

ÍNDICE GERAL DO VOL. V

I

DIREITO FISCAL: GARANTIAS, PROCEDIMENTO, INFRACÇÕES E GESTÃO FISCAL

	Págs.
ANA PAULA DOURADO, <i>Tributos fora do Estado de Direito — Ou O que Fazer Quando a Constituição não chega e o Acto Claro é ignorado?</i>	9
ANTÓNIO BARROS LIMA GUERREIRO, <i>Um novo modelo de Administração Tributária?</i> ...	35
ANTÓNIO BRIGAS AFONSO, <i>Contencioso Aduaneiro — o processo técnico de contestação.</i>	45
ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, <i>A revisão do Acto Tributário na recente Jurisprudência Fiscal Portuguesa</i>	63
CIDÁLIA MARIA DA MOTA LOPES, <i>Os custos e os benefícios do cumprimento fiscal: desenvolvimentos mais recentes</i>	73
DENISE LUCENA CAVALCANTE, <i>Sigilo bancário no Brasil</i>	99
ELISABETE LOURO MARTINS, <i>Os limites da aplicação do princípio do inquisitório e a sua articulação com as regras do ónus da prova no procedimento e no processo judicial tributário</i>	119
GERMANO MARQUES DA SILVA, <i>Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito penal tributário</i>	155
ISABEL MARQUES DA SILVA, <i>Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna): O artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo</i>	165
JOÃO RICARDO CATARINO, <i>Caducidade do direito à liquidação: limites e garantias do regime suspensivo previsto no artigo 46.º da lei geral tributária</i>	181
JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, <i>Algumas notas acerca das manifestações de Fortuna</i>	197
JORGE LOPES DE SOUSA, <i>Algumas preocupações sobre o regime da arbitragem tributária</i>	211
MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, <i>Crimes de Sonegação Fiscal: Um Enfoque Criminológico e Económico</i>	233
MARIA EDUARDA AZEVEDO, <i>O Segredo Bancário e a Fiscalidade na ordem jurídica portuguesa</i>	287
NUNO DE OLIVEIRA GARCIA, <i>Notificação incompleta, o recurso ao disposto no artigo 37.º do CPPT e o princípio da não antecipação do prazo de reacção — Comentário ao Acórdão da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Maio de 2010, Aresto n.º 159/2010 (Rel. Juiz Cons. António Calhau)</i>	315

	Págs.
NUNO POMBO, <i>As operações inexistentes e o crime de fraude fiscal</i>	329
RUI DUARTE MORAIS, <i>Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial</i>	355
SAMUEL FERNANDES DE ALMEIDA, <i>Primeiras reflexões sobre a Lei de Arbitragem em Matéria Tributária</i>	381
SERENA CABRITA NETO/CLÁUDIA REIS DUARTE, <i>O regime da contagem da prescrição no direito tributário — certeza e segurança jurídicas</i>	417
SUSANA SOUTELINHO, <i>A “evolução” jurisprudencial sobre prescrição da obrigação tributária</i>	445
TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, <i>Abuso de Confiança Fiscal</i>	467

II

DIREITO FISCAL: INTERNACIONAL E EUROPEU

ANA RITA MOTA, <i>Comentário ao Acórdão SwissRe do TJCE: Sujeição a IVA da Cessão de Carteiras de Contratos de Resseguro</i>	495
ANTÓNIO PEDRO BRAGA, <i>The ECJ jurisprudence on third countries' movement of capital rights: is a conspiracy in place?</i>	513
CHARLES H. GUSTAFSON, <i>The substantive impact of the Portugal-United States Tax Treaty on U.S. income taxes</i>	535
H. DAVID ROSENBLUM, <i>Words and the (Tax) Treaty: A Few Thoughts</i>	553
JACQUES MALHERBE, <i>La triple protection du contribuable en droit européen</i>	559
JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO, <i>Las pérdidas transfronterizas de los Grupos de Socie- dades y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: reflexiones al hilo de la STJUE X Holding BV</i>	579
LORENZO DEL FEDERICO, <i>Exchange of information between tax authorities and taxpayer's protection: international, EU and domestic aspects</i>	623
MANUELA DURO TEIXEIRA, <i>A Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado — Algumas Notas</i>	641
MARIA DOS PRAZERES LOUSA, <i>Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos “resi- dentes não habituais”</i>	687
PATRÍCIA NOIRET CUNHA, <i>Breve nota sobre os direitos dos contribuintes em caso de responsabilidade civil do Estado membro por violação do direito comunitário</i>	701
RICARDO DA PALMA BORGES/PEDRO RIBEIRO DE SOUSA, <i>O novo Regime Fiscal dos residentes não habituais</i>	709
RUI CAMACHO PALMA, <i>Quo vaditis, tax treaties?</i>	773
TÂNIA LUÍSA FARIA, <i>Relevância da finalidade extrafiscal das medidas tributárias na deter- minação da existência de auxílios de estado</i>	807
TOM O'SHEA, <i>Dividend Taxation post Manninen: “Shifting Sands” or Solid Foun- dations?</i>	847

ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

ALGUMAS REFLEXÕES A PARTIR DE UM CASO CONCRETO

TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM ⁽¹⁾

1. Um caso

... para falarmos de situações concretas.

A é uma sociedade por quotas. B e C são, desde a data da constituição até ao presente, gerentes de facto e de direito da referida sociedade. B e C são, assim, responsáveis pela remessa à Administração Fiscal das deduções efectuadas a título de IRS, das declarações periódicas e retenções de IVA, bem como pela entrega dos valores a tal título retidos.

No âmbito da actividade desenvolvida, a partir de Janeiro de 2008, B e C foram decidindo, de comum acordo e em conjugação de esforços, mediante resolução mensal sucessivamente renovada, não entregar à Administração Fiscal os montantes retidos.

Como tal, nos anos de 2008 e 2009, a sociedade A reteve IRS sobre remunerações de trabalho dependente, não tendo, porém, entregue nos cofres do Estado, como estava legalmente obrigada, o imposto devido, nem até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a dedução foi efectuada, nem decorridos 90 dias sobre o termo do prazo legal.

Nos meses de Janeiro de 2008 a Dezembro de 2009, a sociedade A, liquidou e recebeu parcialmente IVA, no âmbito de transacções comerciais tributáveis.

⁽¹⁾ Teresa Serra, Mestre em Ciências Jurídicas e Advogada. Cláudia Amorim, Advogada.

Apesar de ter procedido ao envio das respectivas declarações periódicas de IVA, as declarações em causa não foram acompanhadas dos meios de pagamento correspondentes àqueles valores, não tendo sido entregue nos cofres do Estado o imposto devido, nem até ao dia 10 do mês seguinte a que respeitavam as operações económicas sobre que incidiu tal imposto, nem passados mais de 90 dias após a data limite para a entrega do IVA nos cofres do Estado. Os impostos devidos e não pagos ascenderam a várias centenas de milhares de euros.

B e C actuaram num quadro de graves dificuldades financeiras sofridas pela sociedade A, o que os determinou a canalizar os recursos financeiros para outras despesas inerentes à actividade da sociedade, essencialmente vencimentos dos trabalhadores, de modo a manter os postos de trabalho e a laboração da empresa. Com efeito, os clientes começaram a pagar os serviços com muito atraso, destacando-se, entre eles, entidades públicas cujos débitos atingiram montantes significativos. Entre outras, por exemplo, só a dívida que o Município X tinha para com a sociedade A ascendeu ao montante de € 1.000.000,00. Na verdade, de cada vez que B e C, no final do mês, decidiram canalizar os recursos financeiros disponíveis para o pagamento dos salários dos trabalhadores, confiaram que iriam receber os montantes devidos pelo Município X, reiteradamente prometidos, o que teria permitido pagar os respectivos impostos. Tais pagamentos nunca foram efectuados, acabando o respectivo crédito por ser penhorado pela Administração Tributária.

Casos como este acumulam-se nos tribunais portugueses, com cada vez maior frequência, sendo julgados os seus agentes — a empresa, entidade colectiva, e os respectivos titulares dos seus órgãos — pela prática de crime de abuso de confiança fiscal⁽¹⁾. A jurisprudência, por via de regra, tem vindo a entender que, nestas situações, para além da plena realização do tipo de crime, não se encontra verificada qualquer causa dirimente, seja ela uma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa, condenando, assim, sem mais, os respectivos agentes pelo alegado crime de abuso de confiança fiscal, normalmente na sua forma continuada, contentando-se com o recurso a uma ou outra atenuante e/ou à suspensão da execução da pena de prisão.

