalidade criminal –, pois esta intervenção permite cobrir “novas e sofisticadas formas de lesão”¹⁸ dos bens jurídicos (relevantes) económicos – supraindividuais e coletivos –, garantindo-se o cumprimento dos princípios jurídico-penais do bem jurídico, da *ultima ratio*, da fragmentariedade e da subsidiariedade¹⁹. Podemos concluir, nesta sede, dizendo que “*Ultima ratio* não é *nulla ratio*”²⁰.

¹⁴ **EDUARDO CORREIA**, *op. cit.* nota 10, p. 8.

¹⁵ No entanto, como faz notar **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, há ainda quem tenha um “discurso de resistência” à intervenção penal no domínio económico (cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *Direito Penal Económico - Uma Política Criminal na Era Compliance*, Coimbra: Almedina, Reimpressão, 2019, p. 11). Para uma descrição do surgimento e do desenvolvimento da crise financeira mundial de 2008, cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*, pp. 12-15, e *op. cit.* nota 12, pp. 37-39; e **AUGUSTO SILVA DIAS**, “O direito penal como instrumento de superação da crise económico-financeira”, in *Anatomia do Crime*, Coimbra: nº 0, jun.-dez. 2014, pp. 46-50.

¹⁶ Referimo-nos, nomeadamente, aos casos Parmalat, Siemens, WorldCom e Enron. Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 125.

¹⁷ **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 26.

Como teremos oportunidade de concluir mais à frente, a fronteira entre um planeamento fiscal lícito e uma fraude fiscal (qualificada ou não) pode ser extremamente ténue, pelo que se acentua a dificuldade de tipificação por parte do legislador penal fiscal (também neste sentido, cf. *id. ibid.* p. 15).

¹⁸ *Id. ibid.* p. 27.

¹⁹ Acerca do princípio da subsidiariedade do direito penal económico relativamente a outras formas não penais de luta contra a criminalidade económica, cf. **EDUARDO CORREIA**, *op. cit.* nota 10, pp. 12 e 13.

²⁰ Afirmação de extrema relevância atribuída a **JUAN TERRADILLOS BASOCO**. Cf. **JUAN TERRADILLOS BASOCO**, “Derecho penal económico. Lineamentos de política penal”, in *IUS, Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, Ano IX, nº 35, jan.-jun. 2015, p. 18 *apud* **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 27.

Um dos bens jurídicos coletivos especialmente tutelados pelo direito penal económico são as receitas fiscais do Estado, *i.e.*, o pagamento de impostos por parte dos cidadãos. Não nos querendo alongar, sendo este um bem jurídico tão relevante, foi ele o escolhido por nós para aprofundar o nosso estudo, pelo que nos vamos focar especialmente no *Direito Penal Fiscal* – o ramo do Direito Penal que “define os tipos de infracção a determinadas normas tributárias (relativas a todos os tributos, impostos, taxas, etc.) e comina sanções penais”²¹.

Os crimes fiscais em que nos focaremos – *fraude fiscal*, *fraude fiscal qualificada* e *abuso de confiança fiscal* – não se encontram consagrados no Código Penal português (tal como é típico no âmbito do Direito Penal Secundário), mas sim em legislação extravagante. Referimo-nos, atualmente, ao *Regime Geral das Infrações Tributárias*, aprovado em anexo à Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, que já sofreu diversas alterações desde a sua entrada em vigor.

Nas sábias palavras de **FIGUEIREDO DIAS**, que acompanhamos plenamente, fazendo a ponte para uma temática de extrema importância no nosso estudo, para “uma protecção jurídico-penal das gerações futuras perante os mega-riscos que pesam sobre a humanidade torna-se pois indispensável a aceitação, clara e sem tergiversações, de um princípio de responsabilização penal dos entes colectivos como tais”²². Negando-se desta forma, desde logo, um pensamento radical de irresponsabilidade penal dos entes coletivos (e um princípio *societas delinquere non potest*, implicando uma mera responsabilidade penal individual)²³, assim como outros pensamentos no sentido da sua mera responsabilidade administrativa, civil ou de aplicação de medidas de segurança²⁴.

Já dentro da responsabilidade penal dos entes coletivos, cumpre fazer uma escolha – não definitiva, mas sim no sentido de concretização do que se considera atualmente mais adequado à realidade das pessoas jurídicas e às exigências político-criminais – dentro dos

²¹ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Direito penal fiscal”, in *Enciclopédia Verbo Luso-Brasileira de Cultura – Edição Século XXI*, Volume 9, 1999, p. 544.

²² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O papel do direito penal na protecção das gerações futuras”, in *DPEE*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p. 610. Também, cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.* nota 4, pp. 606 e 607.

²³ Neste sentido também, cf. JOSÉ DE FARIA COSTA, “O Decreto-Lei nº 207-B/75 e o direito penal económico”, in *RDE*, 2, 1976, p. 42.

²⁴ Também assim, cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *ibid.*, p. 610.

vários modelos dogmáticos apresentados pela doutrina ao longo dos anos. Nega-se também, desde já, uma responsabilização do ente coletivo através da imputação prévia da ação e da culpa aos seus órgãos, apesar de ser esta, em geral, a solução consagrada no ordenamento jurídico-penal português²⁵. Partindo das várias propostas dogmáticas relativas à responsabilidade penal do ente coletivo, analisaremos o artigo 7.º do RGIT, relativo à responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas no âmbito da criminalidade fiscal, que se mostra diferente do regime geral desta responsabilidade previsto no artigo 11.º do CP (regime este que se aplica subsidiariamente à responsabilidade penal dos entes coletivos por crimes fiscais – artigo 3.º/a) do RGIT).

Depois de analisada a temática da responsabilidade criminal dos entes coletivos em geral e a sua concretização no âmbito da criminalidade fiscal no ordenamento jurídico-penal português, trataremos de uma figura especialmente em voga no mundo jurídico (em especial, jurídico-penal): os programas de cumprimento normativo ou, adotando a expressão inglesa, os *compliance programs*. Os programas de *compliance* e a responsabilidade penal dos entes coletivos são duas realidades jurídicas intimamente conectadas. Como pretendemos demonstrar, focando-nos obviamente na responsabilidade penal fiscal do ente coletivo, o *compliance* criminal fiscal, no âmbito do ente coletivo, poderá (e deverá, salvo melhor opinião) ser tido em consideração, no ordenamento jurídico-processual-penal português, enquanto causa eximente ou atenuante da responsabilidade penal fiscal do ente coletivo.

Como a seu tempo teremos oportunidade de ver, a ideia de que os entes coletivos devem adotar programas de cumprimento normativo não é incontestável (e incontestada). No entanto, não se querendo verter para a ideia utópica de que nada de negativo pode resultar de um cumprimento voluntário das normas, mais concretamente das normas penais – *criminal compliance* – e fiscais – *tax compliance* –, acredita-se, e é essa crença que nos traz até esta reflexão, que aquele cumprimento “é algo intrinsecamente bom”²⁶ e que dele podemos retirar benefícios adequados e ajustados à natureza jurídica e realidade socioeconómica dos entes coletivos.

²⁵ Também, neste sentido, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.* nota 4, p. 610.

²⁶ Cf. PAULO CÉSAR BUSATO, “O que não se diz sobre o *criminal compliance*”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 22.

Capítulo I – Do Direito Penal Fiscal – os Crimes Fiscais previstos nos artigos 103.º a 105.º do RGIT

Antes de mais, tal como já indiciado nas nossas Considerações Introdutórias, o Direito Penal Fiscal²⁷ é, nas palavras de CASALTA NABAIS, o “capítulo do direito penal que define os tipos de infracção a normas tributárias, que impõem ou proíbem comportamentos relativos a impostos, taxas e demais tributos, e comina as correspondentes sanções”²⁸.

Cumpra aqui nesta sede fazer uma mera referência à figura do imposto. O *imposto*, enquanto meio de financiamento do Estado²⁹ e ator principal do Direito Fiscal, é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, devida por detentores de capacidade contributiva (artigo 4.º, n.º 1 da LGT) – detentores estes que podem ser de natureza individual ou coletiva – a favor de entidades com funções públicas³⁰. Este tributo unilateral distingue-se, nomeadamente, das *taxas*, prestações bilaterais, que assentam numa relação jurídica *do ut des*³¹. Mais, os impostos não têm qualquer vocação sancionatória, daí se diferenciando ainda de outras figuras com essa natureza, como é o caso das multas, das coimas e do confisco³².

Ao Direito Penal Fiscal, que apresenta algumas especificidades relativamente ao Direito Penal geral – não obstante ser uma sua especialidade –, aplicam-se, em virtude do artigo 8.º do CP, os princípios gerais do Direito Penal geral. As especificidades a que nos

²⁷ Há quem se refira a este ramo do direito enquanto *Direito Penal Tributário*, como é o caso de GERMANO MARQUES DA SILVA. Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário*, 2ª edição, revista e ampliada, Universidade Católica Editora, 2018. Optaremos no nosso estudo por utilizar a terminologia do texto e não a utilizada pelo autor.

²⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, 2020, p. 229. O autor apresenta esta noção enquanto *direito penal fiscal em sentido amplo*, que, por sua vez, se desdobra em *direito penal fiscal em sentido estrito ou técnico* – relativo aos crimes tributários e correspondentes sanções penais – e *direito contraordenacional fiscal* – relativo às contraordenações e correspondentes coimas – (cf. *id. ibid.*), sendo aquele primeiro desdobramento o que importa para o nosso estudo.

²⁹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, Reimpressão, 2009, p. 17. Para uma evolução histórica da figura do imposto, cf. *id. ibid.*, pp. 21-42.

³⁰ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª edição, Coimbra: Almedina, 2019, p. 34.

³¹ Cf. *id. ibid.* p. 36.

³² Cf. *id. ibid.* p. 41.

referimos, que não são muitas, prendem-se especialmente com a natureza dos bens jurídicos protegidos e com a responsabilidade penal dos entes coletivos³³.

Releva ainda distinguir entre o Direito Penal Fiscal e o Direito Fiscal³⁴, sendo ramos do Direito conexos, com o mesmo objeto – os impostos e demais tributos –, mas que se guiam por princípios distintos. Não se pretendendo entrar de forma profunda nesta distinção, cumpre referir que o direito penal fiscal, sendo um direito de *ultima ratio*, apenas deverá entrar em cena quando a proteção dos bens jurídico-fiscais não possa ser alcançada por meio de outro ramo do Direito, como o direito contraordenacional fiscal ou até mesmo o direito fiscal. Enquanto o direito penal fiscal se rege pelo princípio da culpa – um princípio altamente subjetivo –, o direito fiscal rege-se por princípios de apuramento da matéria coletável – princípios estes de índole objetiva –, onde “a voluntariedade e censurabilidade pessoal da conduta do contribuinte”³⁵ relevam. Por fim, nas palavras de **GERMANO MARQUES DA SILVA**, “o Direito Penal não é nem pode ser simplesmente uma resposta repressiva à ineficiência do sistema tributário, sob pena de se sublevarem os princípios fundantes do Direito Penal”³⁶.

1. Previamente a nos debruçarmos sobre a disciplina atual do direito penal fiscal, cumpre fazer uma breve alusão à evolução mais recente deste ramo do direito penal secundário, *i.e.*, dos crimes tributários³⁷ no ordenamento jurídico português³⁸.

³³ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, pp. 13-14.

Relativamente às especificidades mencionadas no texto, será esse um assunto que trataremos com mais afinco posteriormente no nosso estudo. Cf. *infra*, Cap. II, 5.

³⁴ Pode definir-se o *Direito Fiscal* como o direito que regula a “relação jurídica pública que se estabelece entre o sujeito que tem as obrigações materiais e/ou formais relacionadas com os impostos (sujeito passivo) e a entidade de Direito Público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias (sujeito ativo)”. Esta é a noção avançada por **ANA PAULA DOURADO** (*Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2019, pp. 27-28).

³⁵ **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, p. 15. O autor apresenta como exemplo desta situação o facto de no direito penal não existir responsabilidade penal subsidiária, no entanto, nos termos da LGT, poderá existir responsabilidade subsidiária (cf. *id. ibid.* pp. 15-16, nota 2).

³⁶ **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, p. 16.

³⁷ Referimo-nos nesta sede a crimes *tributários* pois são os crimes que englobam infrações criminais *tributárias comuns, fiscais, aduaneiras e contra a Segurança Social*. Ao longo do nosso estudo, e por ser os crimes nos quais nos iremos focar, será ainda feita referência aos crimes *fiscais* que englobam somente as infrações fiscais e que estão, atualmente, previstos nos artigos 103.º a 105.º do RGIT. Para uma equivalente distinção, cf. **JOSÉ CASALTA NABAIS**, *op. cit.* nota 28, pp. 232-33.

³⁸ Aponta-se à Lei n.º 12, de 13 de dezembro, publicada no Diário do Governo n.º 295, a emancipação dos comportamentos violadores das normas fiscais relativamente ao direito comum, tendo sido o marco

Foi com os Decretos-Lei n.º 27 153, de 31 de outubro de 1936, e n.º 28 221, de 24 de novembro de 1937, que o legislador português iniciou a criminalização de alguns comportamentos violadores das normas fiscais, prevendo-se a pena de prisão enquanto sanção penal aplicável. Todavia, na Reforma Fiscal de 1958-1966, dirigida pelo **PROF. TEIXEIRA RIBEIRO**, ter-se-á levado a cabo uma revogação daqueles diplomas, por, ao invés de se ter elaborado um diploma geral, se ter previsto nos vários códigos fiscais um capítulo com regras sancionatórias, deixando ainda de se prever a pena de prisão enquanto sanção criminal nesta sede³⁹.

Foi o Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de julho, já depois de findo o Estado Novo, que trouxe de volta, a certas infrações fiscais, a possível aplicação da pena de prisão. No entanto, devido ao aceso debate (que já não era novo) que aquele diploma gerou, de novo em 1984 se deixou de prever a pena privativa da liberdade enquanto sanção aplicável no domínio fiscal⁴⁰.

Depois de todo este “baloiço legislativo”, e enquanto antecedentes mais próximos do atual regime em vigor, surgiram dois diplomas em matéria de direito penal tributário: o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA) – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de outubro – e o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de janeiro. Sendo o RJIFNA o que para nós mais releva, por se ter tratado de um diploma relativo aos crimes e contraordenações fiscais, é a ele que vamos fazer referência.

O RJIFNA previa uma estrutura bipartida entre o ilícito criminal fiscal e o ilícito contraordenacional fiscal (artigo 3.º e Parte II, Capítulos I e II) e, como nota **SUSANA AIRES DE SOUSA**, o legislador empenhou-se de modo a aproximar o ilícito criminal fiscal da estrutura e princípios do ilícito criminal comum, assim atualizando e sistematizando esta disciplina⁴¹. Os crimes fiscais existentes neste regime eram a *fraude fiscal*, o *abuso de confiança fiscal*, a *frustração de créditos* e a *violação do segredo fiscal* (artigos 23.º a 27.º). Em 1990, aquando da aprovação deste regime, a pena de prisão só se encontrava

fundamental da afirmação do *princípio da especialidade das sanções fiscais* (cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, p. 51).

³⁹ Cf. **JOSÉ CASALTA NABAIS**, *op. cit.* nota 28, p. 233; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 56.

⁴⁰ Cf. **JOSÉ CASALTA NABAIS**, *ibid.*, p. 234; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 59-60.

⁴¹ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 61.

prevista enquanto alternativa ao não pagamento da pena de multa principal (artigo 9.º da redação original do diploma); só em 1993⁴² se passou a prever naquele artigo 9.º a pena de prisão enquanto pena principal aplicável às pessoas singulares (para os entes coletivos manteve-se somente a pena de multa)⁴³.

Acusado pela doutrina de uma rápida desatualização, inclusive por não se enquadrar no espírito de prevenção e repressão da evasão fiscal que emanava da União Europeia, o RJIFNA teve vida curta (assim como o RJIFA)⁴⁴. No caminhar para o final do século, surge a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de julho – Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o século XXI –, no seguimento da qual se criou um grupo de trabalho no sentido de proceder a uma revisão dos regimes jurídicos das infrações fiscais em vigor⁴⁵.

Elaborou-se, nesta sequência, a, ainda em vigor, Lei Geral Tributária – Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro –, onde se previa todo um Título (Título V) dedicado às infrações tributárias (fiscais e aduaneiras)⁴⁶. Todavia, também esta posituação das infrações fiscais não durou muito tempo.

Hodiernamente e desde o início do século, a disciplina do Direito Penal Fiscal encontra-se consagrada no *Regime Geral das Infrações Tributárias* – Lei n.º 15/2001, de 5 de junho⁴⁷, diploma este que revogou o Título V da LGT e os diplomas RJIFA e RJIFNA (*vide* artigo 2.º da Lei n.º 15/2001) e que tem vindo a ser consecutivamente alterado ao

⁴² Com o Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de novembro.

⁴³ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.* nota 28, p. 234; e, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, pp. 61-2.

⁴⁴ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 62.

⁴⁵ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 63; e, GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.* nota 27, p. 19.

⁴⁶ Sobre a previsão das infrações tributárias na LGT, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, pp. 63-64.

⁴⁷ Na origem da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, temos a autorização legislativa concedida pelo Governo no artigo 52.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 1999). A base fundadora do RGIT encontra-se na Proposta de Lei n.º 53/VIII, elaborada na sequência da revisão do Anteprojeto do RGIT, apresentado em 1999, levada a cabo pelo XIV Governo Constitucional. Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *ibid.*, p. 20.

Note-se que a referida autorização legislativa previa que os principais crimes fiscais fossem integrados no Código Penal, algo que não foi cumprido tanto no Anteprojeto do RGIT, como na sua versão final. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 65.

longo dos anos⁴⁸. O n.º 1 do artigo 2.º do RGIT define *infração tributária* como todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, especificando o seu n.º 2 a estrutura bipartida entre os crimes e as contraordenações tributárias, herança do RJIFNA.

É no seu artigo 1.º, n.º 1, que o legislador penal fiscal delimita o âmbito deste diploma, aplicando-se às infrações das normas reguladoras (a) das prestações tributárias⁴⁹, (b) dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias⁵⁰, (c) dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras, e (d) das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial.

Podemos partir deste artigo para apresentar sistematicamente este Regime, que contempla uma Parte I – dedicada aos “Princípios Gerais” –, uma Parte II – dedicada às normas processuais – e, por fim, uma Parte III – dedicada às infrações tributárias (crimes e contraordenações). Nesta última Parte encontra-se o alvo do nosso estudo⁵¹: os chamados crimes fiscais – a *fraude fiscal* (artigo 103.º do RGIT), a *fraude fiscal qualificada* (artigo 104.º do RGIT) e o *abuso de confiança fiscal* (artigo 105.º do RGIT). Sobre eles faremos uma análise dos tipos legais de crime, de modo a que, mais à frente no nosso estudo, consigamos proceder à sua clarificação e inserção nos programas de *compliance*, prevenindo dessa forma a sua prática no âmbito empresarial.

2. Antes de iniciarmos a análise aos vários tipos legais dos crimes fiscais presentes no RGIT, surge aqui com relevância uma questão preliminar⁵²: a *legitimidade da criminalização no âmbito fiscal* e o *bem jurídico protegido através dos crimes fiscais*.

⁴⁸ Para uma enumeração das várias alterações levadas a cabo no RGIT, cf. **GERMÃO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, pp. 17-18. A última alteração ao RGIT foi levada a cabo pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, que teve como objetivo reforçar as garantias dos contribuintes e a simplificação processual.

⁴⁹ A alínea a) do artigo 11.º do RGIT inclui na definição de *prestação tributária* os impostos, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à AT ou à Segurança Social. Como notam **JORGE LOPES DE SOUSA** e **MANUEL SIMAS SANTOS**, esta definição abrange a generalidade dos tributos existentes no ordenamento jurídico-fiscal português (cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *Regime Geral das Infrações Tributárias - Anotado*, Áreas Editora, 4ª edição, 2010, p. 30).

⁵⁰ Tratar-se-á, nomeadamente, dos Códigos dos impostos: CIRS, CIRC, CIVA, CIMI, CIMT, CIS, etc.

⁵¹ Outro alvo do nosso estudo será a responsabilidade penal fiscal dos entes coletivos, presente no artigo 7.º do RGIT e que teremos oportunidade de estudar mais à frente. Cf. *infra*, Cap. II, 5.

⁵² Abordaremos esta questão de modo superficial, por não ser de uma relevância crucial no nosso estudo, assumindo-se desde já o conhecimento base do paradigma do bem jurídico em que se envolve o Direito Penal, explanado pelo legislador penal no artigo 40.º do CP – “A aplicação de penas e de medidas de

O Estado português é amplamente classificado pela doutrina como um *Estado fiscal* e um *Estado fiscal social*, forma qualificada do primeiro⁵³. É ainda hoje tida como certa uma ideia (crescente) de *eticização do direito penal fiscal*, relacionada com o facto de o sistema fiscal não se ficar somente pela arrecadação de receitas, atingindo também fins de justiça distributiva, de modo a satisfazer as necessidades de financiamento das atividades do Estado social⁵⁴. Nas palavras de ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “é através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe”⁵⁵.

Os artigos 103.º e 104.º da CRP são apontados como contendo o fundamento ético do imposto, que legitima o alargamento do Direito Penal ao Direito Fiscal. Estas disposições constitucionais tratam, respetivamente e para o que aqui releva, dos fins do sistema fiscal português e dos impostos em especial. São, assim, apontadas pelo legislador constitucional como finalidades do sistema fiscal a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (*vide* n.º 1 do artigo 103.º da CRP)⁵⁶.

segurança visa a proteção de bens jurídicos (...)”. Como reconhece SUSANA AIRES DE SOUSA, “a determinação do bem jurídico tutelado através da criminalização de determinadas condutas constitui um *príus*, um critério legitimador da intervenção punitiva que se projecta na restrição de direitos fundamentais” (*op. cit.* nota 29, p. 172). Os bens jurídicos com dignidade penal, *i.e.*, com dignidade de proteção através do Direito Penal, são aqueles que concretizam valores conectados com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, mas são também aqueles que concretizam valores, igualmente constitucionais, conexos com os direitos sociais dos cidadãos e a organização económica (cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in *DPEE*, Vol. II – Problemas Especiais, Coimbra Editora, 1998, p. 481) – esta constatação é importante para o que veremos de seguida relativamente à dignidade constitucional e penal do sistema fiscal.

⁵³ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.* nota 28, pp. 232-33; GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.* nota 27, p. 27; SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, pp. 18-20.

⁵⁴ Cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *op. cit.* nota 52, p. 481; e, JOSÉ CASALTA NABAIS, *ibid.*, p. 235.

⁵⁵ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *ibid.*

⁵⁶ Por sua vez, relativamente aos impostos em especial, ao imposto sobre o rendimento pessoal (*i.e.*, o IRS) é apontada a finalidade de diminuição das desigualdades (*vide* n.º 1 do artigo 104.º da CRP); aos impostos sobre o património (*i.e.*, IS, IMI, IMT) é apontado o objetivo de contribuir para a igualdade entre cidadãos (*vide* n.º 3 do artigo 104.º da CRP); por fim, aos impostos sobre o consumo (*i.e.*, IVA, IS, Imposto Verde, IABA, IT, etc.) aponta-se a finalidade de adaptação da estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo (*vide* n.º 4 do artigo 104.º da CRP). Cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *ibid.*, p. 481; JOSÉ CASALTA NABAIS, *ibid.*, p. 236; e, GERMANO MARQUES DA SILVA, *ibid.*, pp. 29-30.

Note-se que o legislador constitucional é omissivo quanto ao fim atribuído ao imposto sobre o rendimento das empresas, explicitando somente que incide sobre o seu rendimento real (*vide* n.º 2 do artigo 104.º da CRP). É ainda omissivo relativamente às finalidades de outros tipos de impostos, como os impostos relacionados com os automóveis.

Tendo tudo isto em consideração, a fuga ilícita e criminosa aos impostos, colocando em risco o sistema fiscal e os fins visados pelo mesmo e lesando o Estado em milhões de euros, tem vindo a aumentar substancialmente, tanto por parte de pessoas singulares como, especialmente, por partes dos entes coletivos, o ator principal do nosso estudo⁵⁷. Esta crescente fuga aos impostos que levou a uma neocriminalização no âmbito do direito penal fiscal terá que ser legitimada com um bem jurídico a proteger.

CASALTA NABAIS, amplo conhecedor do sistema fiscal português, entende, nesta sede, que o fundamento ético do ilícito tributário, com base na ideia daquele Estado fiscal social que já referimos, deve procurar-se numa ideia de *cidadania fiscal* em que assenta aquele Estado⁵⁸. É, em nossa opinião, um conceito que se afigura de extrema importância e que pode de facto fundamentar a intervenção penal neste campo. O autor divide esta ideia de cidadania fiscal em dois níveis: um primeiro nível político que atribui a todos os cidadãos, em conjunto e individualmente, um *direito* e um *dever* de participação na vida pública da coletividade, tomando a decisão, através do exercício da democracia, de qual a proporção da sua própria economia estão dispostos a renunciar para financiar o Estado; e um segundo nível financeiro que atribui a todos os cidadãos o papel de destinatários de um *dever* fundamental de suportar financeiramente o Estado⁵⁹. Daqui conclui o autor que os contribuintes-cidadãos têm um *dever* de contribuir para a comunidade estadual que integram e, por outro lado, um *direito* de exigir a todos os outros que para ela também contribuam⁶⁰, cabendo ao Estado fiscal social “obrigar todos os membros que o integram a cumprir o referido dever fundamental”⁶¹.

⁵⁷ Ao longo das últimas décadas têm-se levado a cabo, em Portugal, inúmeras investigações e consequentes julgamentos, não só mas também, no âmbito do direito penal fiscal, estando a fraude fiscal simples e qualificada em grande plano. É o caso, nomeadamente, da badalada Operação Marquês, que no seu despacho de acusação e na decisão instrutória indicia, entre outros sujeitos singulares, vários entes coletivos, empresas, pela prática de crimes de fraude fiscal qualificada (cf. Decisão Instrutória do Processo n.º 122/13.8TELSB, Tribunal Central de Instrução Criminal, de 9 de abril de 2021, p. ex., pp. 52-54; consultada em https://www.jn.pt/infos/instrucao_marques.pdf, a 12 de setembro de 2021).

Referimo-nos de modo mais profundo exemplificativamente a este processo, que já dura desde 2014, mas poderíamos referirmo-nos a tantos outros levados a cabo pelas autoridades judiciais portuguesas, como a Operação Furacão (iniciada em 2004) e o Processo Face Oculta (iniciado em 2009).

⁵⁸ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.* nota 28, p. 236.

⁵⁹ Cf. *id. ibid.*, p. 237.

⁶⁰ Cf. *id. ibid.*, p. 238.

⁶¹ *Id. ibid.*, p. 237.

Concretamente quanto ao bem jurídico protegido pelos crimes fiscais, o autor traz também à colação aquela ideia de *cidadania fiscal*, negando uma escolha absoluta, por parte do legislador fiscal, entre um bem jurídico de índole estritamente patrimonial – direcionado à pretensão pelo Estado de obter integralmente receitas provindas dos impostos⁶² – e um bem jurídico relacionado unicamente com os deveres de colaboração dos contribuintes e dos demais sujeitos passivos com a AT – direcionado, por sua vez, à pretensão pelo Estado de obter uma colaboração leal dos contribuintes e demais sujeitos passivos na descoberta da verdade dos factos tributários⁶³. Defende assim o autor que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários deve ser um modelo misto, visando-se “quer a protecção do património fiscal do Estado, quer os valores de verdade e lealdade fiscal”⁶⁴. É este *dever* de cidadania fiscal, de pagar impostos por parte dos cidadãos, ajudando o Estado a arrecadar as receitas necessárias para o aparelho estadual (bem como

⁶² Sobre os modelos patrimonialistas, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, pp. 277-281, e, “Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais”, in *DPEE*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, pp. 302-305.

Defendendo uma perspectiva patrimonialista do bem jurídico-penal protegido no crime de fraude fiscal (previsto no artigo 103.º do RGIT), cf. **MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA COSTA**, “A fraude fiscal como crime de aptidão. Facturas falsas e concurso de infracções”, in *Miscelâneas 6*, IDET, Almedina, 2010, pp. 214-216; e, **AUGUSTO SILVA DIAS**, “Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 394, Boletim da Direção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, abril-junho 1999, pp. 47-48.

Por sua vez, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, defende que o objeto de proteção das infracções penais fiscais radica no património fiscal do Estado, *i.e.*, no conjunto das receitas fiscais do Estado. A autora esclarece que é um elemento que faz parte do património estadual, tendo, todavia, uma autonomia própria “decorrente de um regime especial (fiscal) que lhe confere uma unidade de sentido” (**SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, p. 299). Identifica assim o bem jurídico protegido pelos crimes fiscais com a obtenção das receitas fiscais pelo Estado, um “bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade” (*id. ibid.*) – posição que entendemos perfilhar uma perspectiva estritamente patrimonialista. Parecendo-nos rejeitar uma posição semelhante à adotada por **SUSANA AIRES DE SOUSA**, negando uma recondução dos bens jurídico-penais protegidos pelos crimes tributários somente ao património tributário do Estado, cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, pp. 31-32.

⁶³ Cf. **JOSÉ CASALTA NABAIS**, *op. cit.* nota 28, pp. 238-239. Sobre a visão do crime fiscal enquanto ofensa aos deveres de colaboração, ofensa e transparência, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, pp. 277-284, e, *op. cit.* nota 62, pp. 305-307. Defendendo uma visão dos crimes fiscais enquanto ofensa àqueles valores, cf. **MANUEL DA COSTA ANDRADE**, “A Fraude Fiscal – Dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?”, in *DPEE*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, pp. 270-271.

Não nos cabendo aqui referir todos, advertimos apenas para a existência de outras propostas dogmáticas relacionadas com o bem jurídico protegido pelas infracções tributárias, como é o caso dos modelos funcionalistas (cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, pp. 266-288, e, *op. cit.* nota 62, pp. 295-310). Por sua vez, defendendo uma perspectiva funcionalista, assente no conjunto de atividades a desenvolver pelo Estado de modo a obter recursos financeiros e para a sua aplicação na satisfação das necessidades comunitárias que lhe estão incumbidas de realizar, cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, pp. 31-32.

⁶⁴ **JOSÉ CASALTA NABAIS**, *ibid.*, p. 239.

todos os cidadãos) e colaborando com a administração tributária numa procura pela verdade e transparência do sistema fiscal, que entendemos ser, na linha de CASALTA NABAIS, o bem jurídico protegido pelo legislador penal fiscal nos crimes fiscais positivados no RGIT⁶⁵.

1. Das Infrações Previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias, em especial os Crimes Fiscais

Iniciamos, previamente a nos debruçarmos sobre os tipos dos crimes fiscais em Portugal, com uma breve, mas relevante referência à criminalização no âmbito do direito penal fiscal no *direito comparado*. Como já foi visto, no ordenamento jurídico-penal português a criminalidade fiscal e os seus tipos legais de crime surgiram ainda não há um século, sendo uma expansão do âmbito do Direito Penal relativamente recente.

Na Alemanha, desde 1977 que a disciplina do direito penal tributário se encontra, tal como em Portugal, em legislação extravagante, todavia diferenciando-se da realidade atual do nosso país pela sua previsão numa espécie de “lei geral tributária” alemã - a *Abgabenordnung* (AO)⁶⁶. O seu § 369, primeiro artigo do primeiro capítulo da oitava parte do diploma, define o que se deve entender por crimes tributários (*Steuerstraftaten*)⁶⁷, sujeitando-os à lei penal geral, salvo disposição da lei fiscal criminal em contrário. De seguida, nos § 370 a 374, o legislador alemão positivou especificamente quatro crimes tributários – a fraude fiscal (*Steuerhinterziehung*), o contrabando (*Bannbruch*), o contrabando profissional, organizado e com violência (*Gewerbsmäßiger, gewaltsamer und*

⁶⁵ Mesmo não concordando com a opção legislativa tomada, AUGUSTO SILVA DIAS reconhece que o modelo adotado pelo legislador penal fiscal foi, ainda ao abrigo do RJFNA, um modelo misto, tal como o defendido no nosso estudo (cf. AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.* nota 62, pp. 46-47).

⁶⁶ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças”, in *Direito Penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, Coimbra Editora, 2013, p. 1112.

⁶⁷ Devem, ao abrigo da lei alemã, considerar-se crimes fiscais os atos puníveis ao abrigo das leis fiscais; a importação, exportação ou trânsito ilegal de mercadorias; a falsificação de selos fiscais ou atos preparatórios dos mesmos, na medida em que o ato se relacione com selos fiscais; assim como ajudar e incitar uma pessoa que tenha cometido um dos atos anteriormente referidos (tradução nossa do (1) do § 369). Diploma disponível em https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/, site consultado a 15 de setembro de 2021.

bandenmäßiger Schmuggel) e a recetação de mercadorias ou produtos subtraídos à tributação (*Steuerhehlerei*)⁶⁸.

Outro ordenamento jurídico onde a criminalidade tributária se encontra positivada em legislação extravagante é o italiano. O *Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74*⁶⁹ identicamente ao RGIT é um diploma que remonta ao início do século e surgiu em cumprimento da *Legge 25 giugno 1999, n. 205*. É no seu Título II que se encontram os crimes fiscais, dividindo-se depois em dois capítulos: um relativo aos crimes de fraude fiscal cometidos por via da declaração de imposto (artigos 2 a 5) e outro relativo aos crimes em matéria de documentos e pagamento de impostos (artigos 8, 10bis, 10b, 10c e 11)⁷⁰. O artigo 2 deste diploma – relativo ao crime de declaração fraudulenta através do uso de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) – é apontado como a “norma principal da disciplina sancionatória penal tributária”⁷¹ italiana.

Por sua vez, em França, os delitos fiscais encontram-se previstos no Livro II, Capítulo II, do *Code Général des Impôts* (CGI), que remonta a 1950, sendo o seu artigo 1741 que prevê o crime de fraude fiscal⁷².

Ao contrário dos ordenamentos a que nos temos vindo a referir, é no ordenamento jurídico espanhol que encontramos a criminalidade fiscal prevista no próprio Código Penal Espanhol – Livro II (*Delitos y su penas*), Título XIV (*De los delitos contra la Hacienda*

⁶⁸ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 66, pp. 1114-15. Entre 2001 e 2008 esteve em vigor uma norma – § 370a – que criminalizava a fraude fiscal levada a cabo de modo profissional ou organizado (*Gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung*). Assim, pode-se concluir que a única norma que criminaliza um delito de natureza verdadeiramente fiscal é o § 370 – a fraude fiscal –, que se pode assumir como “a norma nuclear do direito penal tributário alemão” (*id. ibid.* p. 1116).

⁶⁹ Este diploma foi recentemente atualizado pelo *Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n° 75*, em consequência da transposição da Diretiva (UE) 2017/1371, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União por via do direito penal. Diploma disponível em <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2000:74~art2>, site consultado a 18 de setembro de 2021.

⁷⁰ Sobre a criminalidade tributária no direito italiano, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, pp. 152-157.

⁷¹ *Id. ibid.* p. 154.

⁷² Este artigo foi pela última vez modificado pela *Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018*. Diploma disponível em https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/#LEGISCTA000006147294, site consultado a 18 de setembro de 2021.

Sobre os crimes fiscais no direito francês, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, pp. 163-166.

Publica y contra la Seguridad Social) –, sendo o artigo 305 que contempla o delito de fraude fiscal contra a Fazenda Pública Espanhola⁷³.

Depois desta breve caminhada por alguns ordenamentos jurídicos que nos são próximos, iniciemos uma análise da positivação dos crimes fiscais no ordenamento jurídico português – uma viagem pelos artigos 103.º a 105.º do RGIT. Esta análise irá permitir-nos, mais à frente no nosso estudo, apurar como é que podemos proceder à sua clarificação e inserção nos programas de *compliance*, prevenindo e reprimindo dessa forma a sua prática no âmbito empresarial.

1.1. Do Crime de Fraude Fiscal

O artigo 103.º do RGIT⁷⁴ prevê, como o primeiro dos crimes fiscais positivados pelo legislador penal fiscal naquele diploma, o crime de *fraude fiscal*. Podemos desde já qualificar este crime como uma fraude fiscal simples, pois a fraude fiscal qualificada está prevista no artigo seguinte⁷⁵.

1. A disposição que aqui nos ocupa sofreu somente uma alteração levada a cabo pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, a Lei do OE para 2006. A alteração foi ao seu n.º 2, onde se aumentou o valor a partir do qual a vantagem patrimonial ilegítima é

⁷³ Por sua vez, o artigo 306 prevê o crime fraude fiscal contra a União Europeia. Diploma disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>, site consultado a 18 de setembro de 2021.

⁷⁴ Para um melhor entendimento da norma que aqui nos ocupa consideramos que a exposição do seu teor verbal é relevante:

“Artigo 103.º – Fraude

1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 – Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.

3 – Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

⁷⁵ Trataremos no ponto seguinte do crime de fraude fiscal qualificada, cf. *infra*, Cap. I, 1., 1.2. Cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, p. 711.

considerada crime através da prática dos factos previstos no n.º 1 (de 7 500 para 15 000 euros).

2. Para a proposição que pretendemos atingir no fim do nosso estudo, não se mostra relevante fazer uma análise altamente teórica e dogmática do tipo legal de crime, mostrando-se sim conveniente analisar o tipo legal de um ponto de vista prático, tendo especial atenção ao elemento verbal da norma, fazendo-se somente meras e breves referências a algumas questões dogmáticas.

Como evidenciam **JORGE LOPES DE SOUSA** e **MANUEL SIMAS SANTOS**, o n.º 1 deste artigo 103.º tipifica o crime de fraude fiscal, estabelecendo os meios através dos quais a fraude fiscal simples pode ser praticada⁷⁶, sendo eles (1) o encobrimento ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a AT especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável; (2) o encobrimento de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à AT; e (3) a simulação de um negócio, tanto quanto ao seu valor, como à sua natureza ou como por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Estas condutas fazem parte do tipo objetivo do crime de fraude fiscal⁷⁷.

Mais, nos termos do n.º 2 do artigo que aqui nos ocupa, estabelece-se o valor a partir do qual a fraude fiscal é punível: só há preenchimento do tipo objetivo se a vantagem patrimonial ilícita obtida com a prática do crime for superior a 15 000 euros⁷⁸.

Quanto ao tipo subjetivo de ilícito, aqueles comportamentos tipificados no n.º 1, para preencherem o tipo legal de crime de fraude fiscal, devem visar a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais que possam causar uma quebra nas receitas tributárias do Estado. Não nos cabendo nesta sede expor toda a divergência doutrinal que

⁷⁶ Cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, p. 689.

⁷⁷ Sobre a conduta, no tipo objetivo de ilícito da fraude fiscal, assumindo este crime como um crime de execução vinculada, ao nível da conduta, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, pp. 79-87.

⁷⁸ Sobre o valor, no tipo objetivo de ilícito da fraude fiscal, não obstante ainda se referir à redação anterior desta disposição, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 87-92.

envolve este segmento do n.º 1 do artigo 103.º, cumpre somente referir que efetivamente a doutrina interpreta de forma heterogénea a expressão “que visem a” daquele artigo⁷⁹.

