



**III CONGRESSO INTERNACIONAL
DE CIÊNCIAS JURÍDICO-EMPRESARIAIS**

DIREITO E GESTÃO EMPRESARIAL

ATAS

ORGANIZAÇÃO

ANA LAMBELHO

JORGE BARROS MENDES

MARISA DINIS

Edição:

Instituto Politécnico de Leiria
Escola Superior de Tecnologia e Gestão

www.cicje.ipleiria.pt

fevereiro de 2013

Instituto Politécnico de Leiria
Escola Superior de Tecnologia e Gestão
Morro do Lena - Alto do Vieiro
2411-901 Leiria
Apartado 4163

ISBN: 978-972-8793-51-7

NOTA DE PUBLICAÇÃO

O III CICJE decorreu na Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria no dia 24 de novembro de 2011 e foi subordinado ao tema Direito e Gestão Empresarial.

As Atas que agora se publicam resultam das preleções dos oradores que copuseram os vários painéis. A todos os que contribuíram com os seus escritos para esta publicação e aos participantes no Congresso deixamos o nosso agradecimento.

Leiria, fevereiro de 2013

Os organizadores,

Ana Lambelho
Jorge Barros Mendes
Marisa Dinis

PROGRAMA

24 DE NOVEMBRO DE 2011**10:00 - Sessão de abertura****10:30: I Painel - Gestão Empresarial e Corrupção**

Moderadora: Maria João Escudeiro

10:45: - Controlando os controladores - novas regras para os auditores das empresas da UE no cenário pós-crise - Cláudio Flores (Universidade de Salamanca)

11:15 - A Empresa como autora do crime de corrupção - Gonçalo de Melo Bandeira (IPCA)

11:45 - Deveres de lealdade dos administradores como medida de prevenção da corrupção empresarial - Fernando Carbajo Cascón (Universidade de Salamanca)

12:30 – Debate

14:30: II Painel - Crise e Gestão Empresarial

Moderadora: Luisa Andias Gonçalves

14:45 - Crise e Gestão empresarial - reflexões - Camilo Lourenço (Jornalista/Comentador)

15:30 - A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração (Fábio da Silva Veiga - Universidade do Minho)

16:00 - A reestruturação jurídica do Código das Insolvências e recuperação de Empresas adveniente da outorga do memorando de Entendimento da troika com o Estado português - um imperativo de transformação (Leandro Caldas Esteves - Advogado Estagiário).

16:30 - Debate**17:15 - Porto de Honra**

I PAINEL

GESTÃO EMPRESARIAL E CORRUPÇÃO

Controlando os controladores – Novas regras para os auditores das empresas da UE no cenário pós-crise

Cláudio Flores

1. Introdução - O papel da auditoria de contas na sociedade e nos mercados. O início das reformas mundiais da profissão. O surgimento da crise

As sociedades comerciais, em especial as que recorrem aos mercados de valores como forma de financiarem a sua actividade e as que pela sua dimensão mais influenciam a actividade económica, estão legalmente obrigadas a apresentarem as suas demonstrações financeiras e a contratarem os serviços de um auditor que certifique a informação constante naqueles documentos. Pretende-se deste modo garantir que as contas apresentadas pelos responsáveis das sociedades auditadas correspondem à realidade, isto é, que apresentam uma imagem fiel da situação patrimonial da empresa em causa. Essa garantia é condição essencial para gerar confiança em todos aqueles com possíveis interesses nas empresas (*stakeholders*), como sejam os accionistas, potenciais investidores, credores, trabalhadores ou fornecedores e, dessa forma, permitir-lhes tomar decisões informadas, nomeadamente no momento de investirem na compra de valores da sociedade ou de conceder um empréstimo à mesma. A auditoria visa pois corrigir um dos principais problemas associado ao sistema de funcionamento das sociedades comerciais - a assimetria da informação¹- que inevitavelmente ocorre entre aqueles que, estão integrados na orgânica da empresa e conduzem diariamente a sua actividade e os referidos elementos externos à empresa mas que nela detêm interesses legítimos uma vez que também eles contribuem para a sua actividade.² A auditoria é assim

· Investigador de Doutoramento. Faculdade de Direito da Universidade de Salamanca, Espanha, Outubro de 2011. E-mail: claudioflores@usal.es

¹ Para uma perspectiva mais aprofundada sobre o tema da assimetria da informação e da sua relevância sobretudo para as decisões dos investidores, v. Black, Bernard S. “The Legal and Institutional Preconditions for Strong Securities Markets.” *UCLA Law Review* 48 (2000): 781-855, p. 786: “A critical barrier that stands between issuers of common shares and public investors is asymmetric information. The value of a company's shares depends on the company's future prospects. The company's past performance is an important guide to future prospects. The company's insiders know about both past performance and future prospects. They need to deliver this information to investors so that investors can value the company's shares. Delivering information to investors is easy, but delivering credible information is hard. Insiders have an incentive to exaggerate the issuer's performance and prospects, and investors can't directly verify the information that the issuer provides. This problem is especially serious for small companies and companies that are selling shares to the public for the first time. For these companies, investors can't rely on the company's prior reputation to signal the quality of the information that it provides”. V., também, Barton, Jan. “Who cares about Auditor Reputation.” *Contemporary Accounting Research* 22, no. 3 (2005): 549-586.

² Neste sentido, v. Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes. “A responsabilidade civil do auditor de uma sociedade cotada.” *Revista da Ordem dos Advogados* 65, 3 (2005): “As auditorias são necessárias para corrigir as assimetrias de informação existentes nos mercados de valores entre a parte que põe os valores à venda e os possíveis compradores”. V. também, Vogt, Eva. *Abschlussprüferhaftung gegenüber Dritten in Deutschland und den USA*. 1st ed. Baden- Baden: Nomos, 2009, p.20: “Um den Wert von Wertpapieren bestimmen zu können,

essencial para a transparência das empresas, condição para um correcto funcionamento do mercado, sendo o desempenho correcto dessa actividade do interesse geral da sociedade.

No entanto, e apesar da vasta regulação a que tem vindo a ser sujeita nas últimas décadas, esta profissão tem-se visto demasiadas vezes envolvida em escândalos empresariais. Exemplos famosos são as grandes fraudes contabilísticas ocorridas tanto nos EUA como na Europa nos primeiros anos deste século, dos quais se destacam a falência da Enron que levou ao colapso de uma das maiores redes de auditoria mundiais, a Arthur Anderson, e na Europa o caso Parmalat³. Estes e outros exemplos revelaram grandes falhas nas condutas dos auditores responsáveis pela revisão das contas daquelas entidades⁴, levaram a uma enorme descredibilização da auditoria ao nível mundial e evidenciaram a necessidade de adopção de medidas legislativas que minimizassem a possibilidade de ocorrência de situações semelhantes.⁵

Neste contexto nos Estados Unidos a auditoria seria objecto de uma profunda reforma, através sobretudo da aprovação da Lei Sarbanes-Oxley em 2002⁶ e na Europa acentuaram-se as reformas que já vinham sendo preparadas por diversos estudos e consultas ao nível comunitário e que culminariam com a aprovação de uma nova Directiva para a auditoria.⁷ Esta directiva, por sua vez, relançou o debate em torno a várias das questões mais preocupantes relativas às políticas legislativas de auditoria e serviu ela própria de ponto de partida para a realização de novos estudos nesta área, alguns dos quais se encontram ainda a decorrer. Entretanto, numa altura em que alguns Estados Membros ainda se encontravam em processo de transposição das medidas adoptadas na nova Directiva, teve início a crise financeira e económica mundial que ainda vivemos. Investigações feitas nos EUA e na Europa destinadas a apurar as origens da crise vieram revelar que, uma vez mais, tinham ocorrido situações anómalas no desempenho da profissão por parte de auditores de algumas das principais entidades financeiras que apresentaram graves problemas e que viriam a ser determinantes no desencadear da crise. A descoberta destes novos dados viria a influenciar

benötigen Anleger eine Vielzahl von Informationen über das Unternehmen, dessen Wertpapiere sie erwerben möchten. Dies gilt zumindest für die »outside Investors« oder Portfolioanleger, die keine unternehmerischen Interessen verfolgen und auch keinen Zugang zu Insiderinformationen haben. Hiervon zu unterscheiden sind »blockholder«, welche Minder- oder Mehrheitsbeteiligungen an Unternehmen halten und in deren Organen vertreten sind. Sie verfügen über Insiderinformationen und für sie sind Kapitalmarktinformationen deshalb überflüssig. Publizitätspflichten dienen den »outside Investors«, die Informationen benötigen, um Wertpapiere bewerten zu können.»

³ V. Coffee Jr, J.C. "What Caused Enron-A Capsule Social and Economic History of the 1990s." *Cornell L. Rev.* 89 (2003): 269-309.

⁴ V. Coffee Jr, J.C. "Gatekeeper failure and reform: The challenge of fashioning relevant reforms." *Boston University Law Review* 84 (2004): 301-364..

⁵ V. Hopt, K. "Modern company and capital market problems: Improving European corporate governance after Enron." *AFTER ENRON, IMPROVING CORPORATE LAW AND MODERNISING SECURITIES REGULATION IN EUROPE AND THE US*, pp. 445-496, J. Armour, JA McCahery, eds., Oxford (Hart), 2006, ECGI Law Working Paper No. 05/2002, ECGI Finance Working Paper, no. January (2007).

⁶ V., *infra*, 3.

⁷ Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio de 2006 relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho, OJ L157/87 (Directiva de auditoria)

dramaticamente o processo de reformas que vinha sendo conduzido, nomeadamente na UE através da Direcção-Geral do Mercado Interno da Comissão Europeia.

2. Principais questões em torno da auditoria

Os estudos conduzidos nos últimos anos e as descobertas decorrentes dos processos judiciais e investigações que se seguiram a alguns dos escândalos financeiros ocorridos permitiram identificar um núcleo de áreas fundamentais e problemas para o cumprimento adequado da auditoria enquanto garante da informação financeira das empresas. É assim, em torno dessas áreas⁸ que se desenvolve a maior parte do debate mundial da auditoria, a saber:

- A independência dos auditores
- A qualidade das auditorias
- A elevada concentração do mercado mundial da auditoria
- A responsabilidade dos auditores

2.1. A independência dos auditores

A independência é um dos pilares da auditoria. O relatório do auditor emitido sobre as informações contabilístico-financeiras de uma entidade necessita, para ser credível perante os seus destinatários, de ter sido elaborado por um profissional que actuou e exprimiu a sua opinião baseado apenas na análise dos documentos de acordo com as normas e as práticas aceites pela profissão e com base nas habilitações profissionais que se espera que possua. A opinião que o auditor venha a manifestar sobre as contas tem assim de ser objectiva e como tal isenta dos interesses particulares dos seus clientes ou inclusive dos eventuais interesses que o próprio auditor ou a sociedade de auditoria tenha na manutenção daquele contrato ou de outros contractos relativos à prestação de serviços diferentes da auditoria ao mesmo cliente.

As dúvidas que se suscitam em matéria de independência levam, por exemplo, a que os receptores da informação económico-financeira de determinada sociedade tendam a valorizar de uma forma mais positiva os relatórios emitidos pelas sociedades de auditoria

⁸ Os aspectos abordados no presente trabalho correspondem apenas a alguns dos pontos objecto de maior debate, sem dúvida dos mais relevantes para o estudo das políticas legislativas de auditoria. Um elenco mais extenso das diversas questões em torno da auditoria pode ser encontrado European Commission, *Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis* (COM(2010) 561 final), disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011. A apresentação individualizada que fazemos neste trabalho dos diversos aspectos não implica uma necessária separação estanque entre os mesmos uma vez que como vários estudos têm comprovado nos últimos anos, são observáveis relações de interdependência entre eles. Para um estudo mais aprofundado das relações entre os mencionados temas, com destaque para a responsabilidade dos auditores v., Flores, Cláudio. "New Trends in Auditor Liability." *European Business Organization Law Review* 12.3 (2011) : 415-436.

pertencentes às maiores redes mundiais por entenderem que há uma menor susceptibilidade de que esses relatórios tenham sido condicionados por possíveis dependências económicas de um determinado cliente. Ainda assim, a história recente da profissão tem vindo a demonstrar que mesmo as maiores sociedades de auditoria nem sempre mostram o desejado grau de independência e acabam cedendo perante os interesses de certos clientes. De facto, nos casos Enron, Parmalat ou Lehman Brothers⁹, e em muitos outros menos conhecidos¹⁰ ficou bem patente que nem a dimensão da sociedade responsável pela auditoria (tratavam-se em cada um destes casos de sociedades pertencentes às maiores redes mundiais) nem a supervisão nem a regulação foram suficientes para impedir a ocorrência de graves violações da independência dos auditores. Entre as principais ameaças à independência daqueles profissionais encontram-se os seguintes aspectos:

- a) A nomeação e remuneração dos auditores
- b) A rotação das sociedades auditoras
- c) A prestação à mesma entidade de outros serviços diferentes da auditoria

a) Nomeação dos auditores

Os auditores são designados pela própria empresa que vão auditar. Isto faz com que a viabilidade económica da actividade de auditoria dependa da livre selecção dos seus clientes. Este modelo não representaria nenhum problema se o serviço prestado por aqueles profissionais fosse apenas do interesse das entidades auditadas, mas tal não é o caso, em especial nas sociedades cotadas em mercados de valores.

b) Rotação das sociedades auditoras

É frequente o vínculo contractual entre um auditor e o seu cliente manter-se por vários anos (às vezes décadas). Isso acontece, desde logo, porque as mudanças de auditores podem implicar custos elevados para as empresas as quais têm de suportar os encargos derivados de todo o período de tempo que o novo auditor necessita para se adaptar à realidade da empresa. Acontece, porém, que a convivência diária do auditor com elementos pertencentes à entidade auditada é propensa ao surgimento de relacionamentos pessoais de proximidade que podem tornar incompatível ou pelo menos criar dificuldades aos auditores no momento de estes formularem *reservas* ou atribuírem uma *opinião adversa*¹¹ às demonstrações financeiras. Para minimizar estes problemas, existem actualmente ao nível europeu¹², obrigações de rotação dos

⁹ V. *infra* nota 40.

¹⁰ V. *infra* nota 39.

¹¹ V. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, art. 44, n.º 3 : “A certificação legal das contas deve concluir exprimindo uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.”

¹² Directiva 2006/43/CE, art. 42.º, n.º 2: “Os Estados-Membros devem assegurar que o(s) sócio(s) principal (is) responsável(is) pela realização da revisão legal das contas seja(m) substituído(s) no seu trabalho de revisão ou auditoria no prazo máximo de sete anos a contar da data de designação e seja(m) autorizado(s) a participar novamente na revisão ou auditoria da entidade examinada após um período mínimo de dois anos.”

sócios auditores de uma determinada sociedade de auditoria responsáveis pela verificação das contas de uma entidade ao final de um número determinado de anos. Note-se, no entanto, que o que é obrigatório é a substituição do sócio mas não a substituição da sociedade à qual pertence esse sócio.

c) A prestação à mesma entidade de outros serviços diferentes da auditoria

A prestação de serviços distintos da auditoria como a consultoria à gestão, assessoria fiscal, contabilística ou legal por parte das sociedades de auditoria, em especial pelas de maior dimensão, constitui uma fonte de rendimentos para estas sociedades que em alguns casos supera mesmo os rendimentos provenientes da auditoria. Consideramos, como oportunamente manifestámos à Comissão Europeia¹³, que o facto de estas sociedades e redes de sociedades de auditoria terem outras formas de obterem rendimentos pode ser um factor benéfico para a sua independência. No entanto os problemas surgem quando a mesma rede de auditoria ou a mesma sociedade presta esses serviços distintos da auditoria à mesma entidade a quem audita as contas. Torna-se evidente que estas situações põem em risco a independência. É, por exemplo normal que para um sócio auditor de determinada sociedade de auditoria seja difícil ser completamente objectivo quando confrontado com a necessidade de ter de analisar declarações financeiras que um outro elemento da mesma sociedade de auditoria ajudou a preparar. De forma a minimizar estas situações a Directiva de Auditoria no artigo 22.º, n.º2 dá exemplo de algumas ameaças à independência que devem ser salvaguardadas, esta é no entanto uma norma que, pela sua redacção, está fortemente condicionada na sua imperatividade:

Os Estados-Membros devem assegurar que os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas não realizem revisões legais de contas, caso exista qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo — incluindo a prestação de serviços complementares que não sejam de revisão ou auditoria —, directa ou indirecta, entre o revisor oficial de contas, a sociedade de revisores oficiais de contas ou a rede e a entidade examinada, *em virtude da qual um terceiro objectivo, racional e informado, concluiria que a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas estava comprometida*. Se a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas for afectada por ameaças, tais como auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança ou intimidação, o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas *devem aplicar salvaguardas, a fim de atenuar as ameaças*. Se a importância destas ameaças, comparativamente às medidas de salvaguarda aplicadas, for tal que a sua independência se veja comprometida, o revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas não devem realizar a revisão legal de contas.¹⁴

¹³ V. Cláudio Flores e Fernando Carbajo Cascón, 'Respuesta al Libro Verde: Política de Auditoría: Lecciones de la Crisis' [Contribuição da Universidade de Salamanca para a Consulta da Comissão Europeia] (2010), disponível em: <http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm> , (Contributions authorised for publication>Academia> University of Salamanca), consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

¹⁴ As partes a itálico são nossas e servem para salientar os elementos mais problemáticas da referida norma.

Perante estas ameaças à independência dos auditores que aqui sucintamente foram descritas conseguem-se apontar algumas soluções ao nível de possíveis reformas na legislação reguladora da auditoria, nomeadamente:

- A obrigatoriedade de nomeação externa dos auditores para algumas empresas de importância estratégica na economia (e.g. entidades financeiras, empresas do sector energético, concessionárias de obras públicas). Tal nomeação poderia ficar a cargo de uma entidade reguladora ou de supervisão da profissão;
- A rotação obrigatória da rede ou da sociedade de auditoria encarregada (e não simplesmente do sócio) ao final de um período de tempo;
- A proibição absoluta de que a mesma rede ou sociedade de auditoria possa prestar à mesma entidade cumulativamente serviços de auditoria e serviços diferentes da auditoria de forma a assegurar possíveis conflitos de interesses – reforma do artigo 22.2 da Directiva de Auditoria de forma a dar-lhe carácter de *ius cogens*.