Simultaneamente, num diálogo a que a jurisprudência parece ser pouco sensível, começam a fazer-se ouvir vozes na doutrina no sentido da necessidade de ponderar a existência de causas dirimentes aplicáveis a este crime. A evo-

⁽¹⁾ A que, não raras vezes, acresce o crime de abuso de confiança contra a segurança social.

lução histórica recente da sua descrição típica, bem como os condicionalismos com que a própria lei delimita o âmbito da sua aplicação, constituem indícios da fraca ressonância ética das condutas que integram o crime de abuso de confiança fiscal. O confronto com a realidade dura dos casos concretos conduz a condenações tómbicas que só pela acumulação de processos pode levar a uma espúria aplicação de pena de prisão. O papel preventivo da lei penal, nestas circunstâncias, desvanece-se, ficando o amargo sabor de que se está a recorrer à *ultima ratio* dos meios de controlo social para sancionar as dívidas e a mora do devedor fiscal, muitas vezes conduzido a um beco sem saída pelo incumprimento do Estado, seja ele a administração central, regional ou local ou as inúmeras empresas públicas de toda a espécie.

2. Abuso de Confiança Fiscal: uma tipicidade por sedimentar

Desde a sua previsão como crime autónomo⁽²⁾ na ordem jurídica portuguesa pelo artigo 24.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 90-A/90, de 15 de Janeiro, o crime de abuso de confiança fiscal não logrou atingir até hoje uma descrição típica que permitisse a sua aplicação sem sobressaltos e em condições de segurança jurídica em ordem a atingir as finalidades que se propunha prosseguir. A suspeição de inconstitucionalidade que sobre ele recaí, por falta de densidade e de referências materiais⁽³⁾, longe de ultrapassada, só tem sido agravada pelas sucessivas alterações nele introduzidas.

2.1. Evolução do tipo legal de crime

Socorrendo-nos da evolução traçada por COSTA ANDRADE, na sua anotação ao Acórdão n.º 54/04 do Tribunal Constitucional⁽⁴⁾, até à redacção

⁽²⁾ Convém lembrar que, anteriormente, “a não entrega total ou parcial nos cofres do Estado do imposto descontado ou recebido nos casos de autoliquidação ou retenção na fonte” foi equiparada, sem uma fundamentação cabal, pelo artigo 1.º, n.º 1, alínea f), do Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, a fenómenos que este diploma qualificava como evasão e fraude fiscal.

⁽³⁾ Nas palavras de COSTA ANDRADE, “O Abuso de Confiança Fiscal e a insustentável leveza de um acórdão do Tribunal Constitucional”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 134.º, 2002, p. 311.

⁽⁴⁾ COSTA ANDRADE, “O Abuso de Confiança Fiscal...”, pp. 307 e segs.

original do artigo 105.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) ⁽⁵⁾ aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, podem distinguir-se três “estágios de evolução”.

Assim, num primeiro período — entre a entrada em vigor da versão originária do RJIFNA (1990) e a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro —, o tipo objectivo apenas fazia referência à não entrega de prestação deduzida, que o agente estaria legalmente obrigado a entregar, exigindo-se no tipo subjectivo a “*intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida*”.

Num segundo período, iniciado com a alteração de 1993 e vigente até à entrada em vigor do RGIT (2001), o legislador vai buscar à lei penal comum “o elemento típico que exprime por excelência o bem jurídico protegido” ⁽⁶⁾ pelo crime de abuso de confiança, passando a constar expressamente como elemento objectivo do tipo a *apropriação*, pelo agente, da prestação deduzida ⁽⁷⁾.

Com o RGIT, entrou-se num terceiro período de alterações ao tipo de crime, com o corte do cordão umbilical relativamente ao crime de abuso de confiança previsto no Código Penal, através da eliminação de qualquer referência expressa, quer à apropriação, quer à intenção de apropriação ⁽⁸⁾. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º do RGIT, subordinado à epígrafe “Abuso de confiança fiscal”, a conduta típica passa então a residir na não entrega à administração tributária, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida ou recebida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ⁽⁹⁾. Confrontado, porém, com a identidade existente entre esta conduta e a prevista na contra-ordenação contida no artigo 114.º, o legislador acrescentou, no n.º 4

⁽⁵⁾ Os artigos mencionados sem indicação do diploma tenham-se por referidos ao RGIT.