Finalmente, como refere SUSANA AIRES DE SOUSA, o legislador penal fiscal absteve-se de fazer considerações, tanto no RGIT como já antes no RJIFNA, acerca da punição da tentativa⁸⁰. Tendo em consideração a moldura penal do crime de fraude fiscal *simples* – pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias – e o facto de o legislador penal fiscal não prever expressamente a punição da tentativa, não haverá lugar à punição da tentativa de fraude fiscal *simples* (*vide* artigo 23º, nº 1, do CP *ex vi* artigo 3º, alínea a), do RGIT)⁸¹.

1.2. Do Crime de Fraude Fiscal Qualificada

O artigo 104.º do RGIT⁸² prevê, como o segundo dos crimes fiscais positivados pelo legislador penal fiscal naquele diploma, o crime de *fraude fiscal qualificada*.

⁷⁹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, pp. 93-95.

⁸⁰ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, p. 99.

⁸¹ Cf. *id. ibid.*, p. 100.

⁸² Mais uma vez, para um melhor entendimento da norma que aqui analisaremos consideramos que a exposição do seu teor verbal é relevante:

“Artigo 104.º – Fraude Qualificada

1 – Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

2 – A mesma pena é aplicável quando:

- a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou
- b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000.

3 – Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.

1. Atente-se desde já que a fraude fiscal qualificada foi uma das inovações do legislador penal fiscal no RGIT, tendo-se autonomizado no artigo 104.º uma série de situações que implicam a qualificação de um crime de fraude fiscal como *qualificada*. Nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, através da positividade desta disposição “o legislador protege o património do Estado, na sua vertente fiscal, contra ataques especialmente gravosos”⁸³. Todavia, entendemos ainda que, para além da proteção daquele bem jurídico, tal como já defendemos para os restantes tipos legais de crime fiscal, o legislador pretendeu também proteger os deveres de colaboração dos contribuintes e dos demais sujeitos passivos com a AT, aqui, em sede de fraude fiscal qualificada, de forma mais vinculada, por a violação ao bem jurídico ser maior.

Esta disposição foi alvo de uma alteração apenas até à data, levada a cabo pela Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro, a Lei do OE para 2012. A alteração foi aos seus n.ºs 2 e 3, tendo sido acrescentado um n.º 4 (antigo n.º 3). Resumidamente, em relação ao n.º 2, passou a prever-se, de modo inovador, que a pena prevista no n.º 1 seria igualmente aplicável quando a vantagem patrimonial decorrente da prática do crime fosse de valor superior a 50 mil euros. Por sua vez, no n.º 3 passou a prever-se ainda que, sendo a vantagem patrimonial superior a 200 mil euros, a pena prevista no n.º 1 seria aumentada, passando de prisão de 1 a 5 anos para 2 a 8 anos, para as pessoas singulares, e de multa de 240 a 1200 dias para 480 a 1920 dias, para as pessoas coletivas. Podemos daqui concluir que, sendo a vantagem patrimonial superior a 50 mil euros, passamos de um crime de fraude fiscal simples para um crime de fraude fiscal qualificada e que, por fim, se deu um agravamento das penas consoante o valor da vantagem patrimonial obtida com a prática do crime.

2. Tal como já referido *supra*⁸⁴, para a finalidade do nosso estudo, faremos somente meras e breves referências a algumas questões dogmáticas, centrando-nos na análise prática e verbal do tipo legal de crime de fraude fiscal qualificada.

4 – Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.”

⁸³ SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, p. 113.

⁸⁴ Cf. *supra*, p. 27.

De um modo resumido, quanto ao tipo objetivo de ilícito, a partir da alteração ao RGIT em 2011, conseguimos ainda mais claramente distinguir a fraude fiscal simples da qualificada, podendo-se afirmar que estamos perante uma fraude fiscal qualificada (1) quando se verificarem os factos previstos no artigo 103.º (2) com as circunstâncias do n.º 1 do artigo 104.º e (3), independentemente da verificação daquelas circunstâncias, quando se verifique uma das situações do n.º 2 do artigo 104.º.

Assim, quanto às circunstâncias do n.º 1, preenche-se o tipo ilícito objetivo de fraude fiscal qualificada quando concorram com os comportamentos ilícitos tipificados no artigo anterior duas ou mais das situações seguintes (alíneas a) a g))⁸⁵: o agente conluía-se com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; o agente é um funcionário público e abusa gravemente das suas funções; o agente socorre-se do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; o agente falsifica ou vicia, oculta, destrói, inutiliza ou recusa entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; o agente utiliza os livros ou quaisquer outros elementos anteriormente referidos sabendo que se encontram falsificados ou viciados por terceiro; o agente utiliza interpostas pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território nacional e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; o agente conluía-se com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais⁸⁶.

É utilizada nesta sede pelo legislador uma técnica qualificadora *aditiva*, pois exige-se a acumulação de mais do que uma das circunstâncias previstas nesta disposição para que se preencha o tipo⁸⁷.

Acrescentam-se a estas circunstâncias das várias alíneas do n.º 1, as duas alíneas do n.º 2, onde se prevê que se aplica a pena prevista no n.º 1 nos casos em que (1) a fraude tiver lugar através da utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades

⁸⁵ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.* nota 49, p. 711.

⁸⁶ Sobre cada uma destas circunstâncias, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, pp. 115- 118.

⁸⁷ Cf. *id. ibid.*, p. 113.

diversas das da operação subjacente⁸⁸ ou (2) em que a vantagem patrimonial for de valor superior a 50 mil euros.

Podemos desta norma concluir que nas situações em que a vantagem patrimonial decorrente da prática do crime de fraude fiscal é superior a 50 mil euros estamos sempre perante uma fraude fiscal qualificada, sendo aqui utilizado um critério do valor para tipificar o crime. Entre os 15 mil euros – vantagem patrimonial ilícita necessária para se preencher o tipo da fraude fiscal simples – e os 50 mil euros – vantagem patrimonial ilícita necessária para se preencher o tipo da fraude fiscal qualificada, independentemente da verificação de outras circunstâncias –, neste intervalo de valores, só estaremos perante uma fraude fiscal qualificada se, no caso concreto, se verificar duas ou mais circunstâncias do n.º 1 do artigo 104.º ou a circunstância da alínea a) do n.º 2 do artigo 104.º.

Por fim, quanto à punição da tentativa de fraude fiscal qualificada, tendo em consideração a sua moldura penal – 1 a 5 anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas (n.º 1); e, prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas (n.º 3) –, a fraude fiscal qualificada poderá ser punível na forma tentada (*vide* artigo 23.º, n.º 1, do CP *ex vi* artigo 3.º, alínea a), do RGIT)⁸⁹.

1.3. Do Crime de Abuso de Confiança Fiscal

O artigo 105.º do RGIT⁹⁰ prevê, como o último dos crimes fiscais positivados pelo legislador penal fiscal naquele diploma, o crime de *abuso de confiança fiscal*.

⁸⁸ Acerca desta alínea, falando em crime de aptidão, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, p. 118.

⁸⁹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 120.

⁹⁰ E, neste último crime fiscal que nos ocupa, igualmente para um melhor entendimento da norma consideramos que a exposição do seu teor verbal é relevante:

“Artigo 105.º – Abuso de Confiança

1 – Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

2 – Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

1. A disposição que por último nos ocupa foi já alvo de três alterações até à data, levadas a cabo pelos seguintes diplomas: Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, a Lei do OE para 2006; Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, a Lei do OE para 2007; e, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, a Lei do OE para 2009.

A primeira alteração, em 2005, incidiu sobre o n.º 6 que foi, entretanto, revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro. Dada a sua revogação, não releva para o nosso estudo fazer mais do que esta referência.

Alterações mais relevantes foram as levadas a cabo em 2006 e 2008 nos n.ºs 1 e 4. No que diz respeito ao n.º 1, a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, introduziu um valor a partir do qual a não entrega da prestação tributária seria punível criminalmente: os 7 500 euros. Por sua vez, relativamente ao n.º 4, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, acrescentou mais uma condição para os factos do n.º 1 serem puníveis criminalmente, prevendo-se agora que aqueles factos só serão puníveis se a prestação não for paga num prazo de 30 dias após notificação para efetuar o pagamento (alínea b).

2. Advertimos por uma última vez, como já fizemos *supra*⁹¹, que para o desígnio do nosso estudo, faremos somente meras e breves referências a algumas questões dogmáticas, centrando-nos na análise prática e verbal do tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, deixando aqui para trás o terreno da fraude fiscal.

Quanto ao seu tipo objetivo de ilícito, há um preenchimento do tipo legal de crime quando o agente do crime não procede à entrega à AT de forma dolosa, total ou parcial, de

3 – É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 – Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;

b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

5 – Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efetuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.

6 – (Revogado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

7 – Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

⁹¹ Cf. *supra*, pp. 27 e 29.

uma prestação tributária de valor superior a 7 500 euros, deduzida pelo agente nos termos da lei e encontrando-se obrigado legalmente à sua entrega – n.º 1 do artigo 105º⁹². Ao não entregar a prestação a que está legalmente obrigado, o agente não só lesa o património do Estado, diminuindo as suas receitas tributárias, como viola os seus deveres de colaboração, transparência e lealdade para com a AT – sendo estas duas proposições que o legislador penal fiscal pretendeu proteger ao criminalizar o abuso de confiança fiscal⁹³.

Da leitura do artigo 105º concluímos que as *prestações tributárias* cuja não entrega à AT podem dar lugar ao crime de abuso de confiança fiscal são: a prestação tributária deduzida nos termos da lei e a que o agente estava legalmente obrigado a entregar (n.º 1); a prestação tributária que foi deduzida por conta da AT, assim como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar (n.º 2); e, a prestação tributária que tendo natureza parafiscal, possa ser entregue autonomamente (n.º 3)⁹⁴.

Consideramos importante para o nosso objetivo neste estudo o esclarecimento do que se deve entender por “prestação tributária deduzida nos termos da lei” (n.º 1), “prestação tributária deduzida por conta daquela” (n.º 2), “prestação que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar” (n.º 2) e “prestação deduzida tenha natureza parafiscal e desde que possa ser entregue autonomamente” (n.º 3), de modo a que no programa de *compliance* o ente coletivo consiga prever e esclarecer as dúvidas que possam surgir desta redação legal.

Quanto às prestações deduzidas por conta da AT (n.º 2), são seus exemplos a retenção na fonte em sede de IRS e o pagamento por conta em sede de IRC⁹⁵. Quanto à segunda parte deste n.º 2, relativa às prestações recebidas em que haja obrigação de as

⁹² SUSANA AIRES DE SOUSA refere-se nesta sede à sua qualificação como crime de dano. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, p. 122.

⁹³ Em sentido parcialmente diverso, entendendo que aqueles deveres de colaboração são somente o suporte normativo que assegura a proteção do bem jurídico tutelado pela norma, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 121; e, AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.* nota 62, p. 47.

⁹⁴ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *op. cit.* nota 49, p. 717.

⁹⁵ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 124. O artigo 104.º do CIRC prevê que as entidades que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto, nomeadamente, em três pagamentos por conta, com vencimento em julho, setembro e 15 de dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, em certos casos, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respetivo período de tributação.

liquidar, é o que sucede quanto ao pagamento do IVA, nomeadamente pelos profissionais liberais, como os advogados⁹⁶.

Sobre o n.º 3, esta é uma disposição que transitou integralmente do RJIFNA, sendo que nesse âmbito abarcava as prestações devidas à Segurança Social. No entanto, em 1993, com a entrada em vigor do artigo 27.º-B do RJIFNA, onde se passou a proteger as situações em que a prestação não entregue fosse uma prestação devida à SS, o artigo 24.º, n.º 3, do RJIFNA passou a ser apontado como não tendo significado⁹⁷, podendo-se daqui inferir que agora, tendo transitado para o RGIT, se mantém sem significado.

Pode ainda referir-se, acerca da primeira parte do n.º 2 deste artigo, que o crime de abuso de confiança fiscal pretende abarcar as situações de *substituição tributária*, previstas no artigo 20.º da LGT. Este artigo, modificado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, prevê no seu n.º 1 que a substituição tributária se verifica quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. O seu n.º 2 prevê (agora exemplificativamente) que a substituição tributária se efetiva, designadamente, através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido⁹⁸. Distingue-se na doutrina entre casos de substituição tributária total e parcial⁹⁹. Nos primeiros casos, a substituição abarca a obrigação de pagamento do imposto e os deveres acessórios – é o caso da retenção na fonte a título definitivo¹⁰⁰. Por sua vez, nos segundos casos, a substituição, que se revela de maior complexidade, abarca os casos em que a retenção na fonte tem natureza de imposto por conta¹⁰¹.

⁹⁶ Vide artigo 2.º, n.º 1 e 7.º do CIVA. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, p. 124.

⁹⁷ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, pp. 124-125; e, AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.* nota 62, p. 66.

⁹⁸ Parece que a alteração, em 2021, deste n.º 2 do artigo 20.º da LGT vai de encontro ao que já vinha sendo notado pela doutrina quanto ao facto de ser possível haver substituição tributária sem retenção – no domínio das taxas e contribuições, onde não existe retenção na fonte, mas sim uma liquidação e cobrança pelas entidades prestadoras de serviços aos seus clientes –, tal como pode haver retenção sem substituição. Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.* nota 30, p. 264; ANA PAULA DOURADO, *op. cit.* nota 34, p. 93; e, SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 125.

⁹⁹ Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *op. cit.* nota 30, pp. 265-66; e, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 29, pp. 125-26.

¹⁰⁰ Em sede de IRS, há retenção na fonte a título definitivo nos casos do artigo 71.º do CIRS. Já em sede de IRC, há retenção na fonte a título definitivo nos casos do artigo 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC.

¹⁰¹ Em sede de IRS, pode aqui apontar-se os casos do artigo 102.º do CIRS. Já em sede de IRC, podemos apontar todos os outros casos do artigo 94.º do CIRC, menos os casos do n.º 3, alínea b) em que se prevê a retenção na fonte a título definitivo, como já referido *supra*.

Como realça **SUSANA AIRES DE SOUSA**, para que se preencha efetivamente o tipo legal de crime, *i.e.*, para que haja crime de abuso de confiança fiscal, é essencial que a prestação tributária tenha sido verdadeiramente deduzida ou recebida pelo agente do crime¹⁰², dando o exemplo de que se o substituto tributário não chegar a deduzir a prestação, não há crime de abuso de confiança fiscal¹⁰³. Mais acrescenta a autora que a apropriação pelo substituto tributário da prestação não entregue não faz parte do tipo objetivo do crime de abuso de confiança fiscal, parecendo que o legislador penal fiscal presumiu que a falta de entrega do que foi deduzido tem na sua base uma sua apropriação¹⁰⁴.

Façamos agora referência à alínea a) do n.º 4 deste artigo 105.º, em que, na visão de **JORGE LOPES DE SOUSA** e **MANUEL SIMAS SANTOS**, o legislador estabeleceu uma *condição de punibilidade*, que se consubstancia no decurso de mais de 90 dias sobre o término do prazo legal de entrega da prestação tributária¹⁰⁵. Por sua vez, **SUSANA AIRES DE SOUSA** entende que estamos aqui perante uma *causa de exclusão da punição*¹⁰⁶.

Assim, pode-se daqui inferir que o legislador aceita o facto de que a não entrega da prestação tributária dentro daquele prazo de 90 dias, mesmo estando fora do prazo legal de entrega, não consubstancia crime¹⁰⁷.

Todavia, como já foi visto, desde a alteração a este artigo, em 2006, que se prevê ainda, na sua alínea b), que para os factos do n.º 1 deste artigo serem puníveis

¹⁰² A autora indica como jurisprudência neste sentido os Acórdãos do STJ de 2 de julho de 1998 e de 13 de dezembro de 2001, cujos sumários se encontram disponíveis em www.dgsi.pt (cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, p. 126).

Acrescentamos nós, também neste sentido, relativamente ao IVA, o Acórdão do STJ n.º 8/2015, de 29 de abril de 2015, onde se fixou a seguinte jurisprudência: “A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a (euro) 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105.º, n.ºs 1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido” (acórdão disponível em <https://dre.pt/application/file/a/67361218>).

¹⁰³ Numa situação deste género haveria sim uma contraordenação fiscal, nos termos do artigo 114.º, n.º 4, do RGIT. Só se o substituto tributário deduzir e depois não entregar é que há crime de abuso de confiança fiscal, preenchido o resto do tipo. Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 127-128.

¹⁰⁴ Nesta sequência, a autora classifica o crime de abuso de confiança fiscal como um crime de mera inatividade e de omissão pura. Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 132.

¹⁰⁵ Cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, p. 717.

¹⁰⁶ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 137.

¹⁰⁷ Podendo, no entanto, consubstanciar uma contraordenação fiscal nos termos do artigo 114.º do RGIT. Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 136-137.

criminalmente, é ainda necessário que a prestação comunicada à AT através da sua declaração não tenha sido paga, acrescida dos juros e da coima aplicável, num prazo de 30 dias após notificação da AT para efetuar o pagamento¹⁰⁸.

Quanto ao tipo subjetivo de ilícito, estamos perante um crime doloso, tendo o agente do crime que representar os elementos do tipo suprarreferidos e analisados¹⁰⁹.

Por fim, para o que aqui releva, diga-se que, no tipo legal de crime que aqui nos ocupa, só haverá lugar a punição da tentativa de abuso de confiança fiscal nos casos do artigo 105.º, n.º 5, em que se prevê uma agravação da pena em função do valor da prestação tributária não entregue, em que o crime é punível com pena de prisão de 1 a 5 anos, para as pessoas singulares, e multa de 240 a 1200 dias, para as pessoas coletivas¹¹⁰.

¹⁰⁸ Num Acórdão de 11 de outubro de 2017 (Processo n.º 2500/15.9T9CBR.C1), disponível em www.dgsi.pt, o Tribunal da Relação de Coimbra, vem afirmar que, desde a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, que se acrescentou uma nova condição objetiva de punibilidade.

¹⁰⁹ Se a não entrega da prestação tributária for um comportamento negligente do agente, estamos perante uma contraordenação fiscal e não um crime fiscal, nos termos do artigo 114.º do RGIT. Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 29, p. 132.

¹¹⁰ *Vide* artigo 23.º, n.º 1, do CP *ex vi* artigo 3.º, alínea a), do RGIT. Cf. *id. ibid.*, pp. 138-140.

Capítulo II – Da Responsabilidade Jurídico-Penal do Ente Coletivo

Numa dogmática penal – mais concretamente, numa teoria da infração penal – construída à volta de um único possível autor de factos ilícitos típicos – a pessoa singular/física –, conceção marcadamente iluminista, surge em cena, e é desse surgimento e da sua concretização que trata este capítulo do nosso estudo, a figura do *ente coletivo enquanto potencial autor de crimes*.

Intimamente ligado à atividade económica, o ente coletivo – nas suas várias concretizações possíveis (desde a empresa à associação) – surge, ao lado da pessoa singular, maioritariamente, enquanto autor de crimes económico-financeiros. Daí que a temática da responsabilidade criminal do ente coletivo seja tratada na doutrina de mãos dadas com o direito penal económico¹¹¹.

Os comportamentos criminosos destas figuras jurídicas são levados a cabo com o “intuito óbvio de promoção do interesse do ente coletivo, aparentemente impregnado por uma *cultura interna* de incentivo, ou pelo menos de aceitação tácita, de condutas contrárias ao Direito”¹¹².

O Direito Penal, já depois da Sociologia, foi-se apercebendo da importância da figura do *ente coletivo*, através da consciencialização de que inúmeros delitos, levados a cabo dentro daqueles entes, não eram de todo conduzidos à justiça ou, quando eram, faziam o julgador perder-se “no emaranhado complexíssimo dos nexos de responsabilidade interna”¹¹³ que tornavam impossível o apuramento de responsabilidades¹¹⁴.

Não obstante uma resistência inicial à consagração desta responsabilidade criminal, por vários motivos, que teremos oportunidade de aprofundar, ela começou por se espalhar,

¹¹¹ É aqui exemplo claro a obra de JOSÉ DE FARIA COSTA, *Direito Penal Económico*, Quarteto, 2003.

¹¹² TIAGO COELHO MAGALHÃES, “Modelos de imputação do facto à pessoa colectiva em direito penal: uma abordagem do pensamento dogmático (e de direito comparado) como tentativa de compreensão do discurso legislativo”, in *RPCC*, Ano 25, nº 1 a 4, janeiro-dezembro 2015, pp. 148 e 149.

¹¹³ JOSÉ DE FARIA COSTA, *op. cit.* nota 23, p. 47.

¹¹⁴ Cf. *id. ibid.*

a partir dos países de *common law* até chegar aos países de *civil law*, dos quais somos parte integrante.

Gostaríamos ainda aqui de salientar dois pensamentos que consideramos relevantes. **TERESA QUINTELA DE BRITO** acredita que a responsabilidade criminal do agente coletivo “constitui uma forma de as motivar e coagir a uma correcta auto-regulação, ao mesmo tempo que possibilita o controlo estatal dessa auto-regulação”¹¹⁵. Concluindo, **FARIA COSTA** refere-se a esta responsabilidade como correspondendo à “unidade sistémica de todo o direito”¹¹⁶.

Iniciemos.

1. Da Noção de Ente Coletivo

É atribuído, nesta sede, o pioneirismo a **SAMUEL PUFENDORF** pela formulação de uma categoria jurídica nova – a *pessoa moral*. Esta *persona moralis*, reconhecida pelo autor na figura do Estado, seria uma entidade de natureza diferente da dos cidadãos, as pessoas ditas naturais ou singulares¹¹⁷.

A expressão *pessoa moral* não vingou a longo prazo na doutrina penal portuguesa¹¹⁸, sendo maioritariamente utilizada a expressão *pessoa coletiva*¹¹⁹, que

¹¹⁵ **TERESA QUINTELA DE BRITO**, “Compliance, cultura corporativa e culpa penal da pessoa jurídica”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 73.

¹¹⁶ **JOSÉ DE FARIA COSTA**, *op. cit.* nota 23, p. 42.

¹¹⁷ Formulação esta concretizada na sua obra *De jure naturae et gentium libri octo* (em inglês, *Of the law of nature and nations*), publicada em 1672. Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *Direito Penal de Entes Colectivos. Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 28; e, **INÊS FERNANDES GODINHO**, *A Responsabilidade Solidária das Pessoas Colectivas em Direito Penal Económico*, Coimbra Editora, 2007, pp. 77 e 78.

¹¹⁸ Não vingou a longo prazo, todavia foi a expressão utilizada na consagração desta figura no Código de Seabra, o Código Civil de 1867, por força da doutrina de **COELHO DA ROCHA**. Cf. **INÊS FERNANDES GODINHO**, *ibid.* p. 80.

¹¹⁹ A consagração da expressão *pessoa coletiva*, ao invés de *pessoa moral*, no Código Civil de 1966 (vide Livro I, Título II, Subtítulo I, Cap. II do Código Civil), deve-se essencialmente ao contributo de **GUILHERME MOREIRA** e do seu célebre artigo “Da Personalidade Collectiva” (*RLJ*, nº 1732 a 1804, 1907 a 1909). Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e o Ente Colectivo em Processo Penal*, Dissertação de Mestrado apresentada à FDUC, Coimbra, 2016, pp. 21 e 22; e **INÊS FERNANDES GODINHO**, *ibid.*

engloba todas as entidades coletivas dotadas de personalidade jurídica. Este conceito exclui, assim, aquelas entidades coletivas que não têm personalidade jurídica, pelo que houve necessidade por parte do legislador penal de acrescentar a punição criminal das ditas *entidades equiparadas* (nomeadamente, patrimónios autónomos, sociedades irregulares, sociedades civis, associações, fundações, etc.)¹²⁰.

No âmbito do direito penal fiscal, que nos é caro, o legislador, como teremos oportunidade de aprofundar, optou pela responsabilização penal das *peçoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas*¹²¹.

1. Tendo o conceito jurídico-penal de pessoa coletiva na sua base o *conceito jurídico-civilístico de pessoa coletiva*¹²², cumpre atribuir algumas linhas a este conceito base. Com o surgimento ao longo dos séculos de novos centros de imputação jurídica não reconduzíveis ao conceito de pessoa singular ou física, surge a necessidade de construir um conceito jurídico capaz de abarcar aquelas novas entidades, destinatários de normas jurídicas, com os direitos e obrigações inerentes¹²³.

É aqui essencial a referência à *teoria da ficção* apresentada por SAVIGNY, que influenciou grande parte dos países europeus-continentais de origem romano-germânica, de onde se retira que a pessoa coletiva seria uma *fiction iuris* – ao considerar-se a sua personalidade jurídica estaria a proceder-se como se a pessoa coletiva fosse uma pessoa singular, pois só estas últimas poderiam ser sujeitos de direitos e deveres¹²⁴.

¹²⁰ Desde 2007 que o artigo 11.º do CP prevê a punição das *peçoas coletivas e entidades equiparadas*, expressão elogiada por JORGE DOS REIS BRAVO. O n.º 5 daquela norma esclarece o que se entende por aquela expressão, compreendendo nela as sociedades civis e as associações de facto. Cf. JORGE DOS REIS BRAVO, *op. cit.* nota 117, p. 31; e, TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 119, p. 20.

Temos por *associações* as coletividades de pessoas sem escopo lucrativo; por *fundações* os complexos patrimoniais ou massas de bens afetos, através de uma liberalidade, ao prosseguimento de um fim estabelecido pelo fundador; e, por *sociedades* as coletividades de duas ou mais pessoas que contribuem para o exercício de uma atividade económica, com o fim de obter lucros e distribuí-los pelos sócios. Cf. CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 5.ª ed., reimpressão da 4.ª ed. por António Pinto Monteiro e Paulo da Mota Pinto, Gestlegal, 2020, p. 139.

¹²¹ Vide artigo 7.º do RGIT. Para o desenvolvimento desta temática, cf. *infra*, Cap. II, 5.

¹²² Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 119, p. 23.

¹²³ Cf. INÊS FERNANDES GODINHO, *op. cit.* nota 117, p. 77.

¹²⁴ Também era neste sentido o pensamento de WINDSCHEID. Por sua vez, e sem nos quisermos alongar sobre o assunto, OTTO VON GIERKE construiu uma *teoria organicista* (a personalidade jurídica da pessoa coletiva seria uma consequência da existência de um organismo real, fruto da natureza das coisas, sendo as

Nesta sede é inevitável a referência à obra e contributo para a temática de um dos grandes mestres do Direito Civil português, mestria essa que acompanhou a nossa formação. Como ensinou (e ainda ensina) **MOTA PINTO**, “*as pessoas colectivas são colectividades de pessoas ou complexos patrimoniais organizados em vista de um fim comum ou colectivo a que o ordenamento jurídico atribui a qualidade de sujeitos de direitos*”¹²⁵ e aos quais atribui personalidade jurídica. Reforça ainda que têm “*esfera jurídica própria*”¹²⁶, assim como um património próprio, independente do das pessoas singulares que estão a elas ligadas. São, pois, “*centros autónomos de imputação jurídica*”¹²⁷, de onde pode derivar a prática de factos penalmente relevantes, como veremos.

Acerca da *personalidade coletiva*, a personalidade atribuída às pessoas coletivas, **MOTA PINTO** ensina que esta é um mecanismo técnico-jurídico que permite às pessoas singulares, com mais facilidade e eficácia, levar a cabo interesses coletivos e duradouros, exprimindo uma “*técnica organizatória julgada (...) vantajosa*”¹²⁸.

2. É, desde já, relevante referir que no decurso do nosso estudo iremos utilizar, maioritariamente, a expressão *ente coletivo*, por a entendermos mais adequada a abarcar todos os sujeitos coletivos destinatários da legislação penal – tanto do regime previsto no CP (artigo 11.º e 90.º-A e seguintes), como da legislação penal extravagante, onde nos é especialmente caro o RGIT –, sendo a expressão *pessoa coletiva* “*reduzidamente inadequada*”¹²⁹.

3. Devido à evolução inevitável que o conceito de *ente coletivo* sofreu ao longo dos séculos, acompanhando a evolução da *societas*, é de extrema importância para o nosso

peças coletivas uma realidade similar às pessoas singulares). **MOTA PINTO** negou ambas as teorias. Cf. **CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO**, *op. cit.* nota 120, p. 140.

¹²⁵ *Id. ibid.* p. 138.

¹²⁶ *Id. ibid.*

¹²⁷ **JOSÉ DE FARIA COSTA**, “A responsabilidade jurídico-penal da empresa e dos seus órgãos (ou uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas colectivas, à luz do direito penal)”, in *DPEE*, Vol. I – Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998, p. 506.

¹²⁸ *Id. ibid.* p. 140. Para mais considerações e mais profundas acerca do tema da personalidade coletiva, cf. **CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO**, *ibid.*, pp. 269 e seguintes, e **MANUEL DE ANDRADE**, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. I – Sujeitos e Objecto, Almedina, 1997.

¹²⁹ Citamos **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, cuja escolha pela expressão *ente coletivo* seguimos de perto. Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 119, p. 24.

estudo a *dimensão empresarial* que alguns entes coletivos têm vindo a assumir. Pode-se apresentar a empresarialidade enquanto “nota transversal à dimensão organizativa e actuante do ente propriamente dito”¹³⁰.

A *empresa*¹³¹ foi uma realidade social que se consagrou, de modo definitivo, na sociedade técnica pós-industrial. Enquanto “centro gerador de normatividade”¹³² e que “polariza a atividade económica”¹³³, a empresa materializa-se especialmente num dos grandes intervenientes do tráfego mercantil, na *sociedade comercial*¹³⁴.

Com a evolução da lógica empresarial destas entidades¹³⁵, começou a denotar-se na prática das mesmas uma densificação dos meios e mecanismos internos de organização e produção, com a complexidade das estruturas coletivas altamente aumentada através de regimes em pirâmide de *supra* e *infra* organização, onde a prática de delitos criminais (e não só) se foi potenciando e foi sendo encoberta, “perdendo-se, no emaranhado de relações de dependência e subordinação e paralelo labirinto de ordens, deliberações e respectiva realização ou cumprimento – somando-se ainda a organização horizontal dessas estruturas e a potencial delegação de funções”¹³⁶.

¹³⁰ TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 119, p. 24..

¹³¹ COUTINHO DE ABREU, alertando para a inexistência de um conceito jurídico unitário de empresa, identifica dois sentidos principais das empresas: *empresa em sentido subjetivo* – enquanto sujeito jurídico que exerce uma atividade económica – e *empresa em sentido objetivo* – enquanto instrumento ou estrutura produtivo-económica objeto de direitos e obrigações (cf. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de Direito Comercial*, Vol. I, 11ª edição, Almedina, 2018, p. 220). Ainda, acerca dos vários significados metajurídicos de *empresa*, cf. J. M. COUTINHO DE ABREU, *ibid.* pp. 209-215.

¹³² JOSÉ DE FARIA COSTA, *op. cit.* nota 127, p. 503.

¹³³ ORLANDO DE CARVALHO, *Direito das Empresas*, Coimbra Editora, 2012, p. 191.

¹³⁴ Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *ibid.*, p. 25. As sociedades comerciais regem-se pelo CSC, determinando o seu artigo 6.º que a capacidade das sociedades comerciais abarca os direitos e as obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu fim, excetuando-se aqueles que lhe sejam vedados por lei ou sejam inseparáveis da personalidade singular. Escusado será referir que o cometimento de factos criminosos é completamente alheio à prossecução do seu fim, no entanto, têm-se vindo a tornar ambientes propícios a tal atividade.

¹³⁵ Referimo-nos aqui às sociedades comerciais pois é nelas que mais se denota as características de seguida explanadas. Dentro das sociedades comerciais, é nas sociedades anónimas que se verificam as estruturas organizatórias mais complexas. Já a nível do direito civil, as associações e as fundações (a que também já nos referimos enquanto entidades equiparadas às pessoas coletivas) também resistem, pela sua natureza, a estas notas da empresarialidade. Cf. *id. ibid.* p. 25.

¹³⁶ *Id. ibid.* pp. 25-6. Cf. também MANUEL DA COSTA ANDRADE, ‘Bruscamente no verão passado’, *a reforma do Código de Processo Penal – Observações críticas sobre uma lei que podia e devia ter sido diferente*, Coimbra Editora, 2009, p. 99. Para mais profundas considerações acerca do tema da

O Direito Penal descobriu então um novo centro potencialmente gerador ou apto a favorecer a prática de crimes, especialmente, de crimes económicos¹³⁷. A criminalidade económica, como já realçámos, é aquela que mais sobressai no tecido empresarial. Nas palavras sábias de **FARIA COSTA**, a empresa “não é só o lugar «onde» ou «por onde» a criminalidade económica se pode desencadear, ela é fundamentalmente o *topos* «de onde» a criminalidade económica pode advir”¹³⁸.

2. Da Responsabilidade Jurídica do Ente Coletivo

Antes de mais, existem, em geral, vários modos de responsabilização do ente coletivo, ligados a diversos ramos do Direito. Conclui-se daqui, desde já, que a responsabilidade¹³⁹ criminal do ente coletivo não é, nem tem que ser, a única forma de o responsabilizar.

Como assinala **SUSANA AIRES DE SOUSA**, **KLAUS TIEDEMANN** apresenta cinco modelos diversos de responsabilidade da pessoa jurídica, comumente adotados pelos ordenamentos jurídicos, mas que podem surgir “não apenas na sua forma mais simples, mas conjugando-se e combinando elementos”¹⁴⁰. Referimo-nos à responsabilidade civil (subsidiária ou cumulativa), à responsabilidade administrativa, aos modelos e medidas mistas, às medidas de segurança e, por fim, ao modelo de responsabilidade criminal (com as suas diversas variantes que consideraremos oportunamente).

Não nos cabendo nesta sede escrutinar os outros modelos de responsabilidade do ente coletivo, faremos somente uma breve apreciação de cada um¹⁴¹, com maior enfoque, por razões relacionadas com o foco do nosso estudo, na responsabilidade criminal do ente coletivo.

empresarialidade cf. **J. M. COUTINHO DE ABREU**, *Da Empresarialidade (as Empresas no direito)*, Almedina, 1999.

¹³⁷Cf. **JOSÉ DE FARIA COSTA**, *op. cit.* nota 127, p. 505.

¹³⁸*Id. ibid.* p. 506.

¹³⁹Como reconhece **JORGE DOS REIS BRAVO**, a expressão “responsabilidade”, produto de uma elaboração filosófica, jusfilosófica e ética, ancora-se numa ideia de “ser susceptível de responder por”, de “ser causa e assumir as consequências” de certo comportamento humano ou institucional, cabendo a cada ramo do Direito definir os critérios que acolhem o seu reconhecimento. Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 23. Acerca da evolução histórica do conceito de “responsabilidade”, cf. *id. ibid.* pp. 23-26.

¹⁴⁰Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 84.

¹⁴¹Nesta sede, seguimos de perto a exposição de **SUSANA AIRES DE SOUSA** (cf. *ibid.* pp. 84-88).

1. Um *modelo de responsabilidade civil*, subsidiária ou cumulativa (relativamente à responsabilidade da pessoa individual), do ente coletivo consiste numa mera responsabilização do mesmo através do ressarcimento dos danos por si provocados, fundamentalmente por meio da figura das indemnizações, figura essa tipicamente civilística¹⁴². Este modelo de responsabilização do ente coletivo é comumente adotado em ordenamentos jurídicos que rejeitam a responsabilidade criminal do ente coletivo, sendo utilizado de modo isolado ou conjuntamente com outro tipo de sanções¹⁴³.

A principal crítica apontada a este modelo prende-se com a sua ineficácia perante os entes coletivos, pois a indemnização a pagar é um custo que o ente coletivo pode ponderar enquanto “custo que compensa suportar”¹⁴⁴; não se encontrando ainda no mero ressarcimento dos danos provocados qualquer finalidade de prevenção da criminalidade no âmbito do ente coletivo¹⁴⁵.

2. Um outro modelo de responsabilização do ente coletivo é um *modelo de responsabilidade sancionatória administrativa ou contraordenacional*. Um modelo deste tipo consiste na aplicação ao ente coletivo de sanções de natureza administrativa (como, por exemplo, coimas), por autoridades administrativas ou judiciárias, pela prática de infrações criminais.

Antecipando desde já que a Alemanha não consagra um modelo de responsabilidade jurídico-penal do ente coletivo¹⁴⁶, este sistema jurídico é frequentemente apontado como exemplo de ordenamento que consagra um modelo de responsabilidade sancionatória administrativa, vigorando, hodiernamente, nesta matéria, a

¹⁴² Recordemos, no ordenamento jurídico-civilístico português, a figura da responsabilidade civil por factos ilícitos, prevista nos artigos 483.º e seguintes do Código Civil, que tem como pressuposto que “aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação” (*vide* n.º 1 do artigo 483.º do Código Civil).

¹⁴³ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA. *op. cit.* nota 2, p. 84.

¹⁴⁴ *Id. ibid.* p. 85. Crítica esta também apontável no âmbito da aplicação de coimas e penas de multa aos entes coletivos.

¹⁴⁵ *Id. ibid.*

¹⁴⁶ Cf. THOMAS WEIGEND, “Societas Delinquere Non Potest? German Perspective”, in *Journal of International Criminal Justice*, 6, Oxford University Press, 2008, p. 930.

Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG)¹⁴⁷. O especial enfoque recai sobre o § 30 da OWiG (*Geldbuße gegen juristische Personen und Personenvereinigungen*¹⁴⁸), cominando-se com sanção pecuniária as pessoas coletivas e associações de pessoas “quando um representante ou titular do órgão da pessoa colectiva cometa uma infracção criminal ou de mera ordenação social em violação dos deveres que recaem sobre a pessoa colectiva e em benefício desta”¹⁴⁹.

Não se conclua precipitadamente que a natureza de responsabilidade administrativa prevista neste diploma é pacífica, pois, como reconhece **PETER LEWISCH**, a *true nature* deste instituto ainda é amplamente discutida pela doutrina¹⁵⁰, chegando alguns autores a ponderar a sua natureza criminal. Atualmente, discute-se ainda uma verdadeira introdução formal da responsabilidade penal das pessoas coletivas no direito alemão¹⁵¹, mas até hoje tal introdução não foi executada. Como reconhece **ANDRÉ LAMAS LEITE**, esta não introdução por parte do legislador alemão pode dever-se a dois fatores: um primeiro, relativo à inexistência de acordo quanto ao modelo de imputação do facto ilícito à pessoa

¹⁴⁷ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 85; **FERNANDO TORRÃO**, *Societas Delinquere Potest? Da Responsabilidade Individual e Colectiva nos “Crimes de Empresa”*, Coimbra: Almedina, 2018, p. 87; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 119, p. 85; **INÊS FERNANDES GODINHO**, *op. cit.* nota 117, p. 93 (nota 63).

¹⁴⁸ *Coima aplicável a pessoas coletivas e associações de pessoas* (tradução nossa).

¹⁴⁹ **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 86.

O ponto 2 do § 30 da OWiG prevê que, agindo o ente coletivo com dolo, poderá aplicar-se uma coima até 10 milhões de euros; agindo o ente coletivo negligentemente, poderá aplicar-se uma coima até 5 milhões de euros. O § 130 da OWiG prevê ainda que o ente coletivo possa ser cominado com sanções adicionais pela prática de infrações criminais pelos seus funcionários, quando se demonstre que houve uma violação dos deveres de supervisão por parte do ente coletivo.