2.2. A qualidade da auditoria

Só auditorias com qualidade podem transmitir a desejada confiança aos intervenientes nos mercados. A qualidade está tradicionalmente associada a três factores¹⁵: a reputação inerente à profissão, um nível adequado de responsabilidade dos auditores e uma regulação técnica que permita uma determinação clara do *due care*.¹⁶ Algumas das medidas que se

¹⁵ V. Pritchard, A C. “The Irrational Auditor and Irrational Liability.” *Lewis & Clark Law Review* 10, no. 1 (2006), p. 22 : “*Liability is only one tool for promoting audit quality: reputation and regulation also play vital roles. Let's call these three incentives the triad of audit quality*”. V., também, Schwartz, Rachel. “Auditors’ Liability, Vague Due Care, and Auditing Standards.” *Review of Quantitative Finance and Accounting* 11 (1998): 183.

¹⁶ A extensão do conceito de *due care*, ou “o cuidado devido” na verificação das contas, não tem uma definição uniformemente aceite ao nível doutrinário o que leva a alguma incerteza sobretudo no momento de apurar se houve conduta negligente de um auditor numa determinada situação. De forma geral, podemos afirmar que a violação do *due care* equivaleria a um cumprimento defeituoso da auditoria. Indo um pouco mais além, e enquadrando este conceito nos sistemas da Common Law, ele corresponderia à “culpa” ou “negligência”, enquanto elemento da responsabilidade civil nos países de Civil Law (de acordo com a tradicional divisão dos elementos da responsabilidade em *damage, fault/negligence e proximate cause*). Para Davies (Davies, Paul L. *Gower and Davies’ Principles of Modern Company Law*. 8th ed. London: Sweet & Maxwell Ltd, 2008, p. 798), o *due care* seria identificável com *os accounting and auditing standards*. Nesta perspectiva, haveria uma violação do *due care* quando, por exemplo, um auditor não actuasse de acordo com o estabelecido nas *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) ou nos *International Accounting Standards* (IASs) ou quando a auditoria não tivesse sido conduzida de acordo com os *International Standards on Auditing* (ISAs) (Normas Internacionais de Auditoria) ou com as correspondentes normas de âmbito nacional. É ainda interessante verificar que ao nível já não dos deveres dos auditores, mas dos administradores, é possível encontrar no Companies Act Inglês de 2006 uma definição de “*due care*” muito ao estilo do tradicional conceito de diligência de um bom pai de família da legislação portuguesa (art. n.º 487.º, n.º 2 do Código Civil). Assim, o 2006 British Companies Act, e.g., dispõe que “*a director of a company must exercise reasonable care, skill and diligence*” esclarecendo depois o que se entende por *reasonable care*: “*this means the care, skill and diligence that would be exercised by a reasonably diligent person with (a) the general knowledge, skill and experience*

encontram em debate ao nível da UE para reforço da qualidade serão referidas mais à frente no presente trabalho.

2.3. Elevada concentração do mercado mundial da auditoria

O mercado mundial de prestação de serviços de auditoria encontra-se dominado por quatro grandes redes de sociedade de auditoria, as chamadas *Big Four*: Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PriceWaterhouseCoopers (PwC).¹⁷ De facto, desde sempre, que tem sido observável uma tendência para a concentração no mercado da auditoria.¹⁸ A situação acentuou-se com o desmembramento da Arthur Anderson, na sequência da falência da Enron. Segundo estudos realizados a diferença de volume de clientes entre as chamadas *Big Four* e as outras redes de sociedades de média dimensão é demasiado grande para que alguma outra venha a ter capacidade para competir com aquelas a nível mundial.¹⁹ Esta situação deve-se sobretudo a factores como a capacidade de actuarem em praticamente todos os países (o que constitui uma grande vantagem para empresas multinacionais), a oferta de um quadro de serviços para além da auditoria que abarca todas áreas de assessoria às empresas, a capacidade técnica e logística para realizar complexas auditorias de grupos de empresas aliadas ao já mencionado factor de reputação (as auditorias realizadas por elementos pertencentes às *Big Four* possuem um impacto mais positivo do que as outras junto dos mercados, com vantagem para as empresas que contratam os seus serviços). Além deste factores de mercado a concentração está também relacionada com as restrições legais à entrada de capital externo à auditoria, desde logo as constantes do artigo 3.º, n.º 4, al. b) e c) da Directiva de 2006²⁰, as quais não deixam outra alternativa às sociedades de auditoria que pretendam crescer em termos de mercado que não seja a de se associarem entre si dando assim origem ao surgimento dessas estruturas *sui generis* que são as redes de sociedades de auditoria²¹. No entanto aqueles benefícios não são suficientes para afastar os riscos de práticas típicas dos

that may reasonably be expected of a person carrying out the same functions carried out by the director in relation to the company, and (b) the general knowledge, skill and experience that the director has”.

¹⁷ Alguns exemplos deste domínio ocorrem, e.g., no Reino Unido onde as *Big Four* auditam as contas de 99 das 100 sociedades que compõem o índice FTSE 100. Na Alemanha 27 das 30 sociedades cotadas no DAX30 são auditadas por duas sociedades de auditoria- a KPMG e a PwC.

¹⁸ Até 1998 existiam seis grandes redes de auditoria mundiais que eram já o resultado de diversas fusões entre redes de sociedades de auditoria ao longo dos anos. Nessa altura a Price Waterhouse e Coopers & Lybrand fundiram-se e deram origem à actual PwC. Três anos mais tarde com o desmembramento da Arthur Andersen ficariam apenas quatro.

¹⁹ Essa foi uma das conclusões a que chegou um estudo encomendado pela Comissão Europeia à consultora *London Economics*, v. *London Economics*, 'Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes' (Set. 2006), disponível em: <http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

²⁰ V. Oxera Consulting, *Ownership Rules of Audit Firms and Their Consequences for Audit Market Concentration, prepared for DG Internal Market Services* (2007), disponível em: <http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

²¹ Sobre a forma como se organizam estas redes mundiais, em especial as *Big Four*, veja-se Flores, “New Trends in Auditor Liability”, *supra* nota 8.

oligopólios, como sejam a protecção de interesses recíprocos entre os elementos do oligopólio de forma a manterem o *status quo* de mercado, pondo em causa a credibilidade da informação prestada e dificultando o aparecimento de novos concorrentes. Outra das grandes preocupações é sobre os efeitos negativos que poderiam advir para a economia mundial se houvesse ainda uma maior redução no número destas redes de auditoria.

2.4. A responsabilidade dos auditores

Um dos temas mais debatido ao nível das políticas de auditoria foi desde sempre o da responsabilidade dos auditores devido às sus peculiaridades relativamente aos regimes gerais da responsabilidade civil. Talvez nenhuma outra área seja de tão difícil harmonização ao nível internacional como esta devido sobretudo às tradições jurídicas que se foram impondo e que são notórias, naturalmente entre os países de *Common Law* e *Civil Law*. No entanto, mesmo entre estes últimos, vêm sendo adoptadas diferentes soluções legislativas para o tratamento da responsabilidade. Os auditores estão na em geral na linha da frente dos demandados quando ocorre a falência de uma empresa. Isso é um facto que advém da sua função de *gatekeepers*²² da informação financeira, são eles que asseguram ou não que as contas dos seus clientes espelham a verdadeira imagem da situação patrimonial da empresa. Se após essa certificação se constata uma realidade contabilística diferente, todos os prejudicados que basearam as suas decisões na expectativa da idoneidade do trabalho realizado pelo auditor vão naturalmente procurar ver os seus danos ressarcidos ao nível judicial, não só contra os administradores da empresa responsáveis por declarações económico-financeiras falsas, mas também contra os que, tendo esse dever, não detectaram as ditas falhas. No caso dos auditores há outros aspectos que motivam os demandantes. Desde logo o facto de perante a falência de uma empresa ser comum deixar de haver dinheiro para pagar indemnizações e dividas pendentes. Os únicos que estiveram relacionados com a empresa e que ainda continuam a ter capacidade indemnizatória são, em muitos casos, os auditores ou as empresas de auditoria (*last man standing*). Especialmente quando estão envolvidas sociedades de auditoria de maior dimensão é identificável um padrão de comportamento dos litigantes que se baseia na expectativa de que essas sociedades têm recursos ilimitados o que lhes permitiria funcionar como garantia de ressarcimento caso os bens da sociedade ou os dos administradores não venham a ser suficientes, uma atitude psicológica normalmente designada por *deep pocket syndrome*. Outro aspecto em debate e que é igualmente apontado como um dos motivos do elevado número de processos contra auditores é o chamado *expectation gap*, que, sinteticamente, corresponderia à diferença existente entre as expectativas que os receptores da informação contida nos relatórios de auditoria têm sobre a precisão daquela informação e a incapacidade dos auditores detectarem todas as possíveis situações de risco para a empresa face à complexidade de

²² Sobre o conceito de *gatekeepers*, veja-se John C. Coffee Jr, *Gatekeepers. The Professions and Corporate Governance*, (New York: Oxford University Press, 2006). O Professor Coffee dá a seguinte definição de *gatekeeper*: 'agent who acts as a reputational intermediary to assure investors as to the quality of the "signal" sent by the corporate issuer'.

determinadas contas (muitas vezes resultado de manobras contabilísticas dúbias destinadas a defraudar os próprios auditores). Tudo isto levou a que fossem adoptadas em alguns ordenamentos jurídicos soluções que visam proteger os auditores contra abusos de litigação (*frivolous litigation*). Assim, desde logo, quanto à legitimação activa, dividem-se os ordenamentos jurídicos que admitem a responsabilidade dos auditores perante terceiros à empresa auditada e perante os seus clientes, por responsabilidade delitual ou obrigacional respectivamente, daqueles que apenas admitem a responsabilidade dos auditores pelo incumprimento do contrato de auditoria, ou seja a responsabilidade perante a empresa auditada (e em caso excepcionais perante terceiros que consigam provar que eram destinatários da informação contida no relatório de auditoria e que o auditor tinha conhecimento dessa sua situação). Obviamente, quando se admite a responsabilidade do auditor perante qualquer terceiro exterior à relação obrigacional alarga-se em muito a possível responsabilidade dos auditores. Para evitar uma exposição demasiado grande ao risco originado pelos processos judiciais em massa, algumas jurisdições optaram por estabelecer limites máximos de responsabilidade, como na Alemanha e na Áustria²³. Noutras restringiram-se as formas de imputabilidade obrigando à responsabilidade proporcional pelos danos especificamente por eles realizados, como ocorre actualmente em Espanha após a reforma da *Ley de Auditoría*²⁴. Noutros ainda admite-se a possibilidade de estabelecimento de contractos de limitação da responsabilidade, como é caso no Reino Unido²⁵. Algumas destas reformas resultaram de iniciativas da EU que referiremos mais abaixo.²⁶

3. Desenvolvimentos recentes da auditoria ao nível da EU

3.1. A influência da Lei Sarbanes-Oxley e os planos iniciais da EU

Em 2002, na sequência do caso Enron foi aprovada nos EUA a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) a qual dedicou uma grande parte das suas disposições aos processos de auditoria e de apresentação de dados financeiros das sociedades.²⁷ Como alguma doutrina norte-americana veio realçar, desastres financeiros como o ocorrido no caso Enron nos EUA em muito se ficaram a dever a um regime legal que, ao não responsabilizar suficientemente os auditores

²³ V. HGB § 323 (2): Na Alemanha o montante máximo de indemnização que um auditor está sujeito a pagar é de 1 milhão de Euros no caso de auditores de empresas não cotadas e de quatro milhões de Euros no caso das cotadas.

²⁴ V. *Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*, art. 22, n.º 2.

²⁵ V. UK Companies Act 2006, *sections* 534 a 538.

²⁶ V. 3.2.

²⁷ “*To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*” é com esta contundente declaração de intenções que se inicia o texto da SOX.

incumpridores dos seus deveres, gerou incentivos para uma aquiescência destes com os interesses individuais dos responsáveis daquelas sociedades.²⁸

Fortemente influenciada pelas reformas em curso no outro lado do Atlântico, a Comissão Europeia (CE) criou um plano com prioridades a curto e a médio prazo com os objectivos genéricos de reforçar a confiança dos investidores e de outros interessados no rigor das demonstrações financeiras auditadas, prevenir conflitos de interesse por parte dos auditores e evitar a repetição de outros escândalos financeiros.²⁹ Este plano pressupunha uma profunda reforma da legislação comunitária em matéria de auditoria e apresentava-se como uma das partes de uma vasta reformulação do Direito das Sociedades e da *Corporate Governance*.³⁰ As dez prioridades enunciadas naquele plano foram:

1. A modernização da Oitava Directiva sobre Direito das Sociedades;
2. O reforço da infra-estrutura reguladora da EU;
3. A consolidação da supervisão pública da profissão de auditoria;
4. A aplicação das Normas Internacionais de Auditoria a todas as auditorias legais dentro da EU;
5. O reforço das sanções disciplinares;
6. Dotar de maior transparência as sociedades de auditoria e as redes internacionais de auditoria;
7. *Corporate Governance*: reforço dos comités de auditoria e dos controlos internos;
8. Reforço da independência dos auditores e dos códigos deontológicos;
9. Desenvolver o Mercado Interno de prestação de serviços de auditoria;
10. Análise da responsabilidade dos auditores.

3.2. A directiva de 2006 e a Recomendação 2008/473/EC para limitação da responsabilidade dos auditores

O objectivo de modernização da 8ª Directiva de Direito das Sociedades (de 1984) viria a ser alcançado com a publicação da Directiva 2006/43/EC (Directiva de Auditoria). Esta apresentou-se como o culminar de um processo de harmonização da auditoria na UE que estava em curso desde os anos noventa. É, no entanto uma Directiva que deixa uma grande margem de regulação aos EM contando que as suas legislações incorporem determinados requisitos mínimos (*i.e.*, os EM ficariam livres de estabelecer normas mais restritivas que aqueles mínimos exigidos pela Directiva). A nova Directiva trouxe uma melhor definição das

²⁸ V. Coffee, John C., Jr, 'What Caused Enron? A Capsule Social and Economic History of the 1990s', 89 *Cornell Law Review* (2003-2004) pp. 269-309. V., também, Coffee, John C., Jr, 'Understanding Enron: "It's about the Gatekeepers, Stupid"', 57 *The Business Lawyer* (2002): 1403-1420 e Cunningham, Lawrence A., 'Too Big to Fail: Moral Hazard in Auditing and the Need to Restructure the Industry before It Unravels', 106 *Columbia Law Review* (2006): 1698-1748, at p. 1701.

²⁹ V. Commission Communication, 'Reinforcing the Statutory Audit in the European Union', 21/05/ 2003, *OJ C* 286.

³⁰ V. Commission Communication, 'Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union - A Plan to Move Forward', 21/05/ 2003, *OJ C* 284.

funções atribuídas aos auditores e dos princípios éticos a que estes profissionais estão vinculados. Em várias das reformas introduzidas ficou bem marcada a influência da SOX Norte-Americana.³¹

No preambulo da directiva são apresentados os principais objectivos que esta pretende alcançar:

“ [E]xigir a aplicação de um conjunto único de normas internacionais de auditoria, a actualização dos requisitos em matéria de formação, a definição da deontologia profissional e a aplicação técnica da cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros e entre essas autoridades e as de países terceiros, tendo em vista um maior reforço e harmonização da qualidade da revisão legal das contas na Comunidade e a facilitação da cooperação entre os Estados-Membros e com os países terceiros de modo a aumentar a confiança na revisão legal das contas [...]”³²

Particularmente verifica-se que o texto desta Directiva está todo ele assente em dois pilares fundamentais da auditoria: a qualidade e a independência. Estes são conceitos transversais à maior parte das disposições. Assim, no sentido de melhorar a qualidade, a CE pretendeu aproximar as exigências de formação os controlos de qualidade dos auditores dentro da UE no sentido de eliminar restrições de âmbito nacional à prática da auditoria por profissionais pertencentes à UE. Para promover a independência dos auditores perante os seus clientes são elencadas diversas situações típicas de ameaças para a independência e que devem por isso levar os EM a impedir a realização da auditoria quando se verificarem.³³ São exemplos de situações destas a existência de interesses financeiros por parte do auditor ou da sociedade de auditoria na entidade auditada ou a prestação de serviços adicionais diferentes da auditoria à mesma entidade (de forma a evitar casos de auto revisão, por exemplo). Um outro aspecto que a Directiva pretende salvaguardar é que a percentagem de honorários que uma determinada entidade auditada recebe de um só cliente possa por em perigo a sua independência. Ainda no âmbito das medidas destinadas a reforçar a independência é estipulado um período máximo de sete anos em que o mesmo auditor (sócio principal) responsável pela realização da auditoria a determinada entidade pode permanecer nesse cargo devendo passado esse período ser substituído e só podendo voltar a auditar a mesma entidade decorridos dois anos. Nada impede no entanto que a sociedade que realiza a auditoria continue a ser a mesma, apenas a pessoa física tem de ser trocada (o que merece especiais críticas como referiremos mais à frente). Em matéria de transparência esta Directiva tornou obrigatório a inscrição dos auditores e das sociedades de auditoria num registo público. A muito debatida questão da responsabilidade dos auditores foi remetida pelo artigo 31 da Directiva para um tratamento futuro:

³¹ Ainda que pela maior suavidade das exigências desta Directiva face às da SOX foi muitas vezes apelidada de ‘SOX-lite’.

³² Directiva de Auditoria, preambulo, número 32.

³³ V. art. 22 da Directiva de Auditoria.

Antes de 1 de Janeiro de 2007, a Comissão deve apresentar um relatório sobre o impacto das disposições nacionais vigentes em matéria de responsabilidade inerente à realização de revisões legais de contas nos mercados europeus de capitais e sobre as condições de seguro dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas, incluindo uma análise objectiva das limitações da responsabilidade financeira. A Comissão deve realizar, se necessário, uma consulta pública. À luz desse relatório, a Comissão deve apresentar, se necessário, recomendações aos Estados-Membros.

No seguimento desta disposição a CE encomendou um estudo à consultora *London Economics*.³⁴ Esse estudo considerou que a concentração dos serviços de auditoria, em que quatro grandes redes que dominam o mercado não é uma situação com tendência para mudar. Realçou ainda a dificuldade que estas sociedades têm de obter seguros que as protejam dos elevados montantes que com frequência são pedidos em acções judiciais, havendo portanto o risco, de acordo com o referido estudo, de que alguma destas grandes redes desaparecesse do mercado no caso de ser condenada num quantia demasiado elevada ou perante uma sucessão de condenações num curto espaço de tempo. O estudo concluiu que deveriam ser criados limites legais à responsabilidade dos auditores. A partir dos resultados deste estudo a CE preparou uma Consulta Pública sobre a responsabilidade dos auditores³⁵ e em Junho de 2008 publicou a Recomendação 2008/473/EC³⁶ na qual afirmou ser necessário limitar a responsabilidade daqueles profissionais ao nível da EU de forma a assegurar um *mercado competitivo de serviços de auditoria*. Os métodos propostos naquela recomendação foram: (1) O estabelecimento de um limite máximo de indemnização; (2) a adopção da responsabilidade proporcional e (3) um acordo entre o auditor e o seu cliente que fixe um limite máximo de responsabilidade ou que estabeleça a responsabilidade proporcional.