⁽⁶⁾ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, artigo 205.º, § 22.

⁽⁷⁾ No sentido “[d]a efectivação de um dano/enriquecimento, sob a forma de desca-minho de prestações correspondentes a créditos tributários” de que falam JORGE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 6 (1996), p. 91.

⁽⁸⁾ O que foi, aliás, expressamente reconhecido como tendo sido querido pelo autor do anteprojecto do RGIT, GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias”, *Direito e Justiça*, 2001, T. 2, p. 67.

⁽⁹⁾ Para regressar a uma fórmula próxima da prevista na já referida alínea *f*) do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 619/76, de 27 de Julho, e da redacção original do artigo 24.º do RJIFNA, despojada da intenção de apropriação.

do artigo 105.º, a exigência do decurso do prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, para que a referida conduta pudesse ser punida.

A redacção original do artigo 105.º não pode deixar de recordar a crítica endereçada por AUGUSTO SILVA DIAS, logo em 1990, à redacção original do artigo 24.º do RJIFNA, quanto à inclusão, como elemento subjectivo do tipo de abuso de confiança fiscal, da especial intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida. Mais correcta teria sido “a fixação de um limite temporal cuja superação representasse um momento objectivo de lesão do bem jurídico justificativo da intervenção do Direito Penal” ⁽¹⁰⁾. E, após breve fundamentação desta solução, AUGUSTO SILVA DIAS, concluía que “esta solução implicaria uma redacção diferente do artigo 24.º” ⁽¹¹⁾. Uma redacção que, estamos em crer, não foi lograda na descrição típica da versão original do artigo 105.º do RGIT, em que o decurso do prazo previsto no seu n.º 4, longe de representar um tal momento objectivo de lesão do bem jurídico, foi antes configurado pelo legislador como uma condição objectiva de punibilidade ⁽¹²⁾. O que significa que a mesma conduta “pode valer simultaneamente como ilícito criminal e/ou ilícito contra-ordenacional” ⁽¹³⁾, situação incompatível com a função e as finalidades reconhecidas pela Constituição ao Direito Penal e que viola, desde logo e pelo menos, o princípio da proporcionalidade.

Entretanto, com as alterações introduzidas no artigo 105.º pela Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) e pela LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, 31 de Dezembro), entrou-se no que consideramos ser um quarto e — até à data — último estágio de evolução deste mal fadado crime. Assim, nos termos do artigo 95.º da LOE foi reformulado o n.º 4 do artigo 105.º, passando a condição objectiva de punibilidade antes referida a integrar a sua alínea *a*), e sendo introduzida uma

⁽¹⁰⁾ AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal não Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) — Considerações dogmáticas e político-criminais”, *Fisco*, n.º 22, 1990, republicado em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 239 e segs., em especial pp. 276-277.

⁽¹¹⁾ AUGUSTO SILVA DIAS, “O novo Direito Penal Fiscal...”, p. 277.

⁽¹²⁾ Tal como é predominantemente considerado o decurso desse prazo, tanto pela doutrina, como pela jurisprudência.

⁽¹³⁾ COSTA ANDRADE, “Anotação...”, p. 312.

alínea *b*) que adita que a não entrega da prestação devida só é punível se “a prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito”. Mais recentemente, a LOE para 2009 (Lei n.º 64-A/2008, 31 de Dezembro), veio, pelo seu artigo 113.º, alterar o n.º 1 do artigo 105.º, descriminalizando a falta de entrega de prestação tributária de valor igual ou inferior a € 7.500,00, para além de revogar o n.º 6 do mesmo preceito.

2.2. Ainda a tipicidade: que elementos objectivos?

Concentremo-nos ainda na tipicidade do chamado abuso de confiança fiscal, prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º Desde logo, para constatar que não se verifica qualquer coerência, quer de um ponto de vista sistemático, quer no que respeita ao montante considerado para efeitos de descriminalização, com a previsão do n.º 2 do artigo 103.º relativa ao crime de fraude fiscal ⁽¹⁴⁾.