Para uma exposição detalhada do modelo de imputação do facto à pessoa coletiva no domínio contraordenacional alemão, cf. **FERNANDO TORRÃO**, *ibid.*, pp. 87-96.

¹⁵⁰ Cf. **PETER LEWISCH**, “Corporate criminal liability for foreign bribery: perspectives from civil law jurisdictions within the European Union”, in *Law and Financial Markets Review*, Volume 12, nº 1, 2018, p. 33. Também reconhecendo este debate, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 85.

¹⁵¹ **PETER LEWISCH**, considerando que a doutrina se encontra dividida neste debate, acrescenta que a partir dos anos de 2017 e 2018, a adoção de um instituto da responsabilidade penal das pessoas coletivas não parece realista na corrente legislativa.

Como refere **SUSANA AIRES DE SOUSA**, no ano de 2017, foi apresentado por um grupo de professores e investigadores da Faculdade de Direito da Universidade de Colónia um Projeto de Sanções (e Normas Processuais) pela prática por pessoas coletivas de crimes relacionados com a mesma. O referido Projeto pode ser encontrado em https://jpstrafrecht.jura.uni-koeln.de/sites/iss_juniorprof/Projekte/Koelner_Entwurf_eines_Verbandssanktionengesetzes_2017.pdf (consultado a 6 de julho de 2021). Cf. **PETER LEWISCH**, *ibid.*, p. 33; **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 86.

coletiva; um segundo, relativo às mudanças profundas quanto à ação criminal e à culpa que esta responsabilização exigiria ao ordenamento jurídico alemão¹⁵².

Como refere **SUSANA AIRES DE SOUSA**, este modo de responsabilidade do ente coletivo do direito alemão não deixa de ser essencialmente uma sanção pecuniária, podendo-se apontar também aqui a mesma crítica que se apontou acima ao modelo de responsabilidade civil¹⁵³, sendo a sua eficácia preventiva deveras questionável. Acrescenta ainda a autora que se aspirando ao aumento do efeito preventivo do modelo sancionatório administrativo através da criação de outras sanções adicionais, corre-se o risco de se criar verdadeiras sanções criminais, apesar de formalmente ser-lhes atribuída uma outra natureza – administrativa –, não ficando, deste modo, cobertas pelas garantias que a Constituição reconhece às sanções criminais¹⁵⁴.

Por fim, relativamente a este modelo administrativo, cumpre fazer alusão ao ordenamento jurídico italiano¹⁵⁵. Aqui vigora, desde o início do século, o *Decreto Legislativo 231/2001*, de 8 de junho de 2001, que consagra a *Responsabilità Amministrativa da Reato* (responsabilidade administrativa por crimes) e, em especial, no seu artigo 5.º, a *responsabilità dell'ente* (responsabilidade do ente coletivo). O legislador italiano esclarece desde logo, no n.º 2 do artigo 1.º deste diploma, que este regime de responsabilidade administrativa por crimes se aplica às pessoas jurídicas e associações, inclusive as que não tenham personalidade jurídica¹⁵⁶. Estão previstas neste Decreto, mais concretamente no seu artigo 9.º, uma série de sanções administrativas que se podem aplicar às pessoas coletivas, podendo-se identificar, em geral, três tipos de sanções: pecuniária, de interdição e confisco. Também a natureza jurídica desta responsabilidade, prevista no

¹⁵² Cf. **ANDRÉ LAMAS LEITE**, "Fundamentos político-criminais da responsabilidade penal das pessoas colectivas em Direito Criminal clássico, penas de substituição aplicáveis e *compliance* - breves notas", in *RMP*, Ano 41, 161, janeiro-março 2020, p. 141.

¹⁵³ Cf. *supra*, p. 43.

¹⁵⁴ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 85.

¹⁵⁵ Apesar de Itália consagrar um modelo administrativo de responsabilidade dos entes coletivos, em 1998, foi apresentado um projeto de reforma da parte geral do Código Penal italiano (*Progetto preliminare di riforma del codice penale – parte generale*), no sentido da previsão da responsabilidade penal daqueles entes. Este projeto foi depois revisto no início do século e chegou até a ser aprovado, pela *Commissione Ministerale per la Riforma del codice penal* em 2001, todavia o governo italiano não lhe deu seguimento. Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, pp. 29 e 30 (nota 10).

¹⁵⁶ Excluem-se, no n.º 3 deste artigo, o Estado, os governos locais, outras agências públicas e organizações não económicas e as instituições com relevância constitucional.

Decreto Legislativo 231/2001 e consagrada expressamente pelo legislador italiano como administrativa, é discutida pela doutrina¹⁵⁷.

Concluimos assim que, nestes dois ordenamentos jurídicos europeus, vigora ainda o princípio *societas delinquere non potest*¹⁵⁸.

3. Como já mencionado acima, existem também *modelos e medidas mistas*. Esta abordagem consiste na responsabilização do ente coletivo através um *direito sancionador próprio*¹⁵⁹, onde a qualificação como criminal, administrativa ou puramente securitária não tem qualquer relevância, combinando em si elementos de vários ramos do Direito¹⁶⁰.

4. As *medidas de segurança* são um outro modelo de responsabilização do ente coletivo. Já dentro do âmbito do Direito Penal, apresenta-se um modelo que tem por base a aplicação às pessoas coletivas de medidas de natureza diversa das penas e que, como é bem sabido, são aplicadas em função da perigosidade do agente (*vide*, no ordenamento jurídico-penal português, o artigo 91º, nº 1, do CP). Assim, a proposta é que estas medidas, previstas para o chamado Direito Penal Clássico ou de Justiça, sejam transpostas para o Direito Penal Secundário, mais concretamente para o Direito Penal da Empresa, “concebendo-se os delitos cometidos no âmbito da empresa e em seu benefício como expressão da perigosidade da própria empresa”¹⁶¹.

¹⁵⁷ Não nos cabendo fazer uma extensa exposição acerca do assunto, cumpre apenas referir que SUSANA AIRES DE SOUSA aponta três posições diversas na doutrina: uma primeira, que vê nesta responsabilidade uma verdadeira responsabilidade penal das pessoas coletivas; uma segunda, que vê efetivamente nesta responsabilidade uma responsabilidade administrativa, agarrando-se à letra da lei; e, por fim, uma terceira, que vê nesta responsabilidade um “tertium genus”, com elementos criminais e administrativos, uma responsabilidade própria dos entes coletivos, baseada na culpa. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 86. Também, abordando as várias posições, cf. MARISTELLA AMISANO TESI, “A responsabilidade penal da pessoa jurídica no sistema italiano”, in *Revista de Direito Brasileira*, 3, 2012, pp. 306-308.

¹⁵⁸ A par de outros países como a Bulgária, a Grécia e a Lituânia. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 82.

¹⁵⁹ É neste sentido que vai a doutrina italiana que vê na responsabilidade prevista no Decreto Legislativo 231/2001 um “tertium genus”, conforme referido na nota anterior. Cf. *supra*, nota 157.

¹⁶⁰ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA. *ibid.* pp. 86-7.

¹⁶¹ Cf. *id. ibid.*, p. 88. Também sobre a aplicabilidade de medidas de segurança às pessoas coletivas, cf. JOÃO CASTRO E SOUSA, *As pessoas colectivas em face do Direito Criminal e do chamado «Direito de Mera Ordenação Social»*, Coimbra Editora, 1985, pp. 122-136.

5. *Last but not least*, cumpre somente referir um outro modelo de responsabilização do ente coletivo: a *responsabilidade criminal*¹⁶². Nas palavras de **JORGE DOS REIS BRAVO**, o alargamento desta responsabilidade coletiva ao Direito Penal “será talvez o derradeiro passo ou «fecho da abóbada» de todo um processo progressivamente evolutivo da teoria geral do direito, no sentido da equiparação do conceito de responsabilidade colectiva ao de responsabilidade individual”¹⁶³.

3. Uma abordagem histórica da mudança de paradigma: do paradigma *societas delinquere non potest* ao *societas delinquere potest*.

A máxima latina *societas delinquere non potest*, oriunda do pensamento penal iluminista, e que pairou durante séculos nos ordenamentos jurídicos um pouco por tudo o mundo, significa, numa definição por demais simplória, que as pessoas jurídicas não podem delinquir, *i.e.*, cometer crimes.

Fruto do estudo feito pela doutrina (e do nosso sobre a mesma) é-nos permitido concluir que o pensamento de que o ente coletivo deve responder pelos danos causados pelas suas tomadas de decisão não é um pensamento “atual”. O que é relativamente “atual” são as tentativas de compatibilização da teoria da infração criminal tradicional, criada para a pessoa singular e assente na sua capacidade de praticar um crime, com uma responsabilidade de entes coletivos – ou seja, recente é a necessidade de responder à *questão da imputação objetiva e subjetiva do facto ilícito ao ente coletivo*, isto é, a “atualidade” do tema está na chamada dessa responsabilização para a alçada do Direito Penal¹⁶⁴.

¹⁶² Pela elevada complexidade e relevância do tema, optamos por tratar em separado, num subcapítulo distinto, a responsabilidade criminal dos entes coletivos. Cf. *infra*, Cap. II, 4.

¹⁶³ **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 27.

¹⁶⁴ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 81.

Para uma evolução histórica, desde os primórdios da Antiguidade Clássica, do pensamento acerca da responsabilidade do ente coletivo, inclusive penal, trespassando os vários séculos, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.* pp. 78-81; **JOÃO CASTRO E SOUSA**, *op. cit.* nota 161, pp. 25-40; e, **JORGE DOS REIS BRAVO**, *ibid.*, pp. 32-40. Por razões de oportunidade, não iremos fazer aqui essa abordagem, iniciando a nossa viagem na viragem para o século XVIII.

1. Foi na transição do século XVIII para o século XIX que surgiram as primeiras indagações acerca da prática de crimes por parte dos entes coletivos, sendo, no entanto, predominante a negação da sua responsabilidade criminal¹⁶⁵.

Podemos apresentar dois *obstáculos* que foram sendo, ao longo da história do ente coletivo, alocados para justificar a presença de um princípio *societas delinquere non potest*. São eles a *incapacidade do ente coletivo de atuar* ou de agir e, por outro lado, de *compreender o juízo de culpa* que lhe seria imputado ou o sentido e a finalidade reconhecidos às penas¹⁶⁶.

2. Depois de séculos sem o Direito Penal configurar uma responsabilidade dos entes coletivos, foi a partir dos meados do século XIX e durante o século XX que o mundo jurídico assistiu à consagração, nos países do sistema de *common law*, maioritariamente através da prática jurisprudencial, daquela responsabilidade¹⁶⁷. Foi então nestes países, dos quais destacamos os Estados Unidos da América e o Reino Unido¹⁶⁸, que se verificou em primeiro lugar a mudança de paradigma, onde passou a vigorar a máxima *societas delinquere potest*.

Como já indiciado, foi pela *law in action* que aquela responsabilidade se foi concretizando, atribuindo-se a vanguarda, na sua proclamação, às decisões proferidas, durante o decorrer do século XIX, em Inglaterra, nomeadamente no âmbito do caso *The Queen vs. Birmingham & Gloucester Railway*, datado de 1842. Por sua vez, do outro lado do Atlântico, é atribuído o pioneirismo, em sede de concretização de um modelo de

¹⁶⁵ Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, p. 152; SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 81; e, JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO, “Responsabilidade penal das pessoas colectivas: do repúdio absoluto ao actual estado de coisas”, in *RMP*, Ano 30, nº 118, 2009, p. 47.

¹⁶⁶ Na doutrina portuguesa, podem-se apontar BELEZA DOS SANTOS e CAVALEIRO DE FERREIRA enquanto defensores de uma incapacidade de culpa por parte do ente coletivo e EDUARDO CORREIA enquanto defensor de uma incapacidade de ação. Cf. MARIA JOÃO ANTUNES, “A responsabilidade criminal das pessoas colectivas entre o direito penal tradicional e o novo direito penal”, in *DPEE*, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p. 457; JOSÉ DE FARIA COSTA, *op. cit.* nota 127, pp. 508-9; SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.* pp. 80-1; e, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal. Parte Geral*. Tomo I, 3ª ed., Gestlegal, 2019, p. 344.

Para mais desenvolvimentos acerca da (in)capacidade de ação e de culpa do ente coletivo, cf. JORGE DOS REIS BRAVO, *op. cit.* nota 117, pp. 67-83; e, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos Seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009, pp. 159-66.

¹⁶⁷ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.* p. 81.

Logo no início do século XX, no II Congresso Internacional de Direito Penal de Bucareste o tema da responsabilidade criminal dos entes coletivos foi um tema fruto de debate aceso. Cf. JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO, *ibid.*, p. 48.

¹⁶⁸ Destacamos aqueles dois países, mas podemos referir também a Austrália, o Canadá e o Japão.

imputação do facto penal ao ente coletivo (um modelo de responsabilidade vicarial), à decisão proclamada pela *Supreme Court of the United States* no caso *Hudson*, em 1909¹⁶⁹.

3. Só na segunda metade do século XX é que se começou a verificar, na Europa continental, nos países do sistema de *civil law*, uma tendência para o abandono do paradigma da não responsabilização criminal dos entes coletivos, iniciando-se também uma época de adoção do princípio *societas delinquere potest*. Esta tendência esteve intimamente relacionada com o já abordado surgimento, na sociedade moderna, e aumento, durante a segunda metade do século passado, da criminalidade económico-empresarial, que se foi tornando mais complexa e organizada, causando (ainda) mais danos económicos¹⁷⁰.

Merece aqui referência a Recomendação n.º R (88) 18, do Comité de Ministros do Conselho da Europa acerca da “*liability of enterprises having legal personality for offences committed in the exercise of their activities*” (responsabilidade das empresas por infrações cometidas no exercício da sua atividade), de 20 de outubro de 1988¹⁷¹.

Apresentam-se enquanto motivos para esta Recomendação aos Estados-Membros do Conselho da Europa – no sentido da responsabilização (criminal) das pessoas coletivas pelas infrações cometidas no exercício da sua atividade (sem exoneração da responsabilidade das pessoas individuais implicadas no cometimento da infração, em especial das que desempenham funções de administração/gestão) – “o número crescente de infrações penais cometidas no exercício da atividade das empresas que causam danos

¹⁶⁹ Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, pp. 157-8 (inclusive, nota 25); e, MATTHEW E. BECK/ MATTHEW E. O'BRIEN, “Corporate Criminal Liability”, in *ACLR*, Vol. 37, 261, 2000, p. 264; JOHN C. COFFEE, “Corporate Criminal Responsibility”, in *Corporate and White-Collar Crime: an Anthology*, 1995, p. 161.

Daremos mais à frente a devida atenção a este aresto e à consagração de um modelo de responsabilidade vicarial, tanto nos Estados Unidos da América como no Reino Unido, cf. *infra*, Cap. II, 4., 4.1.

¹⁷⁰ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 78.

¹⁷¹ Cf. Recomendação n.º R (88) 18, do Comité de Ministros do Conselho da Europa, de 20/10/1988, consultada em <https://rm.coe.int/16804c5d71>, a 8 de maio de 2021.

Não obstante fazermos referência a esta Recomendação datada de 1988, existiram outras anteriores a esta. Merece aqui destaque a Recomendação n.º R (81) 12, de 25/06/1981, especificamente versando sobre o direito penal económico. Nesta Recomendação, o Comité de Ministros do Conselho da Europa aconselhava a adoção das medidas necessárias a assegurar uma justiça criminal rápida e eficaz, designadamente abrindo-se a possibilidade de adoção da responsabilidade penal das pessoas coletivas ou, pelo menos, de adoção de outras medidas aplicáveis à criminalidade económica tendo em vista os mesmos fins. Cf. JOÃO CASTRO E SOUSA, *op. cit.* nota 161, pp. 204-5.

consideráveis tanto para os indivíduos como para a comunidade em geral; (...) a *conveniência em colocar a responsabilidade onde o benefício obtido com a atividade ilícita é obtido*; (...) a *dificuldade*, pela estrutura de gestão frequentemente complexa de uma empresa, *em identificar os indivíduos responsáveis pela prática da infração*; (...) a *dificuldade, enraizada nas tradições jurídicas de muitos Estados europeus, em responsabilizar criminalmente as pessoas coletivas*”¹⁷².

O ponto 4 do Apêndice à Recomendação suprarreferida prevê, aliás, algo muito relevante para o nosso estudo: pode o ente coletivo ser isento de responsabilidade criminal no caso de a sua administração/gerência não estar ligada ao cometimento do ilícito e de ter tomado todas as medidas necessárias para o impedir, nomeadamente, adotando programas de cumprimento normativo. Estabelece-se, ainda, que a empresa deve ser responsabilizada criminalmente mesmo que não se consiga identificar quais as pessoas físicas que efetivaram o ilícito¹⁷³.

Adiante, aponta-se como pioneiro europeu-continental, na adoção de um modelo de responsabilidade penal do ente coletivo, o ordenamento jurídico holandês, com a sua adoção no *Artikle* 51 do CP holandês, no ano de 1976, que ainda vigora atualmente. A este ordenamento seguiu-se o ordenamento jurídico norueguês, no ano de 1992, encontrando-se no *Kapittel* 4, § 27 e 28 do CP norueguês. O ordenamento jurídico francês juntou-se também nesta cruzada, tendo adotado a responsabilidade penal dos entes coletivos no *Article* 121-2, no ano de 1994, que ainda hoje vigora. Por sua vez, o ordenamento jurídico belga, em 1999, dá também este passo, consagrando esta responsabilidade no *Article* 5 do CP belga¹⁷⁴.

¹⁷² Tradução e itálico nossos. Cf. Recomendação n.º R (88) 18, p. 5.

¹⁷³ No entanto, a Recomendação não fica por aqui, estabelecendo ainda as sanções que consideram adequadas para as pessoas coletivas, tendo em consideração a prevenção do cometimento de novas infrações e a reparação dos danos provocados às vítimas da infração (nomeadamente, ao Estado). Cf. Recomendação n.º R (88) 18, pp. 7 e 8.

¹⁷⁴ Código Penal holandês consultado em <https://wetten.overheid.nl/BWBR0001854/2021-07-01>, a 22 de julho de 2021; Código Penal norueguês consultado em https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-05-20-28/KAPITTEL_1-4#KAPITTEL_1-4, na mesma data; Código Penal francês consultado em https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070719/2021-07-22, também na mesma data; e, Código Penal belga, consultado em https://www.legislationline.org/download/id/8240/file/Belgium_CC_1867_am2018_fr.pdf, no dia 23 de julho de 2021, cuja redação do *Article* 5 foi modificado recentemente no ano de 2018. Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, p. 151 (nota 12), e SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 82.

No que diz respeito à Península Ibérica, iniciemos pelo ordenamento jurídico espanhol que não adotou desde logo, de forma clara, uma responsabilidade penal dos entes coletivos. Em 1995, com a *Ley Orgánica* 10/1995, de 23 de novembro, passou a prever-se no CP espanhol, nos casos em que a pessoa singular atuava em nome da pessoa coletiva e fosse condenada ao pagamento de uma multa, a aplicação às pessoas coletivas de sanções acessórias (*consecuencias accesorias*), nomeadamente a sua responsabilidade pelo pagamento da multa aplicável à pessoa singular. Nesta data, a lei espanhola não clarificava se se tratava aqui de uma adoção ou não da responsabilidade penal dos entes coletivos, deixando no ar a questão e fomentando sentimentos de incerteza e insegurança jurídicas¹⁷⁵.

Só 15 anos depois, com a *Ley Orgánica* 5/2010, de 22 de junho, o ordenamento jurídico-penal espanhol avança no sentido da verdadeira e efetiva consagração de uma responsabilização penal dos entes coletivos, que se materializou no *Artículo* 31 bis, nº 1, do CP espanhol¹⁷⁶. A abrangência deste artigo foi modificada, posteriormente, pela *Ley Orgánica* 7/2012, de 27 de dezembro, e pela *Ley Orgánica* 1/2015, de 30 de março.

4. Finalmente, em Portugal, o marco fundamental da previsão da responsabilidade criminal dos entes coletivos encontra-se no Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro, que prevê o regime jurídico das infrações antieconómicas e contra a saúde pública¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Cf. **MÁRIO PEDRO SEIXAS MEIRELES**, “A responsabilidade penal das pessoas colectivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao Código Penal ditada pela Lei 59/2007, de 4 de setembro: algumas notas”, in *Revista JULGAR*, n.º 5, 2008, p. 123; **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 29 (nota 11); **LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ**, “La cuestión de la responsabilidad de las personas jurídicas, un punto y seguido”, in *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, Ano 11, n.º 2, 2004, pp. 174-177; e **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 151 (nota 12).

¹⁷⁶ Sobre o modelo de responsabilidade penal coletiva consagrado pela Lei 5/2010, cf. **ANDRÉS DÍAZ GÓMEZ**, “El modelo de responsabilidad criminal de las personas jurídicas tras la Lo 5/2010”, in *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, disponível em <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-08.pdf>.

¹⁷⁷ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 101; **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *Direito Penal Empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance*, LiberArs, 2021, pp. 164-165. É de notar que, até aos anos 80 do século passado, a grande maioria da doutrina portuguesa, altamente influenciada pela doutrina e jurisprudência alemãs, adotava uma posição de negação da responsabilidade criminal do ente coletivo (é o caso de **EDUARDO CORREIA** e **CAVALEIRO FERREIRA**). No entanto, o dito funcionalismo moderado de **ROXIN**, que não era propriamente defensor desta responsabilidade, abriu as portas ao alargamento do conceito de culpa a novas realidades. Neste seguimento, surgiram as propostas de culpa coletiva de **TIEDEMANN** e **JAKOBS**. Cf. **JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO**, *op. cit.* nota 165, p. 49.

A este propósito, reconhecendo que a responsabilidade criminal do ente coletivo já há mais de 30 anos que é legitimada no ordenamento jurídico português, **SUSANA AIRES DE SOUSA** estabelece dois momentos essenciais que entende merecerem destaque: um primeiro momento, relativo ao regime de responsabilidade dos entes coletivos existente antes e depois daquele Decreto-Lei n.º 28/84 e, um segundo momento, relativo à inserção da responsabilidade criminal dos entes coletivos no Código Penal, com a Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro¹⁷⁸.

Naquele primeiro momento, a autora identifica que a responsabilidade era meramente pontual, cingindo-se a específicas incriminações, realçando criticamente que tinha somente em vista uma eficácia preventiva, não se afigurando preocupações dogmáticas com a criação de um verdadeiro sistema de responsabilidade criminal dos entes coletivos, assente nos princípios constitucionais e penais relevantes, nem com a previsão de um modelo de imputação do facto ao ente coletivo¹⁷⁹.

Aliás, o CP de 1886 (artigos 26.º e 28.º), em vigor até 1982, previa unicamente a responsabilidade criminal individual¹⁸⁰.

Já no segundo momento identificado, que se inicia após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 28/84, a responsabilidade penal coletiva passou a estar prevista para a criminalidade económica, tendo sido progressivamente alargada a outros géneros de criminalidade, em legislação extravagante, até ser inserida plenamente no CP, em 2007.

Concretizando, a preocupação em criar um modelo de responsabilidade penal coletiva compatível com os princípios jurídico-constitucionais em vigor no nosso ordenamento jurídico-penal só surgiu na década de 80 do século passado, tendo-se, no entanto, previsto, no CP de 1982 (artigo 11.º, n.º 1), enquanto regra, a responsabilidade

¹⁷⁸ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 99; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, pp. 156-7 e 198-9.

¹⁷⁹ A autora dá como exemplos da previsão meramente pontual da responsabilidade criminal do ente coletivo o Decreto-Lei n.º 85-C/75, de 26 de fevereiro – a antiga Lei da Imprensa – e a Lei n.º 14/79, de 16 de maio – a Lei Eleitoral para a Assembleia da República. Cf. *id. ibid.* pp. 99-100. Para mais exemplos, cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, pp. 250-258; e, **JOÃO CASTRO E SOUSA**, *op. cit.* nota 161, pp. 221-225.

¹⁸⁰ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 100; **MARIA JOÃO ANTUNES**, *op. cit.* nota 166, p. 457; **JOÃO CASTRO E SOUSA**, *ibid.* pp. 163-4.

penal individual, juntamente com a *exceção* da possível responsabilidade criminal das pessoas coletivas¹⁸¹.

Assim, esta exceção admitida no CP concretizou-se, no âmbito do direito penal secundário, mais precisamente no domínio económico e da saúde pública, pelo Decreto-Lei n.º 28/84, admitindo-se, no seu artigo 3.º, n.º 1, que “as pessoas colectivas, sociedades e meras associações de facto são responsáveis pelas infracções previstas no presente diploma quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes em seu nome e no interesse colectivo”¹⁸², solução esta positivamente recebida pela doutrina¹⁸³.

Podemos reconhecer que este diploma teve um impacto e influência importantíssimos na legislação ulterior – nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, serviu como uma “espécie de padrão normativo”¹⁸⁴. Referimo-nos especialmente ao artigo 3.º da antiga Lei da Criminalidade Informática (Lei n.º 109/91, de 17 de agosto¹⁸⁵) e ao artigo 7.º do RGIT¹⁸⁶.

Todavia, a responsabilidade coletiva em Portugal não tardou a alargar-se para outros domínios, extravasando a criminalidade económica¹⁸⁷. Este alargamento verificou-se especialmente depois de 2007, ano da Revisão ao CP introduzida pela Lei n.º 59/2007, de 4 de setembro – a consagração expressa da responsabilidade criminal dos entes coletivos no horizonte do Direito Penal Clássico ou de “Justiça” (artigo 11.º, n.º 2) foi uma

¹⁸¹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 100; JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO, *op. cit.* nota 165, pp. 62-5; e, JOÃO CASTRO E SOUSA, *op. cit.* nota 161, pp. 225-6.

¹⁸² O n.º 2 deste artigo prevê que pode haver uma exclusão de responsabilidade do ente coletivo quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito. Por sua vez, o artigo 7.º estabelece o leque de sanções aplicáveis aos entes coletivos.

No Preâmbulo deste diploma, o legislador chama a atenção para a prudência com que adota esta figura da responsabilidade coletiva, mencionando o quão polémica era, à altura.

¹⁸³ Nas palavras de JORGE DOS REIS BRAVO, “afigura-se-nos dotada de uma espessura teórica ímpar no tocante à coerência sistemática e conceptual que veio consagrar” (JORGE DOS REIS BRAVO, *op. cit.* nota 117, p. 258).

¹⁸⁴ SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 101.

¹⁸⁵ Este diploma foi revogado pela Lei n.º 109/2009, de 15 de setembro, a atual Lei do Cibercrime. O diploma atual prevê igualmente a responsabilidade coletiva, no entanto, já não nos mesmos moldes que a anterior, limitando-se a fazer remissão para o regime geral previsto no CP (*vide* artigo 9.º).

¹⁸⁶ Quanto a este regime faremos as devidas considerações *infra*. Cf. Cap. II, 5.

¹⁸⁷ São exemplos a Legislação de Combate à Droga (Decreto-Lei n.º 15/93, de 22 de janeiro), a Lei de Combate ao Terrorismo (Lei n.º 52/2003, de 22 de agosto), o Regime Jurídico das Armas e Munições (Lei n.º 5/2006, de 23 de fevereiro), a Lei da Procriação Medicamente Assistida (Lei n.º 32/2006, de 26 de julho), o Regime Jurídico de Entrada, Permanência, Saída e Afastamento de Estrangeiros do Território Nacional (Lei n.º 23/2007, de 24 de julho), o Regime de Responsabilidade Penal por Comportamentos Antidesportivos (Lei n.º 50/2007, de 31 de agosto) e o Regime Penal de Corrupção no Comércio Internacional e no Setor Privado (Lei n.º 20/2008, de 21 de abril). Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, pp. 102-3; e, JORGE DOS REIS BRAVO, *ibid.* pp. 270-9.

das mais expressivas modificações operadas por aquela Lei¹⁸⁸. Nas palavras de **JORGE DOS REIS BRAVO**, a partir de 2007, passou a vigorar no ordenamento jurídico-penal português um “paradigma dual de responsabilidade criminal de pessoas humanas e de entes colectivos”¹⁸⁹.

Note-se ainda que o regime geral do CP, que se aplica à legislação extravagante quando esta remeta para ele, é um regime *diverso* dos regimes especiais previstos tanto no Decreto-Lei n.º 28/84, como no RGIT¹⁹⁰.

Podemos assim concluir que no ordenamento jurídico-português, desde 2007, vigora (quase) plenamente um princípio *societas delinquere potest*.

4. O Catálogo de Possíveis Modelos de Responsabilidade Jurídico-Penal do Ente Coletivo

Não existe um modelo único de responsabilidade criminal do ente coletivo, tendo-se desenvolvido, ao longo de décadas, um variado catálogo doutrinal de modelos de imputação do facto jurídico-penal ao ente coletivo potencialmente adotáveis pelos vários ordenamentos jurídicos¹⁹¹. Vejamos.

¹⁸⁸ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 103; **TERESA QUINTELA DE BRITO**, “Responsabilidade criminal dos entes colectivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal”, in *RPCC*, Ano 20, 2010, p. 43.

Criticando o catálogo de crimes escolhido pelo legislador penal para a possibilidade de responsabilização coletiva, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 103-104; **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, pp. 201-8; **GERMANO MARQUES DA SILVA**, “Responsabilidade penal das pessoas colectivas. Alterações ao Código Penal introduzidas pela Lei n.º 59/2007, de 4 de Setembro”, in *Revista do CEJ*, VIII, 2008, p. 73; **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *ibid.* pp. 44-47; e, **JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE CARVALHO**, *op. cit.* nota 165, p. 75.

A par daquele artigo 11.º, prevê-se, desde 2007, todo um regime sancionatório para os entes coletivos (artigos 90.º-A a 90.º-M do CP).

¹⁸⁹ **JORGE DOS REIS BRAVO**, *ibid.* p. 189.

¹⁹⁰ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 104.

Esta diferenciação projeta-se tanto a nível do regime sancionatório, como a outros níveis. Veremos esta questão *infra*, a propósito do regime de responsabilidade coletiva previsto no RGIT (cf. *infra*, Cap. II, 5).

¹⁹¹ Seguiremos aqui de perto, maioritariamente, a metodologia de divisão e apresentação das diferentes propostas dentro dos modelos de imputação adotada por **TIAGO COELHO MAGALHÃES**. Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, pp. 163-197.

Convém desde já notar que fazemos esta advertência pois o pensamento dogmático não é universal na sistematização das diferentes propostas de responsabilidade penal dos entes coletivos dentro dos grandes modelos apresentados pela doutrina.

Antes de mais, cumpre ligar a temática da responsabilidade criminal da pessoa coletiva à capacidade de esta ser um agente penal, isto é, “à capacidade de a pessoa jurídica, enquanto agente abstracto, poder agir e poder fazê-lo com culpa”¹⁹². É aqui que assenta a derradeira questão: *como é que se atribui, em abstracto, um facto ilícito, típico e culposo a uma entidade com características diversas da pessoa física?*

Assim, as várias propostas ou modelos dogmáticos a que de seguida nos referimos propõem-se a adaptar os critérios de validade do Direito Penal – no seu sentido tradicional, baseado na pessoa singular e ligado à conceção iluminista da teoria da infração penal –, como a tipicidade e a culpa, à realidade dos entes coletivos¹⁹³.

Existem, essencialmente, dois grandes modelos dogmáticos de responsabilidade penal do ente coletivo: o *modelo de heterorresponsabilidade* ou de responsabilidade vicarial, indireta ou derivada e o *modelo de autorresponsabilidade* ou de responsabilidade direta.

Iremos debruçar-nos sobre estes dois grandes modelos, incluindo neles várias propostas de diferentes autores e provenientes de diversos ordenamentos jurídicos. De seguida, fora daqueles modelos, faremos uma alusão especial ao *modelo da culpa por defeito da organização* de **KLAUS TIEDEMANN**¹⁹⁴, ao *modelo analógico* de **JORGE DE FIGUEIREDO DIAS**, ao *modelo dos lugares inversos* de **JOSÉ DE FARIA COSTA** e, por fim, ao *modelo da culpa construtiva empresarial* de **WILLIAM S. LAUFER**¹⁹⁵ a par do *modelo construtivista* avançado por **CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ**.

¹⁹² SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 89.

¹⁹³ Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, p. 149 (nota 8).

¹⁹⁴ Na linha de TIAGO COELHO MAGALHÃES (cf. *ibid.* pp. 179-183).

¹⁹⁵ Na linha de SUSANA AIRES DE SOUSA (cf. *ibid.*, pp. 92-94).

4.1. As propostas de heterorresponsabilidade

Numa tentativa de definição deste grande modelo dogmático, a responsabilidade criminal do ente coletivo dá-se por uma *transferência* da responsabilidade da pessoa individual para o ente¹⁹⁶ – este último é responsável criminalmente pelas ações e omissões dos titulares dos seus órgãos ou seus representantes, quando atuem *no seu nome e em seu interesse*. Isto é, exige-se previamente um comportamento penalmente relevante de uma pessoa pertencente ao “círculo de pessoas capazes de comprometer a sociedade”¹⁹⁷, para depois, num patamar seguinte, se imputar esse comportamento ao ente coletivo por ele ter sido levado a cabo no contexto coletivo e no seu nome e em seu interesse, renunciando-se a raciocínios autónomos de censurabilidade do próprio ente¹⁹⁸.

1. Faremos somente, antes de mais, um breve apontamento histórico. Como já indiciado *supra*, foi nos sistemas de *common law* que surgiu pela primeira vez a definição de um modelo de responsabilidade do ente coletivo¹⁹⁹. Não obstante existir uma propensão para atribuir aos Estados Unidos da América e ao Reino Unido uma partilha do modelo de responsabilização penal dos entes coletivos, iremos proceder a uma diferenciação dos modelos nestes dois países. O modelo norte-americano, emergente do caso *Hudson*, pode considerar-se um modelo mais amplo de responsabilidade vicarial do que o modelo que se

¹⁹⁶ Também, neste sentido, referindo-se, no entanto, a uma “*transposição* para a colectividade do dolo ou da negligência, do conteúdo de ilícito e de culpa do facto da pessoa singular” (itálico nosso), TERESA QUINTELA DE BRITO, “Questões de prova e modelos legais de responsabilidade contra-ordenacional e penal de entes colectivos”, in *Direito Penal: Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, Coimbra Editora, 2013, p. 1227.

¹⁹⁷ Palavras de GERMANO MARQUES DA SILVA (cf. *op. cit.* nota 166, p. 178). Por respeito ao princípio da legalidade penal, é essencial que se delimite previamente este círculo de pessoas que, fazendo parte do ente coletivo, possam comprometê-lo. Esta delimitação deverá ser levada a cabo pelo legislador penal, aquando da previsão desta responsabilidade, através de um critério objetivo, que, segundo TIAGO COELHO MAGALHÃES, deverá reconduzir-se uma “*ideia de relação funcional*” entre o comportamento penalmente relevante e o domínio de atividade exercido pela pessoa singular, no âmbito do ente coletivo. Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, p. 169.

¹⁹⁸ Cf. TIAGO COELHO MAGALHÃES, *ibid.* pp. 158 e 166.

¹⁹⁹ Para uma apreciação exemplar da responsabilidade penal coletiva nos ordenamentos de *common law*, cf. ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 177, pp. 156-162, e LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, *Bases para un Modelo de Imputación de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, 2ª ed., Aranzadi, 2003, pp. 126-129.

foi consagrando no Reino Unido, um modelo mais estrito e com base na intitulada teoria civilista do *alter-ego*²⁰⁰.

Assim, no paradigma norte-americano, a *vicarious liability* inclui a responsabilidade do ente coletivo pelos comportamentos – ações ou omissões em nome e no interesse do ente – de quaisquer órgãos ou representantes do ente coletivo, inclusive quaisquer dirigentes ou funcionários, desde que se encontrem cumpridos os pressupostos objetivos de atuação²⁰¹ (*composite mens rea*²⁰²). Conseguimos nitidamente concluir que o círculo de sujeitos a partir dos quais é transferida a responsabilidade para o ente coletivo é deveras alargado.

Por sua vez, no paradigma britânico, o modelo de heterorresponsabilidade inclui a responsabilidade do ente pelas condutas dos titulares dos órgãos de cúpula, impulsionadores da vontade e do interesse coletivo, estabelecendo a cultura corporativa em que se refletem os comportamentos dos sujeitos individuais que compõem o ente. Estas *personas* são vistas, pelo seu papel no ente coletivo, como o seu *alter-ego* (*managerial mens rea*)²⁰³.

²⁰⁰ Aqui, na linha de **TIAGO COELHO MAGALHÃES**. Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, pp. 159 e 160. Todavia, não se pode deixar de concordar com **ADÁN NIETO MARTÍN** quando refere que acabam por ser modelos similares, por terem ambos na sua génese uma transferência da responsabilidade individual para a pessoa coletiva. Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas: un modelo legislativo*, Iustel, 2008, pp. 89-90.

²⁰¹ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, p. 179; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 160.

²⁰² Antes de mais, *mens rea* significa um estado mental uma vontade ou conhecimento criminoso de que um determinado comportamento é errado, uma “mente culpada” – é um elemento intencional das infrações (cf. **LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ**, *op. cit.* nota 199, p. 127). Sendo uma das três concepções de *mens rea* empresarial apresentadas por **BRENT FISSE**, a *composite mens rea* consiste numa união do “conhecimento de vários indivíduos dentro da organização” (tradução de **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, cf. *ibid.* p.161, nota 34). Esta concepção é apresentada por **FISSE**, como tendo sido adotada no caso *United States v. T.I.M.E.-D.C.*, datado de 1974 (cf. **BRENT FISSE**, “Reconstructing Criminal Law: Deterrence, Retribution, Fault and Sanction”, in *SCLR*, Vol. 56, 1983, pp. 1186 e 1189-90; e, também neste sentido, **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.* pp. 179-180).

²⁰³ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 161.

Por sua vez, a *managerial mens rea* tem por base o estado mental de uma pessoa que atua em nome da empresa na sua qualidade de direção (tradução nossa). Cf. **BRENT FISSE**, *ibid.*, p. 1186.

A doutrina aponta como decisão jurisprudencial relevante nesta matéria, concretizando a teoria do *alter-ego*, a proferida, em 1972, pela Câmara dos Lordes no caso *Tesco Supermarkets Ltd. Vs. Natrass*. Esta teoria foi ainda adotada a nível legal num Decreto da Câmara dos Lordes, de 1915, onde se previa que os atos funcionais dos dirigentes das sociedades comerciais se consideravam praticados pela sociedade. Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* pp. 162-3; **BRENT FISSE**, *ibid.* pp. 1186-88; **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 177, p. 158; cf. **LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ**, *op. cit.* nota 199, p. 127.

2. Retomando agora para uma caracterização mais profunda dos pressupostos basilares deste grande modelo dogmático, como exemplarmente narra **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, primeiramente, caberá ao julgador analisar o facto e a culpa da pessoa singular que atuou em cumprimento de uma *relação de funcionalidade* com o ente coletivo, como se o facto penalmente relevante a ela pertencesse, “sem qualquer possível conexão com o «ambiente colectivo» do ente”²⁰⁴.