3.3. A crise financeira e económica e a reforma da auditoria na UE

Pouco tempo depois daquela Recomendação tinha início a crise financeira.³⁷ No entanto teriam de passar ainda muitos meses até que surgissem as primeiras manifestações oficiais sobre o papel dos auditores na crise.³⁸ Isto, apesar de ter sido imediatamente

³⁴ V. London Economics, 'Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes', *supra* nota 18.

³⁵ V. Comissão Europeia, DG Internal Market and Services, 'Commission Staff Working Paper, Consultation on auditors' liability and its impact on the European Capital Markets' (January 2007), disponível em: <http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/consultation-paper_en.pdf>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

³⁶ Commission Recommendation 2008/473/EC of 5 June 2008 concerning the limitation of the civil liability of statutory auditors and audit firms [2008] OJ L162/39

³⁷ Para uma perspectiva geral sobre a crise, v. Grant Kirkpatrick (OECD Steering Group on Corporate Governance). 'The Corporate Governance Lessons from the Financial Crisis.' *OECD Journal: Financial Market Trends* 2009, no. 1 (2009): 51-77.

³⁸ V. Comissão Europeia, 'Commission Staff Working Document – Corporate Governance in Financial Institutions: Lessons to be Drawn from the Current Financial Crisis, Best Practices Policies – Accompanying Document to the Commission Green Paper Corporate Governance in Financial Institutions and Remuneration Policies' (COM(2010) 284 final), p. 33, disponível em :

constatável que algumas das entidades financeiras que revelaram graves problemas tinham tido as suas contas certificadas sem reservas por parte dos respectivos auditores pouco tempo antes desses problemas se manifestarem.³⁹ Deste modo, só após a divulgação em 11 de Março de 2010 do relatório elaborado pelo perito nomeado oficialmente pelo tribunal onde correu o processo de falência da Lehman Brothers⁴⁰ é que as entidades oficiais, nomeadamente da UE, começaram a levantar hipóteses de ter havido alguma responsabilidade da profissão da auditoria na crise. Aquele relatório analisou ao pormenor as causas da falência do banco de investimento Lehman Brothers em 15 de Setembro de 2008, naquela que seria a maior falência da história dos EUA.⁴¹ Nele, o perito Anton R. Valukas, veio revelar ter encontrado provas de ter havido conduta negligente da Ernst & Young na auditoria realizada às contas da sua cliente Lehman Brothers. Questionou em especial as declarações financeiras daquela entidade relativas às transacções denominadas “Repo 105”, através das quais a Lehman, com a aquiescência dos seus auditores, procedeu à manipulação fraudulenta de declarações financeiras.⁴² Este relatório levou a que a Ernst & Young fosse incluída na lista de réus no processo *Lehman Brothers Equity/Debt Securities Litigation*.⁴³

A natureza transnacional do caso Lehman levou a uma rápida dispersão dos efeitos daquele relatório para fora dos EUA. Assim, em 16 de Junho de 2010 o Financial Reporting Council (regulador da auditoria no Reino Unido) iniciou uma ampla investigação à conduta dos membros da Ernst & Young LLP, enquanto auditores da Lehman Brothers International Europe.⁴⁴

Igualmente no Reino Unido, em 27 de Julho de 2010 o Comité de assuntos económicos da House of Lords (House of Lords Economic Affairs Committee's) abriu um inquérito sobre os principais problemas relacionados com a profissão de auditoria, nomeadamente sobre a excessiva concentração existente no mercado, a qualidade, os conflitos

<http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/sec2010_669_en.pdf>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011: ‘There seems to have been a tacit consensus that the problems at stake and their systemic nature were beyond the control of financial institutions’ auditors.’

³⁹ V. Prem Sikka, 'Financial Crisis and the Silence of the Auditors', *Accounting, Organizations and Society* 34, no. 6-7 (2009): 869. Neste estudo o Professor Sikka apresentou inúmeros casos de entidades financeiras do EUA, Inglaterra, França, Suíça, Islandia, Holanda e Alemanha que receberam por parte dos seus auditores “*clean bill[s] of health*” (relatórios sem reservas), e pouco tempo depois demonstraram estar com graves problemas. Isto ocorreu com os casos da Lehman Brothers, Bear Sterns, Carlyle Capital Corporation, entre muitos outros exemplos apresentados por este autor numa tabela bastante ilustrativa.

⁴⁰ V. *In re Lehman Brothers Holdings Inc., et al., Case No. 08-13555 (JMP) (S.D.N.Y. Bankr.)*, Report of Anton R. Valukas, examiner [11 March 2010], vol. 3: 1027, <http://lehmanreport.jenner.com> (Valukas report), 27 March 2011. O relatório afirma que pelo seu desempenho a Ernst & Young pode ser acusada de “professional malpractice”.

⁴¹ See Valukas report, Vol. 3, pages 1037-1038.

⁴² V. *In re Lehman Brothers Equity/Debt Securities Litigation*, 5: '[Ernst & Young LLP] audited Lehman's fiscal 2007 financial statements falsely certified that those financial statements were prepared in accordance with GAAP, and falsely represented that it conducted its audits or reviews in accordance with GAAS, set forth by the PCAOB. E&Y also reviewed Lehman's interim financial statements during the class period and falsely represented that no material modifications needed to be made for them to conform with GAAP.

⁴³ V. *In re Lehman Brothers Equity/Debt Securities Litigation*, Case No. 08-cv-5523 (LAK) (S.D.N.Y.)

⁴⁴ V. Financial Reporting Council, disponível em <<http://www.frc.org.uk/aadb/press/pub2290.html>>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

de interesse entre a prestação de serviços de auditoria e de consultoria e sobre se os auditores deveriam ter alertado os investidores dos riscos que representavam os activos detidos pelos bancos.⁴⁵ Também a CE viria a referir-se àquele relatório na consulta pública sobre a reforma da Corporate Governance das instituições financeiras. O documento que acompanhou o *Green Paper on Corporate Governance in Financial Institutions and Remuneration Policies*⁴⁶ deixou em aberto a questão de se os auditores poderiam ter feito mais para prevenir alguns dos problemas surgidos com a crise financeira. No entanto, nem esse documento nem o respectivo *Green Paper* ofereceram uma resposta adequada a essa questão. Ficou porém expressa a necessidade de que os auditores externos alertem atempadamente administradores e supervisores de quaisquer riscos substanciais que encontrem relativos à situação das instituições financeiras, bem como a necessidade de que os auditores dêem aos *stakeholders* segurança quanto à qualidade da informação financeira. Finalmente, várias das questões levantadas pelo Relatório Valukas serviriam de suporte a alguns dos assuntos postos em discussão em 13 de Outubro de 2010 pela Comissão Europeia no Livro Verde “Política de Auditoria: Lições da crise”⁴⁷ o qual alargou o debate sobre a auditoria no pós-crise ao nível da União Europeia. Neste Livro Verde a Comissão Europeia mostrou vontade de dar início a um processo de profunda reforma da auditoria na UE centrando-se entre outros aspectos na independência dos auditores, nos riscos inerentes à elevada concentração do mercado da auditoria, na supervisão dos auditores na UE, na nomeação dos auditores, etc. O grande ausente desta discussão foi o tema da responsabilidade dos auditores, facto que mereceu críticas por parte de vários dos participantes nesta Consulta⁴⁸. As críticas advieram sobretudo do facto de o tema da responsabilidade ser indissociável no contexto desta discussão face à sua estreita relação com a independência dos auditores, com a entrada de novos participantes no mercado, com a estrutura das redes auditoras e com a qualidade da auditoria.⁴⁹ Já após a publicação dos resultados da referida Consulta Pública, também no Reino Unido, o *House of Lords Economic Affairs Committee* publicou em 30 de Março de 2011 um relatório sobre os resultados do inquérito iniciado em 27 de Julho de 2010 o qual veio afirmar categoricamente que a “complacência dos auditores dos bancos foi um factor que contribuiu de forma

⁴⁵ V. House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, Call For Evidence, 'Auditors: Market concentration and their role (July 2010)', disponível em <<http://www.parliament.uk/documents/lords-committees/economic-affairs/auditors/cfeauditors20100727.pdf>>, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

⁴⁶ V. *supra* nota 36.

⁴⁷ Comissão Europeia, 'Green Paper Audit Policy: Lessons from the Crisis', V. *supra* nota 8.

⁴⁸ V. Cláudio Flores e Fernando Carbajo Cascón, *supra* nota 13, pp. 3-4. Ver também, Eddy Wymeersch, 'Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis', contribution of the University of Ghent to the Consultation on Audit Policy – Lessons from the Crisis (2010), p. 9 e Peecher, Solomon and Trotman, contribution of the University of Illinois to the Consultation on Audit Policy – Lessons from the Crisis (2010), disponíveis em: <http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm>, (*Contributions authorised for publication>Academia*>), consultados a última vez em 4 de Outubro de 2011.

⁴⁹ V. Reiner Quick and Bent Warming-Rasmussen, 'Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors', contribution of the Syddansk Universitet Koldig and Technische Universität Darmstadt to the Consultation on Audit Policy – Lessons from the Crisis (2010), at p. 3, disponível em: <http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm>, (*Contributions authorised for publication>Academia*>), consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

significativa para os graves problemas do sector financeiro entre 2008 e 2009 no Reino Unido⁵⁰.

Os resultados do Livro Verde vieram reforçar algumas das convicções em termos de política legislativa da auditoria que já tinham sido manifestadas pelo actual comissário para o Mercado Interno, como este deixou bem expresso num discurso oficial proferido em 10 de Fevereiro de 2010 no qual anunciou a que até finais de 2011 a Comissão apresentaria um projecto para uma nova Directiva de auditoria.⁵¹ Nesse discurso do Comissário Barnier é notória a influencia dos estudos levados a cabo tanto nos EUA como no Reino Unido relativos ao papel dos auditores na crise:

La crise a rappelé à quel point nous avons besoin d'informations claires et fiables sur la santé des entreprises [...] On ne peut plus dire "circulez, il n'y a rien à voir" du côté de l'audit. Les Européens ne nous pardonneraient pas de n'avoir rien appris de la crise. Nous devons au contraire en tirer toutes les conclusions – comme nous le faisons pour l'ensemble des services financiers.⁵²

No referido texto são definidos os objectivos a alcançar com futuras reformas na regulação da auditoria:

1. A clarificação do papel dos auditores;
2. O reforço da independência da profissão;
3. Alterar a estrutura de mercado de serviços de auditoria aumentando a oferta;
4. Favorecer o crescimento das PME;
5. O reforço da cooperação internacional.

Assim, ao nível da independência, é deixado claro a não admissibilidade da cumulação de funções de auditoria com outras de não-auditoria

Je serai donc clair : on ne peut pas en même temps cumuler les fonctions d'audit comptable et celles d'audit interne ou de conseil en stratégie – et je pourrais en mentionner bien d'autres encore, il n'y a qu'à voir le site Internet de certains cabinets pour mesurer l'éventail des services non-audit proposés.⁵³

Nesse sentido deixa antever algumas das alterações pensadas à actual normativa, nomeadamente:

- A interdição da acumulação de funções de auditoria com as de não-auditoria;
- A obrigatoriedade de rotação da sociedade auditora (e não apenas do socio auditor responsável);

⁵⁰ V. House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, Chapter 6: Bank Audits and the Financial Crisis (2011), disponível em: < <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201011/ldselect/ldconaf/119/11909.htm> >, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

⁵¹ V. Michel Barnier, "Audit 2011 –L'Année de l'Audace", SPEECH/11/89 (February 10, 2011) at the 'European Commission conference: 'Financial Reporting and Auditing: A time for change?', disponível em: < http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/barnier/docs/speeches/20110210/speech-11-89_fr.pdf >, consultado a última vez em 4 de Outubro de 2011.

⁵² Michel Barnier, "Audit 2011 –L'Année de l'Audace", SPEECH/11/89, p. 2

⁵³ Ibidem, p. 3.

- A necessidade da aprovação da nomeação do auditor por parte das entidades de supervisão para o caso de certas empresas de dimensão sistémica como as do sector bancário;
- O estabelecimento de auditorias conjuntas, à semelhança do que já ocorre em França, nas quais uma mesma entidade passaria a ter as suas contas auditadas por auditores de sociedades de auditoria diferentes a trabalharem em conjunto.
- A adopção ao nível da União das Normas Internacionais de Auditoria (ISA- International Standards on Auditing)

No seguimento deste discurso, foram recentemente conhecidos (ainda que de forma não oficial)⁵⁴ alguns dos elementos da anunciada reforma, esta, caso se concretizasse, seria a maior reforma da auditoria desde o colapso da Enron. Segundo as fontes que veicularam essas informações as medidas teriam sobretudo repercussões nas Big 4, as quais passariam a estar impedidas de praticar qualquer outro tipo de actividade diferente da auditoria para além ficarem obrigadas a praticar auditoria em conjunto com outras sociedades de auditoria de menor dimensão. Ficaria também estabelecida a rotação obrigatória das sociedades de auditoria a cada nove anos. Estas notícias vieram causar grande inquietação no seio da profissão, em especial junto das Big 4 sendo possível antever que estes projectos terão de debater-se com uma forte oposição em especial por parte dos *lobbies* das grandes redes de auditoria. Sobre as medidas em discussão, e com as devidas salvaguardas que nos merece a escassez da informação e o seu carácter não oficial, não nos parece que fosse benéfico em termos de independência que as grandes auditoras se vissem obrigadas a abdicar da prestação de outro tipo de serviços que não a auditoria. De facto a prestação de serviços de não-auditoria constitui uma importante parte das receitas destas entidades. É nosso entendimento, como noutra parte deste trabalho já referimos, que cortar essas receitas tornaria essas sociedades mais dependentes da auditoria e como tal mais vulneráveis a pressões por parte dos seus clientes. Poderia ser apontado como exemplo indicativo dessa tendência o sucedido nos EUA após a aprovação da SOX em 2002 que impôs restrições aos serviços que os auditores podiam prestar aos seus clientes.⁵⁵ No seguimento desta norma as maiores sociedades de auditoria (à excepção da Deloitte) optaram por vender parte dos seus serviços de consultoria (os quais começaram a readquirir a partir de 2008). Ora, as situações que se têm vindo agora a revelar de notórias faltas de independência e de qualidade na auditoria realizadas às entidades financeiras mais directamente envolvidas no surgimento da crise deixam antever que a separação total daquelas funções pode não ter trazido os esperados benefícios em matéria de independência (ainda que, note-se, a SOX não obrigou as Big 4 a separarem as suas funções de auditoria e de não-auditoria) Obviamente que haverá, isso sim, que clarificar e deixar bem expresso (ao contrário do que ocorre actualmente) que em nenhum

⁵⁴ V. “Brussels bombshell for the Big Four”, *Financial Times*, 30 de Setembro de 2011, disponível em <<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/ea9481f2-eb61-11e0-9a41-00144feab49a.html#axzz1bw8XbGk0>>, consultado a última vez a 4 de Outubro de 2011.

⁵⁵ V. Sarbanes-Oxley Act, *section* 201-209 - restrições aos serviços que os auditores podem prestar aos seus clientes.

caso a sociedade ou rede de sociedades de auditoria pode prestar ao mesmo cliente em simultâneo serviços de auditoria e de não- auditoria.

Esta não parece ser pois a forma adequada de resolver o grave problema da independência. Aliás este problema irá persistir enquanto se mantenha o actual modelo de nomeação e remuneração dos auditores pelas próprias entidades auditadas.