Mas se as alterações introduzidas pela LOE para 2009, apesar da incoerência assinalada, não parecem colocar problemas de maior ⁽¹⁵⁾, já a alteração do n.º 4 do artigo 105.º, levada a cabo pela LOE para 2007, desencadeou as mais desencontradas reacções.

Como qualificar o disposto na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT? Se a consideração da alínea *a*) como condição objectiva de punibilidade não parece ter concitado particulares divergências, já o mesmo se não pode dizer da previsão contida na alínea *b*) do mesmo preceito.

Em suma, discute-se se estaremos aqui perante um verdadeiro elemento do tipo de ilícito ou perante uma nova condição objectiva de punibilidade. A discussão está, porém, viciada à partida pela forma assistemática e incoerente como o legislador tem procurado eximir-se da acusação de inconstitucionalidade que pesa sobre o chamado abuso de confiança fiscal. Confrontado com a fragilidade do recurso à criminalização de uma conduta cuja densidade e

⁽¹⁴⁾ Apenas em benefício de comparação, refira-se que, nos termos do artigo 305.º do Código Penal espanhol, só quando o benefício exceda os € 120.000, a conduta, muito diversa da que vimos analisando, uma vez que exige a fraude, é criminalizada. Entre nós, como se sabe, a não entrega superior a € 50.000 constitui já abuso de confiança qualificado...

⁽¹⁵⁾ Não nos ocupamos aqui dos problemas colocados pela revogação do n.º 6 do artigo 105.º no contexto do chamado abuso de confiança contra a segurança social, previsto no artigo 107.º

referências materiais estão longe de legitimar a intervenção do Direito Penal, entendido como a *ultima ratio* do controlo social, numa fuga para a frente, vai introduzindo alterações ao sabor das conveniências das LOE, sem cuidar dos efeitos de tais alterações.

No sentido de que a alínea *b*) do n.º 4 do artigo 105.º introduziu novos elementos ao tipo de ilícito do abuso de confiança fiscal, pronunciaram-se COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA e TAIPA DE CARVALHO, sem, porventura, atentarem verdadeiramente em todas as consequências de uma tal qualificação. A consideração desta nova condição de punibilidade (em sentido amplo) como elemento do tipo ou como verdadeira condição objectiva de punibilidade tem consequências que não podem ser aferidas apenas em função da aplicação da lei no tempo ou da transformação do abuso de confiança fiscal num crime de desobediência a uma notificação deixada ao mais puro arbítrio da Administração Tributária.

Com efeito, que crime é este que, num primeiro momento, se analisa na não entrega das prestações e, num segundo (e novo) momento — caso exista, já que a notificação pode nem se verificar! —, se analisa na desobediência à notificação da Administração Tributária ⁽¹⁶⁾ ou na persistência do devedor tributário na omissão da acção de entrega findo o prazo de 30 dias ⁽¹⁷⁾? Como qualificar o que existe no primeiro momento? Há uma conduta incompleta, uma espécie de limbo penal? Há consumação do crime ou este momento, que tem, em regra, uma função de apelo de carácter preventivo, deixa de ser previsível para o agente ⁽¹⁸⁾? Relativamente a que momento pode o agente invocar meios de defesa, como a falta de tipicidade ou a existência de uma causa de justificação e de desculpa, ou mesmo a prescrição do procedimento criminal?

Razões de sobra para se encarar com a maior reserva a consideração da alínea *b*) como prevendo um verdadeiro elemento do tipo de ilícito, o que

⁽¹⁶⁾ Assim MANUEL DA COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, “As Metamorfoses e Desventuras de um Crime (Abuso de Confiança Fiscal) Irrequieto — Reflexões Críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro”, *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 17, n.º 1, 2007, Coimbra, p. 64.

⁽¹⁷⁾ Assim, TAIPA DE CARVALHO, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 40.

⁽¹⁸⁾ Como parece entender TAIPA DE CARVALHO, *O Crime de abuso...*, pp. 40 e segs., em especial n.º 28, relativamente aos problemas que antecipa quanto à prescrição do procedimento criminal.

introduziria, como se viu, um grau de indeterminação insuportável que dominaria por inteiro o próprio tipo de crime.