Só se, naquele primeiro passo, o julgador pudesse concluir pela prática do facto pela pessoa singular (titular de um órgão ou representante do ente) e pela sua culpa, é que poderia imputar normativamente esse facto e essa culpa ao ente coletivo, se o facto tivesse sido levado a cabo em nome e no interesse deste último²⁰⁵.

Pode-se assim concluir que, com esta prática descrita, o julgador não chega a construir qualquer juízo de culpa dirigido diretamente ao ente coletivo.

3. Como será de calcular, este grande modelo dogmático não passou (nem passa) impune a uma série de críticas.

Uma primeira crítica apontada relaciona-se com a dificuldade, ou até mesmo impossibilidade, de identificação das precisas pessoas singulares que cometeram o facto penalmente relevante, não permitindo ao julgador levar a cabo aquela imputação normativa ao ente coletivo que nos referimos *supra*, por não lhe ser possível concluir, no passo anterior, pela prática de um facto criminal por uma pessoa singular²⁰⁶. Esta dificuldade de

Por fim, **ADÁN NIETO MARTÍN** faz notar que, no ordenamento norte-americano, alguma jurisprudência, ainda que minoritária, adotou esta teoria do *alter-ego* na concretização da responsabilidade criminal do ente coletivo (nomeadamente, o caso *United States vs. Empire Packing*). Assim como o *Model Penal Code*, do *American Law Institute*, em 1962, adotou esta teoria também. Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, *op. cit.* nota 200, pp. 90-4; **MATTHEW E. BECK/ MATTHEW E. O'BRIEN**, *op. cit.* nota 169, p. 267.

²⁰⁴ **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 119, p. 30.

²⁰⁵ Cf. *id. ibid.*

Encontram-se na doutrina autores que defendem que haverá esta transferência da responsabilidade para o ente coletivo mesmo que não tenha existido para este a concretização material de uma vantagem, sendo o benefício para o ente meramente potencial. Neste sentido, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 30; e, **MATTHEW E. BECK/ MATTHEW E. O'BRIEN**, *ibid.*, p. 268.

Aliás, **BECK** e **O'BRIEN** vão mais longe, alegando que, para responsabilizar o ente coletivo, não será também necessário que o agente singular tenha como principal intenção o benefício do ente, pois muitas das vezes age, antes de mais, em seu benefício pessoal. No entanto, os atos cometidos pela pessoa singular em desobediência total aos interesses do ente não responsabilizarão criminalmente, na opinião dos autores, o ente coletivo (cf. *id. ibid.* pp. 268-9).

²⁰⁶ Neste sentido, **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, p. 181; **CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ**, “El nuevo artículo 31.2 del Código Penal: cuestiones de *lege lata* y de *lege ferenda*”, in *Modelos de*

imputação, como constata **LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ**, tem por base a organização dos entes coletivos, onde se denota um comportamento complexo das pessoas singulares, com uma fragmentação das decisões e da concretização das atividades criminosas – os centros de decisão são fragmentados e os processos de formação da vontade enviesados²⁰⁷.

Vários ordenamentos jurídicos, como o finlandês, o italiano e o francês, de modo a superar este obstáculo, satisfazem-se com a constatação pelo julgador, depois de produzida toda a prova em julgamento, de que o ilícito penal “*apenas poderia ter sido* praticado por um membro daquela determinada pessoa colectiva”²⁰⁸ para se responsabilizar esta última – assim, nestes ordenamentos, adota-se um conceito de autoria genérica²⁰⁹.

Não podemos nesta sede deixar de concordar com **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, quando entende que nos encontramos nos limiares de uma responsabilidade objetiva, por não se levar a cabo qualquer juízo penal ao ente coletivo pela razão óbvia de não se conseguir previamente imputar o facto a uma pessoa singular, como conjectura o modelo de heterorresponsabilidade²¹⁰.

Por fim, a propósito da superação desta crítica, o artigo 102.º, n.º 1, do CP suíço, baseado na proposta dogmática de **ALWART**²¹¹, prevê um modelo de responsabilidade penal coletiva *alternativa* ou *subsidiária*, onde se pune o ente coletivo por impossibilidade de “localização” de qual foi o agente singular que praticou o crime²¹².

Autorresponsabilidad Penal Empresarial, Aranzadi, 2006, p. 293; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 119, pp. 30-1; **SILVINA BACIGALUPO**, *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, Bosch, 1998.

²⁰⁷ **LAURA ZÚÑIGA RODRÍGUEZ**, *op. cit.* nota 199, pp. 158-9.

²⁰⁸ **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 171.

²⁰⁹ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, p. 181 (inclusive, nota 181); **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*

Especificamente quanto ao ordenamento jurídico francês, apesar desta ser a posição adotada pela maioria da jurisprudência, não está em consonância com a posição de alguma doutrina, nomeadamente **JEAN PRADEL**. Para uma apreciação da responsabilidade penal dos entes coletivos em França, cf. **JEAN PRADEL**, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho francés: algunas cuestiones”, in *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 4, Madrid, 1999, pp. 661-677; e ainda, **ADÁN NIETO MARTÍN**, *op. cit.* nota 200, p. 97.

²¹⁰ Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, pp. 171-2 (inclusive, nota 63).

²¹¹ Sobre a sua proposta, cf. **HEINER ALWART**, “Establishing a Basis for Criminal Responsibility of Collective Entities”, in *Criminal Responsibility of Legal and Collective Entities, International Colloquium: Berlin, May 4-6, 1998*, pp. 149-50.

²¹² A consagração deste modelo veio na sequência do Projeto de Lei do Governo Suíço de 21 de setembro de 1998. Cf. **GÜNTER HEINE**, “Modelos de responsabilidad jurídico-penal originaria de la empresa”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, Aranzadi, 2006, p. 35; e, **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 172. CP suíço consultado em https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/54/757_781_799/en, a 6 de agosto de 2021.

Mais um obstáculo atribuído a este modelo prende-se com as situações de prática de um facto penalmente relevante por uma pluralidade de agentes físicos, onde uns atuam dolosamente e outros negligentemente, surgindo a interrogação sobre a que título será atribuída a responsabilidade ao ente coletivo, sendo a culpa do ente coletivo aferida em consonância com o juízo de censurabilidade feito ao agente físico²¹³.

Outra crítica que se pode apontar está relacionada com a dificuldade de contextualização do facto criminoso praticado pelo agente singular, titular de um órgão ou representante, no âmbito de ordens e instruções providas do ente coletivo. *I.e.*, o óbice está em imputar ao ente coletivo um ato isolado de um agente singular, ainda que em claro benefício do ente, que não encontra qualquer compaginação com a cultura interna e as práticas habituais do ente coletivo²¹⁴.

Finalmente, outras objeções prendem-se nomeadamente com o cumprimento da condição objetiva de atuação em nome do ente coletivo, com a tendência de ampliação da responsabilidade individual de modo a se garantir a responsabilização coletiva e com a possível transferência da responsabilidade diretamente do administrador para um simples funcionário²¹⁵.

Para uma crítica desta consagração no ordenamento jurídico suíço, no sentido de se prever uma modalidade de responsabilidade objetiva, a que o autor se refere enquanto “monstro jurídico”, cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, p. 182.

²¹³ A interrogação aumenta quando o tipo legal de crime só admite a punição pelo cometimento do crime com dolo, obrigando-se a concluir pela não punibilidade do ente coletivo. Cf. **JOSÉ MIGUEL ZUGALDÍA ESPINAR**, *Responsabilidad Penal de Empresas, Fundaciones y Asociaciones. Presupuestos Sustantivos y Procesales*, Valência, 2008, pp. 276-7 *apud* **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, pp. 172-3.

²¹⁴ Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 119, p. 31; **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, pp. 180-181; e, **WILLIAM S. LAUFER/ ALAN STRUDLER**, “Corporate intentionality, desert, and variants of vicarious liability”, in *ACLR*, Vol. 37, 2000, pp. 1288 e 1297.

Nas palavras de **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, estamos perante um “acto inexplicável na estrutura «empresarial» em que surge” (*op. cit.* nota 112, p. 173). Como tão exemplarmente reflete o autor, ao se imputar nestas condições o facto ao ente coletivo estar-se-á a desprezar as inultrapassáveis valorações axiológicas em que se baseia o Direito Penal, cumprindo-se critérios de oportunidade e utilidade e punindo-se o ente coletivo somente porque, de alguma forma, beneficiou com a prática do facto ilícito. Por fim, não podemos deixar de concordar com o autor quando imputa a este modelo uma dificuldade insuperável de respeito pelo princípio da culpa, pela mera transferência da culpa do agente físico para o ente coletivo. Cf. *ibid.* pp. 173-4; ainda, **JORGE DOS REIS BRAVO**, “Critérios de imputação jurídico-penal de entes colectivos (elementos para uma dogmática alternativa da responsabilidade penal de entes colectivos)”, in *RPCC*, Ano 13, 2003, pp. 183 e 220, e, **ADÁN NIETO MARTÍN**, *op. cit.* nota 200, pp. 85 e 102-120.

²¹⁵ Optando-se por um conceito de *managerial mens rea* (cf. *supra*, p. 57).

Sobre estas objeções, cf. **JOSÉ MIGUEL ZUGALDÍA ESPINAR**, *ibid.*, pp. 141-2; **ADÁN NIETO MARTÍN**, *ibid.* pp. 120-22; e, **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, pp. 173-4.

Terminamos, nesta sede, concluindo que este grande modelo dogmático de heterorresponsabilidade, com todas as suas características *sui generis* previstas nas várias propostas que o compõem, prevê, na opinião que perfilhamos, uma responsabilidade criminal do ente coletivo por facto alheio (da pessoa singular), caindo numa insuperável responsabilidade objetiva²¹⁶.

4. Findando este nosso caminho pelo grande modelo da heterorresponsabilidade, cumpre somente fazer uma mera referência à existência de propostas dogmáticas que surgiram enquanto esforços de suplantação das várias objeções apresentadas *supra* acerca deste modelo – referimo-nos às propostas de **HAFTER**, **BUSCH**, **HIRSCH** e **SCHÜNEMANN**²¹⁷.

4.2. As propostas de autorresponsabilidade

Por sua vez, o grande modelo dogmático da autorresponsabilidade tem na sua base uma averiguação *direta* do dolo ou negligência, da ilicitude e da culpa do ente coletivo, não se tomando em consideração o ilícito criminal levado a cabo pela pessoa singular para se chegar à imputação do facto criminal do ente coletivo²¹⁸. Esta é uma *responsabilidade própria e autónoma do ente coletivo*²¹⁹, independente da responsabilidade criminal da pessoa singular.

Pune-se através do Direito Penal o ente coletivo por este não se ter organizado internamente de modo a evitar a prática de factos penalmente relevantes no seu seio, imputando-se-lhe diretamente a ação e a culpa. É um modelo deste tipo, que tem como premissa basilar a organização interna do ente coletivo, que se encontra consagrado no

²¹⁶ Perfilhamos a opinião de **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, que vê ainda neste modelo uma responsabilidade que peca tanto por excesso, como por defeito (cf. *op. cit.* nota 112, pp. 175-176, nota 76). Cf. ainda, **FERNANDO TORRÃO**, *op. cit.* nota 147, pp. 454-455; **BRENT FISSE**, *op. cit.* nota 202, pp. 141-142; e, **CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ**, *op. cit.* nota 206, pp. 294-296.

²¹⁷ Por não se afigurar de extrema relevância para o nosso estudo, fazemos meramente esta referência às propostas. Para uma apreciação – breve, mas esclarecedora – destas propostas, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, pp. 176-179.

²¹⁸ Cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 196, p. 1228; e, **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 183.

²¹⁹ Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 214, p. 220.

ordenamento jurídico belga e no n.º 2 do artigo 102.º do CP suíço (a par de uma heterorresponsabilidade).

Como demonstraremos *infra*, é a **KLAUS TIEDEMANN**, prestigiado penalista alemão, que a doutrina reconhece o mérito pelo início do caminho no sentido de uma verdadeira autorresponsabilidade do ente coletivo²²⁰. No entanto, o trilho não ficou por aí e ao longo dos anos outras propostas dogmáticas surgiram dentro deste grande modelo, como é o caso das propostas de **GÜNTER HEINE**, **LAMPE** e **CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ**²²¹.

GÜNTER HEINE apresenta a denominada *teoria do domínio de organização funcional-sistémico (Funktional-systematische Organisationsherrschaft)*²²². A sua tese tem por base uma outra que assenta na autónoma culpabilidade do ente coletivo pela *condução da atividade empresarial*, condução esta que, na sociedade moderna, despoletou novos riscos e estimulou os já existentes²²³. Por sua vez, **LAMPE** presenteou-nos com uma proposta assente na *culpa por mau carácter da empresa*²²⁴.

1. Não fica, todavia, completa esta abordagem dirigida ao grande modelo da autorresponsabilidade sem que se refira que também dele decorrem dificuldades, não obstante considerarmos ser este o modelo que melhor se adequa a uma responsabilização criminal do ente coletivo, por lhe imputar de forma direta o facto penalmente relevante e por lhe dirigir um juízo de culpa somente a ele – só no modelo de autorresponsabilidade se vislumbra uma verdadeira responsabilidade criminal do ente coletivo²²⁵. Essas dificuldades apresentadas, nomeadamente em relação às propostas dogmáticas

²²⁰ Cf. *infra*, pp. 63-64; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 91; **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 179, e, *op. cit.* nota 119, pp. 31-32.

²²¹ Esta última trataremos autonomamente e com a profundidade possível *infra* (*vide* Cap. II, 4., 4.6), enquanto que faremos nesta sede uma mera referência às duas primeiras.

²²² Cf. **SILVINA BACIGALUPO**, *op. cit.* nota 206, pp. 179-82. Esta teoria contrapor-se-ia à teoria do domínio do facto, que vigoraria em sede de responsabilidade penal das pessoas singulares (cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 184).

²²³ Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* p. 184. Para uma análise da sua proposta, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* p. 184-187; e, ainda, do próprio autor, cf. **GÜNTER HEINE**, *op. cit.* nota 212, pp. 25-67.

²²⁴ Para uma análise da sua proposta, cf. **SILVINA BACIGALUPO**, *ibid.*, pp. 182-193; e, **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* p. 187-190.

²²⁵ Também neste sentido, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* p. 191, e, *op. cit.* nota 119, pp. 33-34.

suprarreferidas, são ultrapassáveis, na nossa visão, com uma sua correta implementação nos ordenamentos jurídicos, evitando, nomeadamente, violações ao princípio basilar da presunção de inocência²²⁶.

4.3. A proposta da culpa por defeito de organização de Klaus Tiedemann

Tal como reconhecido pela doutrina, **KLAUS TIEDEMANN**, prestigiado penalista alemão, principiou o caminho para uma verdadeira autorresponsabilidade do ente coletivo, sendo a ele que se deve a construção dogmática da *culpa pela deficiente organização do ente coletivo (Organisationsmangel)*²²⁷. O autor alvitra a tese segundo a qual pode existir autoria penal por parte do ente coletivo – não obstante o facto ser praticado por pessoas singulares constituintes da sua estrutura –, devendo ser punido por um facto próprio, um facto que *também é seu*, o que ocorreria no âmbito da coautoria ou da autoridade mediata, no plano da responsabilidade penal individual²²⁸.

TIEDEMANN, a partir de um juízo de censura jurídico-penal baseado numa desaprovação social do modelo de organização adotado pelo ente coletivo, pretendeu substituir o tradicional conceito de culpa penal por um ajustado à realidade do ente coletivo, tendo aquela pretensão culminado no tal conceito de “culpa por defeito da organização”²²⁹.

²²⁶ Sobre estes problemas, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, pp. 189-90; e, **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, pp. 191-93.

²²⁷ Cf. **KLAUS TIEDEMANN**, *Wirtschaftsstrafrecht*, Carl Heymanns Verlag, 2007, p. 139 *apud* **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 92.

Como já indiciado *supra*, seguimos aqui a sistematização de **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, que opta por tratar, de forma individualizada, esta proposta dogmática de **TIEDEMANN**, considerando-a de “no man’s land”, situando-se entre a hetero e a autorresponsabilidade do ente coletivo, por ainda não concretizar firmemente os pilares desta última (cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*, p. 179). Por sua vez, encontramos autores que sistematizam esta proposta em dois extremos opostos: **GERMANO MARQUES DA SILVA** e **SUSANA AIRES DE SOUSA**, consideram-na uma proposta enquadrável no modelo de autorresponsabilidade (cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, pp. 184-185; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 91), enquanto que **CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ** a considera ainda enquadrável no modelo de heterorresponsabilidade (cf. *La Culpabilidad Penal de la Empresa*, Marcial Pons, 2005., pp. 150-170).

²²⁸ Neste sentido, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 92; e, **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 124.

²²⁹ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*

O juízo de censura penal movido ao ente coletivo basear-se-ia na não implementação por este de uma organização interna – medidas de controlo, vigilância e prevenção da prática de crimes – que certificasse, por parte dos seus membros quando atuassem em seu nome e no seu interesse, uma conduta em conformidade com o Direito²³⁰. O crime cometido no âmbito do ente coletivo – a ação ou omissão penalmente relevante levada a cabo pelos seus membros (tanto titulares de órgãos como representantes) – seria juridicamente assimilado como um ato do ente coletivo por advir de um “funcionamento «empresarial» deficiente”²³¹.

Atribui-se a esta proposta dogmática o mérito de definição de um juízo de censura autonomamente movido ao ente coletivo, a definição basilar de um modelo de autorresponsabilidade. Todavia, não podemos deixar de concordar com **TIAGO COELHO MAGALHÃES** quando lhe imputa uma inabilidade de se “desprender do plano fáctico de actuação da pessoa singular, continuando a aludir à acção ou omissão de um órgão ou representante, *em nome e no interesse colectivos*”²³², daí se optar pela sua análise fora das propostas de autorresponsabilidade. Por sua vez, **AUGUSTO SILVA DIAS** considera que a proposta de **TIEDEMANN** não permite uma demonstração da conexão entre a prática do facto penalmente relevante e deficitária organização do ente coletivo²³³.

4.4. A proposta analógica de Jorge de Figueiredo Dias

Na visão do prestigiado Mestre **JORGE DE FIGUEIREDO DIAS**, admitindo a responsabilização criminal do ente coletivo, o modelo que se lhe afigura mais adequado à configuração daquela responsabilidade é um *modelo analógico*.

²³⁰ Cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 180.

²³¹ **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.*

TIEDEMANN baseia a sua proposta num paralelo com a *actio libera in causa* e numa aceitação de um desfasamento temporal entre o momento da prática do crime e o momento da apreciação da culpa do agente, punindo-se o crime por uma anterior decisão censurável do ente coletivo – a decisão de organização defeituosa (cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* pp. 180-181; e, **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 124). Para uma expressa recusa da analogia entre a *actio libera in causa* e a responsabilidade penal dos entes coletivos feita por **TIEDEMANN**, cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 116, p. 192.

²³² **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *ibid.* p. 182.

²³³ Cf. **AUGUSTO SILVA DIAS**, *Ramos Emergentes do Direito Penal Relacionados com a Protecção do Futuro (Ambiente, Consumo e Genética Humana)*, Coimbra Editora, 2008, p. 114.

O autor refere que, tanto na categoria da ação como na da culpa, tem-se em vista um *ser livre*, enquanto “centro ético-social de imputação jurídico-penal”²³⁴, a pessoa humana. No entanto, também o ente coletivo, enquanto organização humano-social, se pode considerar uma *obra da liberdade* ou *realização do ser livre*. Por isto, o autor considera que o ente coletivo pode, dentro de certos domínios e com limites – *i.e.*, no âmbito do direito penal secundário –, substituir o homem individual enquanto centro ético-social de imputação penal, objetiva e subjetiva. É a este pensamento dogmático, que abre as portas a uma responsabilidade penal dos entes coletivos ao lado de uma eventual responsabilidade das pessoas singulares que agem enquanto titulares dos seus órgãos ou representantes, que se chama *pensamento analógico*²³⁵.

Mais avança o autor, referindo-se expressamente a um *modelo de culpa analógica*, onde a categoria da culpa seria aplicável analogicamente aos entes coletivos, nos termos acima explicados, configurando-se assim um verdadeiro “terceiro modelo sancionatório criminal, ao lado do das penas individuais e das medidas de segurança”²³⁶.

4.5. A proposta dos lugares inversos de José de Faria Costa

Para JOSÉ DE FARIA COSTA a legitimidade de punição penal dos entes coletivos assenta primacialmente na *racionalidade material dos lugares inversos*²³⁷.

²³⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.* nota 166, p. 346.

²³⁵ Cf. *id. ibid.*, p. 347; e, *idem*, “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in *DPEE*, Vol. I – Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998, pp. 68-9.

Como nota GERMANO MARQUES DA SILVA, a analogia a que recorre FIGUEIREDO DIAS é num sentido pré-normativo de analogia entre categorias da vida “que funcionam como dado prévio ao construído normativo”, e não num sentido pós-normativo (cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.* nota 166, p. 169).

²³⁶ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.* nota 166, p. 348. Mencionando o pensamento de VOGEL, o autor refere que este modelo tem em consideração que os entes coletivos podem também ser destinatários das normas penais e que a sua culpa é também comprovável no âmbito do Direito Penal, tornando ainda possível, em sede de responsabilidade criminal do ente coletivo, proceder-se às alterações político-criminais necessárias ao modelo da responsabilidade individual (cf. *id. ibid.* pp. 348-349).

Cf., ainda, JORGE DOS REIS BRAVO, *op. cit.* nota 117, pp. 81 e 122-123.

²³⁷ O autor apresenta esta lógica dos lugares inversos, no entanto, antes de o fazer, não deixa de apoiar e compreender a proposta, *supra* apresentada, de FIGUEIREDO DIAS. Cf. JOSÉ DE FARIA COSTA, *op. cit.* nota 127, pp. 509-511.

Note-se ainda que o autor aborda a questão somente no âmbito do direito penal da empresa (cf. JORGE DOS REIS BRAVO, *ibid.*, p. 123).

Os ordenamentos jurídicos criam, segundo o autor, lugares – *topos* – de normatividade, onde se intercetam finalidades político-criminais, onde se exerce o domínio da configuração jurídico-penal pelos axiomas desenvolvidos pela dogmática e onde se observa um apelo crítico aos valores fundamentais da comunidade historicamente situada. Enquanto exemplo, a construção jurídico-penal da problemática da inimputabilidade do menor é um dos *topos* que preenche aquelas características: em termos onto-antropológicos e sociais ou onto-existenciais, uma criança age (ou pode agir) como um adulto e tem capacidade de sustentação de um juízo de culpa. Não obstante, como é sabido, os menores, podendo variar a idade consoante o ordenamento jurídico, são colocados “fora” da discursividade jurídico-penal relevante, criando-se um *topos* cuja particularidade é a falta de uma determinada característica – a capacidade para ser movido ao menor um juízo de censura penal – e que, na opinião do autor, pode ser justificador do seu lugar inverso²³⁸. O *lugar inverso à inimputabilidade em razão da idade* seria, nesta proposta de **FARIA COSTA**, o *problema da punibilidade dos entes coletivos através do Direito Penal*. Passemos então a explicar o seu raciocínio: se naquela inimputabilidade se limita os segmentos ontológicos de ação e de culpa, na punibilidade (penal) dos entes coletivos, *inversamente*, dá-se uma “expansão do alargamento de um agir comunicacional, penalmente relevante”, reconstruindo-se a noção de culpa penal e fazendo-se do ente coletivo um “verdadeiro centro de imputação”²³⁹.

Terminamos referindo que o autor propõe uma superação do tradicional conceito de culpa, apostando num *conceito social de culpa*, estando em causa uma “imputação social, derivada de fundamentos político-criminais; donde, a *culpa* pode ser regulada normativamente, logo sendo transponível para as pessoas jurídicas”²⁴⁰.

²³⁸ Cf. **JOSÉ DE FARIA COSTA**, *op. cit.* nota 127, pp. 511-513.

²³⁹ *Id. ibid.* p. 513. Note-se que o autor não pretende que esta lógica dos lugares inversos tenha como função primacial a determinação essencial da responsabilidade penal dos entes coletivos, pretendendo-se apenas compreender este fenómeno de punição. Reconhecemos por esta via o esforço de compreensão levado a cabo por **FARIA COSTA** que, através daquela lógica, nos permite alcançar mais um pensamento dogmático de legitimidade de punição criminal dos entes coletivos (cf. *id. ibid.*).

²⁴⁰ **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 123.

4.6. As propostas construtivistas de William S. Laufer e Carlos Gómez-Jara Díez

1. **WILLIAM S. LAUFER**, prestigiado professor da Universidade norte-americana da Pensilvânia, apresentou à comunidade jurídica uma proposta dogmática de responsabilidade criminal do ente coletivo assente na *ação e culpa construtiva empresarial* (*constructive corporate action* e *constructive corporate culpability*).

O autor apresenta esta proposta dogmática enquanto possível substituto de uma responsabilidade vicarial do ente coletivo. Concisamente, o autor entende que a responsabilidade e a culpabilidade empresariais construtivas estão implícitas em ou podem ser inferidas da existência de provas de uma ação ilegal concorrendo com um estado de espírito empresarial²⁴¹. Aquela ação ilegal satisfaz-se com a existência de uma *primary action*, definida como uma atuação autorizada ou da titularidade do ente coletivo, que se identificaria através de um *constructive test* em que se determinaria, de modo objetivo, com base na dimensão, complexidade, formalidade, funcionalidade, processos e estruturas de decisão do ente coletivo, se a atuação do agente singular seria uma ação do próprio ente coletivo²⁴².

Quando se conclua que a atuação do agente singular é construtivamente uma ação da empresa através daquele teste objetivo, os tribunais devem ainda exigir a existência de um estado mental corporativo “culpável”²⁴³. O autor adverte para o facto de a *constructive corporate culpability* não ser estritamente objetiva, não derivando totalmente de como uma empresa razoável teria atuado em circunstâncias similares e permitindo a introdução de circunstâncias, características e perceções atualizadas acerca da empresa²⁴⁴.

²⁴¹ Cf. **WILLIAM S. LAUFER**, “La culpabilidad empresarial y los limites del derecho”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, Aranzadi, 2006, p. 84.

²⁴² Cf. **WILLIAM S. LAUFER**, “Corporate Bodies and Guilty Minds”, in *ELJ*, Vol. 43, 1994, p. 686, e, *ibid.*, pp. 84-85.

²⁴³ De modo a evitar a ambiguidade de estados mentais obscuros, o autor adota a divisão dos *culpable mental states* propostos no *Model Penal Code*: atuação empresarial *com intenção (purposely)*, *com conhecimento (knowingly)*, *imprudente (recklessly)* ou *negligente (negligently)* (tradução nossa). Cf. **WILLIAM S. LAUFER**, *op. cit.* nota 241, pp. 85-88, e, *op. cit.* nota 242, pp. 694 (nota 184) e 715-716.

²⁴⁴ Cf. *idem*, *op. cit.* nota 241, pp. 85-86.

2. Por sua vez, **CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ**, advogado e professor universitário espanhol, pretendeu introduzir no discurso dogmático uma proposta de responsabilidade penal dos entes coletivos exatamente contrária à heterorresponsabilidade, caindo assim no âmbito das propostas de autorresponsabilidade do ente coletivo, que denominou de *modelo construtivista de autorresponsabilidade penal empresarial*²⁴⁵.

O autor baseia a sua proposta dogmática em três ideias principais, as quais estão conectadas com três “conceitos agregadores”²⁴⁶, os quais visitaremos mais à frente: as duas primeiras, relacionadas com o *construtivismo operativo*, corrente epistemológica da teoria dos sistemas sociais autopoieticos, baseiam-se numa ideia de autorreferencialidade e numa ideia de que a consciência humana e a organização empresarial possuem idêntica autorreferencialidade, por terem a mesma capacidade de reflexão, apesar de em trâmites distintos; e a última corresponde a uma ideia de *cidadania empresarial*, baseada na concepção de *cidadão corporativo fiel ao Direito*²⁴⁷.

É nesta última ideia que assenta a proposta dogmática de **GÓMEZ-JARA** a que daremos especial atenção²⁴⁸. Apresentada pelo autor enquanto fenómeno social e jurídico de grande importância na sociedade moderna, a cidadania empresarial ou *corporate citizenship* anda de mão dada com o conceito de “cidadão corporativo fiel ao Direito”, que apresenta tanto uma vertente formal como material²⁴⁹. Sucintamente, na sua vertente formal, aquele conceito faz referência a uma empresa que tem como dever institucionalizar uma cultura empresarial de fidelidade ao Direito²⁵⁰. Por sua vez, na vertente material, o conceito faz referência a uma empresa que participa em assuntos públicos, acentuando a

²⁴⁵ Tradução nossa. Cf. **CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ**, “El modelo constructivista de autorresponsabilidad penal empresarial”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, Aranzadi, 2006, p. 96.

²⁴⁶ **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 193.

²⁴⁷ Cf. **CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ**, *ibid.*, pp. 98-111.

²⁴⁸ Por ser a que se nos afigura mais relevante para o nosso estudo e por as duas primeiras exigirem mais espaço nele que não podemos atribuir, não obstante a sua relevância em termos dogmáticos.

²⁴⁹ Cf. **CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ**, *ibid.* pp. 104-105.

²⁵⁰ Esta premissa tem na sua base a concepção de *Bom Cidadão Corporativo*, com a matriz anglo-saxónica do *Good Corporate Citizen*, que se define como a empresa que cumpre o Direito e que lhe é fiel – *abides with the law*, presente na responsabilidade criminal coletiva anglo-saxónica; e ainda as várias posições dogmáticas que foram surgindo ao longo dos anos que apelam a uma certa organização empresarial a ter em consideração na responsabilidade penal empresarial – onde surgem conceitos como cultura empresarial, *ethos* empresarial, política empresarial, identidade corporativa. Cf. *id. ibid.* pp. 105-106.

sua dimensão de cidadania²⁵¹. Terminando a alusão a este conceito, o autor refere que não se pretende afirmar que o ente coletivo goza de um mesmo estatuto de cidadão que a pessoa individual, mas somente que, na sociedade moderna, possui um “*mínimo de cidadania* fundamental na hora de exigir a sua responsabilidade *penal* empresarial”²⁵².

Adiante, o autor, como já indiciado, baseia ainda a sua proposta em três conceitos ou elementos que visitaremos brevemente.

O primeiro é a *competência empresarial* que se relaciona com uma competência organizatória da empresa. O autor entende que o sistema organizativo empresarial desenvolve ao longo do tempo uma complexidade interna que se transforma numa tripla capacidade de auto-organização, autodeterminação e autocondução, parecendo-lhe por isso necessário e lógico atribuir ao ente coletivo uma certa competência sobre a sua organização, a tal competência empresarial²⁵³.

Em segundo lugar surge a *imputabilidade empresarial*, na sequência da constatação de que é dado como dogma que todas as empresas podem ser punidas criminalmente, mas que se adequa mais à lógica jurídico-penal, tal como na responsabilidade criminal das pessoas singulares, a existência de uma distinção entre *organizações empresariais imputáveis* – com capacidade de culpa – e *organizações empresariais não imputáveis* – sem capacidade de culpa²⁵⁴.

Por fim, o autor presenteia-nos com a noção de *culpabilidade empresarial*, um juízo de culpa movido ao ente coletivo *funcionalmente equivalente* ao movido às pessoas singulares, não obstante não ser idêntico²⁵⁵.

²⁵¹ Cf. CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ, *op. cit.* nota 245, p. 108.

²⁵² Tradução nossa. *Id. ibid.* p. 109.

²⁵³ CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ, *ibid.* p. 116. Cf. também *id. ibid.* pp. 112-16.

²⁵⁴ Concretizando, o ente coletivo seria imputável em resultado de uma certa complexidade organizatória interna que justifica um posterior juízo de culpa relativamente ao próprio ente Cf. *id. ibid.* pp. 117-22; e, TIAGO COELHO MAGALHÃES, *op. cit.* nota 112, p. 195.

²⁵⁵ *I.e.*, para o autor, que defende um modelo construtivista de responsabilidade criminal dos entes coletivos, a culpabilidade empresarial e a culpabilidade individual não são iguais, mas sim funcionalmente equivalentes, na perspetiva da função da culpabilidade no Direito Penal. Cf. CARLOS GÓMEZ-JARA DíEZ, *ibid.* pp. 122-28.

Muito perto de configurar um verdadeiro e autónomo Direito Penal do Ente Coletivo²⁵⁶, ousadamente, **GÓMEZ-JARA** apresenta-nos uma noção de facto punível, de índole marcadamente normativa, associando-o a uma certa organização do ente coletivo, “produto de uma liberdade de auto-administração”²⁵⁷. A sua proposta trilhou caminho no sentido da admissibilidade de apresentação de prova em julgamento que exima o ente coletivo de qualquer juízo de censura penal, através da demonstração de que adotou regras e procedimentos internos no sentido de prevenir a prática de crimes no seu seio – referimo-nos à temática dos programas de *compliance*, que tanto nos diz neste estudo e que examinaremos mais à frente. É exatamente pela sua conexão com os programas de cumprimento normativo e com a sua funcionalidade no âmbito da responsabilidade penal dos entes coletivos que consideramos tão meritória esta proposta, para além de prever uma autorresponsabilidade do ente coletivo.

5. Da Responsabilidade Jurídico-Penal do Ente Coletivo no Ordenamento Jurídico Português – análise especialmente direcionada para o Regime Geral das Infrações Tributárias

Antes de mais, note-se que, de acordo com as Estatísticas do Ministério da Justiça, desde 1995, que os crimes por que mais os entes coletivos são arguidos ou suspeitos são os crimes fiscais²⁵⁸. Daqui podemos retirar desde logo uma conclusão: a importância da prevenção desta criminalidade fiscal, em especial no âmbito dos entes coletivos.

Ocupar-nos-á neste capítulo um tema de extrema relevância, aliás de uma relevância central, no nosso estudo, a *responsabilidade penal fiscal dos entes coletivos no ordenamento jurídico português*. Todavia, antes de nos debruçarmos sobre essa possível vertente de responsabilidade dos entes coletivos, faremos breves considerações acerca da

²⁵⁶ Neste sentido, cf. **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 193.

²⁵⁷ *Id. ibid.* p. 196.

²⁵⁸ Em 2020, 2232 entes coletivos foram constituídos arguidos ou tidos como suspeitos em processos por crimes fiscais. Pela leitura das estatísticas, atentando-se nos anos que se seguiram à crise financeira de 2007/2008 e até 2012, foi o período onde houve mais entes coletivos arguidos/suspeitos por crimes fiscais. Para estes dados que aqui trazemos e interpretamos, cf. https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Agentes_suspeitos_tipo_pessoa_coletiva_crimes_registados.aspx, site consultado a 30 de outubro de 2021.

responsabilidade penal comum ou geral dos entes coletivos ao abrigo do Código Penal português, que tem características diferentes do regime previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias.

Não nos pode aqui escapar, ainda antes de iniciarmos, que o artigo 12.º, n.º 2, da CRP, a nossa Lei Fundamental, estabelece que *as pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza*²⁵⁹. Poderemos de aqui partir para uma alusão ao “dever de pagar impostos” a que os entes coletivos estão sujeitos por imposição constitucional, conforme opinião de **JORGE MIRANDA** e **RUI MEDEIROS**²⁶⁰.

Entendemos dever-se trazer aqui à colação aquela ideia de *cidadania fiscal* a que está associado o Estado fiscal social. Esta ideia, que já concretizámos²⁶¹, de que os contribuintes têm um *dever* de contribuir para a comunidade estadual que integram e, por outro lado, um *direito* de exigir a todos os outros que para ela também contribuam, deverá igualmente aplicar-se aos entes coletivos, que ao abrigo daquela disposição constitucional gozam dos direitos e deveres compatíveis com a sua natureza. Sendo os entes coletivos, em especial as empresas, contribuintes natos e sujeitos do tráfego jurídico, não faria sentido não se lhes aplicar identicamente este dever de cidadania fiscal, de contribuição para as receitas tributárias do Estado e de colaboração com a AT na verdade e transparência fiscal.

Dito isto, parece-nos óbvio que também o legislador penal fiscal considerou que os entes coletivos eram entes merecedores da sua consideração enquanto potenciais agentes de crimes fiscais (e não só). Iniciemos pela sua responsabilidade penal a nível geral, mas avançaremos depois para a sua responsabilidade penal a nível fiscal.

1. O Código Penal português, como já supramencionado, prevê no seu artigo 11.º um regime *geral* de responsabilidade penal das pessoas coletivas, que se aplica à legislação extravagante quando ela remeta para a regulamentação geral do CP²⁶². Assim, o n.º 1 do artigo 11.º do CP estabelece que “salvo o disposto no número seguinte e nos casos especialmente previstos na lei, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade

²⁵⁹ Sobre o enquadramento jurídico-constitucional da temática das pessoas coletivas, cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, pp. 99-108.

²⁶⁰ Igualmente neste sentido, cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *ibid.*, p. 102.

²⁶¹ Cf. *supra*, pp. 21-23.

²⁶² Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 104.

criminal”. O número seguinte, o n.º 2, prevê então que as pessoas coletivas e entidades equiparadas²⁶³, excepcionando-se o Estado, as pessoas coletivas no exercício de prerrogativas de poder público e as organizações de direito internacional público, são responsáveis criminalmente por uma panóplia de crimes²⁶⁴ nas seguintes situações: quando *cometidos em seu nome e no interesse coletivo por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança* (alínea a) ou quando *cometidos por quem aja sob a autoridade das pessoas que ocupem uma posição de liderança em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem* (alínea b). Depois do estudo efetuado acerca dos modelos de imputação do facto penal ao ente coletivo, pela leitura daquele n.º 2, parece óbvio que o legislador penal português quis optar por um *modelo de heterorresponsabilidade*²⁶⁵. Como já foi visto, este modelo implica uma prévia determinação do círculo de pessoas que podem, pelos seus comportamentos e ações, comprometer criminalmente o ente coletivo²⁶⁶, por ser uma responsabilidade mediata ou derivada da responsabilidade das pessoas singulares²⁶⁷. Todavia, como veremos, este círculo de pessoas que podem suscitar a responsabilidade criminal dos entes coletivos é, no âmbito do regime geral, um círculo diverso do previsto noutros diplomas extravagantes²⁶⁸ – é, assim, um círculo mais amplo²⁶⁹. O n.º 4 do artigo 11.º esclarece que ocupam uma

²⁶³ Esclarece o n.º 5 deste artigo que são entidades equiparadas às pessoas coletivas as entidades equiparadas as sociedades civis e as associações de facto.