Algumas notas sobre o problema da «corrupção», sobretudo no seio do Direito penal económico e social, quer de um ponto de vista do Direito penal, quer a partir de uma perspectiva criminológica: o caso da empresa

Gonçalo S. de Melo Bandeira¹

¹ Os meus agradecimentos à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria, nomeadamente nas Pessoas dos Colegas Marisa Dinis, Jorge Barros Mendes, Ana Isabel Lambelho Costa e Luísa Andias Gonçalves - Comissão Científica do «III Congresso Internacional Ciências-Jurídicas Empresariais» -, todos os Colegas participantes, João Poças Santos e todos os Amigos do I.P.L.. Gonçalo N.C.S. de Melo Bandeira, é Professor-Adjunto Convidado da Escola (Estatal) Superior de Gestão do I.P.C.A.; Director do Curso de Licenciatura em Solicitadoria; Membro do Conselho Técnico-Científico da E.S.G.; Membro do Conselho Pedagógico da E.S.G.; Membro da Comissão para a Prevenção da Corrupção no I.P.C.A.; Investigador Permanente do Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade (C.I.C.F.); Professor-Auxiliar Convidado da Faculdade de Direito da Universidade Portucalense Infante D. Henrique; Investigador Associado do Instituto Jurídico Portucalense (I.J.P.); Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Mestre em Direito e Especialista em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade Católica; Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Investigador-convidado no *Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Strafrecht, Freiburg im Breisgau, Baden-Württemberg, Deutschland*-Alemanha, 2005, 2006 e 2011. Participou em diversos seminários e jornadas jurídicas e tem vários trabalhos publicados pela «Editora Livraria Almedina-Coimbra» (www.almedina.net), pela «Coimbra Editora» (www.coimbraeditora.pt), pela «Juruá Editora» (www.juruacombr.com.br) e na inter-rede (v.g., www.verbojuridico.net). A título de exemplo: 1 – in «Anotação e Comentários ao Decreto-Lei n.º 32/2003, de 17 de Fevereiro, que estabelece o regime especial relativo ao atraso de pagamento em transacções comerciais, transpondo a Directiva n.º 2000/35/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de Junho de 2000», 2003, www.verbojuridico.net; 2 – in «O direito de intervenção junto de menores infractores como: Direito do Facto? Direito do Autor? Ou Direito do Autor e do Facto? Direito penal ou direito não penal? – Acórdão da 1.ª Instância, Tribunal de Menores de Coimbra», «Revista Portuguesa de Ciência Criminal – Ano 13 – Fascículo 4.º, Outubro – Dezembro de 2003», pp. 601-642, Coimbra Editora, ISBN 9781348718567; 3 – in, Dissertação de Mestrado, «“Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos - à volta das sociedades comerciais ou sociedades civis sob a forma comercial», Almedina, 2004, 620 pp., ISBN 972-40-2254-4; 4 – in «nota do co-organizador», Contra-capa e «o crime de “branqueamento” e a criminalidade organizada no ordenamento jurídico português», pp. 271-376, in AA.VV., «Ciências Jurídicas – Civilísticas; Comparatísticas; Comunitárias; Criminais; Económicas; Empresariais; Filosóficas; Históricas; Políticas; Processuais», Apresentação de A. Castanheira Neves, Organização: Gonçalo S. de Melo Bandeira, Rogério M. Varela Gonçalves, Frederico Viana Rodrigues, Almedina, 2005, 622 pp., ISBN 972-40-2544-6; 5 – in «A Honra e a Liberdade de Expressão – Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça», Jurisprudência Crítica, «R.P.C.C. – Ano 16 – Fascículo 4.º, Outubro – Dezembro de 2006», pp. 643-670, Coimbra Editora, ISBN; 6 – in «O Direito Penal entre “Creutzfeldt-Jakob e Günther Jakobs”! Ou o Direito Penal (Económico) como Tutela de Bens Jurídicos e a Responsabilidade dos Entes Colectivos no Seio do Direito Penal (da Sociedade) do Risco e do “Direito” Penal do Inimigo», AA.VV., «Estudos Jurídicos Criminais», Coordenador Luciano Nascimento Silva, pp. 67-121, Curitiba, Brasil, Juruá Editora, 2008, ISBN 978853621871-7; 7 – in «Nota de Coordenação dos Autores Lusitanos do Livro Luso-Brasileiro sobre o Fenómeno do “Branqueamento” e/ou da “Lavagem”»; Editora Juruá, Curitiba, Brasil, 2009, pp. 29-40 ISBN 978-85-362-2695-8; 8 – in «O Crime de “Branqueamento” e a Criminalidade Organizada no Ordenamento Jurídico Português no contexto da União Europeia: novos desenvolvimentos e novas conclusões», in AA.VV., Coordenação de Nascimento Silva, Luciano / Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, «Lavagem de Dinheiro e Injusto Penal - Análise Dogmática e Doutrina Comparada Luso-Brasileira», Editora Juruá, Curitiba, Brasil, 2009, pp. 556-669 ISBN 978-85-362-2695-8; 9 - in «Nota de Coordenação dos Autores Lusitanos do Livro Luso-Brasileiro sobre o Fenómeno do “Branqueamento” e/ou da “Lavagem”»; Editora Juruá, Lisboa, Portugal, 2010, pp. 29-40 ISBN 978-989-8312-20-4; 10 - in «O Crime de “Branqueamento” e a Criminalidade Organizada no Ordenamento Jurídico Português no contexto da União Europeia: novos desenvolvimentos e novas conclusões», in AA.VV., Coordenação de Nascimento Silva, Luciano / Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, «Branqueamento de Capitais e Injusto Penal - Análise Dogmática e Doutrina Comparada Luso-Brasileira», Editora Juruá, Lisboa, Portugal, 2010, pp. 555-668 ISBN 978-989-

Resumo: 1 – Introdução; 2 – Um primeiro andamento numa introdução à corrupção: um problema que é também de linguagem terminológica; 3 - Um segundo andamento numa introdução à corrupção: um problema que, também do ponto de vista jurídico, é mundial; 3.1 – Algumas especificações quanto aos instrumentos legais internacionais referidos ao nível da convenção; 4 – Breve nota de Criminologia e Política Criminal no que diz respeito ao papel das polícias perante a teoria da discricionariedade no contexto do problema da corrupção, igualmente económica e social; 5 - O problema da «corrupção», sobretudo no seio do Direito penal económico e social: o caso da importância da empresa; 6 – Algumas pré-conclusões sobre a dificuldade de imputar crimes, nomeadamente crimes de corrupção, às «empresas»; 7 – Conclusão.

Palavras-chave: corrupção; criminologia; política criminal; polícias; responsabilidade criminal dos «entes colectivos» e/ou «pessoas colectivas» e/ou organizações; empresas.

Abstract: 1 - Introduction 2 - A first course in an introduction to corruption: it is also a problem of language terminology; 3 - A second way of an introduction to corruption, a problem that also from a legal standpoint, is worldwide; 3.1 - Some specifications regarding the international legal instruments referred to in terms of the Convention; 4 - a brief note of Criminology and Criminal Policy in relation to the role of the police before the theory of discretion in the context of the problem of corruption, also economic and social development; 5 - the problem of the «corruption», especially within the social and economic criminal law:

8312-20-4; 11 – in «Abuso de Mercado e Responsabilidade Penal das Pessoas (Não) Colectivas – Contributo para a Compreensão dos Bens Jurídicos e dos “Tipos Cumulativos” na Mundialização», Publicação Revista e Ampliada com Texto Extra, Editorial Juruá, Brasil, Curitiba, 2011, pp. 784 ISBN de 2010: 978853623309-3; 12 - in «A designada “Responsabilidade das pessoas colectivas e equiparadas” no contexto do presente ordenamento jurídico luso e do “regime geral das infracções tributárias”», in «A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica», «Respostas Fiscais à Crise no Espaço Europeu», «Receita Fiscal e Garantia dos Contribuintes», «Impacto das ‘Reformas’ na Recuperação Económica», Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade, Editorial Vida Económica, Lisboa, 2011, pp. 316-342, ISBN 978-972-788-374-5; 13 – in «A “Origem” e o actual crime luso de fraude fiscal: alguns problemas de Direito penal», Revista Jurídica da Universidade Portucalense, n.º 14, Porto, 2011, ISSN 0874-2839, pp. 63-80; tem ainda diversos textos no prelo. A partir de Outubro de 1996 exerceu as funções de Consultor Jurídico na Fundação Obra de Nossa Senhora das Candeias – Instituição Particular de Solidariedade Social com sede no Porto – sendo, no momento, seu colaborador voluntário. Entre Abril de 2000 e Agosto de 2009 foi advogado de empresa. É docente no Ensino Superior português, estatal, privado e cooperativo, e advogado desde 1996. Nenhuma das opiniões jurídicas e científicas que são veiculadas em este trabalho pelo aqui autor, e que foram fruto de uma investigação internacional teórica e prática, vinculam, porém, qualquer das entidades aqui mencionadas e vice-versa. Exemplos de actuais moradas electrónicas: gsopasdemelobandeira@ipca.pt e gsopasdemelobandeira@hotmail.com.

the case of the importance of the company; 6 - Some pre-conclusions about the difficulty of attributing crimes, including crimes of corruption, the «companies», 7 - Conclusion.

Keywords: corruption; criminology; criminal policy; police officers; criminal responsibility of «collective bodies» and/or «legal persons» and/or organizations; companies.

«para Bruno

“A palavra liberdade é a única coisa que
ainda me exalta.”»

ANDRÉ BRETON

«Digno de liberdade só é quem sabe
conquistá-la todos os dias.»

J.W. VON GOETHE

1 – Introdução:

Um problema chamado «corrupção» é hoje algo que é bastante mediatizado em toda a comunicação social, quer portuguesa, quer estrangeira. E isto, bem para lá de também constituir um problema jurídico-criminal num sentido mais técnico.² Nos designados países

² Sobre a «corrupção», cfr. a seguinte bibliografia: Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel Da Costa, in «Criminologia § O Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena», 2.^a Reimpressão (1997), Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, ISBN 972-32-0069-4, 1992 (1.^a Reimpressão e Prefácio de 1984), v.g. p. 467; Costa, A.M. Almeida, in anotação aos art.s 372º, 373º e 374º do C.P., «Comentário Conimbricense do Código Penal», «Parte Especial § Tomo III § Artigos 308º A 386º», Dirigido por Jorge de Figueiredo Dias, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, pp. 654 e ss. (no momento em que escrevemos está no prelo uma nova edição do comentário conimbricense), ISBN 972-32-0853-9, ISBN 972-32-0856-3; Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal § à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem», comentário aos art.s 372º e ss., 2.^a edição actualizada, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2010, ISBN 978-972-54-0272-6, pp. 968 e ss; Lopes, José Mouraz, in «O Espectro da Corrupção», Editora Almedina, Reimpressão, 2011, *passim*, ISBN 9789724045429; Cunha, José Damião da, in «A Reforma Legislativa em Matéria de Corrupção», Coimbra Editora, Coimbra, 2011, *passim*, ISBN 9789723219302. E, em termos mais gerais: Dias, Jorge de Figueiredo, in «Direito Processual Penal», Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, 1.^a ed. 1974 e reimpressão («Clássicos Jurídicos»), ISBN 972-32-1250-1, em 2004, e Andrade, Manuel da Costa, in «Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal», Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, ISBN 9789723206135, 1992, reimpressão em 2006. Monte, Mário Ferreira, in «Da Legitimação do Direito Penal Tributário – em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas», Coimbra Editora, Coimbra, Portugal, ISBN 978-972-32-1509-0, 2007; e ainda Silva, Germano Marques da, in Silva, Germano Marques da, in «Curso de Processo

democráticos, onde a liberdade de expressão é, com naturalidade (... ou assim deverá ser...), mais ampla, o problema da «corrupção» é bastante debatido, ou cada vez mais debatido, inclusive nas redes virtuais informáticas, chamando a atenção das diversas audiências, mais ou menos cultas e mais ou menos «esclarecidas». Se aliarmos estes factos à questão de estarmos a atravessar uma profunda crise económica – em alguns casos, só nos falta mesmo a queda no precipício financeiro, com eventuais e imprevisíveis consequências -, então, a situação poderá tornar-se inclusive preocupante, quer do ponto de vista económico em geral, quer na vertente social e política, quer numa visão que é, ela mesma, de cultura, ou de uma certa «contra-cultura», quer ainda, numa análise bem mais profunda, de análise mental. Temos a plena percepção que, no seio do normal funcionamento do sistema económico capitalista, as crises são cíclicas e mesmo inevitáveis. Este breve apontamento escrito vai procurar se preocupar, sobretudo, com a questão da «corrupção»³ inserida na «crise económica» e, portanto, por reflexo, no chamado Direito penal económico e social. Assim, o prisma jurídico-científico é a partir do Direito penal, do Direito processual penal, da Criminologia e da política criminal, mas também, dentro do já referido «Direito penal em sentido amplo», a partir duma base de análise chamada «Direito penal económico e social».⁴ O que não prejudica o facto de fazermos algumas notas a partir daquilo que é afinal entendido como corrupção no âmbito da lei positiva e que está presente no Direito penal português vigente.

Penal», Volumes I (ISBN 972-22-1828-X 110154), II (ISBN 972-22-1961-8 110166) e III (ISBN 972-22-1902-2 110159), Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Editora Verbo, Lisboa, 2008, 2008 e 2009.

³ Daqui em diante a palavra «corrupção» mesmo que surja sem aspas, deverá ser entendida sempre entre aspas. E isto porque, uma coisa é a «corrupção» do ponto de vista jurídico-penal e outra, bem diferente, é a «corrupção» em termos gerais. A «corrupção», em termos de linguagem popular apresenta um sentido deveras amplo. Tão amplo, que podemos afirmar que por vezes se apelida de «corrupção», aquilo que, na realidade, por exemplo técnico-jurídica, nada tem a haver com a corrupção.

⁴ Sobre o «Direito penal económico e social», Bandeira, Gonçalo N. C. Sopas de Melo, in «“Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos - à volta das sociedades comerciais ou sociedades civis sob a forma comercial», Editora Almedina, Coimbra, 2004, (www.almedina.net), (ISBN 972-40-2254-4), Capítulo I. Quando falamos de «Direito penal em sentido amplo», estamos a falar de pelo menos três grandes domínios: Direito penal clássico ou de Justiça; Direito penal económico e social ou secundário (por vezes extravagante); Direito das contra-ordenações e ilícito de mera ordenação social. Quanto à introdução deste último campo no Direito penal em sentido amplo, estamos perante uma polémica que não está terminada. Todavia, a aplicação subsidiária do Direito penal e processual penal e/ou os seus princípios fundamentais está, de modo claro, positivada na lei. Para além disso, a Constituição portuguesa é muito clara na aplicação das garantias - quer através do Direito e processo penal, quer perante o próprio Direito e processo penal -, dos cidadãos e organizações, no que diz respeito não só ao Direito e processo penal, mas também ao Direito das contra-ordenações e ilícito de mera ordenação social: cfr. art. 32.º/10 da Constituição da República Portuguesa (daqui em diante apenas CRP).

2 – Um primeiro andamento numa introdução à corrupção: um problema que é também de linguagem terminológica:

Tornou-se tão comum utilizar as expressões «combate à corrupção»; «luta contra a corrupção»; «guerra à corrupção»; «batalha da corrupção»; «vamos matar a corrupção»; etc. etc., que nos escusamos de citar aqui. Tais expressões estão praticamente em todo o lado. Não apenas na comunicação social mais diversa, mas também entre juristas (uns mais doutos do que os outros), associações privadas e mesmo em instituições públicas e inclusive órgãos de polícia criminal, entre outros. Que fique bem claro que, em muitas das intenções dessas afirmações, não se duvida da boa intenção de tal uso terminológico. Porém, diz um velho brocardo que «... de boas intenções está o inferno cheio...». É que, em que medida exacta podemos dizer que estamos perante um «combate»?! «Combate» em nome de quê e de quem? Dum «Estado», muitas vezes ele próprio eivado de corrupção até ao tutano?! Por vezes, é o próprio legislador que utiliza a expressão «combate» à corrupção. Não podemos deixar de fazer aqui uma referência inclusive, e ainda que a título apenas exemplificativo, à «Lei n.º 19/2008, de 21 de Abril», a qual «Aprova medidas de combate à corrupção e procede à primeira alteração à Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro, à décima sétima alteração à lei geral tributária e à terceira alteração à Lei n.º 4/83, de 2 de Abril»!⁵ E fazemos esta referência porque o legislador deveria ser o último a utilizar esta expressão. É evidente que existe uma liberdade de expressão, desde logo de foro profundo e constitucional, e não existem verdades ontológicas que nos possam impor verdades absolutas. Mas, exige-se ao legislador que utilize uma linguagem que seja o mais neutral possível, e o mais esclarecida possível, neste caso, do ponto de vista técnico-jurídico e, portanto, e sobretudo, científico. E ainda que, se defenda a tese radical de que «o Direito não é uma ciência». Seria caso para perguntar «o que é a ciência»? Bem sabemos que temos que distinguir a linguagem comum da linguagem técnica e científica. Mas, também por isso mesmo! O cientista do Direito ou o próprio legislador têm que ser escorreitos do ponto de vista técnico. O político, por intermédio do legislador, não pode cair na tentação de fazer propaganda política através da própria letra da lei. Escondendo, por vezes, como a própria História o vai confirmando, a realização da corrupção através da

⁵ Lei da Assembleia da República, publicada no Diário da República, 1.ª Série, N.º 78, de 21 de Abril de 2008, «Aprovada em 22 de Fevereiro de 2008. § O Presidente da Assembleia da República, *Jaime Gama*. § Promulgada em 2 de Abril de 2008. § Publique -se. § O Presidente da República, ANÍBAL CAVACO SILVA. § Referendada em 2 de Abril de 2008. § O Primeiro -Ministro, *José Sócrates Carvalho Pinto de Sousa*.».

própria confecção da legislação. Foi aliás uma linguagem semelhante, de «combate ou guerra», que a partir de certa altura invadiu as chamadas teorias bioantropológicas que recaiem sobre o «Ser Humano delinquente». Falemos, por exemplo, da «política criminal eugénica» de Hooton ou Sheldon, a qual há muito tempo que é alvo de profundo consenso científico de que deve ser esconjurada, afastada. Como é evidente, como é evidente! Ou a ciência não deva estar permanentemente preocupada com os Direitos Humanos e com os novos ataques que estes, aqui e ali, vão sofrendo, seja ao nível da concretização, seja ao nível da tentativa. O problema, porventura um dos principais problemas, é que, por ironia do destino (ou talvez não!), a «política criminal eugénica» através de muitos dos seus deprimentes postulados, continua a presidir a premissas, como por exemplo: o «modelo médico»; a «ideologia de tratamento»; ou a, lá está, a tal «guerra» ou «combate ao crime», os quais homenageiam as concepções de fundo das teorias bioantropológicas – «o delinquente seria um vírus a erradicar ou inimigo a combater».⁶ Um «verme a esmagar». O «novo judeu semítico». Como quem mata baratas, ratos ou cobras, que não apenas, claro está, por questões de saúde pública. E, mesmo aqui, S. Francisco, ou uma certa corrente vegetariana, nos colocam algumas dúvidas de consciência existencial quanto aos «nossos irmãos seres vivos». Acontece que, em muitos dos casos – e a História vai comprovando-o de modo cíclico -, o «Estado», de modo parcelar ou momentâneo, ou mesmo de forma total e duradoura, torna-se, ele próprio, o criminoso, o foco central, designadamente, da corrupção. Pelo que, por eventualidade, muitos dos «Estados» deveriam, eles mesmos, começar por arrumar a sua própria casa.⁷ Mais importante que o «Estado», será porventura o espaço e o tempo. São frequentes as denúncias públicas – muitas delas com contestação, mas muitas outras sem qualquer contestação ou com uma contestação muito parcial – de que existe, por vezes, uma putrefacta promiscuidade entre certo poder político, alguns nebulosos interesses económico-financeiros e, inclusive, a realização de «legislação de alfaiate», i.e., feita à medida do freguês.⁸ Já para não falar no obscuro financiamento dos partidos políticos. Essa matéria de difícil fiscalização. O que, claro está, mina os próprios e (ainda) pouco fundos alicerces

⁶ Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel da Costa, in «Criminologia § O Homem Delinquente e a Sociedade Criminógena»..., pp. 169 e ss. (p. 178). Já antes, Andrade, Manuel da Costa, in «A Vítima e o Problema Criminal», Coimbra Editora, Coimbra, 1980, pp. 227 e ss..

⁷ Préposiet, Jean, in «História do Anarquismo», Lugar da História, Edições 70, LDA, Lisboa, ISBN 978-972-44-1308-2, Setembro de 2007, *passim*.