No sentido de que aquela alínea contém uma nova condição objectiva de punibilidade vai unanimemente a jurisprudência⁽¹⁹⁾ que defende que se está perante factos de que depende a punibilidade, mas não a verdadeira e própria criminalização. O decurso deste novo prazo será apenas uma condição para a punição do agente, que cometeu o crime ao não entregar, atempadamente, a prestação que deduziu e que estava legalmente obrigado a entregar.

É facto que esta solução melhor se coaduna às exigências de certeza e segurança jurídicas que devem estar presentes na criminalização de qualquer conduta. O agente não pode estar dependente, para que o crime se considere verificado, de um acto externo, alheio à sua vontade e domínio, praticado por uma entidade pública, que não está tão pouco vinculada a praticá-lo em prazo certo⁽²⁰⁾.

Sobra, no entanto, de pé o insustentável problema de uma mesma conduta ser considerada crime e contra-ordenação. Problema que a jurisprudência resolve de forma original, considerando que a exigência de apropriação não foi verdadeiramente eliminada, como parece indiciar a redacção original e as sucessivas alterações do tipo previsto no artigo 105.º, antes se mantém como étimo fundador, ainda que não escrito, do abuso de confiança fiscal.

Com efeito, a jurisprudência, nomeadamente do Supremo Tribunal de Justiça, ao arrepio dos diversos elementos da interpretação e sem extrair consequências verdadeiramente relevantes de tal entendimento, tem pendido para uma solução que encontra a apropriação ainda no espírito do texto legislativo, não admitindo ter existido uma verdadeira alteração do tipo quanto a esse elemento⁽²¹⁾. É caso para dizer que, na verdade, o crime de abuso de confiança fiscal mal subsiste sem tal elemento⁽²²⁾.

⁽¹⁹⁾ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça para fixação de jurisprudência n.º 6/2008, proferido no âmbito do processo n.º 4080/07, em 9 de Abril de 2008, in www.dgsi.pt.

⁽²⁰⁾ Com o que se abre a porta a todo o tipo de desigualdades, arbítrios, suspeição de tratamentos de favor ou de perseguições discriminatórias para que chamam a atenção, com toda a razão, MANUEL DA COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, "As metamorfoses...", p. 67, ou até mesmo abuso de poder ou corrupção.

⁽²¹⁾ Cfr. nomeadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 10 de Janeiro de 2007, in *Colectânea de Jurisprudência — Acórdãos do STJ*, ano xv, p. 157: "[E]mboa não se faça referência expressa à apropriação ela está contida no espírito do texto pois, se o agente não entrega à administração tributária as prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque

O incumprimento de uma regra que impõe um prazo para a entrega de uma prestação tributária não pode, por total falta de relevância ética, instituir uma conduta numa infracção de índole criminal. Facto é que, porém, não pode pretender-se que a mera falta de entrega de uma prestação tributária que se recebeu, no caso, por exemplo, do IVA, ou que se deduziu, no caso do IRS, se reconduz, de forma simplista e infundada, à apropriação, em especial se a referida prestação tiver sido declarada à Administração Tributária. E isso é tanto mais verdade quando são conhecidos os problemas suscitados, no crime de abuso de confiança, a propósito da apropriação de coisas fungíveis, nomeadamente dinheiro⁽²³⁾. A menos que se sufrague que o conceito de apropriação, já sedimentado na dogmática penal, não coincide, no abuso de confiança fiscal, com o do crime do Código Penal, sendo objecto de menor exigência, o que é dificilmente sustentável.

Assim, numa primeira aproximação, é-se levado a pensar que, de acordo com a jurisprudência, para a sua conduta poder preencher o tipo em causa, o agente deveria ter na sua posse, antes do fim do prazo para a dita entrega, o montante pecuniário correspondente, apropriando-se do mesmo, ao invés de o entregar à Administração Tributária. Puro erro, como se verá adiante.