²⁶⁴ São eles os crimes previstos nos artigos 152.º-A e 152.º-B (*maus tratos e violação das regras de segurança*), nos artigos 159.º e 160.º (*escravidão e tráfico de pessoas*), nos artigos 163.º a 166.º (*coação sexual, violação, abuso sexual de pessoa incapaz de resistência e abuso sexual de pessoa internada*) sendo a vítima menor, e nos artigos 168.º, 169.º, 171.º a 176.º-B (crimes de natureza sexual), 217.º a 222.º (*burla, burla qualificada, burla relativa a seguros, burla para obtenção de alimentos, bebidas ou serviços, burla informática e nas comunicações e burla relativa a trabalho ou emprego*), 240.º (*discriminação e incitamento ao ódio e à violência*), 256.º (*falsificação ou contrafação de documento*), 258.º (*falsificação de notação técnica*), 262.º a 283.º e 285.º (crimes relacionados com falsificação de moeda, título de crédito e valor selado, com falsificação de cunhos, pesos e objetos análogos, e alguns crimes de perigo comum, como incêndios, poluição, etc.), 299.º (*associação criminosa*), 335.º (*tráfico de influência*), 348.º (*desobediência*), 353.º (*violação de imposições, proibições ou interdições*), 363.º (*suborno*), 367.º (*favorecimento pessoal*), 368.º-A (*branqueamento*) e 372.º a 376.º (*recebimento indevido de vantagem, corrupção passiva, corrupção ativa, agravação, peculato e peculato de uso*), todos do CP. Note-se que este catálogo de crimes foi alargado com a Lei n.º 40/2020, de 18 de agosto.

²⁶⁵ Tendo-o, aliás, sempre feito ao prever esta responsabilidade dos entes coletivos. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 105; JORGE DOS REIS BRAVO, *op. cit.* nota 117, p. 195; e, GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.* nota 166, pp. 224-225.

²⁶⁶ Cf. *supra*, pp. 56-58.

²⁶⁷ Cf. JORGE DOS REIS BRAVO, *ibid.*, pp. 189-190.

²⁶⁸ É o caso do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro e do RGIT, como veremos de seguida.

²⁶⁹ Cf. JORGE DOS REIS BRAVO, *ibid.*, p. 198; GERMANO MARQUES DA SILVA, *ibid.*, p. 178; e, SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 106.

posição de liderança no ente coletivo os seus órgãos e representantes e quem nele tiver autoridade para exercer o controlo da sua atividade.

É, no entanto, na alínea b) do n.º 2 que se encontram mais dúvidas na doutrina, sendo inequívoca na alínea a) a previsão de um pleno modelo de heterorresponsabilidade. O que se vem expondo é que naquela alínea b) o legislador penal concedeu um espaço, enquanto elemento de conexão entre a pessoa singular e o ente coletivo, à violação de deveres de vigilância ou controlo por aqueles que ocupam posições de liderança no ente coletivo²⁷⁰. Neste seguimento, alguns autores vêm defendendo que a alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º do CP consagra um modelo de culpa por defeito de organização, tendo por base a proposta dogmática de **KLAUS TIEDEMANN**, uma proposta de autorresponsabilidade do ente coletivo²⁷¹.

Para terminar a alusão ao regime geral do CP, cumpre referir a previsão do n.º 6 do artigo 11.º, onde o legislador penal consagrou que a responsabilidade dos entes coletivos é afastada quando o agente (singular) tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito²⁷². E refira-se ainda, por fim, o n.º 7 do artigo 11.º que esclarece que a responsabilidade criminal dos entes coletivos não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes nem depende da responsabilização destes²⁷³.

2. Dando um passo na direção do ponto que releva para o nosso estudo, a responsabilidade penal fiscal dos entes coletivos encontra-se prevista no artigo 7º do

²⁷⁰ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 106.

²⁷¹ Neste sentido, **TIAGO COELHO MAGALHÃES**, *op. cit.* nota 112, p. 203; **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 196; **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 166, pp. 254 e seguintes.

FERNANDO TORRÃO, por entender igualmente que o legislador penal consagrou na alínea b) um modelo de responsabilidade direta do ente coletivo por defeito de organização, acaba por concluir que não se pode afirmar que o CP português consagra um modelo estritamente de heterorresponsabilidade Cf. **FERNANDO TORRÃO**, *op. cit.* nota 147, pp. 467-468.

Sobre esta proposta dogmática de **KLAUS TIEDEMANN**, cf. *supra*, pp. 60-62, e, sobre a sua concretização na alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º do CP, cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 107.

Para uma crítica desta alínea, cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 188, pp. 58-62.

²⁷² No sentido da não interpretação *a contrario* deste artigo “como uma presunção de culpa da colectividade ante a infracção funcional cometido pelos seus órgãos ou representantes”, mas sim no sentido da sua densificação do conceito de atuação no interesse coletivo, “conectando tal interesse com o poder-dever da colectividade de se organizar e vigiar de modo a evitar a prática de factos relativamente aos quais esteja prevista a sua responsabilidade”, falando nesta sede num domínio da organização para a não comissão do facto, cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *ibid.*, pp. 57-58.

²⁷³ Sobre as dúvidas que pode suscitar esta disposição, cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *ibid.*, pp. 190-192.

Regime Geral das Infrações Tributárias²⁷⁴. Tal como já indiciado, o regime previsto no RGIT, num momento de comparação com o regime geral do CP, é uma previsão da responsabilidade penal dos entes coletivos relativamente diversa.

O n.º 1 do artigo 7.º do RGIT²⁷⁵ dispõe que as pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infrações previstas no RGIT – inclusive os crimes fiscais (artigos 103.º a 105.º) – quando *cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo*. Em comparação com o previsto no regime geral do CP, como foi visto acima, este é um “critério de imputação restrito”²⁷⁶ mas o modelo de responsabilidade é o mesmo, é um modelo de *heterorresponsabilidade*.

Nas palavras de **JORGE LOPES DE SOUSA** e **MANUEL SIMAS SANTOS**, “agindo o órgão é a própria pessoa [coletiva] que age”²⁷⁷. Tendo esta ideia em consideração os atos praticados pelos órgãos ou representantes do ente coletivo que constituam um delito criminal – para o que a nós releva, delito fiscal – são suscetíveis de responsabilizar criminalmente o próprio ente coletivo, quando ajam em seu nome e no interesse coletivo.

Todavia, como é sabido, as pessoas coletivas, em especial as sociedades, são compostas por vários tipos de órgãos. Assim, é agora necessário decifrar quais dos órgãos formam e emitem a vontade juridicamente imputável à pessoa coletiva e, conseqüentemente, podem comprometê-la criminalmente. **GERMANO MARQUES DA SILVA** entende que, salvo disposição especial em contrário, o legislador penal fiscal se

²⁷⁴ Não se pode considerar que o RGIT consagrou esta responsabilidade penal fiscal dos entes coletivos em jeito de novidade. Os Decretos-Lei n.º 424/86, de 27 de dezembro, e n.º 376-A/89, de 25 de outubro, consagravam pela primeira vez, no ordenamento jurídico português, esta responsabilidade (artigos 32.º e 7.º, respetivamente). Com a entrada em vigor do RJFNA, este diploma acompanhou a redação dos já mencionados n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro. Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, pp. 266 e 267.

²⁷⁵ Note-se que esta disposição, e conseqüentemente o regime de responsabilidade penal fiscal dos entes coletivos, permanece inalterada desde a entrada em vigor do RGIT.

²⁷⁶ **JORGE DOS REIS BRAVO**, *ibid.*, p. 269. Também no RGIT o legislador penal fiscal positivou a responsabilidade dos entes coletivos de modo idêntico ao Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro.

²⁷⁷ **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, p. 79. Nas palavras de **MARCELLO CAETANO**, os órgãos das pessoas coletivas consistem num “centro institucionalizado de poderes funcionais a exercer pelo indivíduo ou colégio de indivíduos que nele estiverem providos com o objectivo de exprimir a vontade juridicamente imputável a essa pessoa colectiva” (cf. **MARCELLO CAETANO**, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 10.ª ed., p. 204 *apud* **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, pp. 87-88).

quis referir aos órgãos de administração das pessoas coletivas e, conseqüentemente, aos atos, em nome e no interesse coletivo, dos administradores, gerentes ou diretores²⁷⁸.

Relativamente aos representantes dos entes coletivos, a verdade é que os representantes legais dos entes coletivos são, por norma, os titulares dos seus órgãos de administração/representação – *i.e.* são os administradores, gerentes ou diretores²⁷⁹. No âmbito do direito penal, como refere **GERMANO MARQUES DA SILVA**, o conceito de representante, enquanto pressuposto de imputação dos seus atos ao ente coletivo, é correspondente ao conceito apresentado em direito civil, que contempla os seguintes elementos: o representante tem que ter capacidade de querer; existência de um desenvolvimento efetivo da vontade do ente coletivo; o representante tem de atuar ostensivamente em nome do representado; o representante tem que ter os poderes necessários para agir; o representante deve substituir a vontade do ente coletivo com a sua²⁸⁰.

Pensa-se que, nesta sede, é ainda de grande relevância descortinar que entes quis o legislador penal fiscal incluir com a previsão da responsabilidade criminal das *entidades fiscalmente equiparadas*. Esclarece-nos **JORGE DOS REIS BRAVO** que tratar-se-ão de entes cuja atividade, regular ou irregular, permanente ou ocasional, seja suscetível de tributação, no âmbito de cujo regime fiscal possa ser cometido um delito – interessa, pois, que o ente seja um contribuinte (tanto enquanto sujeito passivo do imposto como enquanto substituto ou responsável tributário), independentemente de se encontrar coletado ou de a sua atividade estar ou não declarada junto da AT²⁸¹.

Existem, assim, entidades que são titulares de personalidade tributária (*vide* artigo 15.º da LGT) mas que já não são titulares de personalidade jurídica em geral, sendo na mesma potenciais agentes de crimes fiscais²⁸². Veja-se as entidades a que se referem as

²⁷⁸ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *op. cit.* nota 27, p. 89. *Vide* ainda artigos 192.º, 252.º e 470.º do CSC – relativamente à gerência –, 278.º do CSC – relativamente à administração das sociedades anónimas – e 985.º do CC – relativamente à administração das sociedades civis.

²⁷⁹ Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, p. 94.

²⁸⁰ Cf. *id. ibid.* pp. 95 e 96.

²⁸¹ Cf. **JORGE DOS REIS BRAVO**, *op. cit.* nota 117, p. 269.

²⁸² Cf. **GERMANO MARQUES DA SILVA**, *ibid.*, pp. 84-85; e, **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, p. 80.

alíneas b) e c) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 2.º do CIRC – entidades desprovidas de personalidade jurídica, com ou sem sede ou direção efetiva em território nacional, nomeadamente, as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, previamente ao registo definitivo.

Merece agora referência o n.º 5 deste artigo 7.º do RGIT, onde o legislador penal fiscal se refere à responsabilidade pelo pagamento das multas (ou coimas) destas entidades sem personalidade jurídica, respondendo primeiramente o património comum (*i.e.* o património próprio da entidade) e, na sua falta ou insuficiência, solidariamente, o património de cada um dos associados.

Acrescente-se ainda que estas entidades desprovidas de personalidade jurídica podem não dispor de representantes, pelo que a sua representação no processo e procedimento tributário (assim como no processo penal), deverá ser assegurada por quem, legalmente ou de facto, efetivamente as administre, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, do CPPT²⁸³.

Por fim, o n.º 2 da disposição que aqui nos ocupa, de modo idêntico ao n.º 6 do artigo 11º do CP, prevê uma *exclusão da responsabilidade dos entes coletivos quando o agente tenha cometido o delito contra ordens ou instruções expressas de quem de direito*²⁸⁴. Note-se ainda que o n.º 3 dispõe que a responsabilidade criminal das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes.

²⁸³ Esta regra aplica-se igualmente às pessoas coletivas ou entes legalmente equiparados que não disponham de representantes, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do CPPT. Cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *op. cit.* nota 49, pp. 80-81

²⁸⁴ Também o n.º 4 do artigo 7.º do RGIT prevê uma outra exclusão de responsabilidade, mas somente no âmbito contraordenacional, que não é o que aqui nos ocupa. Cf. **JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS**, *ibid.*, p. 78.

Capítulo III – A Era dos Programas de *Compliance* no Paradigma Jurídico-Penal

Neste Capítulo III do nosso estudo, iremos primeiramente fazer uma análise do que significam, em geral, os programas de *compliance*, notando a sua função no mundo empresarial. Depois de uma visão geral desta temática tão em voga, faremos uma abordagem aproximada aos programas de *compliance* e à sua função no paradigma jurídico-penal, passando-se seguidamente para uma análise da temática do *tax compliance*.

Faremos este caminho por nos dar as bases para o nosso estudo, de modo a percebermos, mais à frente, como agrupar todos estes conceitos e as suas funções, num modelo de programa de *compliance* inovador e esclarecedor de prevenção de delitos fiscais.

1. Dos Programas de *Compliance*, sua Noção e Função

1.1. Uma aproximação ao conceito geral de *Compliance*

Compliance... O vocábulo de língua inglesa que anda “nas bocas do mundo”, ou mais precisamente, nas bocas do mundo jurídico. Já em 2012, praticamente uma década volvida, **THOMAS ROTSCH** identificava um caminho vertiginoso protagonizado por este conceito, tendo começado por ser pouco notado para, à altura e atualmente, se ter tornado deveras conhecido²⁸⁵. Nas palavras de **RUI PATRÍCIO**, “o franzir do sobrolho perante o *compliance*

²⁸⁵ Cf. **THOMAS ROTSCH**, “Criminal Compliance”, in *InDret*, 1/2012, disponível em www.indret.com, p. 2. Em 2012, o autor refere que ao pesquisar-se no Google o vocábulo *compliance* aparecem 115 milhões de entradas. Note-se que, em 2021, ao se pesquisar aquele mesmo vocábulo no mesmo motor de busca, surgem cerca de 771 milhões de entradas.

Há uma década atrás **RUI PATRÍCIO** e **FILIPA MARQUES JÚNIOR**, ambos advogados de profissão e com conhecimento e experiência na prática empresarial e criminal e do *compliance*, reconhecendo a importância e a necessidade de adoção pelas empresas de procedimentos que lhes permitissem assegurar a conformidade da sua atuação com as exigências legais e regulamentares do seu setor de atividade, prevenindo assim a prática de crimes, detetando eventuais irregularidades e minimizando os riscos, perguntavam “*compliance, what?*”, *i.e.* perguntavam o que significava verdadeiramente este conceito (cf. “*Compliance, what?*”, in *Revista Exame*, jan. 2012, p. 24). Uns anos mais tarde, **RUI PATRÍCIO**, desta vez a solo, admite que a pergunta “*compliance, what?*” tinha sido substituída pelas perguntas “*compliance, how?*”, *i.e.*, o desafio centrava-se

(por perplexidade ou rejeição) [...] foi desaparecendo e o que começou por se estranhar foi-se entranhando²⁸⁶.

1. Recorrendo-se à génese inglesa da palavra, *compliance* deriva do verbo *to comply* que significa, em português, cumprir ou obedecer. Dito isto, o conceito *compliance* concretiza-se num cumprimento normativo voluntário, tendo na sua base uma observância ou obediência às normas de modo geral. Todavia, para alguns autores, a definição de *compliance* não deve deter-se naquela singeleza, significando, para além de uma conformidade ao Direito, a adoção de regras e processos interempresariais que garantam que o cumprimento das normas jurídicas vigentes não é fruto do acaso, de um compromisso individual ou de interesses parciais de um departamento, correspondendo sim a uma “arquitetura de *Compliance*” vinculada a todas as atividades empresariais internas e externas²⁸⁷.

Note-se ainda que, num sentido amplo, o conceito de *compliance* não se ocupa somente dos riscos para a empresa derivados da atuação dos seus funcionários, mas também dos riscos que derivam dos dirigentes do ente coletivo. Assim, o *compliance* deve abranger as medidas aptas a garantir que *todos* os membros da estrutura empresarial cumpram as normas vigentes, desde o presidente do conselho de administração ao mero funcionário²⁸⁸. No seguimento do pensamento de **LOTHAR KUHLEN**, o *compliance* deve

agora nas “melhores definição e construção concretas dos sistemas de *compliance*”, e “*compliance, what for?*”, relacionada com a relevância crescente do *compliance* na área criminal e contraordenacional (cf. “*Compliance* é prevenção, mas também é defesa”, in *Revista Exame*, 1.09.2016, pp. 104 e 105).

²⁸⁶ **RUI PATRÍCIO**, *op. cit.* nota 285, p. 104.

²⁸⁷ É esta a opinião de **KLINDT**, **PELZ** e **THEUSINGER**, aparentemente acompanhada por **TERESA QUINTELA DE BRITO** e **IVÓ COCA VILA**. Cf. **KLINDT/PELZ/THEUSINGER**, “*Compliance im Spiegel der Rechtsprechung*”, in *NJW* (33), 2010, p. 2385 *apud* **IVÓ COCA VILA**, “¿Programas de Cumplimiento como forma de autorregulación regulada?”, in *Criminalidad de empresa y Compliance: prevención y reacciones corporativas*, Barcelona, 2013, p. 55; e, **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 115, p. 59.

²⁸⁸ Neste sentido, cf. **IVÓ COCA VILA**, *ibid.*, pp. 54 e 55.

Nas palavras de **RUI PATRÍCIO**, “numa instituição ou numa empresa o *compliance* tem que ser para todos, todos mesmo, e não há exceções. No dia em que há, seja no universo de destinatários, seja na tolerância ao incumprimento, seja nas consequências punitivas ou outras após constatação de incumprimento, então perdeu-se o fruto de grande parte de tudo o resto. E é a instituição ou a empresa que fica em risco, seja sobre aquela questão concreta, impedida ou fragilizada ou diminuída na sua defesa, seja para o futuro, quer em termos simbólicos, quer em termos práticos” (“*Compliance*, o seis mais três (e as lições de Arturo Ui)”, in *Revista Vida Judiciária*, Edição Especial de Prevenção de Branqueamento de Capitais e *Compliance*, jan.-fev. 2020, p. 37).

ainda abarcar um conjunto de medidas que permitam descobrir e até sancionar as irregularidades e infrações cometidas no seio e no contexto do ente coletivo²⁸⁹.

No seguimento daquele conceito geral, surgem os chamados programas de *compliance*, que têm vindo a ganhar uma enorme importância no âmbito jurídico e empresarial, por representarem para as empresas um mecanismo de responsabilidade social, boa governança e ética empresarial e, principalmente, um mecanismo de cooperação no cumprimento das normas, do Direito²⁹⁰. As estruturas empresariais começaram, assim, a adotar programas de cumprimento normativo voluntário, tendo primordialmente em vista “a promoção de uma cultura empresarial ética e de cumprimento”²⁹¹, mas com o objetivo primacial de mitigar significativamente os seus riscos de responsabilização nos âmbitos do direito civil, contraordenacional/administrativa e, mais recentemente, mas especialmente, criminal, defendendo assim também os *stakeholders*²⁹².

Evidentemente que o interesse na implementação destes programas pelas empresas e a consciência da sua importância diverge de estrutura empresarial para estrutura empresarial²⁹³. As grandes estruturas empresariais, mormente as multinacionais, são as empresas com mais consciência da sua importância e que tendem a os implementar, devido às suas estruturas complexas e ramificadas onde muito facilmente se perde o rasto às atuações de cada funcionário e onde os processos de decisão são autênticos emaranhados. As pequenas empresas poderão ser menos sensíveis a esta temática, todavia também nelas os programas de cumprimento normativo voluntário podem trazer benefícios, como pretendemos explicar no último capítulo do nosso estudo.

²⁸⁹ Cf. **LOTHAR KUHLEN**, “Cuestiones fundamentales de compliance y derecho penal”, in *Compliance y Teoría del Derecho Penal*, Marcial Pons, 2013, p. 51 *apud* **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 125.

²⁹⁰ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 123.

²⁹¹ **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 57.

²⁹² Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*, p. 57; e, **PAULO DE SOUSA MENDES**, “*Law Enforcement & Compliance*”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Almedina, 2018, p. 11.

²⁹³ Também neste sentido, cf. **PAULO DE SOUSA MENDES**, *ibid.*, p. 19.

2. No que diz respeito às funções atribuídas aos programas de *compliance*²⁹⁴, podemos falar num acompanhamento e averiguação do cumprimento da bagagem normativa que vigora no setor de atividade da empresa e do respeito pelos princípios éticos e normas de conduta vigentes na empresa; numa averiguação da correta implementação e constante atualização das normas e regulamentos da empresa; numa análise dos procedimentos e controlos internos da empresa e sua melhoria; numa averiguação da implementação e funcionalidade do sistema de informações interno existente e da existência ou não de planos de contingência, assim como da sua efetividade caso existam, e realização de testes periódicos aos mesmos; averiguação da correta implementação de um sistema de separação de funções nas atividades da empresa, de modo a evitar e mitigar conflitos de interesses; prevenção de BCFT, corrupção e outros crimes, entre eles e que para nós relevam, os crimes no âmbito fiscal; realização de relatórios periódicos sobre o sistema de controlos internos; colaborar com entidades reguladores e de fiscalização, garantindo que a informação por elas requerida é fornecida prontamente com objetividade, imparcialidade e fidedignidade; colaborar com auditores externos e internos; e, por fim, assegurar que qualquer irregularidade encontrada pelos auditores seja prontamente corrigida. Será papel do departamento de *compliance* da empresa e dos seus *compliance officers* garantir que o programa de cumprimento normativo da empresa cumpre estas funções.

1.2. *Compliance e Corporate Governance*

O interesse na implementação dos programas de *compliance* pelas empresas alcançou um peso acrescido nas últimas décadas, no continente europeu, devido à crise financeira de 2007/2008 e aos gigantes e sucessivos escândalos empresariais relacionados com a criminalidade económico-financeira – casos Parmalat, Enron, Siemens e WorldCom –, produto especialmente de situações de má gestão empresarial²⁹⁵. Para além destes escândalos empresariais, não podemos esquecer as falências de grandes instituições bancárias, na sequência daquela crise, como o *Lehman Brothers* – em 2008, nos Estados

²⁹⁴ Seguimos aqui de perto as funções apontadas aos programas de *compliance* por FILIPA MARQUES JÚNIOR/JOÃO MEDEIROS (cf. “A elaboração de programas de *compliance*”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Almedina, 2018, pp. 125-126).

²⁹⁵ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 125.

Unidos da América – e o Banco Privado Português e o Banco Espírito Santo – em 2010 e 2014, respetivamente, em Portugal. Estas circunstâncias evidenciaram a necessidade de intervenção, nomeadamente criminal, e de regulação do sistema económico-financeiro, tanto a nível internacional como nacional²⁹⁶.

É aqui que surgem as propostas de *autorregulação regulada*²⁹⁷, onde encaixam as duas temáticas seguintes: o *Corporate Governance* e o *Compliance*. A origem da autorregulação das empresas não é recente, remontando já aos anos 50 do século XX nos Estados Unidos da América, sendo a **JOHN BRAITHWAITE** que se atribui o pioneirismo no desenvolvimento do conceito de *enforced self-regulation*, consistindo numa tarefa de *enforcement* – *i.e.* de aplicação efetiva das normas vigentes – por parte da empresa, através de um órgão interno, que assumiria a responsabilidade de garantir a aplicação e o respeito pelas normas em vigor na mesma (códigos éticos e de conduta); por sua vez, ao Estado caberia *a posteriori* responsabilizar a empresa pelas infrações (penais ou não) eventualmente praticadas²⁹⁸.

Para **IVÓ COCA VILA**, a autorregulação regulada propriamente dita, que se define como uma subordinação da autorregulação das entidades privadas aos fins e interesses do Estado, pode dividir-se em três modelos possíveis. Um primeiro modelo de *delegated self-regulation*, em que o Estado delega pontualmente a regulação da atividade empresarial, mas mantém a supervisão, revisão e aplicação de sanções, ou vice-versa, sendo o Estado que mantém a regulação, delegando o *enforcement*. Um segundo modelo de *devolved self-regulation*, onde o Estado pode transferir tanto a regulação como a supervisão e a

²⁹⁶ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 47; e, **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, “Programas de *compliance* e a atribuição de responsabilidade individual nos crimes empresariais”, in *RPCC*, Ano 25, n.ºs 1 a 4, jan.-dez. 2015, p. 125.

²⁹⁷ **ULRICH SIEBER**, a este propósito, fala de *corregulação estatal e privada*, contraposta a outros dois modelos distintos, a *autorregulação* e a *regulação puramente estatal*. Cf. **ULRICH SIEBER**, “Programas de ‘compliance’ en el derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica”, in *El derecho penal económico en la era de la compliance*, Tirant lo Blanch, 2013, p. 77 *apud* **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 296, p. 126.

²⁹⁸ Este conceito foi posteriormente aprofundado por **JOHN BRAITHWAITE** juntamente com **IAN AYRES**. Cf. *id. ibid.*, pp. 47 e 48; **JOHN BRAITHWAITE**, “Enforced Self-Regulation: a New Strategy for Corporate Criminal Control”, in *Michigan Law Review*, Vol. 80, n.º 7, 1982, pp. 1470-1473; e, **JOHN BRAITHWAITE/IAN AYRES**, *Responsive Regulation. Transcending the deregulation debate*, Oxford University Press, 1992, pp. 101 e seguintes *apud* **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.* p. 48.

Ainda sobre esta forma de regulação, cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, “Responsabilidad social, gobierno corporativo y autorregulación: sus influencias en el derecho penal de la empresa”, in *Política Criminal*, n.º 5, 2008, pp. 3-5.

aplicação de sanções, mantendo, todavia, a revisão das normas vigentes e de como estas são efetivamente aplicadas²⁹⁹. Por fim, um terceiro modelo de *cooperative self-regulation*, onde o Estado trabalha de mão dadas com as empresas na criação de sistemas específicos de regulação³⁰⁰.

Assim, as empresas, de modo a evitar o chamado efeito *boomerang* dos riscos que elas próprias produzem – *i.e.* serem afetadas pelos riscos produzidos pela sua atividade –, começaram a interessar-se na sua própria autorregulação, incentivada pelo Estado que, todavia, não descarta totalmente essa regulação, definindo as regras regulatórias³⁰¹.

Mas que riscos são estes que podem advir da atividade empresarial e afetar a empresa? Antes de mais, podem-se definir estes riscos, de várias índoles, como eventos hipotéticos negativos, que, caso ocorram, podem comprometer os fins da empresa e inclusive os seus resultados e desempenho, podendo ainda colocar em causa a sua responsabilidade legal, reputacional e/ou financeira³⁰². Assim, interessa às empresas gerir estes riscos, de modo a torná-los residuais e aceitáveis, “preservando a imagem, a reputação, a segurança jurídica e a sustentabilidade financeira da empresa”³⁰³.

1. Os programas de *compliance* são reconhecidos genericamente pela doutrina como um dos instrumentos ao dispor do *corporate governance*³⁰⁴, não podendo dissociar-

²⁹⁹ Sobre os dois primeiros modelos, cf. **IVÓ COCA VILA**, *op. cit.* nota 287, p. 51.

³⁰⁰ Neste terceiro modelo, apesar de ser o Estado que acaba por aprovar o sistema de regulação, as empresas, assim como todos os terceiros interessados, estão envolvidos no processo desde o início, colocando à disposição do Estado toda a informação que necessitem, atingindo-se assim sistemas de regulação específicos e individualizados. Para atingir os sistemas de autorregulação de tipo cooperativo são criados grupos de trabalho bilaterais ou órgãos administrativos constituídos por representantes do Estado e da empresa. **IVÓ COCA VILA** apresenta como exemplos deste modelo o *Corporate Government Kodex* alemão e o artigo 27 da *Ley 10/2010*, de 28 de abril, relativa à prevenção do BCFT. Cf. **IVÓ COCA VILA**, *ibid.*, pp. 51 e 52.

³⁰¹ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 49, onde a autora apresenta alguns exemplos no âmbito do direito administrativo.

³⁰² São riscos legais – decorrentes da desconformidade com as normas aplicáveis à sua atividade –, reputacionais – relacionados com a imagem da empresa – e/ou financeiros. Cf. **FILIPA MARQUES JÚNIOR/JOÃO MEDEIROS**, *op. cit.* nota 294, pp. 124-125.

³⁰³ **FILIPA MARQUES JÚNIOR/JOÃO MEDEIROS**, *ibid.*, p. 125.

³⁰⁴ Sobre o surgimento do interesse no *corporate governance* a nível internacional, apontando-se o aparecimento das sociedades mercantis em Inglaterra, nos finais do século XVII, e o *Bubble Act* de 1720 como pontos históricos pioneiros nesta matéria, cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*, pp. 50-52; e, **ADÁN NIETO MARTÍN**, *op. cit.* nota 298, pp. 1-3.

Por sua vez, sobre o surgimento do interesse na governação societária em Portugal, apontando-se as “Recomendações da CMVM sobre o governo das sociedades cotadas” como ponto de partida, cf. **J. M. COUTINHO DE ABREU**, “*Corporate Governance* em Portugal”, in *Série de Miscelâneas*, nº 6, IDET, Almedina, 2010, pp. 10-14.

se os conceitos, estando intimamente conectados³⁰⁵. Como refere **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, tendo por ponto de partida o modelo norte-americano, a gestão eficaz de uma empresa assenta em três pilares essenciais: “*governance, risk management e compliance (GRC)*”³⁰⁶.

Antes de se esmiuçar a relação entre aqueles dois conceitos, cumpre esclarecer o que significa então o *corporate governance*, podendo definir-se como “o complexo das regras (legais, estatutárias, jurisprudenciais, deontológicas), instrumentos e questões respeitantes à administração e ao controlo (ou fiscalização) das sociedades”³⁰⁷. Este conceito, no âmbito da atividade empresarial, foi-se desenvolvendo em redor do objetivo de que as práticas empresariais se norteariam por princípios de *fairness, disclosure, accountability e compliance*, sendo que este último se encontra relacionado com a conformidade e cumprimento das normas reguladoras, manifestas nos estatutos sociais, regulamentos internos e diplomas legislativos aplicáveis às empresas e sua atividade³⁰⁸.

A verdade é que a boa governação societária tem um papel fundamental na vida das empresas e na eficácia dos programas de *compliance*, pois não basta que se implemente uma cultura de legalidade – através do estabelecimento de padrões de boa gestão empresarial –, é necessário também que se imprima uma cultura ética empresarial – através da existência de códigos éticos – para que seja implementada uma cultura de valores que guiem ao cumprimento normativo voluntário. Só com aquela cultura ética a pairar na estrutura empresarial é que os programas de *compliance* têm hipótese de ser efetivos e de incorporarem a atividade empresarial, através dos seus membros³⁰⁹. É nesta sede que se revela crucial a inclusão na estrutura empresarial de um órgão de controlo independente –

Também apontando o *compliance* como um dos instrumentos ao dispor do governo corporativo, cf. **THOMAS ROTSCH**, *op. cit.* nota 285, p. 2.

³⁰⁵ Há ainda quem entenda que outra expressão que se encontra intimamente conectada com os programas de *compliance* é a expressão *law enforcement*, que significa a aplicação efetiva do Direito, por entender que “o cumprimento normativo voluntário por parte das empresas só pode melhorar se tiver devidamente em conta os poderes de regulamentação, supervisão e aplicação de sanções administrativas por parte das autoridades independentes, assim como as competências de investigação e acusação do Ministério Público em matéria penal” (**PAULO DE SOUSA MENDES**, *op. cit.* nota 292, p. 12).

³⁰⁶ **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 54. Este modelo tem na sua origem os *Principles of Corporate Governance* do *American Law Institute*.

³⁰⁷ **J. M. COUTINHO DE ABREU**, *op. cit.* nota 304, p. 9.

³⁰⁸ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*, p. 54.

³⁰⁹ Cf. *id. ibid.*, p. 55.

um departamento de *compliance* –, de modo a controlar a implementação na empresa daquelas culturas de legalidade e eticidade³¹⁰.

Podemos concluir aqui com as palavras de TERESA QUINTELA DE BRITO, que nos diz que “a ideia de bom governo corporativo constitui a primeira etapa no caminho de superação da visão da empresa como puro actor económico”³¹¹.

2. Afigura-se ainda de elevada importância a introdução, nesta sede, da noção de *responsabilidade social corporativa* que consiste numa “visão da empresa, não como mero agente económico, mas também como actor social e político, com obrigações para com a comunidade”³¹², relacionando-se com a ideia já apresentada da cultura ética empresarial. É nesta última parte da noção que se pode encaixar, e ter maior relevo, o cumprimento normativo, sendo-lhe também aqui associada uma ideia de *cidadania corporativa*³¹³.

O que se pretende retirar destes conceitos é uma visão da empresa enquanto boa cidadã, “atriz moral e política”³¹⁴, titular de direitos e obrigações, comprometida com valores sociais³¹⁵ e com o cumprimento das leis³¹⁶.

Sendo de extrema importância para a eficácia dos programas de *compliance* que a empresa tenha uma “boa” cultura corporativa, o que significa verdadeiramente uma empresa ter uma “boa” cultura corporativa? Significa a adoção no seu seio daqueles valores sociais suprarreferidos e padrões de conduta e da sua difusão na atividade da

³¹⁰ Sobre o órgão de *compliance* nas empresas e o cargo de *compliance officer*, cf. na doutrina espanhola, RICARDO ROBLES PLANAS, “El responsable de cumplimiento (“*Compliance Officer*”) ante el Derecho penal”, in *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, Atelier Libros, 2013, pp. 319-331; MATEO G. BERMEJO/OMAR PALERMO, “La intervención delictiva del *compliance officer*”, in *Compliance y teoría del derecho penal*, Marcial Pons, 2013, pp. 171-206. E, na doutrina portuguesa, cf. TIAGO GERALDO, “A responsabilidade penal do *compliance officer*: fundamentos e limites do dever de auto-vigilância empresarial”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Almedina, 2018, pp. 267-302.

Diga-se, sucintamente, que os órgãos ou departamentos de *compliance* são usualmente dirigidos por um *Chief Compliance Officer*, que trabalha em conjunto com os restantes *Compliance Officers*.

³¹¹ TERESA QUINTELA DE BRITO, *op. cit.* nota 115, p. 66.

³¹² *Id. ibid.*

³¹³ *Id. ibid.*, p. 67.

³¹⁴ *Id. ibid.*

³¹⁵ Valores sociais como valores ambientais, sustentáveis, laborais, humanos e, ainda, valores relacionados com a luta contra o cometimento de crimes pela empresa e pelos seus colaboradores. Destacar-se-ia aqui, como mais relevante para o estudo que levamos a cabo, o valor relacionado com a luta contra a criminalidade fiscal, que tanto lesa o Estado, lesando todos os cidadãos também.

³¹⁶ Cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, *ibid.*, p. 67.

empresa, em geral, e no comportamento dos seus colaboradores, em especial. Como bem refere **TERESA QUINTELA DE BRITO**, e fazendo aqui a ponte com a própria responsabilidade criminal da empresa, “a cultura corporativa é padrão de análise da responsabilidade penal do ente colectivo por um certo e concreto facto punível que dele emerge”³¹⁷.

1.3. Concretização da temática dos programas de *Compliance*

1. Entende-se que a concretização da temática dos programas de *compliance* não ficará completa sem uma referência, ainda que breve, aos seus primórdios e ao seu surgimento tanto no panorama europeu como extraeuropeu.

Atribui-se ao *Foreign Corrupt Practices Act*, diploma norte-americano datado de 19 de dezembro de 1977, o título de primeiro diploma legal a estabelecer normas de autocontrolo e autofiscalização empresarial típicas de um programa de *compliance*³¹⁸, tendo sido posteriormente ampliado e atualizado, contando já com uma vigência de praticamente 44 anos. É frequentemente apontada ao FCPA o desígnio de moralização das práticas comerciais das empresas norte-americanas, obstando à presença constante da corrupção de autoridades públicas estrangeiras na conquista dos mercados internacionais, levando a práticas concorrenciais desleais³¹⁹.

Mais tarde, surgem as *U.S. Federal Sentencing Guidelines*, produto da *U.S. Sentencing Commission* criada em 1984³²⁰. O Capítulo Oitavo deste diploma, relativo às sanções aplicáveis aos entes coletivos – *Sentencing Of Organizations* – prevê uma circunstância que pode atenuar a punição do ente coletivo, relacionada com a existência de

³¹⁷ **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 115, p. 68.

³¹⁸ Cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 296, p. 128; **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 56 (nota 121); **FILIPA MARQUES JÚNIOR/JOÃO MEDEIROS**, *op. cit.* nota 294, p. 126.

³¹⁹ Cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *ibid.*, p. 128.

³²⁰ A última atualização a este diploma remonta ao ano de 2018. O diploma atualizado encontra-se disponível em <https://www.ussc.gov/sites/default/files/pdf/guidelines-manual/2018/GLMFull.pdf>, consultado a 1 de outubro de 2021.

Sobre este diploma, mais aprofundadamente, cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *ibid.*, pp. 130-131.

um programa de *compliance* e um código ético efetivo, ao tempo da prática da infração, na empresa³²¹.

Depois dos escândalos empresariais WorldCom e Enron, o ordenamento jurídico norte-americano brindou-nos com mais um diploma, o *Sarbanes-Oxley Act*, de 30 de julho de 2002, tendo como objetivo primacial proteger os acionistas através da imposição aos dirigentes de todas as empresas, sediadas ou não nos EUA, com ações registadas junto da *U.S. Securities and Exchange Commission*, de deveres gerais e especiais de organização. Para além disso, este diploma previu ainda a possibilidade de atenuação da pena ao ente coletivo se este tivesse adotado um programa de cumprimento normativo ou reformulasse o já existente³²².

Finalmente, relativamente ao ordenamento norte-americano, faça-se ainda referência a mais um diploma de 2008, o *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act*, tendo trazido para este âmbito a valorização da figura dos *whistleblowers* (*i.e.* denunciante) no âmbito empresarial, através da sua integração nos programas de *compliance*³²³.

Tendo já sido visto o panorama norte-americano relativamente aos programas de *compliance*, ainda no contexto extraeuropeu, cumpre referir a *Ley n. 20393*, publicada no Chile a 2 de dezembro de 2009, relativa à responsabilidade penal das pessoas coletivas, que se refere aos chamados *modelos de prevención*³²⁴. Também no Brasil se prevê algumas

³²¹ Se o programa de *compliance* e o código ético puderem ser considerados efetivos ao abrigo do §8B2.1 (*Effective Compliance and Ethics Program*), são subtraídos “3 pontos”, nos termos do §8C2.5, (f), (1) – *Culpability Score* –, sendo que o ente começa a contagem com “5 pontos” (§8C2.5, (a)).

³²² Seguimos aqui a exposição de **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA** (cf. *op. cit.* nota 296, p. 131)

³²³ Sobre este diploma norte-americano, cf. **ARTURO GONZÁLEZ DE LEÓN BERINI**, “El *Criminal Compliance* en la reforma norteamericana de la *Dodd-Frank Act*”, in *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, Atelier, 2013, pp. 131-142.

Relativamente à figura do *whistleblower* no âmbito do *compliance*, cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, “Investigaciones internas, *whistleblowing* y cooperación: la lucha pela información en el proceso penal”, in *Diario LaLey*, nº 8120, 2013.

³²⁴ Haverá responsabilidade penal das pessoas jurídicas se não tiverem adotado e implementado modelos organizatórios, administrativos e de supervisão para prevenir a prática de infrações ou, tendo-os implementado, estes tiverem sido insuficientes. Este diploma regulamenta ainda o conteúdo mínimo que os modelos de prevenção devem prever, cuja adoção e aplicação efetiva pelas empresas permitirá isentarem-se da responsabilidade penal. Diploma disponível em <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1008668>, consultado em 1 de outubro de 2021. Acerca do direito chileno e o *compliance*, cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 177, pp. 111-117.

normas relativas ao *compliance*, como é o caso das Leis n.ºs. 12.529/2011, 12.683/2012 e 12.846/2013, onde se estabeleceram os denominados *acordos de leniência*³²⁵.