⁸ Por exemplo, em Portugal, as constantes denúncias tornadas públicas pela «Transparência e Integridade Associação Cívica»: <http://www.transparencia.pt/>, 15/12/2012.

democráticos. Vale a pena citar algumas frases de, v.g., Paulo Morais, docente universitário, ex-vereador do urbanismo entre 2002 e 2005 da Câmara Municipal do Porto e um dos membros da «Transparência e Integridade, Associação Cívica»: ⁹ «De cada vez que um deputado debate ou elabora legislação, vacila entre a lealdade ao povo que o elege e a fidelidade às empresas que lhe pagam»; «Quando se reúne a Comissão Parlamentar de Obras Públicas, com seis dos seus membros ligados ao meio, mais parece uma associação empresarial do sector» (!). Ora bem, se isto for verdade – não temos dados suficientes -, pois apenas estamos a citar, e sempre com todo o respeito, então, estamos perante um potencial de corrupção que pode ter sido concretizado durante muitos anos mesmo no ninho da democracia: o Parlamento através da elaboração de legislação à medida! ¹⁰ O que implica a canalização de milhares de milhões de euros, de impostos pagos com honestidade, para fins desnecessários e dispensáveis. Para fins - há que dizer com todas as letras - de corrupção, diríamos, institucionalizada. E se assim é, é o próprio regime político que fica em perigo (se já não está?). Será que é por isto que foram feitas tantas e tantas obras públicas que custaram milhares de milhões de euros ao erário público sem quaisquer estudos prévios, e completamente inúteis em termos práticos? ¹¹ Será que foi por causa de isto que, por exemplo, existiu, e ainda existe, tanta polémica à volta das chamadas «SCUT'S»? ¹² Mas, se é um caso, como tantos outros, não só Parlamentar mas igualmente «para lamentar», diríamos, também deverá ser uma boa ocasião para mudar a legislação, de modo a impedir esta mal cheirosa

⁹ Lourenço, Nuno Sá, in «Deputados com ligações ao sector onde legislam § A semana passada foi apresentado um livro em homenagem ao fiscalista Saldanha Sanches, onde 14 autores abordam a corrupção», jornal Público, Portugal, 18/3/2012, p. 8.

¹⁰ E continuará, esta situação, no presente e no futuro? É que a formação de listas de deputados continua a ser feita com base em critérios de muito difícil apreensão: pelo currículo, na esmagadora maioria dos casos, já se viu que não é! Será pela beleza física ou pela simpatia de carácter? Não, também parece que não, embora os gostos não se discutam. Então, então, continuemos a perguntar quais os critérios exactos? É que se há coisa em que Portugal é rico, é em obras públicas, qual jardim de pedra.

¹¹ Para quê, por exemplo, uma nova auto-estrada (quando ainda por cima, ali perto, existem outras duas alternativas!) se centenas milhares de desempregados não têm dinheiro para pagar sequer a portagem, já para não falar no combustível?!

¹² «Uma SCUT era uma [autoestrada](#) em regime de portagens virtuais, cujos custos eram suportados pelo [Estado Português](#). A construção e manutenção era da responsabilidade de uma empresa [concessionária](#). A sigla SCUT é uma abreviatura de "Sem Custo para os Utilizadores". § O conceito de SCUT foi introduzido em [Portugal](#) em [1997](#) no governo de [António Guterres](#), pela mão do Ministro do Equipamento Social, [João Cravinho](#)^[carece de fontes?]. Esta é a versão que consta do Portal do Governo. No entanto, foi da responsabilidade do então Primeiro Ministro, Cavaco Silva, a conceção da primeira SCUT, hoje conhecida como A 23 - na inauguração declarou que a única diferença para uma autoestrada era a não existência de portagens. O conceito foi abolido em [2011](#), com as autoestradas [A22](#), [A23](#), [A24](#) e [A25](#) a serem as últimas a abandonar este sistema de pagamento.», <http://pt.wikipedia.org/wiki/SCUT>, 15/2/2012.

promiscuidade. À mulher de César, não basta ser, é preciso, sem qualquer dúvida, bem ou mal, parecer. Nomeadamente, quando as opiniões públicas, ainda por cima, exigem cada vez mais uma democracia transparente e íntegra. As novas gerações, e em breve os novos votantes, lêem com muita facilidade, nos seus computadores e nas redes sociais virtuais o que se vai passando. Não vale a pena dizer que não há qualquer espécie de problema ao nível da corrupção em Portugal. De contrário, por ingratidão histórica, corre-se o risco de não faltar muito tempo para se voltar à ditadura militar e/ou política. Sendo que, os maiores custos, como sempre, serão sofridos pelos mais fracos através da violação de direitos, liberdades e garantias, *rectius*, de modo alargado, direitos e deveres fundamentais. E aquilo que os verdadeiros movimentos de anti-corrupção menos querem é que se coloque em perigo a democracia e o espaço e tempo de Direito, social, democrático, livre e verdadeiro.

Voltando a Paulo Morais, as suas afirmações, a serem verdadeiras, são demasiado graves para não serem apuradas até ao limite da verdade. Das duas, uma: ou Paulo Morais não está a falar verdade e muito se estranha que os indivíduos e empresas visadas nas suas afirmações acusativas ainda não tenham já recorrido aos Tribunais por processo criminal de difamação de pessoa singular e «colectica», o que não deixa de ser estranho; ou bem pelo contrário, Paulo Morais, sem pejo para dúvidas, está a falar verdade e então existe uma corrupção que está instalada, no presente momento, bem no seio do poder democrático português.¹³ Neste último caso, os políticos que não compactuam com esta situação, devem se

¹³ «Portugueses pagam impostos que “derretem” em corrupção Gastos do Estado rondam os 80 mil milhões de euros por ano § Por: Redacção / CAS | 22- 9- 2011 10: 58 § “Grande parte dos impostos que os portugueses pagam estão a derreter em mecanismos de corrupção”. A afirmação foi feita pelo vice-presidente da associação Transparência e Integridade, esta quinta-feira. Paulo Morais acredita que o Estado gasta por ano “cerca de 80 mil milhões” em mecanismos que “são bem conhecidos”. § “Bastará focar o aspecto das parcerias público-privadas”, no que respeita sobretudo à renegociação com as concessionárias das antigas SCUT, que levou os portugueses a pagar mais portagens e mais impostos, salienta, citado pela Lusa. § A eventual cessação das novas condições acordadas para as ex-SCUT “é uma questão que tem de ser tratada com urgência”. Segundo Paulo Morais, “cada mês que passa são milhões de euros que o povo português perde para pagar a uns senhores que conseguiram, à custa da convivência de pessoas no Estado, garantir rendas verdadeiramente obscenas”. § Apesar de tudo isto, o vice-presidente da associação Transparência e Integridade vai mais longe e não esconde a frustração. “A diferença entre o custo real do trabalhador e o salário que recebe vai em parte para serviços que os cidadãos utilizam, mas também vai muito dele para mecanismos de corrupção.” § Para o ex-vice-presidente da Câmara do Porto e actual professor universitário de estatística, o exemplo das SCUT “é claramente um caso de prejuízo com dolo do Estado português por parte de um conluio entre quem negocia em nome do Estado e os concessionários que obtiveram a concessão”. § “É perfeitamente inadmissível” acreditar num “mecanismo eufemisticamente chamado de disponibilidade diária das estradas, garantir rentabilidades da ordem dos 14, 15 por cento dos concessionários sobre preços que, por sua vez, já eram elevados”, afirmou o professor.».

demarcar de imediato e denunciar em termos públicos a mesma, bem como o Procurador-Geral da República e o Ministério Público têm que apurar rapidamente o que se passa em concreto. Mas, mesmo que se chegue à conclusão de que «todas as leis foram cumpridas» para, por exemplo, renegociar os contratos das «SCUT'S» entre o Estado e as respectivas empresas, no contexto das «milagrosas parcerias público-privadas», então se tudo continua como se nada tivesse acontecido, estamos, com claridade e evidência jurídico-científicas, não apenas perante uma situação de corrupção (em sentido lato) ao «mais alto nível», quer do poder político em exercício, quer dos cidadãos e/ou empresas envolvidas, mas também de violação dos artigos 227.º e sobretudo 334.º do Código Civil. Não só existe uma responsabilidade criminal, como também uma responsabilidade pré-contratual, como também um muito visível abuso do direito. Se, por exemplo, no contexto duma parceria público-privada, uma determinada empresa privada, num contexto de profunda crise económica e social, e seja ela qual for, continua a receber somas astronómicas, sem uma correspondência justa e mínima nos serviços que presta, então, ao receber os valores pecuniários, embora, de acordo com a legislação específica, está a exercer um direito, mas está a incorrer, de modo claro, em abuso do direito.¹⁴ Porque não processar judicialmente esta empresa?

3 - Um segundo andamento numa introdução à corrupção: um problema que, também do ponto de vista jurídico, é mundial:

O Estado português está submetido a diversas obrigações internacionais no que diz respeito ao tratamento da corrupção. Essas obrigações têm por fundamento, no seu essencial, a «Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas», de 2003; a «Convenção da OCDE Contra a Corrupção» de 1997; a «Convenção de Direito Criminal Contra a Corrupção do Conselho da Europa», de 1999; e, com as nossas aspas internas, quer a «Convenção da União Europeia Sobre o “Combate” Contra a Corrupção», de 1997; quer a «Convenção da União Europeia Sobre o “Combate” Contra a Corrupção Envolvendo Funcionários das Comunidades Europeias ou Funcionários dos Estados Membros da União Europeia», de 1997.¹⁵ E de que

<http://www.tvi24.iol.pt/impostos/scut-impostos-corrupcao-estado-paulo-morais-portugueses/1282424-5240.html#> ; 29/9/2011.

¹⁴ Lima, Pires de/Varela, J. Antunes, in Código Civil Anotado, Volume I, com a colaboração de M. Henrique Mesquita, 1987, em anotação aos artigos 227.º e 334.º do Código Civil, pp. 215 e ss. e pp. 298 e ss..

¹⁵ Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», pp. 968 e ss., 2010, ISBN 978-972-54-0272-6, pp. 968 e ss;

modo é feita essa influência obrigacional ao nível internacional e sobre um país como Portugal? Começemos pelas Nações Unidas.¹⁶

A Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens obrigatórios: corrupção activa e passiva de funcionários públicos nacionais; corrupção activa de funcionários públicos estrangeiros e internacionais; corrupção activa e passiva de juízes e funcionários de tribunais internacionais; branqueamento «de capitais» (com as nossas aspas, pois o ilícito de «branqueamento», não é apenas, como se sabe, de «capitais»);¹⁷ fraude na contabilidade; peculato; obstrução da justiça. A Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens facultativos: corrupção passiva de funcionários públicos estrangeiros e internacionais; tráfico de influência; abuso de função; enriquecimento ilícito; abuso de confiança no sector privado. A Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens opcionais: corrupção activa e passiva no sector privado. Podemos concluir, por conseguinte, que a Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas tem itens obrigatórios, facultativos e opcionais. O que, analisados bem os factos, acaba por

¹⁶ Cfr. legislação útil acerca destas temáticas: Resolução da Assembleia da República (daqui em diante somente RAR) n.º 68/2001, e ratificada pelo Decreto do Presidente da República (daqui em diante somente DPR) n.º 56/2001; RAR n.º 47/2007, de 21 de Setembro, e ratificada pelo DPR n.º 97/2007, de 21 de Setembro; RAR n.º 32/2004, e ratificada pelo DPR n.º 19/2004; RAR n.º 32/2000, ratificada pelo DPR n.º 19/2000. Ainda a Lei n.º 13/2001, de 4 de Junho.

¹⁷ Sobre o fenómeno do «branqueamento», Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in «Nota de Coordenação dos Autores Lusitanos do Livro Luso-Brasileiro sobre o Fenómeno do “Branqueamento” e/ou da “Lavagem”» (16 autores portugueses e 6 brasileiros); Colaboradores Especialistas: Agostinho Veloso da Silva (Director da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave); André Sopas de Mello Bandeira (Conselheiro-Diplomata); António Carvalho Martins (Juiz Desembargador); Pedro Caeiro (Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra); Augusto Lopes-Cardoso (Advogado, Bastonário da Ordem dos Advogados); Daiane Chaves (Advogada, Brasil); Délio Lins e Silva Júnior (Advogados, Brasil); Francisco Rocha Gonçalves (Professor da Universidade de Aveiro); Germano Marques da Silva (Advogado, Presidente e Professor da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa); Gonçalo S. de Melo Bandeira; Gustavo Svenson (Advogado, Brasil); Irene Portela (Professora Adjunta da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave); João Costa Andrade (Advogado e Docente do Instituto Superior da Polícia); João de Castro Baptista (Advogado); Jorge Dias Duarte (Procurador da República); Jorge dos Reis Bravo (Procurador da República); José Pedro Aguiar-Branco (Advogado e Deputado à Assembleia da República); Ludumila Vasconcelos Leite Croch (Advogada, Brasil); Marco Aurélio Borges de Paula (Advogado, Brasil); Priscila Pamela dos Santos (Advogada, Brasil); Ricardo Sousa da Cunha (Assistente da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave); Vitalino Canas (Advogado, Assistente da Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa, Deputado à Assembleia da República); Editora Juruá, www.juruia.com.br, Lisboa, Portugal, 2010, pp. 29-40 (ISBN 978-989-8312-20-4); e Bandeira, Gonçalo N.C.S. de Melo, in «O Crime de “Branqueamento” e a Criminalidade Organizada no Ordenamento Jurídico Português no contexto da União Europeia: novos desenvolvimentos e novas conclusões», in AA.VV., Coordenação de Nascimento Silva, Luciano / Bandeira, Gonçalo N.C. Sopas de Melo, «Branqueamento de Capitais e Injusto Penal - Análise Dogmática e Doutrina Comparada Luso-Brasileira», Editora Juruá, www.juruia.com.br, Lisboa, Portugal, 2010, pp. 555-668 (ISBN 978-989-8312-20-4).

fazer transparecer a visão bem diferente que existe a nível mundial dos diferentes países sobre os problemas que são levantados pela corrupção, quer a nível económico, quer a nível social, quer a nível político, quer a nível cultural, quer a nível mental. Outra conclusão que podemos desde já retirar daqui é que a «corrupção», mesmo em sentido técnico-jurídico, é entendida na Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas de uma forma bastante ampla, abarcando, pois, todos os itens referidos.

A Convenção da OCDE¹⁸ Contra a Corrupção de 1997 tem uma influência em Portugal através do seguinte item obrigatório: branqueamento «de capitais» (com as nossas aspas, pois o ilícito de «branqueamento», não é apenas, como se sabe, de «capitais»). Conclusão: «apenas» um item, mas que é obrigatório.

A Convenção de Direito Criminal Contra a Corrupção do Conselho da Europa, de 1999, tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens obrigatórios: branqueamento «de capitais» (com as nossas aspas, pois o ilícito de «branqueamento», não é apenas, como se sabe, de «capitais»). A Convenção de Direito Criminal Contra a Corrupção do Conselho da Europa, de 1999, tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens, com «admissão de reserva»: corrupção passiva de funcionários públicos estrangeiros e internacionais; corrupção activa e passiva no sector privado. A Convenção de Direito Criminal Contra a Corrupção do Conselho da Europa, de 1999, tem uma influência em Portugal através dos seguintes itens, com «reserva possível»: fraude na contabilidade; tráfico de influência. Conclusão: a «admissibilidade» e «possibilidade» de estabelecimento de «reservas» são as principais características.

Com as nossas aspas internas, quer a «Convenção da União Europeia Sobre o “Combate” Contra a Corrupção», de 1997; quer a «Convenção da União Europeia Sobre o

¹⁸ «A **Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico** ([português europeu](#)) ou **Económico** ([português brasileiro](#)) (**OCDE**)^[1] (em [francês](#): *Organisation de coopération et de développement économiques*, OCDE) é uma [organização internacional](#) de 34 países que aceitam os princípios da [democracia representativa](#) e da [economia de livre mercado](#)^[2]. Os membros da OCDE são economias de alta renda com um alto [Índice de Desenvolvimento Humano](#) (IDH) e são considerados [países desenvolvidos](#), exceto México, Chile e Turquia. § Teve origem em [1948](#) como a **Organização para a Cooperação Económica** (OECE), liderada por [Robert Marjolin](#) da [França](#), para ajudar a administrar o [Plano Marshall](#) para a reconstrução da [Europa](#) após a [Segunda Guerra Mundial](#). Posteriormente, a sua filiação foi estendida a estados não-europeus. Em [1961](#), foi reformada para a Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento da Convenção sobre a Organização para a Cooperação Económica e Desenvolvimento. § A sede da OCDE é localizada no [Château de la Muette](#) em [Paris, França](#).»: http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Desenvolvimento_Econ%C3%B3mico, 15/2/2012.

“Combate” Contra a Corrupção Envolvendo Funcionários das Comunidades Europeias ou Funcionários dos Estados Membros da União Europeia», de 1997, têm uma influência em Portugal através do seguinte item obrigatório: corrupção activa e passiva de funcionários públicos nacionais ou da União Europeia. Conclusão: «apenas» um item, mas que é obrigatório.

É evidente que todos os itens referidos têm que ser vistos em conjunto como uma forma de Portugal ter que encarar o fenómeno da corrupção. Neste caso, por conseguinte, a «corrupção», mesmo do ponto de vista técnico-jurídico, é encarada dum modo bastante alargado. Embora, com características obrigatórias, facultativas, opcionais e de «reserva admissível» ou «possível».