Não é difícil de concordar que esta seria a única interpretação que permitiria atribuir um desvalor à conduta sancionada, fazendo-a regressar ao seu étimo de origem — o abuso de confiança como apropriação —, por forma a legitimar a intervenção do Direito Penal. Sucede, porém, que este entendimento não tem qualquer apoio, nem no elemento literal do artigo 105.º, nem em qualquer dos outros elementos da interpretação. Ao contrário, tem contra

se apropriou delas, dando-lhes assim um destino diferente daquele que lhe era imposto por lei. A consideração da necessidade da verificação de tal elemento reconduz o tipo de crime a uma exigência de dignidade penal e delimita a fronteira entre o axiologicamente neutro (por exemplo, a conduta contra-ordenacional) e o relevante — e carente de tutela em termos penais." Para a crítica desta visão da apropriação no crime de abuso de confiança, por todos, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Comentário...*, artigo 205.º, §§ 22 segs.

⁽²²⁾ Embora fique no ar fundada dúvida sobre aquilo de que se fala quando se fala de apropriação, em face de acórdão recente do STJ, de 18 de Fevereiro de 2010. Afí o STJ vem afirmar que "[e] toda a arquitectura dos preceitos que prevêm os crimes de abuso de confiança fiscal ou contra a segurança social inclui, para além disso, o famoso elemento apropriação, melhor, um dolo de apropriação de certos montantes, em relação aos quais tudo se passa como se o agente fosse depositário".

⁽²³⁾ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Comentário...*, artigo 205.º, § 25.

si expressamente o elemento histórico, cristalizado, quer na evolução sofrida pelo tipo, quer na opinião expressa do legislador que deu corpo à redacção original do RGIT. Um argumento poderoso contra este entendimento jurisprudencial.

A não ser assim, reduzindo-se a conduta criminalizada à mera não entrega da prestação, então terá de se concluir que se está a sancionar criminalmente a mera mora. E tal só acontece quando há mora perante o Estado (Administração Tributária ou Segurança Social) e não em relação a qualquer privado. Entende-se que não existe qualquer justificação ética para tal, muito menos quando — como no caso em apreço — é, muitas vezes, a mora do próprio Estado que provoca a mora do contribuinte. Tal interpretação torna a norma do artigo 105.º do RGIT irreversivelmente inconstitucional, por violação do artigo 18.º, n.º 2, da Constituição.

Temos por adquirido que o legislador, pura e simplesmente, renunciou à exigência de apropriação como elemento objectivo do tipo de abuso de confiança fiscal, como resulta com clareza, quer da letra da lei, quer, em especial, do elemento histórico⁽²⁴⁾, pelo que não parece que o dolo tenha de se lhe referir em qualquer circunstância⁽²⁵⁾.

Em paralelo com a discussão em torno da consideração da apropriação como elemento não escrito do abuso de confiança fiscal — e, na verdade, em aberta contradição com ela —, assiste-se à manifestação de posições jurisprudenciais que desconsideram inteiramente a tipicidade objectiva descrita no artigo 105.º. Com efeito, do teor dos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º, retira-se com mediana clareza que, para que a não entrega da prestação tributária constitua crime de abuso de confiança fiscal — ou a contra-ordenação prevista no artigo 114.º, note-se —, é necessário que a referida prestação tenha sido efectivamente deduzida ou recebida pelo agente⁽²⁶⁾. Ora, ao arripio do tipo plasmado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 105.º, certa jurisprudência não hesita em defender o enten-

⁽²⁴⁾ Nessa medida, não pode deixar de concordar-se com COSTA ANDRADE, “Anotação...”, pp. 310 a 311; COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, “As Metamorfoses...”, pp. 61 e segs.

⁽²⁵⁾ Assim também SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 122 e segs., 301 e segs.

⁽²⁶⁾ Por todos, AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 462; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes...*, pp. 126 e seg.

dimento de que é indiferente saber se a prestação de imposto foi ou não efectivamente deduzida ou recebida⁽²⁷⁾.

Singularmente, no âmbito da apreciação da contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária prevista no artigo 114.º, existe jurisprudência firmada na jurisdição administrativa no sentido de que o tipo respectivo “não abrange na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por este não o ter recebido ou retido”⁽²⁸⁾. Assim, tem de ser provada a efectiva dedução ou recebimento da prestação tributária pelo agente para que se afirme a existência da contra-ordenação do artigo 114.º. O que significa que o apuramento da realização do tipo contra-ordenacional é mais exigente do que o apuramento da realização do tipo criminal pelos tribunais comuns.