Por fim, no contexto europeu, vários ordenamentos jurídicos contêm diplomas com referências aos programas de *compliance*, atribuindo-lhes relevância, na sequência das evoluções no ordenamento jurídico norte-americano. Referimo-nos ao ordenamento jurídico-penal espanhol e ao *artículo 31 bis* do CP espanhol, ao ordenamento jurídico-administrativo italiano e ao artigo 6.º do *Decreto Legislativo 231/2001*, ao ordenamento jurídico britânico e ao *Bribery Act* de 2010 e, por fim, ao ordenamento jurídico francês e à *Loi Sapin II* de 2016. Faremos uma referência mais aprofundada a estas leis dos vários ordenamentos jurídicos europeus mais à frente no nosso estudo.

Cabendo, por fim, uma brevíssima referência ao paradigma português, no âmbito do *compliance*, onde o seu palco é na regulação de determinados setores, de que são exemplo os setores bancário/financeiro, energético, ambiental³²⁶.

Todavia, não ficaria esta referência completa se não se fizesse também referência à recente Estratégia Nacional de Combate à Corrupção 2020-2024³²⁷, estratégia esta que vai ao encontro de algumas soluções que defenderemos *infra*, mas no âmbito da corrupção. Note-se que a ENCC, tendo como um dos seus pilares a prevenção da corrupção, aposta nessa prevenção através dos programas de cumprimento normativo. Far-se-á referência oportunamente no nosso estudo a quais as soluções desta Estratégia se compaginam com a visão que temos para a relevância destes programas no ordenamento jurídico português.

³²⁵ Estes acordos consistem em “compromissos de cessação vinculados a atenuação ou mesmo extinção da punibilidade dos agentes envolvidos na criminalidade empresarial” (ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 296, p. 133). As leis referidas preveem ainda deveres de fiscalização, autoinvestigação e incentivos de denúncia de crimes (cf. *id. ibid.*). Para maiores desenvolvimentos, cf. ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 177, pp. 117-123.

³²⁶ Cf. RUI PATRÍCIO, *op. cit.* nota 285, p. 104; e ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 177, p. 109.

Note-se que, como veremos *infra*, há doutrina em Portugal que vê no artigo 11.º, n.º 6, do CP uma previsão dos programas de *compliance* enquanto causa de exclusão da responsabilidade penal dos entes coletivos.

³²⁷ Este documento é fruto do programa do XXII Governo Constitucional Português, que estabeleceu como um dos seus objetivos fundamentais o combate à corrupção, tornando a ação do Estado mais transparente e justa, promovendo a igualdade de tratamento entre os cidadãos e fomentando o crescimento económico (cf. p. 7 da ENCC, disponível em <https://justica.gov.pt/Portals/0/Estrategia%20Nacional%20de%20Combate%20a%20Corrupcao%20-%20ENCC.pdf>, consultado em 25 de outubro de 2021) e encontra-se atualmente em fase de revisão pelo Conselho de Ministros

2. Depois de uma breve exposição dos primórdios dos programas de *compliance* e da sua consagração nos vários ordenamentos jurídicos, segue-se uma relevante e prática distinção entre as regras de organização empresarial e as regras previstas nos programas de *compliance*³²⁸, não obstante poder não ser uma diferenciação de fácil concretização.

As *regras de organização da estrutura empresarial*, que têm na sua génese a organização e funcionamento da vida da empresa para o desenvolvimento da sua atividade, instituem, nomeadamente, competências, funções, procedimentos a adotar; políticas, estratégias ou objetivos de produção de bens ou serviços no âmbito da atividade da empresa; políticas de contratação de trabalhadores para os vários quadros da empresa; metas ou limites de produção; políticas e estratégias de redução de custos e de aumento de benefícios³²⁹. Por sua vez, e como a nossa exposição tem vindo a demonstrar e assim o continuará a fazer, as ditas *regras de compliance*, que se podem concretizar em códigos éticos e de conduta e/ou programas de cumprimento normativo, recaem sobre a organização já predefinida da empresa e têm, mormente, como objetivo “criar garantias de que essa organização não será criadora de riscos para os bens jurídicos, através de condutas dos seus membros ou colaboradores”³³⁰.

Tendo em consideração que os programas de *compliance* são instrumentos de autorregulação regulada, as regras que dela advêm são “híbridas”, no sentido de serem o resultado de um trabalho conjugado entre uma entidade pública – o Estado – e uma entidade privada – a empresa. As normas de *compliance*, que se prendem a domínios como corrupção, fiscal, laboral, branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, mercado dos valores mobiliários, ambiental e concorrência, são, nas palavras de ANABELA

³²⁸ BERNARDO J. FEIJÓO SÁNCHEZ classifica as primeiras regras como “sistemas ordinários de gestão” e as segundas como “sistemas de controlo de riscos” (cf. “Autorregulación y Derecho penal de la empresa: ¿una cuestión de responsabilidad individual?”, in *Autorregulación y sanciones*, 2ª ed., 2015, pp. 197-248).

³²⁹ Cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, “Relevância dos mecanismos de “compliance” na responsabilidade penal das pessoas coletivas e dos seus dirigentes”, in *Anatomia do Crime: Revista de Ciências Jurídico-Criminais*, Coimbra, nº 0, 2014, p. 79. A autora segue na sua exposição a obra de PABLO GONZÁLEZ SIERRA, *La imputación penal de las personas jurídicas. Análisis del art. 31-bis CP*, Tirant lo Blanch, 2014.

³³⁰ TERESA QUINTELA DE BRITO, *ibid.*, p. 80. Não nos podemos esquecer das finalidades anteriormente apresentadas neste tudo como finalidades do *compliance*, nomeadamente a de, a final, se evitar a responsabilidade administrativa, penal ou civil do ente coletivo.

MIRANDA RODRIGUES, “duplamente normas mistas, na sua génese, estadual-supraestadual e no seu conteúdo, público-privado”³³¹.

Por outro lado, as regras de organização da estrutura empresarial são normas de índole interna, sendo produzidas dentro da empresa, pela própria empresa e para a empresa, resultando do trabalho de uma só entidade privada.

3. Temo-nos vindo a referir às normas que compõem os programas de cumprimento normativo voluntário, todavia ainda não as concretizámos nem expusemos como se podem concretizar efetivamente num programa.

Deve-se desde já referir que o conteúdo exato de um programa de *compliance* não é determinável em abstrato, devido à enorme variedade de circunstâncias que os podem condicionar³³². O que fará sentido para uma estrutura empresarial poderá não fazer para outra. Os riscos que sobrevoam cada complexo empresarial estão condicionados, desde logo, pela sua dimensão, atividade e modelo ou estrutura organizatória. Podemos assim concluir que os programas de cumprimento normativo devem ser instrumentos casuísticos e adequados a cada estrutura empresarial³³³.

Dito isto, o máximo que a dogmática, em coordenação com a prática empresarial, pode conceber é um “mínimo denominador comum do sistema de autorregulação de cumprimento”³³⁴, *i.e.*, as linhas básicas e fundamentais que um programa de *compliance*, que se quer eficaz, deve seguir.

Mas antes de aqui avançarmos cumpre ainda fazer algumas advertências que consideramos de extrema relevância nesta matéria. Os programas de *compliance* não são, nem podem querer ser, produtos acabados, devendo ser constantemente atualizados e ajustados à evolução legislativa e até mesmo à evolução da estrutura empresarial. Mais, não é pelo facto de um ente coletivo adotar e implementar um programa de *compliance* na

³³¹ **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 57.

³³² Neste sentido, cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*

³³³ A este propósito, **ANABELA MIRANDA RODRIGUES** afirma que os programas de *compliance* devem ser *tailor made*, *i.e.*, feitos à medida de cada empresa (cf. *ibid.*, p. 59). Também se referindo a esta necessidade do *compliance* ser um sistema *tailor made* dominado por uma ideia fundamental de *risk based approach*, *i.e.* uma abordagem baseada no risco da empresa, cf. **RUI PATRÍCIO**, *op. cit.* nota 285, p. 104, e, *op. cit.* nota 288, p. 36.

³³⁴ **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *ibid.*, p. 58.

sua estrutura que os riscos relacionados com a sua atividade desaparecem e que podem, de certa forma, estar menos atentos aos mesmos. A verdadeira relevância de um programa de cumprimento normativo na hipotética responsabilidade criminal de um ente coletivo está altamente condicionada pela sua efetividade e clareza³³⁵. Como tão corretamente referem **FILIPA MARQUES JÚNIOR** e **JOÃO MEDEIROS**, “uma empresa pode ter uma dúzia de programas de *compliance* e apresentar enormes defeitos organizativos geradores de potenciais riscos. Basta, para isso, ter um programa desajustado às suas necessidades, ou sendo ajustado, não existir vontade da alta administração para o implementar”³³⁶.

Feitas estas advertências, vejamos então o que tem vindo a ser apresentado pela dogmática quanto ao conteúdo dos programas de *compliance* e à sua elaboração.

Iniciemos pelo modelo de elaboração das *três colunas* apresentado por **MARC ENGELHART**³³⁷: uma primeira coluna, de *formulação* do programa de *compliance*, com base no trinómio *detetar-definir-estruturar* e que está relacionada com a identificação e análise de riscos na empresa, com a adoção de códigos éticos e de conduta com medidas de prevenção adequadas aos riscos detetados na empresa, e também com a implementação de canais de denúncia de infrações, perspetivando-se, por fim, a estruturação concreta do programa, e definindo-se os papéis e competências dos agentes de *compliance* na empresa; uma segunda coluna, de *implementação* do programa de *compliance*, onde se procura assegurar o trinómio de vetores *comunicação-promoção-organização* dos programas, através da sua difusão, em cada fração da estrutura empresarial, desde a administração ou gerência aos funcionários, fomentando-se a formação acerca do programa e o seu conhecimento por parte dos membros da empresa através da promoção de uma cultura de cumprimento e da implementação de medidas internas neste sentido – é aqui relevante a colaboração com os auditores externos e internos e com a própria estrutura empresarial, através dos canais de denúncia; e, por fim, uma terceira coluna, de *consolidação e aperfeiçoamento* do programa de *compliance*, com base no trinómio *reagir-sancionar-aperfeiçoar*, onde os mecanismos de reação ligados aos canais de denúncia assumem o

³³⁵ Cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 329, p. 83

³³⁶ **FILIPA MARQUES JÚNIOR/JOÃO MEDEIROS**, *op. cit.* nota 294, p. 136.

³³⁷ Cf. **MARC ENGELHART**, *Sanktionierung von Unternehmen und Compliance: eine rechtsvergleichende Analyse des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts in Deutschland und den USA*, 2. ergänzte und erweiterte Auflage. Berlin, Duncker und Humboldt, 2012, pp. 712 e seguintes *apud* **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 58.

papel principal, reagindo-se perante infrações cometidas na empresa, contra a empresa e/ou através da empresa, através de investigações internas³³⁸ e de implementação de sanções, e nunca se descurando a sua atualização e revisão constate, de modo a garantir a sua eficácia na estrutura empresarial e o seu aperfeiçoamento³³⁹.

Concretização deste modelo de elaboração de um programa de *compliance* de **MARC ENGELHART** são duas disposições internacionais: o §8B2.1 das *U.S. Sentencing Guidelines* de 2018 e o *Artículo 31 bis 5* do Código Penal Espanhol³⁴⁰. Disposições estas que estabelecem requisitos mínimos para um programa de *compliance* ser considerado efetivo e para que possa ser tido em consideração na responsabilidade criminal dos entes coletivos.

Começando pelas *U.S. Sentencing Guidelines* de 2018 e pelo seu §8B2.1.³⁴¹, da leitura desta longa disposição retiramos duas conclusões. A primeira é que para uma empresa ter um programa de *compliance* eficaz deve agir diligentemente de modo a prevenir e identificar infrações criminais e promover uma cultura de eticidade e de cumprimento da lei. O que a parte (b) e (c) desta disposição concretiza foi o que também já concretizámos *supra* acerca do modelo de elaboração dos programas de *compliance*³⁴². A segunda é que o facto de uma empresa não conseguir identificar ou prevenir uma certa infração não significa, em geral, que o programa de *compliance* não seja eficaz na prevenção e identificação de práticas criminosas na empresa.

³³⁸ Sobre estas investigações internas das infrações e o risco de privatização do processo penal, cf. **MARIA JOÃO ANTUNES**, “Privatização das investigações e *compliance* criminal”, in *RPCC*, Ano 28, nº 1, jan.-abr. 2018, pp. 119-127; e, **ANA PAIS**, “Os programas de *compliance* e o risco de privatização do processo penal. Em especial, a problemática da “prova emprestada” e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Instituto Jurídico da FDUC, 2017, pp. 663-686.

³³⁹ Segue-se aqui de perto a exposição deste modelo feita por **ANABELA MIRANDA RODRIGUES** (cf. *op. cit.* nota 15, pp. 58-59).

Por sua vez, **RUI PATRÍCIO** num artigo intitulado de ““*Compliance*” e a dieta dos seis passos”, apresenta seis passos para um adequado programa de *compliance*: avaliar, elaborar, comunicar, formar, investigar e sancionar (in *Jornal de Negócios*, 3 de dezembro de 2018, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/rui-patricio/detalhe/compliance-e-a-dieta-dos-seis-passos>).

³⁴⁰ Esta disposição espanhola surgiu, inovadoramente no contexto europeu, em 2015 com a *Ley Organica 1/2015, 31 de março*. Sobre esta disposição, cf. **JOSÉ LUIS GONZÁLEZ CUSSAC**, “Responsabilidad penal de las personas jurídicas: arts. 31 bis, ter, quáter y quinquies”, in *Comentarios a la Reforma del Código Penal de 2015*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, 2015, pp. 151-210.

³⁴¹ Disposição consultada a 2 de outubro de 2021, no *site* citado na nota 320.

³⁴² Cf. *supra*, pp. 90 e 91.

Por sua vez, do *Artículo 31 bis 5* do Código Penal Espanhol³⁴³ retiramos, para além do que já vimos a propósito da disposição norte-americana e do modelo de elaboração suprarreferido, que os *modelos de organización y gestión* das empresas espanholas devem identificar as atividades no âmbito das quais é mais propício que as infrações a ser evitadas possam ser cometidas, o que entendemos ser de extrema relevância pois assim os membros da empresa ficam a conhecer quais os seus departamentos mais propícios à desconformidade legal, especialmente penal. Retiramos ainda outra ideia que consideramos fundamental: o facto de os programas de *compliance* deverem estabelecer procedimentos de formação de vontade do ente coletivo, da tomada de decisões e de execução das mesmas.

Por fim, neste âmbito e na sequência deste artigo do CP espanhol, **ADÁN NIETO MARTÍN**³⁴⁴ sugere a existência de dois modelos-tipo de programas de *compliance*: um primeiro modelo, direcionado para os valores e para a promoção de uma cultura ética e de legalidade empresarial, e um segundo modelo, direcionado para a vigilância e controlo empresarial³⁴⁵. Atenção que não há nada que obste, a nosso ver, à implementação nas empresas de modelos de *compliance* que combinem aqueles dois modelos-tipos,

³⁴³ “Artículo 31 bis

(...)

5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.^a del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:

1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.

2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.

3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.

5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.

6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.”

³⁴⁴ Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, “Problemas fundamentales del Compliance y el Derecho Penal”, in *Compliance y teoría del derecho penal*, Marcial Pons, 2013, p. 33; e *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Tirant Lo Blanch, 2015, pp. 121-122.

³⁴⁵ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 61; **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 177, p. 108.

estabelecendo-se valores e princípios éticos e de conformidade legal juntamente com um sistema de autovigilância³⁴⁶.

4. Refira-se, por fim, a recente Norma ISO 37301:2021 (Sistemas de Gestão de *Compliance* – Requisitos com orientação para uso), emitida pela *International Organization for Standardisation*³⁴⁷, que veio substituir a Norma ISO 19600:2014. As normas ISO têm vindo a revelar-se importantes e úteis nas empresas, através do estabelecimento de sistemas de delegação de funções e correspondentes responsabilidades e sistemas de fluxos de comunicação e de deveres de controlo, *i.e.*, de *compliance*, evidenciando a importância da formação e da envolvimento na organização de cumprimento empresarial de todos os membros da estrutura empresarial, baseada num modelo *tone from the top*³⁴⁸.

Em especial, esta Norma ISO de 2021 especifica os requisitos e fornece diretrizes para o desenvolvimento, implementação, avaliação, manutenção e melhoria de um sistema de gestão de *compliance* eficaz dentro de uma organização, sendo aplicável a todo o tipo de organizações³⁴⁹.

³⁴⁶ Neste sentido, e assinalando como sendo a tendência dominante no mundo empresarial, cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 296, p. 118; e, **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 126.

³⁴⁷ A ISO é uma organização internacional independente e não governamental, com sede em Genebra, Suíça, composta por 116 entidades nacionais de standardização (“national standards bodies”), que, através dos seus membros, reúne peritos que partilham conhecimentos e desenvolvem e normas internacionais voluntárias, baseadas no consenso e relevantes no mercado, que apoiam a inovação e fornecem soluções para desafios globais. Essas normas são depois publicadas, sendo tidas em consideração nas mais variadas áreas, como é o caso do *compliance*, mas poderíamos falar também da sua aplicação a nível ambiental (tradução nossa da informação retirada do *website* da ISO www.iso.org/about-us.html).

³⁴⁸ Seguimos aqui a exposição acerca do assunto feita por **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, que fala, em geral das normas de certificação de padrões de qualidade, de que são exemplo as normas ISO mas existem também outras (IEC, UNE, DIN). Estes tipos de normas são definidos pela autora como fornecedoras da definição de responsabilidades, funções e tarefas dentro das estruturas empresariais, tendo como fim, nomeadamente, o cumprimento de critérios no domínio da responsabilidade social societária e da prevenção de riscos. Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 56.

³⁴⁹ Cf. <https://www.iso.org/standard/75080.html>, consultado a 11 de outubro de 2021.

2. Do *Criminal* e do *Tax Compliance* – duas realidades distintas, mas complementáveis

Por serem duas realidades distintas, e com propósitos igualmente distintos, neste ponto do nosso estudo propõe-se uma definição do *Criminal* e do *Tax Compliance*, para que, no último capítulo do nosso estudo, possamos fazer a sua conciliação e complementação.

2.1. O *Criminal Compliance*

Como se tem vindo a sugerir, uma faceta muito importante, e com cada vez mais relevância, dos programas de *compliance* é a sua faceta criminal e a possibilidade de influenciar a responsabilidade criminal dos entes coletivos. Assim, a autorregulação regulada a que já fizemos alusão pode, no fim de linha, alcançar as regras de Direito Penal.

Antes de iniciarmos este caminho façamos uma advertência. Com a excelência a que nos foi habituando, ANABELA MIRANDA RODRIGUES relembra-nos que o intuito da adoção de programas de cumprimento normativo pelas empresas não é a criação de um programa normativo que favoreça a atividade da empresa “no fio da navalha”, permitindo-lhe escapar à responsabilidade criminal, mas sim a delimitação do “perímetro dos comportamentos proibidos, de forma que possam ser prevenidas e reprimidas práticas contrárias às normas definidas”³⁵⁰.

E mais, na grande maioria dos casos, as empresas adotam os programas de *compliance* criminal por considerarem que tal comportamento pode evitar a sua responsabilidade criminal, especialmente das suas administrações/direções/gerências. Todavia, este pensamento ignora o facto de que, com uma estratégia de *compliance* tão orientada para o evitamento da responsabilidade, a responsabilidade penal daqueles órgãos de topo pode certamente ser reduzida, mas uma vez que as administrações/direções/gerências são aliviadas através de uma organização empresarial cuidadosa e, em particular, através de delegação de funções, a responsabilidade penal não é totalmente diluída na empresa, sendo sim, em certa medida, transferida para os

³⁵⁰ ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *op. cit.* nota 15, p. 47.

empregados subordinados. A suposta fuga à responsabilidade pelos órgãos de topo recai numa transferência de responsabilidade que afeta criminalmente outros sujeitos, o que pode ser identicamente desastroso para a empresa – pagamento de multas, pedidos de indemnização, perda de reputação, perda de competitividade. Portanto, um programa de *compliance* criminal destinado somente à evitação da responsabilidade criminal deve considerar a empresa como um todo, incluindo todos os seus membros e não apenas os órgãos de topo³⁵¹.

Nesta parte do nosso estudo, o que faremos é uma aproximação ao conceito de *criminal compliance*. Iniciemos.

1. Como é amplamente reconhecido pela doutrina³⁵², os programas de *compliance* e a responsabilidade criminal dos entes coletivos caminham geralmente “de mãos dadas”³⁵³. Nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, um “sistema de cumprimento [...] preciso, organizado, e efectivo, pode ter repercussões no plano da responsabilização penal, seja excluindo a imputação penal seja diminuindo a pena aplicável”³⁵⁴ ao ente coletivo. Esta relação entre os programas de *compliance* criminal e a responsabilidade criminal dos entes coletivos pode, todavia, surgir em dois momentos: um primeiro momento, o mais intuitivo, em que existe já um sistema de *compliance* previamente à prática do crime, vigorando então aquando da prática do ilícito criminal; um segundo momento, em que *a posteriori*, depois da prática do crime, o ente coletivo toma a decisão de adoção e implementação de um programa de *compliance*, correndo já um processo penal contra si e “impondo-se como condição necessária à decisão de não iniciar ou de suspender o processo”³⁵⁵.

³⁵¹ Cf. THOMAS ROTSCH, *op. cit.* nota 285, pp. 5 e 6.

³⁵² Cf. entre outros, ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *op. cit.* nota 15, p. 63, e, “Compliance programs and corporate criminal compliance”, in *RBC*, São Paulo, Ano 26, nº 149, 2018, pp. 23-25, p. 21; IVÓ COCA VILA, *op. cit.* nota 287, pp. 63 e 64; ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 296, pp. 118-119.

³⁵³ Não obstante este não ser o seu único propósito, como foi possível ver ao longo da nossa exposição, é nesta ligação entre o *compliance* e a responsabilidade criminal (dos entes coletivos) que nos focaremos.

É claro que também se poderia abordar esta questão no sentido da influência dos programas de *compliance* na responsabilidade criminal das pessoas individuais, todavia, não é esse o objeto do nosso estudo. Para essa abordagem, cf. entre outros, ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *ibid.*, pp. 135-143; e, SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, pp. 135-140.

³⁵⁴ SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*, p. 127.

³⁵⁵ *Id. ibid.* p. 127. Também neste sentido, cf. ALEXANDRA VILELA, “A responsabilidade contraordenacional da pessoa colectiva no contexto do “Estado Regulador””, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 111 e 112.

Comecemos assim por, de forma geral, tecer algumas considerações acerca da relevância dos programas de cumprimento na responsabilidade penal da empresa pelo cometimento de infrações penais, relevância essa que se pode verificar em três níveis distintos: (1) imputação do facto ao ente coletivo; (2) determinação da sanção aplicável ao ente coletivo; (3) negociação do processo penal do ente coletivo³⁵⁶.

SUSANA AIRES DE SOUSA atribui a estes níveis a interessante designação de “faces” dos programas de *compliance* no plano criminal, referindo ainda que o “*compliance* revela-se assim em diversas “*personae*”, talvez como nenhuma outra figura, no contexto da teoria do crime e do processo”³⁵⁷.

1.1. Num primeiro nível, a consequência a atribuir à existência do programa de *compliance* está dependente da aferição do modelo de responsabilidade penal do ente coletivo adotado³⁵⁸.

Recordando um pouco o já referido *supra* acerca de um modelo de autorresponsabilidade do ente coletivo³⁵⁹, neste modelo, que defendemos, é reconhecida uma responsabilidade própria, autónoma ou direta daquele ente, não havendo uma intermediação entre a responsabilidade da pessoa singular e a da pessoa coletiva, fundando-se potencialmente num defeito de organização do ente coletivo. Num modelo assim delineado, a existência de um programa de *compliance* efetivo no seio do ente coletivo pode revelar-se um indício de que aquele efetivamente quis organizar-se de modo

³⁵⁶ Estes níveis/planos são reconhecidos por autores como SUSANA AIRES DE SOUSA, MARIA JOÃO ANTUNES e ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA. Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 127; MARIA JOÃO ANTUNES, *op. cit.* nota 338, pp. 119 e seguintes; e, ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA, *op. cit.* nota 296, p. 128.

TERESA QUINTELA DE BRITO, por sua vez, faz esta distinção analítica em apenas dois níveis: (1) existência ou não de ilícito típico criminal coletivo; (2) exclusão ou atenuação da culpa da pessoa coletiva, ou isenção de pena à pessoa coletiva. Cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, *op. cit.* nota 115, p. 71.

³⁵⁷ SUSANA AIRES DE SOUSA, “As diferentes faces dos programas de *compliance*”, in *Legitimidade e Efetividade dos Programas de Compliance*, Vol. IV – Coleção Business & Crime, org. Adán Nieto Martín e Eduardo Saad-Diniz, Tirant Lo Blanch Brasil, 2021, p. 30.

³⁵⁸ Neste sentido, na doutrina portuguesa, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 128, e, TERESA QUINTELA DE BRITO, *ibid.*; na doutrina espanhola, cf. JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ, “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español”, in *Criminalidad de empresa y Compliance: prevención y reacciones corporativas*, Barcelona, 2013, pp. 31 e 32.

É este ainda o pensamento explanado na *Circular 1/2016, Sobre La Responsabilidad Penal De Las Personas Jurídicas Conforme A La Reforma Del Código Penal Efectuada Por Ley Orgánica 1/2015*, na sequência da alteração ao CP espanhol em 2015 (cf. pp. 55-57, disponível em <https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2016/09/Circular-sobre-la-Responsabilidad-Penal-de-las-Empresas.pdf>).

³⁵⁹ Cf. *supra*, pp. 61-63.

a prevenir e detetar a prática de crimes³⁶⁰. A ideia que se pretende formular é que, sendo a responsabilidade criminal uma responsabilidade própria do ente coletivo, uma “eventual actuação fraudulenta das pessoas individuais, no sentido de iludir o sistema de cumprimento, deve imputar-se exclusivamente às pessoas individuais”³⁶¹, deixando-se assim de fora a responsabilidade criminal do ente coletivo.

Por outro lado, num modelo de heterorresponsabilidade do ente coletivo, em que para se aferir da responsabilidade do ente coletivo se afere previamente a responsabilidade da pessoa singular que atua contrariamente ao sistema de *compliance* implementada na empresa, a existência de um programa de *compliance* efetivo no seio do ente coletivo somente poderá significar uma atenuação da sua responsabilidade ou uma isenção da sanção penal, “por o delito da pessoa singular então surgir indiciariamente como “*acidente ou desgraça*” para a pessoa jurídica”³⁶².

Considere-se ainda nesta sede, brevemente (por não se inserir especificamente no nosso estudo, mas ainda assim fazer parte desta temática), uma outra questão: a não implementação de um programa de *compliance*, estando a isso obrigado, ou a sua implementação, mas de forma incompleta ou inadequada, poderá responsabilizar criminalmente o ente coletivo? Para quem defenda um modelo de autorresponsabilidade do ente coletivo, não poderá não defender igualmente que aquelas situações poderão gerar uma responsabilidade própria do ente coletivo, sem qualquer juízo de censurabilidade dirigido às pessoas singulares³⁶³.

³⁶⁰ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, pp. 128 e 129.

³⁶¹ *Id. ibid.*, p. 129.

³⁶² Palavras de TERESA QUINTELA DE BRITO (*op. cit.* nota 115, p. 72), que se apoia no pensamento de JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ (cf. *op. cit.* nota 358, p. 33).

³⁶³ Neste sentido, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 129.

Sobre esta questão, TERESA QUINTELA DE BRITO refere-se à responsabilidade criminal dos entes coletivos como uma forma de motivação e coação a uma correta autorregulação, visão compartilhada com ADÁN NIETO MARTÍN (cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, *ibid.*, p. 73 e ADÁN NIETO MARTÍN, *op. cit.* nota 344, “Problemas fundamentales del Compliance y el Derecho Penal”, pp. 32-35). A autora é, aliás, contra a visão expressa no texto, entendendo que isso levaria a uma administrativização da responsabilidade criminal dos entes coletivos, administrativização essa que a autora aponta ao artigo 31 bis do CP espanhol (cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, *ibid.*, p. 74). Ainda sobre esta questão, cf. ANABELA MIRANDA RODRIGUES, *op. cit.* nota 15, pp. 65-67.

Por fim, neste ponto, refiram-se alguns exemplos de positivações do *supra* exposto em ordenamentos jurídicos estrangeiros. O exemplo por excelência é o do ordenamento jurídico espanhol e do artigo 31 bis/2 a 4 do seu CP³⁶⁴, onde o legislador espanhol tomou a opção de eximir de responsabilidade criminal o ente coletivo que, para além de outras condições, antes da prática do crime, tenha adotado e implementado um modelo de organização e gestão, *i.e.*, um programa de *compliance*, que inclua medidas de vigilância e de controlo idóneas a prevenir crimes da mesma natureza ou para reduzir significativamente o risco da sua concretização (artigo 31 bis/2). Outro exemplo é o do ordenamento jurídico italiano e do já referido diploma administrativo italiano – o Decreto Legislativo 231/2001, de 8 de junho de 2001, que consagra a responsabilidade administrativa dos entes coletivos por crimes –, o qual no seu artigo 6.º, n.º 1, alínea a)³⁶⁵,

³⁶⁴ “Artículo 31 bis:

(...)

2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;

3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.ª del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquéllas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.

(...)”

³⁶⁵ “Art. 6º – Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente

1. Se il reato è stato commesso dalle persone indicate nell'articolo 5, comma 1, lettera a), l'ente non risponde se prova che:

a) l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;

b) il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo;

c) le persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione;

d) non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo di cui alla lettera b).

(...)”.

consagra que o ente coletivo não será responsável administrativamente pelo cometimento de um crime se, entre outras condições, provar que adotou e implementou eficazmente um modelo de organização e gestão idóneo a prevenir outros crimes da mesma espécie³⁶⁶.

1.2. Num segundo nível de determinação da sanção potencialmente aplicável ao ente coletivo, a questão toca numa possível atenuação da sanção penal aplicável ao ente coletivo, já se tendo imputado o crime a este último. Nas palavras de **SUSANA AIRES DE SOUSA**, “a previsão de programas [de *compliance*] destinados ao reforço dos valores éticos a que a empresa está vinculada ou de esquemas que procuram prevenir a prática de ilícitos pode ser atendida no momento posterior de determinação da sanção aplicável”³⁶⁷.

Refira-se, por fim, um exemplo de positivação administrativa deste nível no ordenamento jurídico brasileiro, a Lei n.º 12.846, de 13 de agosto de 2013³⁶⁸, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências – a denominada legislação brasileira anticorrupção³⁶⁹. O seu artigo 7.º prevê que deverá ser tida em consideração na aplicação da sanção, entre outros fatores, a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica (inciso VIII) – *i.e.*, na legislação brasileira anticorrupção, o legislador brasileiro consagrou expressamente a possibilidade de um programa de *compliance* ter relevância, atenuando, a sanção aplicável ao ente coletivo³⁷⁰.

³⁶⁶ **TERESA QUINTELA DE BRITO** entende que o artigo 31 bis do CP espanhol é uma “cópia fiel” deste artigo 6.º e também do artigo 7.º do Decreto Legislativo italiano 231/2001, daí alegar uma administrativização da responsabilidade criminal do ente coletivo no ordenamento jurídico espanhol, como já referimos *supra* (cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 115, p. 74, e, *supra*, p. 97, nota 363).

Sobre os programas de *compliance* na legislação italiana, cf. **NICOLA SELVAGGI**, “Compliance Programmes and “Organisational Faults” in Italian Legislation. An Overview of Ten Years of Experience with Legislative Decree 231/2001”, in *EUCRIM 3/2012*, pp. 127-130.

³⁶⁷ **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 131.

³⁶⁸ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm, consultado a 20 de outubro de 2021.

³⁶⁹ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, p. 131.

³⁷⁰ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *ibid.*, pp. 131-132; e, *op. cit.* nota 357, p. 34. Também, mas mais aprofundadamente, sobre o *compliance* no ordenamento jurídico brasileiro, cf. **ARTUR DE BRITO GUEIROS SOUZA**, *op. cit.* nota 177, pp. 117-123.

1.3. Um terceiro e último nível de potencial relevância de um programa de *compliance*, do processo criminal a correr contra o ente coletivo pela prática de um ilícito criminal, está especialmente relacionado com a negociação em sede de processo penal, um aspeto típico dos sistemas de *common law*, como é o caso paradigmático dos Estados Unidos da América, onde vigora o princípio da oportunidade e não o princípio da legalidade, como no ordenamento jurídico português. A negociação surge enquanto mecanismo de diversão, *i.e.*, como alternativa ao processo e julgamento criminal dos entes coletivos³⁷¹.

A reflexão acerca deste último nível, em Portugal, levaria a uma questão prévia, relativamente à qual não dedicaremos uma parte do nosso estudo, que é a questão de se perceber se devem ser implementadas no ordenamento jurídico português, na maior medida possível, soluções de consenso em detrimento de soluções de conflito entre os sujeitos processuais, não deixando de se assinalar ao processo penal português uma característica adversarial³⁷². O que faremos nesta sede é simplesmente referenciar qual o caminho que outros ordenamentos jurídicos têm seguido. Vejamos. No ordenamento jurídico francês, a *Loi n.º 2016-1691*, de 9 de dezembro de 2016³⁷³, sobre a transparência, luta contra a corrupção e modernização da vida económica – a denominada Lei Sapin II³⁷⁴ –, introduziu um artigo 41-1-2 no Código de Processo Penal Francês (*Code de Procédure Pénale*)³⁷⁵ e um novo fundamento de irresponsabilidade do ente coletivo através do cumprimento de certas exigências, sendo uma delas a submissão pelo ente coletivo, por um período máximo de três anos e sob a supervisão da Agência Francesa Anticorrupção, a um programa de cumprimento destinado a assegurar a existência e implementação na empresa

³⁷¹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 132. Acerca deste assunto, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, “A negociação no processo penal das pessoas coletivas: da experiência americana à receção europeia”, in *RPCC*, Ano 29, 2019, pp. 127-140.

³⁷² É neste sentido que se encaminha JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, cf. *Acordos sobre a sentença em processo penal. O “fim” do Estado de Direito ou um novo “princípio”?*, Porto: Conselho Distrital do Porto da Ordem dos Advogados, 2011, p. 13.

³⁷³ Disponível em <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000033558528/>, site consultado a 20 de outubro de 2021.

³⁷⁴ Uma medida fulcral desta Lei foi a criação da Agência Francesa Anticorrupção (*Agence Française Anticorruption*). De acordo com o seu artigo 1º, a Agência Francesa Anticorrupção é um serviço com competência nacional, tutelado pelo Ministro da Justiça e pelo Ministro do Orçamento, cuja missão é coadjuvar as autoridades competentes e as pessoas com elas confrontadas a prevenir e detetar a corrupção, o tráfico de influências, a apropriação indevida de fundos públicos e o favorecimento.

³⁷⁵ Cf. <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGIARTI000033563888/2016-12-11>, site consultado a 20 de outubro de 2021.

das medidas e procedimentos enumerados no artigo 131-39-2 do Código Penal Francês³⁷⁶ (*vide* artigo 22º da Lei Sapin II). Assim, esta implementação de um programa de *compliance*, sob aquelas condições, é denominada de uma *convention judiciaire d’interêt public*, *i.e.*, uma transação judiciária, entre o ente coletivo e a autoridade pública, eximindo-se o primeiro, por esta via, da responsabilidade criminal³⁷⁷.

1.4. Faça-se, por último, referência ainda a uma outra “face”³⁷⁸ que se pode descortinar nos programas de *compliance* criminal, “face” esta prevista na referida Lei francesa Sapin II, desde 2016 e que vai no sentido do que defendemos mais à frente no nosso estudo para os crimes fiscais³⁷⁹ – a previsão da implementação de um programa de cumprimento normativo como pena aplicável ao ente coletivo. Concretizando, os artigos 18 e 131-39-2 do CP Francês³⁸⁰ preveem que, no caso de uma pessoa coletiva cometer um crime de corrupção ou de tráfico de influências, possa ser condenada a uma submissão a um programa de “mise en conformité”, durante 5 anos, sob a supervisão da Agência Francesa Anticorrupção³⁸¹. Se a pessoa coletiva não cumprir esta pena, *i.e.*, se a pessoa coletiva não implementar o programa de *compliance* durante aquele período, os seus dirigentes poderão sofrer um processo criminal por crime de omissão de implementação de um programa de *compliance*, tipificado no artigo 434-43-1 do CP Francês³⁸².

³⁷⁶ Cf. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000033563257/, consultado a 20 de outubro de 2021.

³⁷⁷ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 2, p. 133.

³⁷⁸ Utilizando-se aqui a designação da autoria de SUSANA AIRES DE SOUSA (cf. *op. cit.* nota 357, p. 36), a que já fizemos referência.

³⁷⁹ Cf. *infra*, p. 124.

³⁸⁰

Cf. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006070719/LEGISCTA000006181734/#LEGISCTA000006181734, consultado a 26 de outubro de 2021.

³⁸¹ Cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 357, p. 36.

³⁸²

Cf. https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006070719/LEGISCTA000006181769/#LEGISCTA000006181769, consultado a 26 de outubro de 2021.

2.2. O *Tax Compliance*

O *Tax Compliance* é comumente associado, na prática da consultoria fiscal, a uma conformidade com a lei fiscal, *i.e.*, a um cumprimento rigoroso e atempado das obrigações fiscais. Não poderíamos iniciar este momento do nosso estudo sem ressaltar que esta é uma matéria com pouco reflexo na dogmática, em especial na dogmática portuguesa. É uma matéria muito em voga na prática da consultoria fiscal e, especialmente, da consultoria empresarial fiscal – diga-se um *Corporate Tax Compliance*. É, pois, pelo tema do nosso estudo, sobre a vertente empresarial do *tax compliance* que vamos incidir e sobre a necessidade de implementação de programas de cumprimento de obrigações fiscais pelas empresas e o que pode daí advir.

Atevemo-nos, assim, a definir o *compliance* fiscal como um mecanismo de cumprimento voluntário das normas fiscais vigentes pelos contribuintes singulares e coletivos, concretizando-se numa cultura de legalidade fiscal, de cumprimento de obrigações fiscais, prevenindo-se ainda, deste modo, a evasão fiscal e, em geral, a prática de crimes fiscais³⁸³. O *compliance* fiscal verte sobre todo o tipo de impostos – sobre o rendimento, sobre o consumo, sobre o património e outros de índole especial –, assim como sobre as taxas e as contribuições parafiscais, englobando todas as obrigações fiscais decorrentes do ordenamento jurídico-fiscal. Mais, o *compliance* fiscal deverá verter, e ser incutido, sobre todos os membros da empresa, como já temos vindo a defender acerca do *compliance* em geral, englobando tanto o sujeito passivo, como o substituto e o responsável tributário³⁸⁴.