3.1 – Algumas especificações quanto aos instrumentos legais internacionais referidos ao nível da convenção:

Antes de mais, é importante referir que pelo que se pode retirar da Convenção Penal Sobre a Corrupção do Conselho da Europa antes referida, os Estados abrangidos deverão criminalizar o pedido ou aceitação por um «funcionário público», indirecta ou directamente, de uma indevida vantagem, para o mesmo ou por uma outra pessoa. Ou, ainda, a aceitação duma oferta (por vezes dádiva) ou promessa duma tal vantagem, para agir ou não agir no exercício das suas funções.¹⁹ Aqui, «acto no exercício das funções» parece ter um significado claro. Isto é, também deveria ser infracção criminal no caso dum funcionário receber uma vantagem em troca de agir de acordo com os seus deveres. Se o funcionário age de modo proibido ou arbitrário, então, neste caso, a sanção deve ser mais grave. O funcionário não pode por exemplo conceder uma licença administrativa que, naquele caso concreto, seria de recusar sem quaisquer dúvidas. No caso da Convenção Penal Sobre a Corrupção do Conselho da Europa, não existe, contudo, uma necessidade de se verificar uma «violação de dever». A discricionariedade é aqui irrelevante. O fundamental é se o funcionário foi alvo duma oferta (por vezes dádiva) ou promessa de suborno com o objectivo de se conseguir algo em «troca». Neste caso concreto, o agente corruptor pode até nem saber que o funcionário tinha, ou deixava de ter, discricionariedade. Tal torna-se irrelevante. A regra é de que o funcionário público é pago pelo orçamento público. Salvo se os pagamentos privados visam contribuir

¹⁹ Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», 2010, *idem ibidem*.

para um maior acentuar do interesse público, sem qualquer favorecimento ilegal em troca. O altruísmo e/ou a acção benemérita em prol do interesse público não é corrupção. A «violação dum dever» trás, todavia, novos problemas de prova. Além do mais, este elemento de necessidade de «violação dum dever», não pode servir para que os Estados não possam implementar a concepção de corrupção que está prevista na Convenção sem obstar ao seu objectivo.²⁰ Parece assim estar impedida a concepção duma «violação de dever funcional» que impeça a tutela duma «confiança dos cidadãos na correcção da administração pública». Correcção no sentido de honestidade.²¹

A Convenção Contra a Corrupção das Nações Unidas antes referida fornece-nos, também, uma definição alargada do «acto no exercício das funções». O designado guia legislativo das Nações Unidas para implementação da convenção contra a corrupção, admite²² que a locução «no exercício dos seus deveres oficiais» deve ser interpretada numa visão bastante alargada e, portanto, «com ordem a agir ou evitar agir em matérias relevantes para os deveres oficiais».²³

A Convenção da OCDE Contra a Corrupção antes mencionada, prevê²⁴ a incriminação de promessa, dádiva ou oferta com vista a que o funcionário público actue ou deixe de actuar no que diz respeito ao exercício dos seus deveres oficiais. Seja, ou não seja, no seio da competência autorizada do funcionário, trata-se dum qualquer uso do funcionário público.²⁵ A discricionariedade e/ou o juízo têm que ser exercidos de forma imparcial pelo funcionário. Importa que os deveres funcionais e/ou do cargo desempenhado, sejam exercidos de forma imparcial.

De acordo com o que se viu anteriormente, o Estado português tem, pois, que obedecer também à Convenção Sobre Luta Contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transacções Comerciais Internacionais.

²⁰ Cfr. art. 2.º da Convenção.

²¹ Cfr. a Recomendação (2000) 10 do Comité de Ministros do Conselho da Europa sobre os códigos de conduta dos funcionários públicos, nomeadamente o seu art. 20.º.

²² Cfr. anotação 183.º.

²³ Nossa tradução livre.

²⁴ Cfr. o seu art. 1.º.

²⁵ Cfr. o seu art. 1.º.

Na Convenção da União Europeia podemos traduzir da seguinte forma aquilo que está aqui em causa:²⁶ «... para ele actuar ou evitar actuar de acordo com o seu dever ou no exercício das suas funções em violação dos seus deveres oficiais...».

Todas as convenções que estamos aqui a analisar parecem exigir uma conexão entre a oferta (por vezes dádiva) ou solicitação de suborno e uma acção ou omissão do funcionário público.²⁷

Deste modo, não é sem (muitas) dúvidas que podemos afirmar que nenhuma das convenções que estamos a analisar implica, ou deixa de implicar, a violação dos deveres funcionais do funcionário público como elemento constitutivo do crime.²⁸ Ou seja, se em alguns casos não parece existirem dúvidas que a comissão dum acto legal pelo funcionário público pode constituir a meta da corrupção activa ou passiva. Noutros casos, de acordo com as convenções, como se foi anotando anteriormente, já temos mais dúvidas. Parece-nos inclusive, salvo o devido respeito pelo nosso colega, que Paulo Pinto de Albuquerque vai um pouco longe de mais de acordo com determinada doutrina, legislação, jurisprudência e mesmo a dogmática jurídico-penal, ao afirmar que, e citamos, qualquer coisa como:²⁹ «Mais: quando esse elemento seja requerido pela lei interna, ele não pode ser interpretado de modo a defraudar o âmbito da incriminação à luz das obrigações internacionais do Estado português.». Bem, então onde é que fica o respeito pelo princípio da legalidade criminal?³⁰ Ou até as normas de interpretação da legislação portuguesa?³¹ Isto tudo no seio dum país independente e soberano, com uma Ordem Jurídica própria, apesar de sermos, e ainda bem (mas também por isso mesmo!), uma democracia aberta e pluralista, no seio dum Estado de Direito, social, que se quer cada vez mais como espaço e tempo livre e verdadeiro. Doutrina que é doutrina, como não temos dúvidas que seja o caso, não pode afirmar como verdade absoluta uma premissa do género: «... ele não pode ser interpretado de modo a defraudar o âmbito da incriminação à luz das obrigações internacionais do Estado português.». E isto

²⁶ Nossa tradução livre.

²⁷ Embora se pareça admitir os chamados «pagamentos de facilitação» - o que, a nosso ver, não nos parece ser correcto do ponto de vista jurídico-criminal, mas também de técnica legislativa ou mesmo de índole ética -, a OCDE veio, em 2009, incentivar as empresas a proibir ou desincentivar a utilização destes pagamentos. Quando muito, se acontecerem em termos concretos, deveriam os mesmos ser reflectidos na contabilidade das empresas.

²⁸ Sem quaisquer dúvidas, segundo nos é dado a entender, Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», 2010, p. 973.

²⁹ Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», 2010, *idem ibidem*.

³⁰ Constante quer do art. 1.º do Código Penal (daqui em diante somente CP), quer no art. 29.º da CRP.

³¹ Cfr. art. 9.º do Código Civil (daqui em diante somente CC).

tendo em consideração a própria CRP e o CC português.³² O «Estado português» vinculou-se a convenções internacionais, mas não a «interpretações internacionais» de valor irrefutável e absoluto. Cremos que, pensando melhor, todos concordarão. Não estamos a falar de interpretações diametrais e opostas. Estamos a falar de legítimas e diferentes interpretações, fruto, por vezes, de minúsculos pormenores legais. Pelo que, são de refutar «quaisquer interpretações definitivas e absolutas»!

E esta nossa interpretação doutrinal em nada prejudica, o facto de podermos afirmar que dos deveres internacionais do Estado português parece resultar, ainda assim, que o tipo penal da corrupção se refere a acções ou omissões do funcionário em matérias relativas às suas obrigações oficiais, seja, ou não seja, dentro da competência autorizada do funcionário, assim que o mesmo não utilize de imparcialidade no seu juízo, por se ter deixado influenciar por promessas de benefícios ou benefícios (e/ou, em certos casos, dádivas) originadas em particulares e, deste modo, colocando em jogo a confiança dos cidadãos e das organizações na correcção, honestidade, da administração pública.³³ Não se pode é obrigar, pela via da doutrina, ou por qualquer outro meio, a que exista uma «única interpretação». É preciso ter calma. Ainda para mais, quando essa interpretação coloca em perigo a aplicação concreta do princípio da legalidade criminal. Isso iria violar a liberdade de apreciação de prova por parte dos magistrados judiciais. E mais ainda: seria, como já se referiu, a violação das normas de interpretação que estão vigentes no próprio Ordenamento Jurídico Português.³⁴ Se os assentos foram considerados há já muito tempo inconstitucionais, só nos faltava ter agora que lidar com «interpretações absolutas e irrefutáveis». Desde logo, porque da análise das convenções internacionais referidas, às quais Portugal aderiu, não resultam verdades interpretativas absolutas. Todas as conclusões conduzem a novas e naturais dúvidas.

Por outro lado, todas as convenções, aqui em causa, indicam que não deverá existir distinção entre corrupção activa e corrupção passiva, nomeadamente ao nível da severidade das respectivas sanções.

³² Cfr. o art. 8.º da CRP e o art. 9.º do CC.

³³ Deste ponto de vista, não são comportamentos privados dos funcionários as acções ou omissões em matérias que dizem respeito aos seus deveres funcionais, ou seja, as acções e omissões que dizem respeito à sua função. Apenas seriam comportamentos privados, aqueles que nada tenham a ver com os deveres ou obrigações (funcionais) do funcionário. Os comportamentos privados, pois, ficam de lado da esfera da competência funcional do funcionário. Em sentido aproximado, Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», 2010, pp. 968 e ss., *idem ibidem*.

³⁴ Cfr. o art. 9.º do CC.

Esta breve análise que estamos aqui a fazer tem já por base as mais recentes alterações legislativas.³⁵

4 – Breve nota de Criminologia e Política Criminal no que diz respeito ao papel das polícias perante a teoria da discricionariedade no contexto do problema da corrupção, igualmente económica e social:

No que concerne ao fenómeno da corrupção, não será de todo despiciendo fazer aqui algumas referências doutrinárias à teoria da discricionariedade, nomeadamente no que concerne ao específico papel das polícias. Embora o raciocínio abstracto analógico possa ser utilizado noutros sectores, e quanto a outros actores, da Justiça. Será escusado fazer aqui uma referência exaustiva quanto à importância das polícias em todo contexto da Justiça e, neste preciso caso, no âmbito do tratamento da corrupção. É sabido que a corrupção está ligada de perto às polícias que representam o Estado nos mais diversos sectores. O que, claro também está, tem reflexos importantes na discricionariedade e na selecção.³⁶ Problema este que, com naturalidade, varia muito de país para país e de ordenamento jurídico para ordenamento jurídico. Já nos dizia em 1978 G. Sykes³⁷, que «toda a análise da estrutura e funcionamento da política tem de ter em conta que a corrupção é um problema crónico». «Problema crónico», fala a voz duma profunda experiência de investigação teórica e prática: G. Sykes. Registe-se

³⁵ Nomeadamente a Lei n.º 32/2010, de 2 de Setembro. Como refere Albuquerque, Paulo Pinto de, *idem ibidem*, «O novo artigo 372.º, n.º 1, corresponde ao referido artigo 373.º, n.º 2, do CP, na redacção de 2001. O novo artigo 373.º, n.º 1 (corrupção passiva própria), corresponde ao anterior artigo 372.º, n.º 1. O novo artigo 373.º, n.º 2 (corrupção passiva imprópria), corresponde ao anterior artigo 373.º, n.º 1. O novo artigo 374.º, n.º 1 (corrupção activa própria), corresponde ao anterior artigo 374.º, n.º 1. E o novo artigo 374.º, n.º 2 (corrupção activa imprópria), corresponde ao anterior artigo 374.º, n.º 2. Os novos artigos 373.º e 374.º do CP apenas inovam no que toca às molduras penais mais graves.». A nova incriminação do art. 372.º/1 substitui, pois, o anterior art. 372.º/2 do CP, na redacção da Lei n.º 108/2001. Logo, os comportamentos puníveis sob a batuta do art. 373.º/2, pela redacção da Lei n.º 108/2001, permanecem, ao que parece, como puníveis, depois da entrada em vigor da Lei n.º 32/2010, de 2 de Setembro. Todavia, não são puníveis os comportamentos de promessa ou dádiva a funcionário de benefício por pessoa que em face dele, tenha tido, tenha ou venha a ter qualquer pretensão dependente do exercício de funções públicas, quando esses mesmos comportamentos tenham sucedido antes da entrada em vigor da Lei n.º 32/2010, de 2 de Setembro. É que o art. 373.º/2, na redacção da Lei n.º 108/2001, não previa estes comportamentos e o novo art. 372.º/2 não pode ser aplicado de modo retroactivo: cfr. o art. 2.º do CP.

³⁶ Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel Da Costa, in «Criminologia § O Homem Delinquent e a Sociedade Criminógena», 1984, pp. 454 e ss..

³⁷ In «Criminology», *New York*, Nova Iorque, Jovanovich, 1978, pp. 398 e ss., *apud* Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel Da Costa, *idem ibidem*, 1984. G. Sykes, identificando o grave problema dos EUA, focaliza a polarização da corrupção da polícia, no início do século XX, em volta da prostituição e do jogo ilícito, em volta do, então considerado, tráfico de bebidas alcoólicas nos anos trinta e, desde os anos 50, o tráfico de estupefacientes e drogas de várias espécies. Ou seja, com uma profunda ligação a avultadas somas de dinheiro e, portanto, com peso na economia real e subterrânea.

bem. Estamos aqui perante dois graves problemas que, com habitualidade, andam conexos: o crime organizado e a interpenetração das polícias com os aparelhos políticos. Diz-nos G. Sykes, mas também J. de Figueiredo Dias e M. da Costa Andrade. É evidente que esta «caldeirada, de sabor amargo e mal cozinhada com alguns ingredientes já inclusive estragados», cria problemas quanto aos assuntos da anti-corrupção. Em dose moderada, criará alguns «problemas digestivos». Em dose exagerada, pode levar ao «internamento hospitalar e mesmo à morte do doente por intoxicação alimentar». Notícias recentes vindas a público em Portugal – salvaguardando em todo o caso a presunção da inocência dos envolvidos até prova definitiva em contrário, como é evidente ⁻³⁸, procuram estabelecer uma ligação clara entre agências portuguesas de serviços secretos e/ou polícias, partidos políticos, empresas privadas e lojas maçónicas, incluindo a suposta passagem de dados dos serviços secretos para o foro comercial! Qual é o principal problema que resulta daqui? Uma desconfiança generalizada da população votante em relação a todos os visados e todas as instituições em causa. Sem qualquer dúvida, haverá muitos justos, sejam eles agentes secretos, polícias, políticos, empresários e empresas e maçons ou pedreiros livres, salvo o devido respeito, ou outra coisa qualquer, que pagarão pelos eventuais e verdadeiros «pecadores» envolvidos. Infelizmente, a sua imagem ficará afectada em termos gerais. Pelo que, de modo rápido, célere e eficaz, será necessário, executar as prevenções geral e especial positivas, mas também a retribuição jurídico-penal e a eventual reparação. Sob pena, do próprio regime político-democrático começar a ficar em perigo. E, dos «problemas digestivos» do regime democrático, podemos passar para o seu internamento e/ou mesmo a sua morte. Com insurreição imediata e sem ressurreição à vista! Sem apelo, nem agravo, e com um custo sem preço para os direitos, liberdades e garantias e direitos fundamentais humanos. Mais uma vez pagando os «justos pelos pecadores». E pagando os «mais fracos». Muitas vezes lembramos aos nossos alunos que, Portugal, ao contrário do que se vai dizendo por aí, catalogado com habitualidade como «país de brandos costumes», foi um país profundamente violento, por exemplo, durante o último Séc. XX. Lembre-se apenas, a título enunciativo, desde o regicídio (Rei D. Carlos e o seu Infante), os diversos homicídios de chefes de Estado (v.g. Sidónio Pais), da oposição, dos crimes cometidos na República I (vários, incluindo o assassinato posterior de alguns dos

³⁸ Por exemplo, revista semanal Visão, www.visao.pt, n.º 986, de 26 de Janeiro a 1 de Fevereiro de 2012, pp. 28 e ss. («Os ficheiros secretos do espião maçom»); e n.º 987, de 2 de Fevereiro a 8 de Fevereiro de 2012, pp. 30 e ss. («Espíões § A lista secreta»). Mais uma vez, note-se, apenas se está a citar notícias e até prova definitiva em contrário, existe um princípio sagrado a respeitar: a presunção de inocência.

próprios revolucionários de 5 de Outubro de 1910), durante a ditadura salazarista através da polícia política e dos massacres nas guerras coloniais (fossem as vítimas «colonos ou colonizados»; ou, v.g., o caso do popular, General «do Povo e amado pelo Povo», Humberto Delgado), mas também depois do 25 de Abril de 1974, com grupos terroristas bastante activos, quer da «esquerda» (FP25, «Forças Populares do 25 de Abril»), quer da «direita» (MDLP, «Movimento Democrático de Libertação de Portugal»). E, ao que parece, já num outro contexto, o homicídio de um chefe de Estado e vários destacados políticos (Francisco Sá Carneiro, Adelino Amaro da Costa, etc.) e alguns empresários. Enfim, qualquer pessoa, minimamente perspicaz, percebe que essa violência está latente na sociedade portuguesa, como que adormecida (infelizmente, em quase todo o Ser Humano) e pode ressurgir de novo, a qualquer momento, «quais brandos costumes lusitanos»... É óbvio que quanto mais forte for a democracia em Portugal, Estado de Direito social e país signatário da Organização do Tratado do Atlântico Norte («NATO» ou «OTAN») e Membro da União Europeia e do Euro (até agora...), menos chances haverá disso acontecer. Isto tudo, para pré-concluir que a preocupação séria pelo tratamento adequado duma certa «cultura de corrupção» dominante, é, na verdade, uma preocupação, mas também uma precaução, para evitar o fim da democracia, o qual, como todos bem sabemos, já esteve bem mais longe.

Não se diga, contudo, que o problema da ligação entre o fenómeno da corrupção e as polícias foi uma invenção portuguesa. Como referem J. de Figueiredo Dias e M. da Costa Andrade³⁹, «... também a corrupção se liga estreitamente com a própria natureza do labor da polícia. Como Goldstein refere, a polícia está quotidianamente em contacto “com o pior lado da humanidade..., permanentemente exposta a um espectáculo de ilegalidade». E isto aplica-se também aos serviços secretos, internos e externos, de cada país. E ao crime económico e social, financeiro, entre outras áreas. A polícia comum ou «económica e social, financeira», incluindo portanto aqui nesta adaptação doutrinária, depara-se com frequência com o crime praticado por «pessoas respeitáveis». Nomeadamente os serviços secretos que sabem bem alguns segredos desconhecidos da opinião pública. A polícia, por exemplo, fruto das profundas investigações de G. Sykes, parece deparar-se com crimes praticados pelas pessoas mais insuspeitas, como poderão ser os próprios magistrados (citamos). Qualquer pessoa atenta as estes problemas, ainda que de modo mínimo, compreenderá que não há pessoas, nem

³⁹ Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel Da Costa, in «Criminologia § O Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena», 1984, pp. 467 e ss..

profissões perfeitas. Ninguém está acima da lei legítima e fundada nos mais fundos princípios humanos. Já para não falar nas chamadas «cifras negras», pois, infelizmente, muitos crimes ficam na História da Humanidade por desvendar e resolver. A vida real é muito mais dura do que aquela que passa nos filmes. Nem sempre se descobre o «culpado» ou «autor». Resta-nos, porventura, acreditemos, a Justiça divina. Ao se depararem com esta criminalidade não apenas de «colarinho branco, azul, cor-de-rosa ou laranja esbatido, vermelho escuro ou claro, amarelo ou verde, às riscas ou às pintinhas». Enfim, «criminalidade de arco-íris, criminalidade de regime... », mas também «ocupacional», «profissional», de «toga e beca», de «legislatura», «arquitecta ou engenheira», «médica ou artística», «economista ou de gestão», «social ou financeira», «sindicalista ou desportista», exercida por deputados, professores, alunos, por colegas polícias, enfim, um pouco por toda uma sociedade que respira, aqui e ali, corrupção (até por uma questão de estatística). As polícias honestas, dizíamos, tornam-se cínicas, procurando, em alguns casos, participar num mero jogo que, afinal, visa apenas distribuir lucros entre todos os que abandonaram os ideais de transparência e integridade e o interesse público.

Ora, é sobretudo nas áreas em que o legislador procura impor coactivamente uma determinada «moral», nomeadamente nos crimes sem vítima, que a corrupção encontra o seu campo preferido.⁴⁰ É precisamente aqui, note-se e saliente-se as vezes que forem necessárias, nos crimes «sem vítima», que os doutrinadores da Criminologia acham que mais fácil se transforma a racionalização da conduta, neste caso, do polícia e/ou do «fiscalizador do Estado». Invocando e apelando, por exemplo, para a «ideia de realismo», ou para factos, acções ou omissões que, afinal, «não prejudicariam ninguém». Há um «auto e hetero-consentimento», por dentro, «consciente» e muitas vezes, infelizmente, até corporativo, em muitos países do mundo.

5 - O problema da «corrupção», sobretudo no seio do Direito penal económico e social: o caso da importância da empresa:

Ninguém pode negar que podem existir casos de «corrupção», no contexto do Direito penal e em sentido bastante alargado, em diversas áreas como por exemplo: na economia e sociedade em geral; na gestão; no meio ambiente; no consumo; no tributário; nos mercados de

⁴⁰ Dias, Jorge de Figueiredo, e Andrade, Manuel Da Costa, in «Criminologia § O Homem Delinvente e a Sociedade Criminógena», 1984, *idem ibidem*.

valores mobiliários e/ou outros instrumentos financeiros; na medicina; na biologia; na saúde pública; no trabalho; na concorrência; na propriedade industrial; no desporto; na cultura; entre outras. Se quisermos, podemos dizer que a «corrupção» pode ter consequências económicas, sociais, políticas, culturais e até mentais.

Ora, como já vimos antes, e como ninguém pode negar não apenas no contexto económico-capitalista, os empresários e as empresas adquirem uma importância central em toda esta dialéctica.

Mas será fácil imputar uma responsabilidade por crimes às empresas, nomeadamente, responsabilidade por crimes de corrupção? Trata-se, como se sabe, de «entes colectivos» ou «pessoas colectivas» ou «entidades colectivas», também chamadas de «pessoas jurídicas» ou, por exemplo, como até se torna mais apropriado, «organizações».

Podemos já adiantar que, do ponto de vista técnico-jurídico e jurídico-criminal, não é fácil imputar às empresas uma responsabilidade por crimes, nomeadamente, uma responsabilidade por crimes de corrupção. Não é mesmo nada fácil.

6 – Algumas pré-conclusões sobre a dificuldade de imputar crimes, nomeadamente crimes de corrupção, às «empresas»:⁴¹

Por estranho que possa ser, e isto é válido durante pelo menos a entrada em vigor da nova redacção do art. 11º do Código Penal, ou seja, desde finais de 2007 e o presente momento em que se está a escrever este trabalho, é mais fácil - do ponto de vista da imputação jurídica da responsabilidade penal - uma empresa praticar um crime de corrupção p. e p. no Código Penal (v.g. 374º do C.P.) do que, por exemplo, um crime de especulação previsto e punido no art. 35º (e 3º) do Regime das Infracções Anti-Económicas e Contra a Saúde Pública.⁴² E quem refere o exemplo diferencial deste crime – no que diz respeito ao estabelecimento do respectivo nexos de imputação -, podia mencionar muitos outros que

⁴¹ Bandeira, Gonçalo Sopas de Melo, com revisão por pares ou *peer review*, artigo no prelo, in «A Responsabilidade das Empresas pelo Crime de Corrupção: o Caso Português a partir de uma Perspectiva de Direito Penal, mas também de Criminologia § *The Responsibility of the Companies for the Crime of Corruption: the Portuguese Case from a Perspective of Criminal law, but also of Criminology*, «Livro em Homenagem ao Professor Peter Hünerfeld», Organização de Manuel da Costa Andrade, José de Faria Costa, Anabela Miranda Rodrigues, Helena Moniz, Sónia Fidalgo, Coimbra Editora, Coimbra, 2011/2012 (já aceite para publicação com revisão por pares ou *peer review* e in prelo desde Setembro de 2011).

⁴² Daqui em diante R.I.A.E.C.S.P.. Na redacção do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro, já com as alterações da Lei 20/08, de 21 de Abril.

constam de ambos os diplomas legislativos quando aplicamos em confronto o art. 11º do Código Penal e o art. 3º do R.I.A.E.C.S.P..

Por *sui generis* que também possa reflectir, e isto é válido durante pelo menos o começo em vigor da «nova redacção» do art. 11º do Código Penal, ou seja, desde finais de 2007 e o presente momento em que se está a escrever este texto, é mais fácil – a partir duma perspectiva da imputação jurídica da responsabilidade penal - uma empresa operar um crime de corrupção previsto e punido no Código Penal (v.g. art. 374º do C.P.) do que, por exemplo, um crime de fraude fiscal p. e p. no art. 103º (e 7º) do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Quem aponta os exemplos diferenciais, antes descritos, do crime de fraude fiscal ou do crime de especulação - quanto à aplicação do respectivo nexo de imputação -, podia apontar muitos outros que constam de ambos os diplomas legislativos quando expomos em comparação o art. 11º do Código Penal e o art. 35º do R.I.A.E.C.S.P. ou o art. 7º do R.G.I.T..

Poderiam ser fornecidos ainda outros exemplos de dissemelhanças de normas de imputação jurídica de responsabilidade penal às empresas e entes colectivos e/ou pessoas colectivas e/ou organizações. Mesmo no campo das contra-ordenações e/ou ilícito de mera ordenação social. O que, no nosso modesto compreender, não tem qualquer sentido e viola alguns princípios constitucionais essenciais como o princípio da universalidade (art. 12º/2 da Constituição da República Portuguesa) ou o princípio da igualdade (art. 13º da C.R.P.), entre outros alicerces basilares do Estado de Direito Social, democrático, livre e verdadeiro.

Acautelando a necessidade de evitar constantes modificações à legislação em vigor, é urgente corrigir este cariz em termos legislativos e nos casos onde a divergência de procedimento legislativo é carregada desde uma perspectiva constitucional e, portanto, jurídico-penal e científica.

De acordo com o n.º 2 e o n.º 3 do art. 11.º do Código Penal, as empresas que não podem praticar os crimes de corrupção do Código Penal português são as que são passíveis, desde uma perspectiva legal, de se incluir nos seguintes quadros: «a) Pessoas colectivas de direito público, nas quais se incluem as entidades públicas empresariais; b) Entidades concessionárias de serviços públicos, independentemente da sua titularidade; c) Demais pessoas colectivas que exerçam prerrogativas de poder público.».

Assim, nem todas as «empresas», por raciocínio lógico, são passíveis de praticar os crimes de corrupção previstos e punidos nos artigos 372º, 373º e 374º do Código Penal.

As «Entidades concessionárias de serviços públicos, independentemente da sua titularidade», ao inverso de muitas outras empresas, não podem efectuar os crimes de corrupção que estão previstos nos artigos 372º, 373º e 374º do Código Penal. E «não podem», porquê? Porque a própria lei não possibilita, de forma clara e inequívoca. Isto é o que a lei ordena e não se esgrima com técnicas interpretativas que não tenham um alicerce mínimo, ou simetria verbal mínima, na letra da lei: cfr. art. 9º/2 do Código Civil português. É a letra da lei que está porventura errada e viola a C.R.P.. Ou, se não está errada, pode, pelo menos, exortar em equívoco. É evidente que a composição do art. 11º do Código Penal foi aqui equivocada e entre em choque com o carácter limitativo da excepção ao princípio da responsabilidade modelado nos textos internacionais.⁴³ Ainda que – possamos aceitar, é óbvio! –, que o desígnio parcial do legislador tenha sido outro. Mas não está transparente. Está muito opaco. Pelo contrário: está nebuloso, salvo o devido respeito em face do profundo trabalho que se é preciso ter, para fazer uma reforma séria do Código Penal. Mas pior ainda é quando essa reforma é um retrocesso histórico, ainda que sem intenção. Pois, outros no futuro terão que corrigir os erros. Além do mais, a letra da lei, no art. 11º do Código Penal, descreve «Demais pessoas colectivas que exerçam prerrogativas de poder público». Não descreve que «tenham agido sem ou com prerrogativas de poder público» e, inclusive, não é o texto transparente no que concerne às entidades públicas empresariais e às entidades concessionárias de serviços públicos. Neste texto, aludimos a correspondente legislação que define estas configurações jurídicas. Na dúvida perante a letra da lei – não podemos olvidar! – e de acordo com a Constituição, temos que optar pela interpretação mais favorável ao (quicá) arguido, seja o mesmo organizacional e/ou colectivo ou singular. Aí está o centro das Ciências Jurídico-Criminais do Estado de Direito Social, democrático, livre e verdadeiro. Não se tente arranjar outro ilegítimo sulco! Por outro lado, é deveras contra a Constituição, como referido noutros locais deste trabalho, que as chamadas organizações públicas (e/ou, neste caso, «pessoas colectivas públicas») mesmo que estejam a «agir sob prerrogativas de poder público» sejam excluídas, logo à partida, da totalidade da responsabilidade penal colectiva. Terá ainda sentido esse privilégio, quando o Estado, as empresas públicas ou as «parcerias público-privadas» se comportam, muitas das vezes, como verdadeiros actores principais, por vezes monopolistas, do jogo do sistema económico e financeiro capitalista e, em muitos desses casos, «somente»

⁴³ Com uma opinião contrária, Albuquerque, Paulo Pinto de, in «Comentário do Código Penal...», Lisboa, 2010, pp. 95-96.

do capitalismo especulativo e até, v.g., violador de normas financeiras públicas, de mercado, de consumo e/ou ambientais, tributárias, entre outras? Veja-se, v.g., o caso duma «pessoa colectiva pública» que viole com dolo, em co-autoria e/ou participação, normas de execução orçamental: *quid juris?* Alguns dirão que «pode não existir lei para estes casos muito específicos, ou, existindo, não tem resultados pragmáticos, pois é simbólica». Expressaremos então: altere-se, e depressa a legislação, sob pena de Portugal acabar com rapidez ou de haver uma Revolução. Como é possível, v.g., que o Estado assine um contrato de concessão de auto-estrada que se revela extremamente favorável à empresa privada? Conforme aliás já se referiu anteriormente neste texto. Ou seja, feitas as contas finais, ficava mais barato ao Estado não ter feito essa concessão, e cuidar ele próprio da estrada, do que ter feito essa mesma concessão!!! Além da responsabilidade criminal, não haverá aqui responsabilidade civil, como responsabilidade civil pré-contratual e/ou também abuso do direito, no caso das quantias continuarem a ser recebidas pelas empresas, mesmo em situação de profunda crise económica nacional?! Como é que é possível que encarregados pela negociação desses mesmos contratos, e mesmo nalguns casos pela sua assinatura, estejam agora a trabalhar com essas empresas privadas e não há qualquer sanção? Está tudo legal?! Foi decretado o fim da Ética e o fim da vergonha na cara?! Bem, acautelando a presunção de inocência, os exemplos poderiam ser muitos outros...

Para o que aqui importa do ponto de vista mais técnico, também se pode afirmar que nem todas as «empresas», por conseguinte, são passíveis de praticar os crimes de corrupção previstos e punidos na Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril (corrupção no comércio internacional e no sector privado).

Por contraditório que possa salta à vista, e isto é válido durante pelo menos a entrada em vigor da nova redacção do art. 11º do Código Penal, a entrada em vigor da Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril e o presente momento em que se está a escrever este texto, é mais fácil - do ponto de vista da imputação jurídica da responsabilidade penal - uma empresa praticar um crime de corrupção p. e p. na Lei n.º 20/2008, de 21, do que, por exemplo, um crime de especulação previsto e punido no art. 35º (e 3º) do Regime das Infracções Anti-Económicas e Contra a Saúde Pública (R.I.A.E.C.S.P.).⁴⁴ E quem refere o exemplo diferencial deste crime - quanto ao estabelecimento do correspondente vínculo de imputação -, podia

⁴⁴ Na redacção do Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro, já com as alterações da Lei 20/08, de 21 de Abril.

referir muitos outros que constam de ambos os diplomas legislativos quando expomos em comparação o art. 11º do Código Penal e o art. 3º do R.I.A.E.C.S.P.. Já para não falar, v.g., no actual Regime Geral das Contra-Ordenações (R.G.C.O.) e no seu art. 7º, o qual consagra um estreito modelo (talvez um dos mais estreitos modelos!) de imputação de responsabilidade contra-ordenacional aos «entes colectivos» e/ou «pessoas colectivas» e/ou organizações, quando refere apenas «órgãos».

Por bizarro que também possa ressaltar, como também já se afirmou em outro local deste texto, e isto é válido durante pelo menos a entrada em vigor da nova redacção do art. 11º do Código Penal, a entrada em vigor da Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril e o presente momento em que se está a escrever este trabalho, é mais fácil - do ponto de vista da imputação jurídica da responsabilidade penal - uma empresa operar um crime de corrupção previsto e punido na Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril, do que, v.g., um crime de fraude fiscal p. e p. no art. 103º (e 7º) do Regime Geral das Infracções Tributárias (R.G.I.T.)!

Embora o raciocínio continue a ser o mesmo, não deixa de ser destoante do ponto de vista científico e jurídico-criminal. Isto, claro, se o Direito tem mesmo a aspiração de ser levado a sério como ciência. Ou será que não tem? É que se não tem, a Sociologia - ela própria indispensável desde que conjugada com outras ciências -, acabará por suplantar e até esmagar o Direito, «para o bem o para o mal do próprio Estado de Direito», social, democrático, livre e verdadeiro. Espaço e tempo, este, que deveria ser baseado em uma série de princípios constitucionais, entre os quais o princípio da legalidade criminal ou o princípio da culpa, entre outros. Ou em garantias como a presunção de inocência ou o direito à defesa e ao contraditório.

As pessoas colectivas de Direito público e/ou organizações de Direito público, nas quais se incluem as entidades públicas empresariais; as entidades concessionárias de serviços públicos, independentemente da sua titularidade; e as demais pessoas colectivas (e/ou organizações) que exerçam prerrogativas de poder público, não podem praticar os crimes de corrupção previstos e punidos, quer nos art.s 372º a 374º do Código Penal, quer na Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril, que trata da «responsabilidade penal por crimes de corrupção no comércio internacional e na actividade privada» (nos casos em que isso se pode colocar, não sendo o crime específico). Isto sim, é o que se passa realmente.

No nosso modesto ponto de vista jurídico-científico, não apenas não tem qualquer sentido existirem as dispensas apontadas em termos de responsabilidade criminal das

«pessoas colectivas» e/ou organizações, como se trata de uma provável violação, para não dizer «provocação», do princípio da universalidade, previsto no art. 12º/2 da Constituição da República Portuguesa: «2. As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.». Mas também, de modo extensivo, do princípio da igualdade, previsto no art. 13º da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.). Ou até, como é evidente e até proclamado pelos próprios «apóstolos religiosos do sistema económico-financeiro capitalista», da própria «sagrada, livre e sã concorrência entre empresas nos mercados». Já para não falar no exemplo ético que deve, ou deveria ser dado, a todos os outros, pelas chamadas «pessoas colectivas públicas».

7 - Conclusão

As «Algumas notas sobre o problema da “corrupção”, sobretudo no seio do Direito penal económico e social, quer de um ponto de vista do Direito penal, quer a partir de uma perspectiva criminológica: o caso da empresa», resultam na necessidade, adequação e proporcionalidade - sempre respeitando a intervenção mínima – do Direito penal como reformador da bússola das prevenções gerais e especiais positivas, da retribuição e da reparação. Com ou sem intenção, bem podemos concluir que muita da «corrupção», em sentido amplo, está na própria legislação – o legislador parece, aqui e ali, um «agente de corrupção» -, pelo que é muito duvidosa a utilização da expressão «combate contra a corrupção». Talvez se apropriasse melhor «guerrilha contra a corrupção», ou não fosse a corrupção, também ela, estar bem dentro do próprio Estado.

Citando Jorge de Figueiredo Dias: «O princípio do Estado de Direito conduz, como na exposição anterior já por várias vezes se revelou, a que a protecção dos direitos, liberdades e garantias seja levada a cabo não apenas **através** do direito penal, mas também **perante** o direito penal...».⁴⁵

«Vampiros

No céu cinzento sob o astro mudo
Batendo as asas Pela noite calada

⁴⁵ In «Direito Penal § Parte Geral § Tomo I § Questões Fundamentais § A Doutrina Geral do Crime», 2.ª Edição actualizada e ampliada, Coimbra Editora, Coimbra, ISBN 978-972-32-1523-6, 2007, pp. 177 e ss..

Vêm em bandos Com pés veludo
Chupar o sangue Fresco da manada

Se alguém se engana com seu ar sisudo
E lhes franqueia As portas à chegada
Eles comem tudo Eles comem tudo
Eles comem tudo E não deixam nada [Bis]

A toda a parte Chegam os vampiros
Poisam nos prédios Poisam nas calçadas
Trazem no ventre Despojos antigos
Mas nada os prende Às vidas acabadas

São os mordomos Do universo todo
Senhores à força Mandadores sem lei
Enchem as tulhas Bebem vinho novo
Dançam a ronda No pinhal do rei

Eles comem tudo Eles comem tudo
Eles comem tudo E não deixam nada

No chão do medo Tombam os vencidos
Ouvem-se os gritos Na noite abafada
Jazem nos fossos Vítimas dum credo
E não se esgota O sangue da manada

Se alguém se engana Com seu ar sisudo
E lhe franqueia As portas à chegada
Eles comem tudo Eles comem tudo
Eles comem tudo E não deixam nada

Eles comem tudo Eles comem tudo
Eles comem tudo E não deixam nada»

Zeca Afonso

Painel II

CRISE E GESTÃO EMPRESARIAL

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA POR VIOLAÇÃO DOS DEVERES DE ADMINISTRAÇÃO

Fábio da Silva Veiga¹

RESUMO: Constitui objeto da apresentação a seguir, a análise jurídica dos pressupostos da *responsabilidade tributária* dos administradores, sendo para tal facto a concretização de condutas alheias aos deveres de administração². Inclui, com isso, o estudo dos requisitos taxativos de aferição da responsabilidade tributária elencados no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT) a conjugar num traço comparativo à aplicabilidade da responsabilização dos administradores enumerada no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Tem-se ainda, o escopo de se trazer à reflexão os mecanismos de aplicabilidade de um ordenamento especializado no âmbito empresarial (o CSC) ao plano da taxatividade do sistema jurídico fiscal (a LGT). Com isso, evidencia-se a possibilidade de uma interpretação limpa de resquícios arbitrários imperados na legislação tributária, pela qual não raro responsabiliza os administradores sem dar o devido respeito à igualdade de condições zeladas pelos princípios constitucionais, logo que o Estado-Fisco se apropria de condutas arbitrárias para consecução de seus fins arrecadatários.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; deveres dos administradores; Direito da Empresa.