O que nos importa nesta sede é perceber que os programas de *compliance* poderão ser também, para além de tudo o que foi mencionado até agora, programas de *compliance* fiscal, englobando uma vertente de cumprimento normativo voluntário das normas fiscais

³⁸³ Sobre a luta levada a cabo pelas autoridades tributárias no Mundo contra a evasão fiscal e o conseqüente esforço de facilitação de reporte de obrigações fiscais por parte das entidades, cf. CAROLINE D. CIRAIOLO/JOHN D. FORT, “The New Age of International Criminal Tax Enforcement”, in *Journal of Tax Practice & Procedure* (Winter 2020), 2021, pp. 455-475.

³⁸⁴ Vide artigos 18.º/3, 20.º e 22.º da LGT.

vigentes na empresa³⁸⁵. Todavia, o que se pretende não é fomentar no âmbito empresarial um planeamento fiscal agressivo e até criminoso, ao contrário do que se pode pensar. Pretende-se sim que a empresa repense e planeie, utilizando um mecanismo de *compliance*, o cumprimento das suas obrigações fiscais, não implicando isso obrigatoriamente um planeamento fiscal abusivo ou agressivo, podendo sim passar também, para além de outras vertentes, por um planeamento fiscal legítimo³⁸⁶.

1. A OCDE, no ano de 2014, lançou um estudo denominado *Measures of Tax Compliance Outcomes – A Practical Guide*³⁸⁷ onde indica que o *compliance* fiscal implica vários tipos de condutas, como uma adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca do valor tributável, uma correta aferição da responsabilidade tributária, a apresentação atempada da declaração do imposto e um pagamento tempestivo do montante do imposto às autoridades competentes³⁸⁸.

Sendo a empresa um dos principais destinatários do *compliance* fiscal, através da implementação de programas de cumprimento voluntário das obrigações fiscais, uma política fiscal adequada e associada à *corporate governance*, deve constituir um elemento essencial de responsabilidade corporativa, de modo a que os acionistas se manifestem

³⁸⁵ O ente coletivo poderá ser sujeito passivo em vários tipos de impostos, sendo que o imposto mais relevante e em que se deverá garantir uma maior conformidade normativa é o IRC – o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Isto não obsta a que o programa de *tax compliance* não faça também referência à necessidade de cumprimento de normas fiscais decorrentes de outros impostos, como o IMI ou o IMT (quando o ente coletivo seja proprietário ou adquira um imóvel) ou o IVA (quando o ente coletivo exerça atividades de produção, comércio ou prestação de serviços ou que importem bens). Referimo-nos até agora ao ente coletivo enquanto sujeito passivo, mas ele poderá surgir também como substituto ou responsável tributário. Refira-se aqui as retenções na fonte de parte do rendimento dos seus trabalhos, tendo depois o ente coletivo, enquanto substituto tributário, como obrigação a entrega dessas quantias à AT.

³⁸⁶ Acerca do planeamento fiscal abusivo, note-se que o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, revogado pela Lei n.º 26/2020, de 21 de julho – na sequência da transposição para o ordenamento jurídico interno da Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de Maio de 2018, a denominada “DAC 6” –, estabelecia até então um regime de prevenção e combate ao planeamento fiscal abusivo. Com a transposição da intitulada “DAC 6” para o ordenamento jurídico português revogou-se aquele diploma e passou a prever-se, na Lei n.º 26/2020, uma obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal. Este foi mais um passo relevante na luta e prevenção comunitária da criminalidade fiscal.

Na doutrina, sobre esta temática, cf. MARTA CALDAS, *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos IDEFF, n.º 18, Reimpressão, 2018.

³⁸⁷ Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>, consultado em 11 de outubro de 2021.

³⁸⁸ Cf. ALINE VITALIS, “*Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa”, in *Revista Direito GV*, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, Vol. 15, n.º 1, jan.-abr. 2019, p. 5.

contrariamente ao eventual comportamento de planeamento fiscal abusivo por parte dos administradores³⁸⁹. Uma boa governação societária, a nível fiscal, daria aos *stakeholders* o direito de comunicarem livremente as suas preocupações acerca de comportamentos fiscais criminosos, tal como a evasão fiscal, e de comportamentos fiscais antiéticos, tal como a evitação de pagamento de impostos através de um planeamento fiscal agressivo, pois tais comportamentos podem ter um impacto negativo na reputação da empresa e aumentar o risco de responsabilidade criminal fiscal (e não só) por parte da empresa³⁹⁰.

O que é, por isso, importante entender é como um mecanismo de *corporate governance* – os programas de *compliance* – pode influenciar um *corporate tax compliance*, devendo de facto existir uma elevada transparência empresarial e um alinhamento de interesses dos administradores e dos acionistas³⁹¹.

2. Já nos referimos *supra*, a propósito do *compliance* em geral, a um tipo de normas de certificação de padrões de qualidade. Nesta sede, cumpre fazer referência à Norma UNE 19602:2019³⁹², que, não obstante não vigorar para as empresas portuguesas, é um exemplo positivo e que poderia ser seguido no nosso país. Esta norma – *Sistemas de gestión de compliance tributário: requisitos con orientación para su uso* – refere-se, assim, a sistemas de gestão de *compliance* fiscal, estabelecendo requisitos e fornecendo diretrizes para a adoção, manutenção e melhoria contínua de políticas de cumprimento fiscal nas empresas espanholas, pretendendo ajudar as entidades empresariais na prevenção e gestão de riscos fiscais.

³⁸⁹ Neste sentido, cf. ALINE VITALIS, *op. cit.* nota 388, p. 9.

³⁹⁰ Neste sentido, que acompanhamos inteiramente, sendo uma ideia que já temos vindo a desenvolver ao longo do nosso estudo, cf. NICOLA SARTORI, “Corporate Governance dynamics and tax compliance”, in *International Trade and Business Law Review*, nº 264, 2010, p. 271. O autor apresenta como exemplo de um ordenamento evoluído nesta temática os Estados Unidos da América, tendo já adotado várias políticas fiscais no contexto da *corporate governance*.

³⁹¹ Cf. *id. ibid.*, pp. 272-273. O autor conclui, todavia, que este alinhamento de interesses e um maior nível de transparência na empresa induz sim os administradores a cumprirem as suas obrigações fiscais, todavia não minimiza as suas estratégias agressivas de planeamento fiscal (cf. *id. ibid.* p. 277).

³⁹² As normas UNE são normas emitidas pelos *Comités Técnicos de Normalización* (CTN) da *Asociación Española de Normalización* (UNE), uma associação privada sem fins lucrativos, legalmente reconhecida em Espanha como um organismo nacional de normalização (cf. <https://www.une.org/>).

A UNE, para além de todo o restante contributo, reconhece algo que, para nós, é de extrema importância: uma política de *compliance* fiscal não tem que ser limitada à prevenção de riscos fiscais, podendo sim ser integrada numa política de *compliance* mais ampla. Podendo, assim, um programa de *compliance* fiscal ser estabelecido a solo, focando-se somente no risco fiscal, ou ser integrado num programa de *compliance* mais amplo, onde se previna não só os riscos fiscais mas também, por exemplo, os riscos criminais fiscais. É isto que, como veremos, defendemos no nosso estudo e tem aqui expressão no pensamento desta organização espanhola³⁹³.

Refira-se, por fim, que a certificação de uma empresa em conformidade com a Norma UNE 19602:2019 poderá ser um elemento de prova para demonstrar, perante a administração tributária espanhola e os tribunais, a vontade da organização em cumprir com as suas obrigações fiscais, evitando-se assim a aplicação à empresa de sanções administrativas e até penais. Esta norma, apesar de estabelecer um quadro de referência completo que permite um sistema de gestão fiscal alinhado com as exigências normativas espanholas, segue a experiência deste tipo de normas internacionais, como é o caso da Norma ISO 19600:2014, à data vigente³⁹⁴.

Em Portugal, o Instituto Português de Qualidade, I.P. é membro da ISO e do Comité Europeu de Normalização (CEN), pelo que é a este instituto público – o organismo nacional de normalização – que pertence a competência de aplicação das normas internacionais, como as normas ISO. É ainda da sua competência, mais concretamente do Departamento de Normalização (DNOR), a promoção da elaboração de normas e outros documentos normativos portugueses e executar os atos conducentes à sua integração no acervo normativo nacional, garantindo a sua coerência e atualidade³⁹⁵. Não é, todavia, conhecida qualquer norma nacional de certificação de padrões de qualidade no âmbito de *compliance*, muito menos no âmbito de *compliance* fiscal, algo que consideramos ser

³⁹³ Cf. objeto e campo de aplicação da Norma UNE 19602:2019, disponível em <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>.

³⁹⁴ Cf. <https://revista.une.org/11/la-referencia-del-compliance-tributario.html>.

³⁹⁵ Vide artigo 3.º, alíneas b) e d), da Portaria dos Ministérios das Finanças e da Economia e do Emprego n.º 23/2013, de 24 de janeiro de 2013, que aprova os estatutos do Instituto Português da Qualidade, I. P.

deveras importante para o conhecimento pelas empresas portuguesas da importância destes mecanismos e da sua implementação efetiva e com qualidade certificada.

3. Não obstante a falta de literatura jurídica portuguesa acerca deste assunto, o que pretendemos com esta parte do nosso estudo, para além de definir o que é o *tax compliance*, é sensibilizar e demonstrar a importância das boas práticas fiscais no seio empresarial, grandes amigas da prevenção de riscos fiscais e, em especial, de riscos criminais fiscais.

2.3. Breve exposição das críticas apontadas ao *Compliance Criminal* – o dito “uso cosmético” dos programas de *Compliance*

No que toca à reticência de alguma parte da doutrina relativamente à utilização do Direito Penal enquanto incentivo à adoção pelos entes coletivos de programas de *compliance*, **AUGUSTO SILVA DIAS** relata um caso que nos parece de extrema importância para demonstrar esse sentimento: no escândalo empresarial *Enron* (2001), a gigante elétrica norte-americana (com mercado também na Europa) detinha no seu seio um código ético de autorregulação e *good corporate governance* e era tido como modelo nesta área. No entanto, como se veio a verificar mais tarde, o uso que faziam desse código era meramente cosmético, escondendo-se uma teia por demais complexa de manipulações contabilísticas e fraudes fiscais através de centenas de filiais artificiais³⁹⁶.

1. O risco de uso cosmético dos programas de *criminal compliance* é uma realidade trazida à colação por vários autores, como é o caso de **ADÁN NIETO MARTÍN**³⁹⁷, **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**³⁹⁸ e **KIMBERLY D. KRAWIEC**³⁹⁹. Este risco, decorrente da pouca confiança dos sistemas judiciais relativamente a esta figura,

³⁹⁶ Cf. **AUGUSTO SILVA DIAS**, *op. cit.* nota 15, pp. 62 e 63.

³⁹⁷ Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, “Cosmetic use and lack of precision in compliance programs: any solution?”, in *EU CRIM* 3/2012, pp. 124-127.

³⁹⁸ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 68; e, *op. cit.* nota 352, pp. 23-25.

³⁹⁹ Cf. **KIMBERLY D. KRAWIEC**, “Cosmetic Compliance and the Failure of Negotiated Governance”, in *Washington University Law Quarterly*, Volume 81 (2), 2003, pp. 487-544. Nas palavras da autora, “internal compliance structures are largely window-dressing mechanisms implemented by corporate management to reduce liability or provide the appearance of legitimacy to corporate stakeholders and the marketplace at large” (cf. *ibid.*, p. 542).

concretiza-se na possível tentação por parte das empresas em considerar os seus programas de *compliance* como uma espécie de "bula papal" que lhes permite "pecar" em segurança⁴⁰⁰, usando-os cosmeticamente, fingindo-os implementados e eficazes, para quando surgir um processo criminal bastar a demonstração da sua existência na empresa, ou seja, indicar um bode expiatório – normalmente, um dos funcionários – e evitar a sua responsabilidade⁴⁰¹. Este uso cosmético poderá, assim, provocar um *risk shifting*, de deslizamento *top to down* da responsabilidade penal empresarial, passando dos órgãos de administração para os funcionários mais abaixo na estrutura empresarial, e aumentar o poder dos administradores na empresa⁴⁰².

Não nos cabendo neste estudo concretizar muito este ponto, **ADÁN NIETO MARTÍN** aponta como soluções ou maneiras de mitigar este efeito dos programas de *compliance* as propostas de *stakeholder's democracy*⁴⁰³, *deliberative ethics* e *open-society model*, sendo que estas propostas o que deverão fazer é legitimar os programas de *compliance*⁴⁰⁴.

2. Diga-se, ainda, que um outro problema apontado aos programas de *compliance* criminal, especialmente pelas próprias empresas, é a sua falta de segurança ou precisão jurídica, por não saberem exatamente o que o Direito Penal exige daqueles programas para as empresas⁴⁰⁵.

3. Por fim, mas não menos importante e preocupante, refira-se uma outra crítica apontada ao *compliance* criminal, a chamada “*compliance* agressiva”, *i.e.*, uma implementação de programas de *compliance* criminal cada vez mais fortes e agressivos, de

⁴⁰⁰ Ideia apresentada por **ADÁN NIETO MARTÍN**, cf. *op. cit.* nota 397, p. 124.

⁴⁰¹ Cf. **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 68.

⁴⁰² Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, *ibid.*, p. 125; e, **ANABELA MIRANDA RODRIGUES**, *op. cit.* nota 15, p. 68; e, *op. cit.* nota 352, pp. 24-25.

⁴⁰³ Os *stakeholders* são as chamadas partes interessadas. A ideia fundamental da *stakeholder democracy* consiste na participação daquelas partes interessadas, que podem ser funcionários, nos processos de organização, decisão e governação das empresas. Cf. **DIRK MATTEN/ANDREW CRANE**, “What is stakeholder democracy? Perspectives and issues”, in *Business Ethics: A European Review*, Volume 14, nº 1, jan. 2005, p. 6.

⁴⁰⁴ Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, *ibid.*, pp. 125 e 126. Sobre as duas últimas propostas, no seguimento do autor, cf. **RYAN BURG**, “Deliberative Business Ethics”, in *Journal of Business Ethics*, Volume 88, 2009, pp. 665-683; e, **CHRISTINE PARKER**, *The Open Corporation. Effective Self-Regulation and Democracy*, Cambridge University Press, 2002.

⁴⁰⁵ Cf. **ADÁN NIETO MARTÍN**, *ibid.*, p. 124.

modo a que o desvio da responsabilidade criminal do ente coletivo seja mais “eficaz”, sendo este o principal propósito de adoção destes programas por partes das empresas⁴⁰⁶. Nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, “*compliance* consiste hoje em detetar, denunciar, investigar, punir e até dar publicidade à punição (*shaming*)” e é nesta sequência que surge uma outra preocupação de privatização do processo penal em consequência destes programas de *compliance*⁴⁰⁷, esvaziando-se o direito penal do ente coletivo que acaba por se transferir para um “direito de *compliance* de natureza privada”⁴⁰⁸.

⁴⁰⁶ Neste sentido, cf. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* nota 357, p. 37.

⁴⁰⁷ Assim, MARIA JOÃO ANTUNES, *op. cit.* nota 338, pp. 119-127, e, ANA PAIS, *op. cit.* nota 338, pp. 663-686.

⁴⁰⁸ SUSANA AIRES DE SOUSA, *ibid.*

Capítulo IV – Uma abordagem do *Criminal Tax Compliance* enquanto causa eximente ou atenuante da responsabilidade jurídico-penal do ente coletivo no âmbito dos crimes fiscais

Chegou, por fim, o ponto do nosso estudo onde pretendemos conciliar as duas realidades que considerámos distintas, mas complementáveis – o *criminal* e o *tax compliance* – agregando estes conceitos num só conceito inovador: o *criminal tax compliance*.

Diga-se, desde já, que o que pretendemos com o caminho que vimos traçando até aqui é que as empresas implementem uma cultura de cumprimento fiscal de modo a prevenir a prática de crimes fiscais e, em última instância, descortinar se a existência e aplicação na empresa de um tal programa de *criminal tax compliance*, eficaz e operativo, pode ou não ter alguma relevância no âmbito da responsabilidade penal do agente coletivo pela prática de crimes fiscais. Nunca podemos perder de vista que o objetivo primacial é a prevenção da prática de crimes fiscais, não obstante pretendermos saber como é que um programa daquele género poderá influenciar a responsabilidade criminal fiscal do ente coletivo.

1. *Criminal tax compliance*: a semente para uma nova abordagem empresarial de prevenção de crimes fiscais

Chegados ao ponto crucial da nossa dissertação, propomo-nos a semear uma nova abordagem empresarial de prevenção da prática de crimes fiscais, através da adoção e implementação de programas de *criminal tax compliance* pelas empresas.

Pretendemos semear aquela abordagem através da proposta de um modelo de programa de *criminal tax compliance*, enunciando-se o seu conteúdo essencial. Vejamos.

1. Considera-se que um primeiro passo cardeal na elaboração de um programa de *criminal tax compliance* será a identificação, dentro da estrutura empresarial, de quais os departamentos ou secções da mesma poderão ser mais propícios à prática de crimes fiscais

(fraude fiscal simples ou qualificada e abuso de confiança fiscal), sendo que, dependendo da dimensão da empresa, poderá ser esta identificação mais ou menos difícil⁴⁰⁹. Depois daquela análise do risco de prática de crimes fiscais dentro da empresa e da identificação dos departamentos ou secções mais “arriscados”, deverá proceder-se à explanação desses departamentos no próprio do programa para que todos os membros da empresa tenham essa informação.

2. Como já visto anteriormente no nosso estudo, o artigo 7.º, n.º 1, do RGIT estabelece a responsabilidade criminal por crimes fiscais das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas, quando cometidos pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse coletivo. Outro passo essencial na elaboração do programa de *criminal tax compliance* será o estabelecimento de procedimentos de formação de vontade do ente coletivo, da tomada de decisões e de execução das mesmas, de modo a se identificar e se consagrar no programa quais os órgãos ou representantes que podem vincular e comprometer criminalmente a empresa e qual o procedimento de tomada e execução de decisões. Isto, mais uma vez, para que todos os membros da empresa tenham conhecimento destes procedimentos e para que, uma vez cometida uma infração criminal fiscal, seja mais facilmente detetável quem tomou a decisão, quem a executou e qual o procedimento que levou à tomada daquela decisão que se consubstanciou numa prática de um crime fiscal. A identificação de todos estes pontos no programa de *compliance* criminal fiscal facilitará o trabalho do juiz, depois de detetada a infração criminal fiscal na estrutura empresarial e investigada pelo Ministério Público (e, eventualmente, investigada internamente também), que averiguará efetivamente se o crime fiscal foi praticado por um dos órgãos ou representantes do ente coletivo, em seu nome e no interesse coletivo.

3. Outro ponto crucial num programa deste género é o esclarecimento das obrigações fiscais do ente coletivo, tanto enquanto sujeito passivo, como enquanto possível

⁴⁰⁹ Esta identificação é uma concretização da análise e avaliação do risco a que já nos referimos como um dos pontos principais e iniciais da elaboração de um programa de *compliance*. Neste sentido, especificamente em relação ao *compliance* criminal, e referindo-se a um *risk assesment*, cf. ADÁN NIETO MARTÍN, *op. cit.* nota 298, pp. 10 e 11.

substituto e/ou responsável tributário. É este o papel típico e mais intuitivo, como já se viu, a ser atribuído a um programa simplesmente de *tax compliance*, fomentando-se através deste esclarecimento o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Assim, os membros da empresa deverão ter conhecimento, através do programa, e posteriormente deverão ter formação acerca das obrigações fiscais que versam sobre a estrutura empresarial, desde o IRC ao IVA, passando pelos outros impostos aplicáveis no ordenamento jurídico português às empresas.

Este é ainda um ponto que nos permite fazer referência à já mencionada importância da atualização dos programas de *compliance*. A volatilidade das legislações fiscais, tanto a nível nacional como europeu, aumenta a existência de riscos fiscais (e criminais), pois os entes coletivos têm que conseguir acompanhá-las. Não obstante o departamento jurídico da empresa ter a competência de manter a legislação fiscal “em dia”, nem todos os membros da empresa a têm, pelo que é de extrema importância a atualização do programa de *criminal tax compliance* de acordo com as atualizações da legislação fiscal em geral – e, em especial, da legislação penal fiscal, que como se pode depreender do já exposto, não é tão volátil –, e a subsequente formação dos membros da empresa nesse sentido para que tenham conhecimento da atualização do programa e do seu mais recente conteúdo.

Pode-se dar, nesta sede, o exemplo da Lei do OE, por estarmos a realizar este estudo na “época” da apresentação e discussão da Proposta de Lei do OE para o ano de 2022. Como já notado, foram leis do OE que modificaram principalmente os tipos legais de crimes fiscais previstos nos artigos 103.º a 105.º do RGIT. Mas, não é só em sede de criminalidade fiscal que as leis do OE provocam alterações, tendo as suas principais alterações representação na legislação relativa aos vários tipos de impostos (sobre o rendimento singular e coletivo, o consumo, o património, etc). As alterações provindas das leis do OE, não obstante serem oficialmente publicadas em Diário da República geralmente no final de cada ano civil, sendo o orçamento viabilizado no Parlamento, já são conhecidas desde outubro de cada ano, após a apresentação pelo Governo da Proposta de OE. Desde essa data que as empresas têm tempo para se preparem para a atualização atempada dos programas de *compliance* criminal fiscal, preparando também a formação subsequente aos seus membros, atualização e formação esta que, na nossa opinião, deverá

ser levada a cabo pelo departamento jurídico do ente coletivo. Assim, quando as alterações relevantes para o ente coletivo entrarem em vigor, já toda a estrutura tem conhecimento das possíveis novas ou atualizadas obrigações fiscais do ente coletivo.

4. Adiante, dedicou-se uma parte deste estudo aos crimes fiscais – a fraude fiscal, simples e qualificada, e o abuso de confiança fiscal – previstos nos artigos 103º a 105º do RGIT. Consideramos essencial num programa de *compliance* criminal fiscal ainda a clarificação destes tipos legais de crime, de modo a que não haja dúvida, entre todos os membros da empresa, de qual a linha que separa o crime de tudo o resto, *i.e.*, de uma conduta passível de sanção contraordenacional ou até de uma conduta fiscal lícita.

Revela-se aqui de extrema importância a advertência e a consciência de que o que se propõe não é um planeamento fiscal, nem lícito nem abusivo, propõe-se somente uma clarificação e delimitação dos tipos legais que compõem a criminalidade fiscal.

Assim, daremos agora alguns exemplos de como se poderia proceder à clarificação dos tipos legais de crimes, em sede de programa de *criminal tax compliance*, de modo a que toda a estrutura empresarial conheça e reconheça o dever de pagar impostos por parte do ente coletivo e das consequências que podem advir de uma eventual evasão e/ou fuga fiscal:

“Programa de *criminal tax compliance* da sociedade anónima XPTO⁴¹⁰”

I. Preâmbulo

A XPTO, S.A. visa, com a elaboração e divulgação deste programa, a implementação de uma cultura de conformidade voluntária com a lei criminal fiscal e uma cultura de organização fundada em elevados padrões de ética, nomeadamente de ética fiscal, em todo o perímetro empresarial, trespassando todos os colaboradores. Com a implementação deste programa, espera o Conselho de Administração incutir nos

⁴¹⁰ Incluiremos somente nesta exemplificação de programa de *criminal tax compliance* referir algumas notas. Não se irá, por isso, fazer alusão e concretizar todos os pontos a que nos referimos no nosso estudo. Note-se ainda que, mesmo neste campo dos tipos legais de crimes, são meramente apresentados alguns exemplos, não se esgotando as possibilidades de concretização de um programa de *compliance* criminal fiscal.

colaboradores da empresa uma predisposição para o cumprimento das obrigações fiscais da empresa, evitando-se deste modo a evasão e/ou fuga fiscal, que em tanto prejudicará a estrutura empresarial.

II. Criminalidade fiscal

De acordo com o artigo 7.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), legislação aplicável em sede de criminalidade fiscal, a XPTO S.A. é um possível agente de crimes fiscais, enquanto pessoa coletiva. Com o objetivo de clarificação para todos os colaboradores, apresentar-se-á de seguida o conteúdo dos vários crimes fiscais, tentando-se demonstrar qual a linha que separa um comportamento fiscal lícito de um comportamento fiscal criminoso.

a. Fraude fiscal (artigos 103.º e 104.º do RGIT):

As condutas destinadas à não liquidação, entrega ou pagamento de impostos ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias ao Estado, como é o caso da realização de um negócio simulado por parte da XPTO S.A., consubstanciam a prática de um *crime de fraude fiscal simples* (artigo 103.º do RGIT), quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a 15 mil euros. Quando a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15 mil euros, não haverá processo-crime contra a XPTO S.A., o que poderá haver é a aplicação de uma contraordenação.

Por um crime de fraude fiscal simples, a XPTO S.A. poderá ser punida com pena de multa até 360 dias.

Já estaremos perante um *crime de fraude fiscal qualificada* (artigo 104.º do RGIT), podendo a XPTO S.A. ser punida com pena de multa de 240 a 1200 dias. em três situações:

1. Quando àquelas condutas suprarreferidas se acumularem mais do que uma das circunstâncias que de seguida se narram:

- a) A XPTO S.A. conluía-se, no cometimento do crime, com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) A XPTO S.A. socorresse do auxílio de um funcionário público, no cometimento do crime, com grave abuso das suas funções;
- c) A XPTO falsifica ou vicia, oculta, destrói, inutiliza ou recusa-se a entregar, exibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos por lei;
- d) A XPTO S.A. usa os livros ou quaisquer outros elementos referidos na alínea anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- e) A XPTO S.A. tiver utilizado a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, nos termos da Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro, na sua redação atual⁴¹¹.

⁴¹¹ Sugere-se neste ponto uma inserção no programa de uma nota de rodapé, onde se inclua uma lista dos ditos “paraísos fiscais”, que são atualmente:

Anguilha	Ilhas Fiji
Antígua e Barbuda	Ilhas Maldivas
Antilhas Holandesas	Ilhas Marianas do Norte
Aruba	Ilhas Marshall
Ascensão	Ilhas Natal
Bahamas	Ilhas Palau
Bahrain	Ilhas Salomão
Barbados	Ilhas Svalbard ⁽³⁾
Belize	Ilhas Turks e Caicos
Bolívia	Ilhas Virgens Britânicas
Brunei	Ilhas Virgens dos EUA
Costa Rica	Jamaica
Djibouti	Jordânia
Dominica	Koweit
Emirados Árabes Unidos	Labuán
Gâmbia	Líbano
Gibraltar	Libéria

f) A XPTO S.A. se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais⁴¹²;

2. Quando a fraude tiver lugar através da utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente;

3. Quando a vantagem patrimonial ilícita for superior a 50 mil euros.

Sendo a vantagem patrimonial ilícita superior a 200 mil euros, a XPTO S.A. poderá ser punida com pena de multa de 480 a 1920 dias.

Grenada	Liechtenstein
Guiana	Maurícias
Honduras	Mónaco
Hong Kong	Montserrat
Ilha de Guam	Nauru
Ilha de Kiribati	Panamá
Ilha de Man	Polinésia Francesa
Ilha de Niue	Porto Rico
Ilha de Pitcairn	Qatar
Ilha de Queshm	República Árabe do Yémen
Ilha de Santa Helena	República de Vanuatu
Ilha de São Pedro e Miguelon	Samoa Americana
Ilha de Tokelau	Samoa Ocidental
Ilha Norfolk	Santa Lúcia
Ilha Tristão da Cunha	São Cristóvão e Nevis
Ilha Tuvalu	São Marino
Ilhas Bermudas	São Vicente e Grenadinas
Ilhas Cayman	Seychelles
Ilhas Cocos e Keeling	Suazilândia
Ilhas Cook	Sultanato de Omã
Ilhas do Canal ⁽¹⁾	Tonga
Ilhas do Pacífico ⁽²⁾	Trinidad e Tobago
Ilhas Falkland ou Malvinas	Uruguai

Fonte: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/guia-fiscal/2021/paraisos-fiscais.html>.

Este é um dos pontos que deve ser atualizado pela empresa quando haja uma alteração desta lista.

⁴¹² O ente coletivo deve aqui fazer nota de sujeitos com quem mantenha relações especiais, por exemplo, empresas do mesmo grupo.

b. Abuso de confiança fiscal (artigo 105.º do RGIT):

Se a XPTO S.A. não entregar, dolosamente, à AT, total ou parcialmente, uma prestação tributária de valor superior a 7 500 euros, estará a cometer um *crime de abuso de confiança fiscal*, podendo ser punida com pena de multa até 360 dias, se decorrerem mais de 90 dias sobre o término do prazo legal de entrega da prestação e se a prestação não for paga, acrescida dos juros e da coima aplicável, num prazo de 30 dias após notificação da AT para efetuar o pagamento.

Esclareça-se que são “prestações tributárias” para efeitos do cometimento deste crime:

a) A prestação tributária deduzida nos termos da lei e a que a XPTO S.A. estava legalmente obrigada a entregar, por exemplo a liquidação do valor a pagar de IRC;

b) A prestação tributária que foi deduzida por conta da AT, como é o caso do pagamento por conta em sede de IRC, *i.e.*, o caso do pagamento antecipado ao Estado de IRC pela XPTO S.A., ao abrigo do artigo 104º do CIRC;

c) A prestação tributária que tendo sido recebida pela XPTO S.A., tenha depois obrigação legal de a liquidar junto da AT, como é o caso do possível pagamento de IVA pela XPTO S.A., nos termos dos artigos 2º e 7º do CIVA, e da possível retenção na fonte em sede de IRS feita pelos trabalhadores da XPTO S.A. que terá depois de ser entregue à AT pela XPTO S.A (enquanto substituta fiscal dos seus trabalhadores, que são sujeitos passivos de IRS);

d) A prestação tributária de natureza parafiscal que possa ser entregue autonomamente.

Se a prestação tributária não entregue for superior a 50 mil euros, a XPTO S.A. poderá enfrentar uma pena de multa de 240 a 1200 dias, podendo haver aqui lugar à sua punição somente por tentativa de abuso de confiança fiscal.”

5. O programa de *criminal tax compliance* poderá e deverá ainda prever uma cláusula de reparação pelo ente coletivo das consequências da prática do crime fiscal, cuja reparação poderá ter efeitos ao nível da sua responsabilidade criminal⁴¹³.

6. Finalmente, o modelo de programa de *compliance* criminal fiscal que aqui se propõe não ficaria completo se não se fizesse uma especial referência à necessidade adoção, para além de todas estas medidas e conteúdo explanado, de um código ético e de conduta, que promova, aqui em especial, uma cultura de legalidade e de transparência e verdade fiscal, que entendemos ir ao encontro de uma ideia de cidadania fiscal das empresas, de boa cidadã. Deverá fomentar-se em todos os membros da empresa a transparência e a verdade fiscal, fazendo-se, nomeadamente, formações acerca da prevenção da evasão fiscal e do planeamento fiscal agressivo e criminoso. O que se pretende é que paire por toda a empresa uma cultura de conformidade penal fiscal, acreditando-se que assim se prevenirá a prática de crimes fiscais no seio dos entes coletivos.

2. Existência ou implementação ulterior à prática do crime fiscal de um programa de *Criminal Tax Compliance* no ente coletivo... e agora?

Vimos já neste estudo que um programa de *criminal* – e adicionamos agora – *tax compliance* pode ter efeitos ao nível da imputação de uma infração criminal fiscal ao ente coletivo, da sanção pela sua prática e do processo criminal. O que pretendemos aqui decifrar é se e em que medida pode um programa de *criminal tax compliance* surgir enquanto “defesa” do ente coletivo no âmbito de um processo criminal fiscal.

Não obstante considerarmos que um modelo de autorresponsabilidade dos entes coletivos, a positivar na legislação penal (fiscal), seria mais benéfico à introdução dos programas de *compliance* criminal fiscal efetivos enquanto causa de exclusão da responsabilidade criminal dos entes coletivos, precisamos de “trabalhar” com o que vigora atualmente em Portugal, deixando-se somente nesta sede a nossa opinião reforçada. Ao

⁴¹³ Cf. *infra*, pp. 122-123.

“trabalharmos” com aquilo que nos é dado pelo legislador atualmente, propomos agora uma análise do quadro de possibilidades da influência ou implementação ulterior à prática do crime fiscal de um programa de *criminal tax compliance*, no ordenamento jurídico-penal português, advertindo-se desde já que as “portas de entrada” não são prolixas.

1. Iniciemos com a chamada à colação do n.º 2 do artigo 7.º do RGIT, que nos diz que a responsabilidade (criminal tributária) das pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é excluída quando o *agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito*. A partir desta disposição faremos alusão a um dos níveis de potencial relevância de um programa de *criminal tax compliance*: o plano da imputação de uma infração criminal fiscal ao ente coletivo.

A expressão “*atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito*” poderá ser uma referência implícita aos programas de *criminal tax compliance*? Permita-se que façamos aqui um paralelo com o artigo 11.º, n.º 6 do CP, que se nos apresenta com uma redação idêntica àquela disposição do RGIT.

Vejamos aqui a posição de dois autores com orientações parcialmente distintas. Por um lado, **RUI PATRÍCIO** defende que vigora expressamente, no âmbito criminal, “o princípio segundo o qual atuações individuais não responsabilizam a pessoa coletiva se o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito – as quais podem e devem estar contidas num adequado sistema de *compliance*”, acrescentando que “ponto é que, além de emanarem de quem de direito (...), essas ordens ou instruções sejam claras, concretas e determinadas e sobre elas tenha havido comunicação e formação”⁴¹⁴.

Por sua vez, **TERESA QUINTELA DE BRITO** discorda da primeira parte do defendido pelo autor, mas concorda com a segunda⁴¹⁵. Vejamos, a autora defende que a natureza expressa da ordem ou instrução em contrário não está subordinada à emissão explícita de uma mera ordem ou instrução contrária ao comportamento adotado, nem tão-pouco da presença formal de programas de *compliance* na empresa. O que releva para a autora, com a qual não podemos deixar de concordar, é que, para uma eventual exclusão da

⁴¹⁴ **RUI PATRÍCIO**, *op. cit.* nota 285, p. 105.

⁴¹⁵ Cf. **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 115, pp. 88 e 89.

responsabilidade do ente coletivo ao abrigo daquela cláusula, haja “clareza, efectividade e eficácia das ordens ou instruções em contrário” – *i.e.*, clareza, efetividade e eficácia dos programas de *compliance* implementados –, relevando ainda o seu “concreto modo de organização, funcionamento e actuação jurídico-económica (e até ético-jurídica)”⁴¹⁶. Quanto à segunda parte da opinião de **RUI PATRÍCIO**, concordando com o autor, **TERESA QUINTELA DE BRITO** corrobora essa opinião com a chamada à colação do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 10.01.2001, Processo n.º 0040383 (**PINTO MONTEIRO**)⁴¹⁷, onde o douto tribunal decidiu, entre outras coisas, que “para que as pessoas colectivas beneficiem da exclusão da responsabilidade criminal ou contra-ordenacional, prevista no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro, *não basta a prova de que transmitiu aos seus empregados instruções* no sentido de procederem com o máximo cuidado quanto ao estado dos produtos, já que *o que há que provar é que os mesmos actuaram contra ordens ou instruções expressas, directas, concretas, determinadas por ela*” (itálicos nossos).

Assim, na opinião de **TERESA QUINTELA DE BRITO**, que seguimos, o ente coletivo não deve ser censurado penalmente por um crime que possa ser considerado como um “acidente de percurso” na sua efetiva cultura de *compliance* ou que se baseie “em razões de validade ética ou de oportunidade num dado contexto situacional objectivo, que moldou certa interpretação da realidade pelo sujeito penal colectivo”⁴¹⁸, devendo o programa de *compliance*, enquanto causa eximente da sua responsabilidade penal, ser adequado à sua atividade, dimensão, organização, entre outros fatores, e ser realmente implementado e cumprido no quotidiano do ente coletivo⁴¹⁹. Tudo isto ideias que já temos vindo a transmitir ao longo do nosso estudo e que o julgador deve então ter em consideração no momento de ponderação da exclusão ou não da responsabilidade criminal do ente coletivo ao abrigo do artigo 11.º, n.º 6, do CP e, juntamos nós, ao abrigo do artigo 7.º, n.º 2, do RGIT.

⁴¹⁶ **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *op. cit.* nota 115, p. 89.

⁴¹⁷ Disponível em www.dgsi.pt. Note-se que este acórdão faz referência à exclusão da responsabilidade ao abrigo do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de janeiro, e não ao abrigo do CP, nem do RGIT.

⁴¹⁸ **TERESA QUINTELA DE BRITO**, *ibid.*, p. 90.

⁴¹⁹ Cf. *id. ibid.*, p. 89.

Temos, todavia, que terminar este segmento com a conclusão de que nem o artigo 7.º do RGIT, nem o artigo 11.º do CP, fazem referência expressa à possível relevância dos mecanismos de *compliance* (criminal fiscal) enquanto causa eximente da responsabilidade jurídico-penal dos entes coletivos (no âmbito dos crimes fiscais). Ainda assim, se quisermos interpretar o artigo 7.º, n.º 2, do RGIT de um modo similar à interpretação acima apresentada e acompanhada do artigo 11.º, n.º 6, do CP poderemos estar aqui perante uma das soluções para a relevância dos programas de *criminal tax compliance* no ordenamento jurídico-penal-fiscal português.

2. Embora não exista qualquer disposição, nem no direito penal geral nem no direito penal fiscal, que preveja expressamente a possibilidade da existência ou implementação de um programa de *criminal tax compliance*, ou de *compliance* em geral, ter efeitos na responsabilidade criminal do ente coletivo, como a existente no artigo 31 bis/2 do CP Espanhol, há um facto que não se pode negar: o nosso CP prevê duas disposições que permitem contornar esta inexistência. São elas os artigos 71.º e 72.º do CP⁴²⁰, aplicáveis aos entes coletivos por via do artigo n.º 2 do artigo 12.º da CRP⁴²¹ e aplicáveis aos crimes fiscais por via do artigo 3.º, alínea a), do RGIT. Façamos agora então uma alusão a outro nível de potencial relevância de um programa de *criminal tax compliance*: o plano da sanção aplicável ao ente coletivo pela prática de um ilícito criminal fiscal.

O artigo 71.º, n.º 1, do CP estabelece que a determinação da medida da pena é feita em função da culpa do agente e das exigências de prevenção, prevendo depois no seu n.º 2 uma série de circunstâncias – alíneas a) a e) – a que o julgador deverá atender na determinação concreta da pena, circunstâncias essas exemplificativas e que não estão

⁴²⁰ A já mencionada ENCC 2020-2024 prevê que “deve ser dada relevância substantiva aos programas de cumprimento normativo ao nível da determinação da pena em sentido amplo, à semelhança do que sucede em diversos ordenamentos jurídicos (espanhol, francês, argentino e chileno, italiano e brasileiro, no âmbito da responsabilidade administrativa das pessoas coletivas). Este entendimento é já o da doutrina portuguesa, que, na falta de normas expressas, sugere os artigos 70.º, 71.º e 72.º do Código Penal para acolherem a relevância de tais programas na determinação da pena da pessoa coletiva e entidade equiparada” (cf. p. 57 da ENCC, disponível no *site* citado na nota 327).

⁴²¹ Neste sentido, cf. TERESA QUINTELA DE BRITO, *op. cit.* nota 115, p. 95. Fizemos já referência à aplicação aos entes coletivos de todas as disposições compatíveis com a sua natureza, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da Lei Fundamental, cf. *supra*, p. 71.

incluídas no tipo legal de crime, podendo favorecer ou não o agente do crime. Por sua vez, o artigo 72.º, n.º 1, do CP determina que o julgador atenuará especialmente a pena a aplicar ao agente, para além dos casos em que se verificarem as circunstâncias do n.º 2 – alíneas a) a d) –, quando existirem circunstâncias anteriores ou posteriores ao crime, ou suas contemporâneas, que diminuam acentuadamente a ilicitude do facto, a culpa do agente ou a necessidade da pena.

Dito isto, consideramos que o ente coletivo poderá ver a sua pena ser atenuada pela existência à altura do crime ou pela implementação *a posteriori* de um programa de *compliance*, nomeadamente de *compliance* criminal fiscal, ao abrigo da cláusula geral do n.º 1 do artigo 72.º do CP. A existência ou posterior implementação do programa de cumprimento normativo deverá ainda ser tida em consideração pelo julgador na determinação da medida concreta da pena do ente coletivo, favorecendo-o, ao abrigo do n.º 1 do artigo 71.º do CP e, em especial, da alínea a) – “o grau de ilicitude do facto, o modo de execução deste (...), bem como o grau de violação dos deveres impostos ao agente”) – e da alínea e) – “a conduta anterior ao facto e a posterior a este, especialmente quando esta seja destinada a reparar as consequências do crime” – do seu n.º 2⁴²². Atente-se, todavia, que não consideramos que a existência ou ulterior implementação de um programa de *compliance*, designadamente de *compliance* criminal fiscal, deve ser tida em consideração na determinação da medida concreta da pena, sobretudo na sua especial atenuação, sem mais. O julgador deverá averiguar, *in concreto*, se o programa de *compliance* é um programa efetivo e tido em consideração na empresa pelos seus empresários. A sua

⁴²² Efetivamente, o programa de *compliance* poderá, como já vimos, prever uma forma de reparação pelo ente coletivo das consequências do crime.

Seguimos aqui de perto a opinião de SUSANA AIRES DE SOUSA (cf. *op. cit.* nota 2, p. 134), de PAULO DE SOUSA MENDES (cf. *op. cit.* nota 292, pp. 14 e 15) e ainda de ALEXANDRA VILELA (cf. *op. cit.* nota 355, p. 112).

Afastamo-nos, todavia, do entendimento de TERESA QUINTELA DE BRITO, que vê nas circunstâncias previstas nas alíneas b) e d) do n.º 2 do artigo 72.º do CP possíveis circunstâncias atenuantes relacionadas com a existência ou posterior implementação de programas de *compliance* pela pessoa coletiva (cf. *op. cit.* nota 115, p. 95). Salvo melhor opinião, entendemos que aquelas alíneas – “ter sido a conduta do agente determinada por motivo honroso, por forte solicitação ou tentação da própria vítima ou por provocação injusta ou ofensa imerecida” e “ter decorrido muito tempo sobre a prática do crime (...)” –, nas partes que aqui sublinhamos, em nada estão relacionadas com os programas de *compliance*. Quando a autora refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 72.º do CP como circunstância a ter em consideração neste âmbito, conseguimos compreender pelo facto de a implementação de um programa de *compliance* ulteriormente à prática do crime demonstrar um arrependimento sincero do ente coletivo, especialmente se este programa prever a reparação dos danos provocados pelo crime e se estes forem efetivamente reparados. Relativamente à alínea d), só se compreende a alusão da autora a esta alínea se se referir ao excerto “mantendo o agente boa conduta”, vendo nele uma alusão à implementação do programa de *compliance*.

implementação e uso meramente cosmético⁴²³ não deve ser tida em consideração pelo julgador, devendo o julgador averiguar se existem provas suficientes de que o programa de *compliance* tem ou não efetividade no âmbito da estrutura coletiva em causa.

Pelo facto de o nosso estudo ser especialmente direccionado para a criminalidade fiscal, cumpre referir que os artigos 13.º e 22.º do RGIT, relativos, respetivamente, à determinação da medida da pena dos crimes tributários e à sua dispensa e atenuação especial, não parecem, na nossa opinião, dar especial abertura para uma consideração nos mesmos termos suprarreferidos, relativamente à possibilidade de a existência ou ulterior implementação de um programa de *compliance*, neste caso especialmente de um programa de *compliance* criminal fiscal, poder ser tida em consideração pelo julgador na determinação da medida concreta da pena, sobretudo na sua especial atenuação ou até dispensa.

O artigo 13.º do RGIT faz somente referência a que, na determinação da medida da pena, se deverá atender, sempre que possível, ao prejuízo causado pelo crime. Por sua vez, o artigo 22.º, n.º 1, do RGIT, relativo à dispensa de pena nos crimes tributários, circunscreve essa dispensa aos crimes puníveis com pena de prisão igual ao superior a 2 anos e, como já foi visto, os crimes fiscais – previstos nos artigos 103.º a 105.º do RGIT – preveem a aplicação de penas de prisão com aquela moldura penal ou superior⁴²⁴, pelo que a dispensa se poderá aplicar se o agente do crime repuser a verdade acerca da situação tributária e se se verificarem as circunstâncias previstas nas alíneas a) a c). Dito isto, no âmbito da criminalidade fiscal, não conseguimos visualizar uma situação em que a existência ou ulterior implementação de um programa de *compliance* criminal fiscal possa acarretar a dispensa de pena para o ente coletivo, pois mesmo que o tal programa de cumprimento normativo preveja tanto a reposição da verdade sobre a situação tributária após o cometimento do crime, como o pagamento da prestação tributária e demais

⁴²³ Sobre o “uso cosmético” dos programas de cumprimento normativo, cf. Cap. III, 2., 2.3.

⁴²⁴ Cf. *supra*, pp. 26-36. Relativamente ao crime de fraude fiscal simples, prevê-se uma moldura penal de pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias (n.º 1 do artigo 103.º do RGIT). No crime de fraude fiscal qualificada prevê-se uma moldura penal de pena de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas (n.º 1 do artigo 104.º do RGIT) ou de pena de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas (n.º 3 do artigo 104.º do RGIT). Por fim, para o crime de abuso de confiança fiscal prevê-se uma moldura penal de pena de prisão até 3 anos ou multa até 360 dias (n.º 1 do artigo 105.º do RGIT).

acréscimos legais e a restituição dos benefícios injustificadamente obtidos, o que releva para a dispensa da pena pelo crime fiscal é a efetiva reposição da verdade da situação tributária e o pagamento e restituição daquelas quantias. Também quanto à atenuação especial da pena, a previsão do suprarreferido nos programas de *compliance* criminal fiscal das empresas não terá grande relevância, pois o que interessa é a efetiva concretização da reposição da verdade da situação tributária e o pagamento das quantias.

Então concluímos que os programas de *compliance* criminal fiscal não podem ter qualquer relevância na determinação, atenuação ou até dispensa da pena por crime fiscal cometido por um ente coletivo? Parece-nos que essa relevância está mais concretizada nas normas gerais do CP, como vimos acima, que se aplicam tanto ao ente coletivo como à criminalidade fiscal. Tendo em consideração este nosso pensamento, o programa de *compliance* criminal fiscal pode obviamente prever aquela obrigação de reposição da verdade da situação tributária e o pagamento e restituição das quantias, todavia o que releva para a atenuação ou dispensa da pena no âmbito do RGIT são aqueles comportamentos específicos e não a sua previsão nos programas de *compliance*.

3. Gostaríamos, finalmente, de fazer referência, na linha de pensamento de **SUSANA AIRES DE SOUSA**, que acompanhamos, a uma possibilidade de *jure constituendo* neste âmbito, a previsão de um dever de implementação pelo ente coletivo de um programa de *compliance* efetivo⁴²⁵. Esta previsão vingaria em dois planos: no plano sancionatório, enquanto uma das sanções aplicáveis ao ente coletivo, e/ou, no plano adjetivo, enquanto mecanismo de diversão com intervenção no contexto da suspensão provisória do processo (artigo 281.º do CPP).

Que nos seja, no entanto, permitido acrescentar algumas profundidades a esta proposta que acabámos de apresentar. Quanto à previsão daquele dever de implementação de um programa de *compliance* enquanto sanção penal aplicável ao ente coletivo, no âmbito da criminalidade fiscal, poderia ser interessante a sua previsão no catálogo de sanções do Capítulo II da Parte I do RGIT, para além da sua previsão geral nas sanções do CP. Entende-se, no entanto, que seja mais provável de *jure constituendo* que este dever

⁴²⁵ Cf. **SUSANA AIRES DE SOUSA**, *op. cit.* nota 2, p. 135.

seja previsto enquanto pena acessória, nos termos do artigo 16.º do RGIT, do que enquanto pena principal, nos termos do artigo 12.º, n.º 2 do RGIT, ao lado da pena de multa⁴²⁶. Ainda assim, a sua previsão enquanto pena principal não é desapropriada e pode revelar-se outrossim bastante eficaz e corresponder às exigências *in casu* de prevenção geral e especial.

⁴²⁶ Note-se que na ENCC 2020-2024 se encontra prevista, no que toca à pena principal de multa aplicável às pessoas coletivas, a relevância da adoção de um programa de cumprimento normativo pelo ente coletivo condenado anteriormente à prática do crime, ou depois desta prática e até à audiência de julgamento. Mais, no que diz respeito a outras sanções penais aplicáveis aos entes coletivos, prevê-se que a pena acessória de injunção judiciária, prevista no artigo 90.º-G do CP, deve passar a ter o estatuto de pena principal, com uma formulação mais próxima da realidade dos programas de cumprimento normativo, à semelhança do já mencionado artigo 131-39-2 do CP francês; e que a pena de substituição de vigilância judiciária, prevista no artigo 90.º-E do CP, sirva para fiscalizar o cumprimento efetivo de um programa de *compliance*, podendo equacionar-se a sua passagem para pena principal aplicável às pessoas coletivas (cf. p. 57 da ENCC, disponível no *site* citado na nota 327).

Considerações Finais

Dando por concluído o *iter* que nos propusemos a seguir, chega o momento de tecer algumas considerações finais. Considerando-se o ente coletivo como um potencial agente de crimes, nomeadamente de crimes fiscais, vemos no princípio *societas delinquere potest* uma inevitabilidade nesta sociedade de risco em que vivemos, impregnada pela criminalidade económica coletiva. O ente coletivo – mormente, a empresa – é um palco privilegiado para o cometimento de crimes, sendo a sua prevenção urgente, dada a intolerância da sociedade relativamente àquela criminalidade económica e a lesão grave de bens jurídicos coletivos – como é o caso das receitas fiscais do Estado e os valores de verdade e transparência fiscal.

Presentemente, em Portugal, a criminalidade fiscal, juntamente com a restante criminalidade tributária, encontra-se positivada no Regime Geral das Infrações Tributárias. Os crimes fiscais – *fraude fiscal simples e qualificada e abuso de confiança fiscal* –, previstos atualmente nos artigos 103.º a 105.º do RGIT, consubstanciam uma proteção, por parte do legislador penal fiscal, em nossa opinião, daqueles dois bens jurídicos coletivos supramencionados, pretendendo-se ainda salvaguardar uma ideia de *cidadania fiscal* dos cidadãos, no âmbito de um Estado fiscal social. Note-se que o cometimento daqueles crimes pelos contribuintes, nomeadamente pelos contribuintes coletivos, tem um enorme peso no sistema fiscal, colocando-o em risco e prejudicando o Estado – e, conseqüentemente, todos os cidadãos. Daquela ideia de cidadania fiscal deve-se concluir por um importante *direito-dever* dos cidadãos: um dever de pagamento de impostos e de contributo para o Estado fiscal de que fazem parte; e um direito de exigir a toda a comunidade que também para ele contribua. Mas não só, daquela ideia conclui-se também uma necessária colaboração dos contribuintes com a administração tributária na procura da verdade e da transparência do sistema fiscal.

Do nosso estudo deriva ainda que o ente coletivo, enquanto entidade geradora de riscos e danos, pode não ser responsabilizada somente a nível criminal, optando outros ordenamentos jurídicos por prever somente uma responsabilidade administrativa dos entes coletivos, como é o caso da Alemanha e da Itália, não obstante se discutir nesses

ordenamentos a possibilidade de adoção de uma sua responsabilidade criminal. Muito por influência dos países de *common law*, uma onda de adoção do princípio *societas delinquere potest* assolou os países de *civil law*, como é o caso de Espanha e Portugal. Atribuindo-se ao ente coletivo a capacidade de agir ilicitamente e com culpa, os ordenamentos jurídicos foram, de variados modos, adotando esta sua responsabilidade criminal. No nosso ordenamento jurídico, a opção foi, tanto em sede de responsabilidade penal coletiva geral – prevista no artigo 11.º do CP – como em sede de responsabilidade penal fiscal coletiva – prevista no artigo 7.º do RGIT –, pela adoção, dentro dos dois grandes modelos dogmáticos, da heterorresponsabilidade do ente coletivo, em detrimento de uma autorresponsabilidade do mesmo. Consubstancia aquela heterorresponsabilidade uma transferência da responsabilidade da pessoa singular, que comete o crime em nome e no interesse do ente coletivo, para a pessoa coletiva, não se fazendo qualquer juízo de ilicitude e de culpa criminal a esta última. Negamos assim uma ideia de heterorresponsabilidade como a melhor solução para uma responsabilidade criminal dos entes coletivos, sendo uma autorresponsabilidade daqueles a solução mais adequada e mais justa – sendo-lhes imputado de forma direta o facto penalmente relevante e dirigido um juízo de culpa por facto próprio. Num modelo de autorresponsabilidade, o ente coletivo é julgado mormente por um seu défice de organização e não por uma atuação de outrem, sem que lhe seja feito qualquer juízo direto antes da possível condenação criminal. Pela sua conexão com os programas de *compliance* – admitindo-se a apresentação em juízo de provas que demonstrem que o ente coletivo adotou regras e procedimentos internos no sentido de prevenir a prática de infrações criminais no seu seio – e por se inserir num modelo de autorresponsabilidade do ente coletivo, vemos na proposta construtivista de **CARLOS GÓMEZ-JARA Díez** uma proposta altamente meritória.

O *compliance*, indissociável do *corporate governance* e de uma ideia de boa governação societária, está intimamente ligado com o cumprimento normativo voluntário. Como já referimos anteriormente neste estudo, não é incontestável e incontestada a ideia de que, para a visão da empresa como uma boa cidadã, esta tenha que adotar um programa de *compliance*, de conformidade com o Direito – bastariam as ações, é verdade. Todavia, a verdade é que, não obstante certos casos em que estes programas são usados cosmeticamente (disfarçando uma séria de irregularidades e ilicitudes), se acredita que

algo de bom pode advir da implementação destes programas nas empresas, tanto a nível da prevenção criminal, como a nível, já depois do crime cometido, da responsabilidade criminal do ente coletivo.

O que se defende é que, enquanto duas realidades jurídicas intimamente conectadas, o *compliance* criminal fiscal e a responsabilidade criminal fiscal dos entes coletivos podem andar de mãos dadas. Uma cultura de cumprimento fiscal de modo a prevenir a prática de crimes fiscais, implementada através de um programa de *compliance* como o que apresentamos no nosso estudo, que ajude na clarificação dos crimes fiscais e incuta nos colaboradores do ente coletivo aquela cultura, mostrando-se eficaz e operativo, deveria, na nossa opinião, ter alguma relevância no âmbito da responsabilidade penal do agente coletivo pela prática de crimes fiscais.

Não existindo no ordenamento jurídico português uma norma equivalente ao artigo 31bis/2 do CP espanhol, norma exemplar em nossa opinião, onde se preveja expressamente a possibilidade da existência ou implementação ulterior de um programa de *criminal tax compliance*, ou de *compliance* em geral, ter relevância na responsabilidade criminal do ente coletivo, vemos nos artigos 71.º e 72.º do CP duas portas de entrada àquela relevância, podendo haver lugar a uma atenuação da pena do ente coletivo. Mais, como sugerimos, de *jure constituendo*, seria por demais relevante, para além da passagem para um modelo de autorresponsabilidade do ente coletivo, a previsão de um dever de implementação pelo ente coletivo de um programa de *compliance* efetivo, pós cometimento do crime, na linha do ordenamento jurídico francês.

Conclua-se então no sentido de que a criminalidade de empresa, mormente no âmbito fiscal, não tem uma solução acabada na existência de um programa de – *criminal tax – compliance* na empresa. É necessário que, para além de uma aplicação eficaz daqueles programas, como o que sugerimos, a empresa tenha uma correta cultura corporativa, assente numa cultura de cumprimento normativo – nomeadamente, fiscal – e de bom governo societário, de modo a que haja uma prevenção da prática de crimes – um dos principais objetivos do *compliance*.

Estar-se-á a plantar uma semente para uma nova abordagem empresarial de prevenção de crimes fiscais?

Bibliografia

Nota prévia: as referências bibliográficas aqui reproduzidas correspondem à bibliografia efetivamente consultada e citada ao longo do presente estudo, recorrendo-se ao critério de ordem alfabética do sobrenome dos Autores.

ABREU, JORGE MANUEL COUTINHO DE

— *Curso de Direito Comercial (Introdução, Atos de comércio, Comerciantes, Empresas, Sinais distintivos)*, Volume I, 11ª edição, Coimbra: Almedina, 2018;

— “Corporate Governance em Portugal”, in *Série de Miscelâneas*, nº 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra: Livraria Almedina, 2010, pp. 9-47;

— *Da Empresarialidade (as Empresas no direito)*, reimpressão, Coimbra: Almedina, 1999.

ALWART, HEINER

— “Establishing a Basis for Criminal Responsibility of Collective Entities”, in *Criminal Responsibility of Legal and Collective Entities, International Colloquium: Berlin, May 4-6, 1998*, ed. ALBIN ESER/ GUNTHER HEINE/ BARBARA HUBER, Freiburg im Breisgau: Edition Iuscrim, 1999, pp. 143-152.

ANDRADE, MANUEL DA COSTA

— ‘Bruscamente no verão passado’, *a reforma do Código de Processo Penal – Observações críticas sobre uma lei que podia e devia ter sido diferente*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009;

— “A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um ‘crime de resultado cortado’?”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 255-291.

ANTUNES, MARIA JOÃO

— “Privatização das investigações e *compliance* criminal”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 28, 2018, pp. 119-127;

— "A responsabilidade criminal das pessoas colectivas entre o direito penal tradicional e o novo direito penal", in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 457-459.

BACIGALUPO, SILVINA

— *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, Barcelona: Bosch, 1998.

BECK, MATTHEW E./ O'BRIEN, MATTHEW E.

— “Corporate Criminal Liability”, in *American Criminal Law Review*, Vol. 37, 2000, pp. 261-290.

BERINI, ARTURO GONZÁLEZ DE LEÓN

— “El *Criminal Compliance* en la reforma norteamericana de la *Dodd-Frank Act*”, in *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, JESÚS-MARIA SILVA SÁNCHEZ (dir.), RAQUEL MONTANER FERNÁNDEZ (coord.), Barcelona: Atelier, 2013, pp. 131-142.

BRAITHWAITE, JOHN

— “Enforced Self-Regulation: a New Strategy for Corporate Criminal Control”, in *Michigan Law Review*, Vol. 80, nº 7, 1982, pp. 1466-1507.

BRAVO, JORGE REIS

— *Direito Penal de Entes Colectivos. Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008;

— “Critérios de imputação jurídico-penal de entes colectivos (elementos para uma dogmática alternativa da responsabilidade penal de entes colectivos)”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 13, Fasc. 2, 2003, pp. 207-250.

BRITO, TERESA QUINTELA DE

— “Compliance, cultura corporativa e culpa penal da pessoa coletiva”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 101-122;

— “Relevância dos mecanismos de “compliance” na responsabilidade penal das pessoas coletivas e dos seus dirigentes”, in *Anatomia do Crime: Revista de Ciências Jurídico-Criminais*, Coimbra, nº 0, julho-dezembro 2014, pp. 75-91;

— “Questões de prova e modelos legais de responsabilidade contra-ordenacional e penal de entes colectivos”, in *Direito Penal: Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, org. Manuel da Costa Andrade/ José de Faria Costa/ Anabela Miranda Rodrigues/ Helena Moniz/ Sónia Fidalgo, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª edição, julho 2013, pp. 1209-1264;

— “Responsabilidade criminal dos entes colectivos. Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11º do Código Penal”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 20, 2010, pp. 41-71.

BURG, RYAN

— “Deliberative Business Ethics”, in *Journal of Business Ethics*, Volume 88, Suplemento 4: *A Tribute to Thomas W. Dunfee a Leader in the Field of Business Ethics*, 2009, pp. 665-683.

BUSATO, PAULO CÉSAR

— “O que não se diz sobre o criminal *compliance*”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 21-56.

CAEIRO, PEDRO/ SOUSA, SUSANA AIRES DE/

— “Economic criminal law in the Portuguese legal system: an overview”, in *Onderneming en Strafrecht*, nº 1/2, 2005, pp. 19-27.

CALDAS, MARTA

— *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal (Faculdade de Direito de Lisboa), nº 18, reimpressão, Almedina, 2018.

CARVALHO, JOSÉ MANUEL COSTA GALO TOMÉ DE

— “Responsabilidade penal das pessoas colectivas: do repúdio absoluto ao actual estado de coisas”, in *Revista do Ministério Público*, Ano 30, nº 18, 2009, pp. 48-96.

CARVALHO, ORLANDO DE

— *Direito das Empresas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

CIRAULO, CAROLINE D./ FORT, JOHN D.

— “The New Age of International Criminal Tax Enforcement”, in *Journal of Tax Practice & Procedure* (Winter 2020), 2021, pp. 455-475.

COFFEE, JOHN C.

— “Corporate Criminal Responsibility”, in *Corporate and White-Collar Crime: an Anthology*, ed. LEONARD ORLAND *et al.*, Anderson Publishing, 1995, pp. 160-169.

CORREIA, EDUARDO

— “Introdução ao direito penal económico”, in *Revista de Direito e Economia*, Ano 3, 1977 (com a colaboração de JOSÉ DE FARIA COSTA), pp. 3-35.

COSTA, JOSÉ DE FARIA

— *Direito Penal Económico*, Coimbra: Quarteto, 2003;

— “O fenómeno da globalização e o direito penal económico”, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, Ano 9, nº 34, Abril-Junho 2001, pp. 9-25;

— “Responsabilidade jurídico-penal da empresa e dos seus órgãos (ou uma reflexão sobre a alteridade nas pessoas colectivas, à luz do direito penal)”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1998, pp. 501-517;

— “Breves reflexões sobre o Decreto-Lei n.º 207-B/75 e o direito penal económico”, in *Revista de Direito e Economia*, 2, 1976, pp. 35-57.

COSTA, JOSÉ DE FARIA/ ANDRADE, MANUEL DA COSTA

— “Sobre a conceção e princípios do direito penal económico”, in *Revista de Direito e Economia*, Ano 8, 1982, pp. 277-298.

COSTA, MIGUEL JOÃO DE ALMEIDA

— “A fraude fiscal como crime de aptidão: facturas falsas e concurso de infracções”, in *Série de Miscelâneas*, nº 6, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra: Livraria Almedina, 2010, pp. 187-254.

DIAS, AUGUSTO SILVA

— “O direito penal como instrumento de superação da crise económico-financeira: estado da discussão e novas perspectivas”, in *Anatomia do Crime*, Ano 0 (julho-setembro), 2014, pp. 45-73;

— *Ramos Emergentes do Direito Penal Relacionados com a Protecção do Futuro (Ambiente, Consumo e Genética Humana)*, Coimbra: Coimbra Editora, 2008;

— “Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais”, in *Ciência e Técnica Fiscal: Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, nº 394, 1999, pp. 45-68.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO

— *Direito Penal. Parte Geral*. Tomo I, 3ª edição, Gestlegal, 2019;

— “O direito penal económico entre o passado, o presente e o futuro”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 22, 2012, pp. 521-543;

— *Acordos sobre a sentença em processo penal. O “fim” do Estado de Direito ou um novo “princípio”?*, Porto: Conselho Distrital do Porto da Ordem dos Advogados, 2011;

— “O papel do direito penal na protecção das gerações futuras”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 603-614;

— “O direito penal entre a «sociedade industrial» e a «sociedade do risco»”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, *Stvdia Ivridica* 61 – Ad Honorem – 1, Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra Editora, 2001, pp. 583-613;

— “Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. I – *Problemas Gerais*, Coimbra: Coimbra Editora, 1998, pp. 35-74.

DÍEZ, CARLOS GÓMEZ-JARA

— “El nuevo artículo 31.2 del Código Penal: cuestiones de *lege lata* y *de lege ferenda*”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, ed. Carlos Gómez-Jara Díez, Navarra: Aranzadi, 2006, pp. 239-309;

— “El modelo constructivista de autorresponsabilidad penal empresarial”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, ed. Carlos Gómez-Jara Díez, Navarra: Aranzadi, 2006, pp. 93-161;

— *La Culpabilidad Penal de la Empresa*, Madrid: Marcial Pons, 2005.

DOURADO, ANA PAULA

— *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, 2019.

FISSE, BRENT

— “Reconstructing Criminal Law: Deterrence, Retribution, Fault and Sanction”, in *Southern California Law Review*, Volume 56, 1982-1983, pp. 1141-1246.

GERALDO, TIAGO

— “A responsabilidade penal do *compliance officer*: fundamentos e limites do dever de auto-vigilância empresarial”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 267-302.

GODINHO, INÊS FERNANDES

— *A Responsabilidade Solidária das Pessoas Colectivas em Direito Penal Económico*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

GÓMEZ, ANDRÉS DÍAZ

— “El modelo de responsabilidad criminal de las personas jurídicas tras la Lo 5/2010”, in *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, disponível em <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-08.pdf>.

HEINE, GÜNTER

— “Modelos de responsabilidad jurídico-penal originaria de la empresa”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, ed. CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ, Navarra: Aranzadi, 2006, pp. 25-67.

KRAWIEC, KIMBERLY D.

— “Cosmetic Compliance and the Failure of Negotiated Governance”, in *Washington University Law Quarterly*, Volume 81 (2), 2003, pp. 487-544.

JÚNIOR, FILIPA MARQUES/ MEDEIROS, JOÃO

— “A elaboração de programas de *compliance*”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 123-150.

LAUFER, WILLIAM S.

— “La culpabilidad empresarial y los límites del Derecho”, in *Modelos de Autorresponsabilidad Penal Empresarial*, ed. CARLOS GÓMEZ-JARA DÍEZ, Navarra: Aranzadi, 2006, pp. 69-91;

— “Corporate Bodies and Guilty Minds”, in *Emory Law Journal*, Vol. 43, 1994, pp. 647-730.

LAUFER, WILLIAM S./ STRUDLER, ALAN

— “Corporate intentionality, desert, and variants of vicarious liability”, in *American Criminal Law Review*, Vol. 37, 2000, pp. 1285-1312.

LEITE, ANDRÉ LAMAS

— “Fundamentos político-criminais da responsabilidade penal das pessoas coletivas em Direito Criminal clássico, penas de substituição aplicáveis e *compliance* –

breves notas”, in *Revista do Ministério Público*, nº 161, Ano 41, jan. – mar. 2020, pp. 139-170.

LEWISCH, PETER

— “Corporate criminal liability for foreign bribery: perspectives from civil law jurisdictions within the European Union”, in *Law and Financial Markets Review*, Volume 12, nº 1, 2018, pp. 31-38.

MAGALHÃES, TIAGO COELHO

— *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e o Ente Coletivo em Processo Penal*, Dissertação de Mestrado, Coimbra, 2016;

— “Modelos de imputação do facto à pessoa colectiva em direito penal: uma abordagem do pensamento dogmático (e de direito comparado) como tentativa de compreensão do discurso legislativo”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 25, nº 1-4, jan.- dez. 2015, pp. 145-212.

MARTÍN, ADÁN NIETO

— *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2015;

— “Problemas fundamentales del Compliance y el Derecho Penal”, in *Compliance y teoria del derecho penal* (ed. LOTHAR KUHLEN, JUAN PABLO MONTIEL, E. ÍÑIGO ORTIZ DE URBINA GIMENO), Madrid: Marcial Pons, 2013, pp. 21-50;

— “Investigaciones internas, *whistleblowing* y cooperación: la lucha pela información en el proceso penal”, in *Diario LaLey*, nº 8120, 2013;

— “Cosmetic use and lack of precision in compliance programs: any solution?”, in EUCRIM 3/2012, disponível em https://eucrim.eu/media/issue/pdf/eucrim_issue_2012-03.pdf, pp. 124-127;

— “Responsabilidad social, gobierno corporativo y autorregulación: sus influencias en el derecho penal de la empresa”, in *Política Criminal*, nº 5, 2008, pp. 1-18 (disponível em http://politerim.com/wp-content/uploads/2019/04/A_3_5.pdf);

— *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo*, Madrid: Iustel, 2008.

MATTEN, DIRK/ CRANE, ANDREW

— “What is stakeholder democracy? Perspectives and issues”, in *Business Ethics: A European Review*, Volume 14.1, 2005, pp. 6-13.

MEIRELES, MÁRIO PEDRO SEIXAS

— “A responsabilidade penal das pessoas colectivas ou entidades equiparadas na recente alteração ao Código Penal ditada pela Lei 59/2007, de 4 de setembro: algumas notas”, in *Revista JULGAR*, nº 5, 2008, pp. 121-138.

MENDES, PAULO DE SOUSA

— “Law Enforcement & Compliance”, in *Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2018, pp. 11-20.

NABAIS, JOSÉ CASALTA

— *Problemas nucleares de direito fiscal*, Coimbra: Almedina, 2020;
— *Direito Fiscal*, 11ª edição, Coimbra: Almedina, 2019.

PAIS, ANA

— “Os programas de *compliance* e o risco de privatização do processo penal. Em especial, a problemática da “prova emprestada” e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2017, pp. 663-686.

PATRÍCIO, RUI

— “*Compliance*, o seis mais três (e as lições de Arturo Ui)”, in *Revista Vida Judiciária*, Edição Especial de Prevenção de Branqueamento de Capitais e *Compliance*, jan.- fev. 2020, pp. 36 e 37, disponível em <https://www.yumpu.com/pt/document/read/63171444/vida-judiciaria-jan-fev-2020>;

— ““*Compliance*” e a dieta dos seis passos”, in *Jornal de Negócios*, 3 de dezembro de 2018, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniaocolumnistas/rui-patricio/detalhe/compliance-e-a-dieta-dos-seis-passos>;

— “*Compliance* é prevenção, mas também é defesa”, in *Revista Exame*, 1.09.2016, disponível em http://www.mlgts.pt/xms/files/Comunicacao/Imprensa/2016/Compliance_e_prevencao_mais_tambem_e_defesa.pdf.

PATRÍCIO, RUI/ JÚNIOR, FILIPA MARQUES

— “*Compliance, what?*”, in *Revista Exame*, janeiro 2012, https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Comunicacao/Imprensa/2012/Compliance_what.pdf.

PINTO, CARLOS ALBERTO DA MOTA

— *Teoria Geral do Direito Civil*, por António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto, 5ª edição, reimpressão da 4ª edição, Coimbra: Gestlegal, 2020.

PLANAS, RICARDO ROBLES

— “El responsable de cumplimiento (*“Compliance Officer”*) ante el Derecho penal”, in *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, JESÚS-MARIA SILVA SÁNCHEZ (dir.), RAQUEL MONTANER FERNÁNDEZ (coord.), Barcelona: Atelier Libros, 2013, pp. 319-331.

PRADEL, JEAN

— “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho francés: algunas cuestiones”, in *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 4, Madrid: UNED, 1999, pp. 661-677.

RODRIGUES, ANABELA MIRANDA

— *Direito Penal Económico – Uma política criminal na era compliance*, Coimbra: Almedina, Reimpressão, 2019;

— “Compliance programs and corporate criminal compliance”, in *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, Ano 26, nº 149, 2018, pp. 17-28;

— “Direito Penal Económico – é legítimo? É necessário?”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 26, 2016, pp. 37-59;

— “Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, pp. 481-489;

— “Direito penal fiscal”, in *Enciclopédia Verbo Luso-Brasileira de Cultura – Edição Século XXI*, Volume 9, 1999, pp. 544-550.

RODRIGUEZ, LAURA ZÚÑIGA

— “La cuestión de la responsabilidad de las personas jurídicas, un punto y seguido”, in *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, Año 11, n.º 2, 2004, pp. 149-186;

— *Bases para un modelo de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 2ª edição, ampliada e revista, Navarra: Thomson, Aranzadi, 2003.

ROTSCH, THOMAS

— “*Criminal Compliance*”, in *InDret*, 1/2012, disponível em www.indret.com.

SÁNCHEZ, BERNARDO FEIJÓO

— “Autorregulación y Derecho penal de la empresa: ¿una cuestión de responsabilidad individual?”, in *Autorregulación y sanciones*, LUIS ARROYO JIMÉNEZ (dir.), ADÁN NIETO MARTÍN (dir.) 2ª ed., Aranzadi, 2015, pp. 197-248.

SANCHEZ, JESÚS-MARÍA SILVA

— “La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español”, in *Criminalidad de La Empresa y Compliance. Prevención y reacciones corporativas*, ed. Jesús-María Silva-Sánchez et. al., Barcelona: Atelier-Libros Jurídicos, 2013, pp. 15-42.

SARTORI, NICOLA

— “Corporate Governance dynamics and tax compliance”, in *International Trade and Business Law Review*, nº 264, 2010, pp. 264-284.

SCHÜNEMANN, BERND

— “Cuestiones básicas de dogmática jurídico-penal y de política criminal acerca de la criminalidad de empresa” (tradução para espanhol por DANIELA BRUCKNER e JUAN

ANTONIO LASCURAIN SÁNCHEZ), in *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XLI, Fascículo 2, 1988, pp. 529-558.

SELVAGGI, NICOLA

— “Compliance Programmes and “Organisational Faults” in Italian Legislation - An Overview of Ten Years of Experience with Legislative Decree 2231/2001”, in *EUCRIM* 3/2012, disponível em https://eucrim.eu/media/issue/pdf/eucrim_issue_2012-03.pdf, pp. 127-130.

SILVA, GERMANO MARQUES DA

— *Direito penal tributário*, 2ª edição, revista e ampliada, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018;

— *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Lisboa: Verbo, 2009;

— “Responsabilidade penal das pessoas colectivas, Alterações ao Código Penal introduzidas pela Lei nº 59/2007, de 4 de Setembro”, in *Jornadas sobre o Código Penal*, Revista do Centro de Estudos Judiciários, nº 8, 2008, pp. 69-97.

SOUSA, SUSANA AIRES DE

— “As diferentes faces dos programas de *compliance*”, in *Legitimidade e Efetividade dos Programas de Compliance*, Vol. IV – Coleção Business & Crime, org. ADÁN NIETO MARTÍN e EDUARDO SAAD-DINIZ, Tirant Lo Blanch Brasil, 2021, pp. 29-38;

— *Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa*, Coimbra: Almedina, Reimpressão, 2019;

— “A negociação no processo penal das pessoas coletivas: da experiência americana à receção europeia”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 29, 2019, pp. 127-140;

— “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças”, in *Direito Penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld* (org. MANUEL DA COSTA ANDRADE, JOSÉ DE FARIA COSTA, ANABELA MIRANDA RODRIGUES, HELENA MONIZ e SÓNIA FIDALGO), Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 1111-1137;

— "Sobre o bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais", in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, pp. 293-319;

— *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, Reimpressão, 2009.

SOUSA, JOÃO CASTRO E

— *As Pessoas Colectivas em face do Direito Criminal e do chamado “Direito de Mera Ordenação Social”*, Coimbra: Coimbra Editora, 1985.

SOUSA, JORGE LOPES DE/ SANTOS, MANUEL SIMAS

— *Regime Geral das Infrações Tributárias - Anotado*, Lisboa: Áreas Editora, 4ª edição, 2010.

SOUZA, ARTUR DE BRITO GUEIROS DE

— *Direito penal empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance*, 1ª edição, São Paulo: LiberArs, 2021;

— “Programas de *compliance* e atribuição de responsabilidade individual nos crimes empresariais”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 25, 2005, pp. 117-150.

TESI, MARISTELLA AMISANO

— "A responsabilidade penal da pessoa jurídica no sistema italiano”, in *Revista de Direito Brasileira*, 3, 2012, pp. 303-331.

TORRÃO, FERNANDO

— *Societas Delinquere Potest? Da responsabilidade Individual e Colectiva nos “Crimes de Empresa”*, Coimbra: Almedina, 2018;

— “Os novos campos de aplicação do direito penal e o paradigma da mínima intervenção (perspectiva multidisciplinar)”, in *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra: Coimbra Editora, 2003, pp. 331-362.

VALLÈS, RAMON RAGUÉS I

— “Los procedimientos internos de denuncia como medida de prevención de delitos en la empresa”, in *Criminalidad de empresa y compliance: prevención y reacciones corporativas*, JESÚS-MARIA SILVA SÁNCHEZ (dir.), RAQUEL MONTANER FERNÁNDEZ (coord.), Barcelona: Atelier, 2013, pp. 161-196.

VILA, IVÓ COCA

— “Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?”, in *Criminalidad de empresa y Compliance: prevención y reacciones corporativas*, JESÚS-MARIA SILVA SÁNCHEZ (dir.), RAQUEL MONTANER FERNÁNDEZ (coord.), Barcelona: Atelier, 2013, pp. 43-76.

VITALIS, ALINE

— “*Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa”, in *Revista Direito GV*, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, Vol. 15, nº 1, jan.-abr. 2019.

WEIGEND, THOMAS

— “*Societas Delinquere Non Potest? German Perspective*”, in *Journal of International Criminal Justice*, 6, Oxford University Press, 2008, pp. 927-945.

Jurisprudência

Nota prévia: a jurisprudência aqui reproduzida corresponde aos arestos efetivamente consultados ao longo do presente estudo, recorrendo-se ao critério, dentro de cada ordenamento jurídico, da hierarquia do Tribunal.

Supremo Tribunal de Justiça

— Acórdão de 2 de julho de 1998, sumário disponível em www.dgsi.pt;

— Acórdão de 13 de dezembro de 2001, Processo n.º 3593/01, sumário disponível em www.dgsi.pt;

— Acórdão n.º 8/2015, de 29 de abril de 2015, Processo n.º 85/14, disponível em <https://dre.pt/application/file/a/67361218>.

Tribunais da Relação

[todos disponíveis em www.dgsi.pt]

— Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 10 de janeiro de 2001, Processo n.º 0040383 (PINTO MONTEIRO);

— Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 11 de outubro de 2017, Processo n.º 2500/15.9T9CBR.C1 (VASQUES OSÓRIO).