1. Condições gerais da responsabilidade tributária subsidiária dos administradores

É comum no âmbito das relações de negócios surgir certos sentimentos de insegurança por parte dos empresários, especialmente no que toca à proteção de seu património pessoal.

1 Mestrando em Direito dos Contratos e da Empresa – Universidade do Minho (Braga, Portugal); Colaborador Jurídico no Gabinete de Advogados António Vilar & Associados (Porto, Portugal); Bacharel em Direito no Brasil – Faculdades Unificadas de Foz do Iguaçu, UNIFOZ.

2 Quando falamos “administração” referimos ao contexto de órgão de administração que integra-se os gerentes das sociedades por quotas bem como os Administradores nas sociedades anónimas, assim sendo a acepção genérica “administradores”, pretende significar estes tipos de órgãos de administração.

No que se refere às dívidas fiscais das sociedades comerciais, o sistema de tributação português tem um tratamento especial com relação a este assunto. Veremos algumas considerações que tecemos a seguir.

Em primeiro plano, a responsabilidade tributária dos administradores tem natureza acessória relativamente a uma relação tributária principal, ou seja, quando a sociedade tenha tomado uma direção insustentável economicamente, incapaz de satisfazer os compromissos fiscais lhe atribuídos e em consequência disto tenha originado dívidas que terminaram por ser objeto de execução fiscal. Somente após esta execução os administradores respondem perante o fisco. Esta aí o caráter secundário. De ser assim, a condição geral da responsabilidade tributária dos administradores é a existência destas dívidas que fundaram o processo de execução fiscal.

Resulta assim a legitimidade e o interesse que a lei reconhece ao responsável tributário em levar ao processo as razões que julgue ser pertinentes para reclamar ou impugnar a constituição desta responsabilidade.

O complexo regime consagrado na ordem tributária portuguesa, nomeadamente aquele previsto no artigo 24.º, n.º 1, letras *a* e *b*, da Lei Geral Tributária (doravante denominado, LGT), sob a epígrafe “Responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos” engloba uma pluralidade de concepções sobre a temática da responsabilização por dívidas tributárias de outrem, denotando o dever de cumprimento das obrigações fiscais designadamente por aquelas pessoas investidas na administração de sociedades comerciais. Ultrapasse-se, assim, a esfera *social* da empresa à figura *particular* do indivíduo.

Visto ser imprescindível a figura humana no desenvolvimento da atividade empresarial, a lei visa atingir o património pessoal do empresário quando este inobserva as determinações legais de liquidação das dívidas da sociedade comercial. Dessa maneira, se ocorrer uma situação que enseje a violação dos deveres de administração – tais como: desvio do património social, incumprimento de obrigações creditícias em favor próprio ou de terceiros, uso da sociedade com desvio de finalidade do objeto social, simular negócios com o fito de ludibriar o fisco, entre inúmeros outros factos congêneres – e que estes estejam atinados à prossecução dos fins fiscais, tem-se a previsão de uma responsabilização subsidiária que surge após a insuficiência de bens que se possam liquidar num processo de execução fiscal contra a sociedade, sendo atingido o património do administrador que praticou tal conduta violadora.

Na análise do tema, é imperioso colacionar a letra do artigo³ em evidência, conforme *in verbis*:

1. «Os administradores, directores e gerentes, e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

*a) Pelas dívidas cujo facto contributivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal do pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido **por culpa sua que o património** da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado **se tornam insuficiente** para a sua satisfação;*

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento».

Diante disso, a Lei Geral Tributária, no Art. 24.º, *a*) e *b*), se limitou a enquadrar a responsabilidade subsidiária dos administradores a dois casos ou situações eventuais quanto ao elemento patrimonial: a de o **facto constitutivo** da dívida tributária ter ocorrido no período de exercício do gestor em causa – ocasião em que a Administração fiscal deve provar a culpa – , ou seja, não estamos a falar de dívidas vencidas no período da administração, mas em situações em que o dano futuro (existência da dívida fiscal) tenha correlação com a conduta pretérita “desidiosa” do administrador ocorrida à época de sua administração.

Neste primeiro caso, a lei tributária em comento agiu com maior coesão jurídica, pois se limitou ao facto constitutivo da obrigação tributária relacionando ao período de exercício dos poderes de administração, o que se quer dizer, se uma vez provado que o administrador se comportou com negligência, *por exemplo*, na gestão da sociedade comercial, e por conta disso não deixou um ativo de caixa suficiente para liquidar os débitos fiscais que fora constituídos no período de sua administração, poderá incorrer como responsável subsidiário. Nota-se, que esta prova é atribuição da administração pública e está razoavelmente relacionada com o

³ O art. 24 LGT teve esta redação após a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

perfil de um Estado de Direito Democrático, pelo qual a presunção de *licitude* é fundamento base de direitos fundamentais nos estados modernos.

Noutra situação, a alínea *b)* do artigo 24.º da LGT a administração pública presume que o administrador é responsável tributário na modalidade subsidiária quando a falta de pagamento das dívidas fiscais se tenha operado no exercício de sua gestão. Portanto, consagra aqui uma presunção *jure et de iure*, em que é difícil de ser afastada, embora refutável, sendo que neste sentido a responsabilização do administrador é muito mais pesada no que tange àquelas dívidas tributárias cujo *prazo legal de pagamento* ou entrega tenha *terminado no período do exercício* da função de administrador – neste, a culpa é presumida e portanto, deve ser ilidida pelos administradores. Isto é, no último caso os administradores (gerentes e administradores em sentido estrito) têm uma forte carga de responsabilidade sobre as dívidas tributárias não pagas no período de sua administração, e aqui devem possuir um forte conjunto probatório para se eximirem desta responsabilidade cujo fim visa atingir seu património pessoal.

Ainda nesta esteira, a LGT enuncia aspectos pertinentes ao poder de representação no tocante às matérias tributárias, e neste ponto, refere-se em seu artigo 16.º a explicitação da razão de ser da capacidade tributária, na qual enfatiza que os atos praticados em matérias tributária produzem efeitos na esfera jurídica do autor, na medida dos poderes de representação a este conferidos⁴. Desse modo, é de se perceber que além dos requisitos definidos explicitamente pelo artigo 24.º da LGT, importa realçar que os requisitos que formam a figura contratualista dos administradores são verdadeiros demonstradores de sua esfera de atuação.

1.2. Pressupostos da responsabilidade civil dos administradores na ordem tributária

É de notar a relevância do *comportamento* do administrador no que diz respeito de sua influência no *deficit* tributário da sociedade comercial. Neste peculiar, vê-se que o instituto da *responsabilidade tributária* convoca os pressupostos da responsabilidade civil, *maxime*, os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos. Desse modo, para melhor comparação do instituto da responsabilidade civil, podemos defini-lo em apertada síntese, na

⁴ Cfr. art. 16.º da LGT: “os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei ou por mandato”.

demonstração de seus cinco tradicionais pressupostos, a saber: uma conduta por ação ou omissão; a ilicitude desta conduta; a existência de dolo ou mera culpa nesta mesma conduta; a existência de danos; e por fim, a conexão entre a conduta e os danos, por intermédio do nexo de causalidade. Portanto, reunidos estes pressupostos numa conduta de gestão, aplica-se a responsabilidade tributária na sua modalidade subsidiária, quando o caso assim coadunar.

1.3. Breve noção dos deveres dos administradores no âmbito do Direito da Empresa

Tentando delimitar a esfera de responsabilidades dos administradores, importa realçar a configuração prático-jurídica dos administradores. Nesta esteira MENEZES CORDEIRO⁵, afirma que os «administradores servem a sociedade, na qual os sócios têm, um papel importante mas não exclusivo». Entende este autor, que o «administrador servirá pois os sócios, não enquanto pessoas singulares, mas como partes que puseram a gestão dos seus valores num modo colectivo de tutela e de protecção». Em termos jurídicos, aos administradores podem ser circunscritos a dois poderes. Por um lado, o poder de gestão que traduz a permissão normativa que os administradores têm de decidir e agir, em termos materiais e jurídicos, no âmbito dos direitos e deveres da sociedade. Neste caso, estamos perante um poder de administrar, para além de ser entendido como um direito potestativo, é também encarado como um direito fiduciário no sentido de que os administradores no âmbito da sua atuação devem observar regras e agir na base da lealdade. Por outro lado, a par do poder de administração, os administradores tem também o poder de representar a sociedade, que se traduz num vínculo jurídico, de base legal, que permite imputar à sociedade os atos decorrentes da atuação dos administradores.

Sendo atinado os termos circunstanciais dos administradores, é pertinente ressaltar as peculiaridades destes com relação a suas responsabilidades. Nesse sentido, consiste, num primeiro momento, clarificar de que não há responsabilidade sem dever, e neste sentido, para entender tais pressupostos, devemos conhecer em sucinta análise os deveres dos administradores, nomeadamente os deveres de conduta⁶, estritamente vinculados com a figura

5 CORDEIRO, António Menezes. *Manual de Direito das sociedades*, vol. I, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2007, p: 789 798.

6 *Vide* estudo tratado por nós em: VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *O dever de lealdade dos administradores: consequências no dever de não concorrência e não apropriação das*

do dever de cuidado, o *duty of care* anglo-saxónico estampado no artigo 64.º a) do Código das Sociedades Comerciais.

Neste artigo do CSC sob a epígrafe «*Deveres Fundamentais*» alterado pelo Decreto – Lei nº 76º-A/2006 de 29 de Março, preceitua que «*Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar: a) Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequadas às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado.*»

Compreende a doutrina nas palavras de MENEZES CORDEIRO⁷, que estes deveres de diligência dos administradores se reportam, genericamente, ao desenvolvimento de um esforço adequado (designadamente informativo) e a uma correção técnica da atuação dos administradores, segundo critérios de racionalidade económica. Devendo ser complementados pela explícita alusão aos deveres de lealdade dos administradores, estes últimos consagrados na alínea b) art. 64.º do CSC. Este mesmo dever de diligência teve sua importação conceitual do direito alemão, cujo conteúdo remete-se em anotação, no § 93/I, 2 AktG pelo UMAG de 22 de Setembro de 2005, na tradução de CORDEIRO⁸, *in verbis*: “*Não há uma violação de dever quando o membro da direção, na base de informação adequada, devesse razoavelmente aceitar que, aquando da decisão empresarial, agia em prol da sociedade*”.

Trocando em miúdos, quando um administrador age sob a diligência de um gestor criterioso e ordenado, entre outras obrigações, estará atingindo a finalidade da *empresa* (sociedade comercial) e se casualmente ocorrer um prejuízo a esta por variações de negócios, de mercado, de eventos naturais, etc., o administrador não deverá ser responsabilizado, visto que a atividade de risco em que se ocupa não deve pesar sobre sua responsabilidade pessoal. Por tais razões a culpa pelo prejuízo que a sociedade vier a causar não deve ser presumida, mas somente em casos de irracionalidade económica em que se demonstra que o administrador agiu sem a devida observância. Com maior relevo tal argumento está inserido no n.º 2, do artigo 72.º do CSC: “a responsabilidade é excluída se alguma das pessoas referidas no número anterior [administradores em sentido amplo] provar que actual em termos

oportunidades de negócios – sob a perspectiva do direito português. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 87, 01/04/2011.

7 CORDEIRO, António Menezes. Código das Sociedades Comerciais Anotado, Coimbra, Almedina, 2009, p. 50.

8 CORDEIRO, António Menezes. *Ob.cit.* p. 26.

informados, livre de qualquer interesse pessoal e segundo critérios de racionalidade empresarial”.

2. Necessidade de adequação da LGT à realidade empresarial

No seguimento da reflexão da aplicabilidade de um ordenamento especializado em matéria do direito da empresa no âmbito fiscal, traz-se à exposição entendimento de vertente doutrinária que compactua opinião semelhante.

Há opinião doutrinária que rechaça a presunção de culpa estipulada na alínea *b*) do art. 24.º da LGT - situação em que cabe ao administrador provar que não agiu culposamente. Baseia-se contundentemente esta doutrina no sentido de entender que a lei de encontro aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade. Neste sentido o professor da Faculdade de Direito de Coimbra, Dr. JOSÉ CASALTA NABAIS, refere que esta distribuição do ónus da prova «revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* e, por isso mesmo demasiado onerosa. Na verdade, a exigência da prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (como o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se, a nosso ver, não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade⁹».

A responsabilidade subsidiária dos administradores, num plano ideal, de diálogo, seria analisada por decorrência da violação dos deveres de administração, conjugados neste raciocínio, com a interpretação conferida no Código das Sociedades Comerciais. Porquanto, é mais do que compreensível a necessidade de se conjugar campos de tratamento especializados da cultura jurídica com aqueles menos técnicos, como é o caso das leis tributárias no que condiz à compreensão da conduta dos “administradores” no seu *latu sensu*.

No mais, ainda no sítio da comparação com o entendimento do CSC, vale ressaltar o modelo de compreensão que este diploma legal exhibe, designadamente na previsão contida no artigo 78.º, cuja leitura transcrevemos *ipsis literis* seu n.º 1: “os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela **inobservância**

9 NABAIS, José Casalta. *ob. Cit.*, p. 282.

culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos” (grifei). Compreende neste peculiar o professor CASALTA NABAIS¹⁰, no sentido de que tal norma parece ser a solução mais acertada no sentido de equiparação com o regime da responsabilidade dos administradores no direito fiscal, pois perante a situação que a Lei Geral Tributária evidencia, faz inserir os administradores num grau de elevada injustiça, «sobretudo pelo facto de, por essa via e sem que o Fisco retire daí qualquer proveito visível, a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa actividade de alto risco que ou afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos».

É de se perceber, dessa forma, haver uma interpretação do artigo 78.º do CSC mais inclinada a se compatibilizar com a alínea *a*) do n.º 1, do artigo 24 da LGT, logo que esta traz no seu bojo a presunção de licitude dos atos dos administradores e, devendo a *inobservância culposa* ser provada, e não presumível.

3. Conclusão

Sob a perspectiva positivista, viu-se que a responsabilidade tributária subsidiária da Lei Geral Tributária depende de algumas pressupostos para se configurar, nomeadamente relacionados àqueles da responsabilidade civil.

Mas o que se demonstrou mais relevante para o estudo em apreço está relacionado à estipulação legal da LGT que confirma a conduta ilícita sendo presumida culposa nas situações cujo prazo de pagamento do débito fiscal ou entrega deste tenha terminado durante o período da gestão dos administradores (alínea *b* do n.º 1, do art. 24.º) independente do motivo da ausência de pagamento. É neste ponto que se concentra nossa defesa, posto que entendemos estar excluído, para uma adequada interpretação aplicativa da norma jurídica, os critérios que define a conduta dos administradores *naturalmente* inseridos numa atividade de risco. Assim como o sistema de responsabilização dos administradores que em última instância consagra o direito da empresa, nesse sentido o CSC se apresenta como possuidor de *especialidade* num campo em que o direito fiscal não é capaz de se totalizar.

Comprendemos afinal, de que uma equiparação de entendimento do LGT ao CSC é de salutar coesão, pois o segundo exclui as vicissitudes do primeiro, especialmente porque

10 IDEM, *ibidem*, p. 283.

aquele consagra em *ultima ratio* o interesse do Fisco que não raro as vezes macula os direitos subjetivos da empresa em nome de uma “suposta” defesa do interesse público. Pelo qual, adotamos mui conscientemente, para o aflorar do debate, o entendimento de que a legislação fiscal neste quesito deve incorporar no seu bojo normativo a cultura jurídica do direito da empresa, sendo controladamente suplantada para uma efetiva adequação à realidade jurídica das relações empresariais.

Bibliografia

CORDEIRO, António Menezes. Os deveres fundamentais dos administradores das sociedades (artigo 64. 1, do CSC). In *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais, Jornada em homenagem ao professor Raúl Ventura*. Almedina, 2007.

CORDEIRO, António Menezes. *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Coimbra, Almedina, 2009.

FAVEIRO, Vitor. *O estatuto do contribuinte: A pessoa do contribuinte no Estado Social de direito*, Coimbra, Coimbra editora, 2002. p. 572-581. ISBN: 972-32-10789

OXTXOA-ERRARTE GOIKOETXEA, Rosa. La Responsabilidad de los socios por la Infracapitalización de su sociedad, in *Revista de Derecho de Sociedades.*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2010. ISBN 978-84-9903-447-8

MORGADO, Abílio. Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 415, 2005. p. 67-150.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006.

RICARDO, Joaquim Fernando. *Direito Tributário – Coletânea de Legislação*. 12ª ed., Vida Económica, Porto, 2010.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos, in *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006. p. 19-57.

VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *O dever de lealdade dos administradores: consequências no dever de não concorrência e não apropriação das oportunidades de negócios – sob a perspectiva do direito português*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 87, 01/04/2011 [Internet]. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9365. Acesso em 24/05/2011. ISSN: 1518-0360.

VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *A Business judgment rule no Código das Sociedades Comerciais de Portugal*. In *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 03 maio 2011. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=.31966>. Acesso em 24/05/2011. ISSN: 1984-0454.

Índice

I PAINEL – Gestão Empresarial e Corrupção

Controlando os controladores - novas regras para os auditores das empresas da UE no cenário pós-crise

Cláudio Flores

8

Algumas notas sobre o problema da «corrupção», sobretudo no seio do Direito penal económico e social, quer de um ponto de vista do Direito penal, quer a partir de uma perspectiva criminológica: o caso da empresa

Gonçalo de Melo Bandeira

25

II PAINEL – Crise e Gestão Empresarial

A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração

Fábio da Silva Veiga

52