Assente é que, caso não tenha sido efectivamente deduzida ou recebida a prestação a entregar à Administração Tributária, não se realiza, nem o tipo de crime de abuso de confiança fiscal, nem a contra-ordenação prevista no artigo 114.º, ou seja, há uma completa exclusão da tipicidade.

O que mais choca no produto final desta evolução/“involução” do apelidado abuso de confiança fiscal⁽²⁹⁾ é a sua transformação num *patchwork* de assistemáticas e incongruências que o afastaram definitivamente do “étimo originário de violação consumada da propriedade do Estado (através da apropriação/descaminho)”⁽³⁰⁾, sem conseguirem arrimá-lo a qualquer outro étimo

⁽²⁷⁾ Veja-se, por exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 20 de Novembro de 2006, que defende que “o IVA contabilizado é devido independentemente de o preço dos bens vendidos ou dos serviços prestados ser ou não recebido”, considerando, aliás, que “não pode ser atenuante o não recebimento do IVA dos clientes”; e o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 4 de Fevereiro de 2009, que decide que “é indiferente o conhecimento se o contribuinte foi, ou não, receptor da retribuição respeitante a essa operação”, já que “o montante relativo ao IVA é devido ao Estado a partir do momento em que é emitida a factura relativa à operação que a ele está sujeita e liquidado o respectivo quantitativo”, ambos em www.dgsi.pt. Esta é, ademais, a jurisprudência firmada dos tribunais de primeira instância.

⁽²⁸⁾ Assim, por exemplo, Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 7 de Outubro de 2008; e acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Maio e de 18 de Setembro de 2008, bem como de 2 de Dezembro de 2009, todos em www.dgsi.pt.

⁽²⁹⁾ No apego atávico a um nome (*abuso de confiança*) que já nada tem a ver com a coisa, de que falam COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, “As Metamorfoses...”, pp. 53-72, em especial p. 62.

⁽³⁰⁾ Para empregar as palavras certas de COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, “As Metamorfoses...”, p. 62.

susceptível de lhe conferir a ressonância ética que exigiria a tutela do Direito Penal ⁽³¹⁾. Com o que ainda mais se acentuou o divórcio deste tipo de *crime* relativamente a princípios constitucionais enformadores de um Estado de Direito enraizados na nossa Constituição.

3. A Intervenção de Causas de Justificação e de Desculpa: Em especial, o conflito de deveres

É neste contexto que cabe apreciar a questão da verificação de causas de justificação e de desculpa ao crime de abuso de confiança fiscal. Em causa está a questão de saber se comete o crime de abuso de confiança fiscal o gerente de uma sociedade comercial ⁽³²⁾ que opte por proceder ao pagamento dos salários dos trabalhadores e mantendo a laboração da empresa, ao invés de proceder à entrega atempada das prestações tributárias.

Em rigor, de acordo com a descrição típica do crime, cabe aqui distinguir dois tipos de situações radicalmente diversas, na medida em que a ponderação da intervenção de uma causa de justificação ou de desculpa apenas se impõe quando se haja concluído pela existência de um facto típico ⁽³³⁾.

Tomemos, em primeiro lugar, o caso do IVA. Nas situações em que a sociedade não recebeu, até ao termo do prazo de entrega da prestação, o montante dos seus créditos acrescido do respectivo imposto, não se encontra preenchido, como se viu, o tipo objectivo do crime de abuso de confiança fiscal, pelo que nem se coloca a questão da existência de uma eventual causa de justificação ou de desculpa ⁽³⁴⁾. Esta questão apenas se colocará nos casos em que o montante daqueles créditos, acrescido do respectivo IVA, foi atempada-

⁽³¹⁾ A distinção baseada apenas no valor da prestação tributária não entregue está longe de justificar a previsão da censura penal.

⁽³²⁾ Ou de outra pessoa colectiva que esteja vinculada à entrega de prestações tributárias deduzidas, ainda que não se trate de uma sociedade comercial.

⁽³³⁾ Muito claro a este propósito, AUGUSTO SILVA DIAS, "Crimes e contra-ordenações...", pp. 462 e seg.

⁽³⁴⁾ Atenta, no entanto, a jurisprudência que considera indiferente ter ou não havido recebimento da prestação tributária, não é raro encontrar decisões que, para além de afirmarem a apropriação, analisam e denegam a existência de causas dirimentes em situações em que a prestação tributária não foi, pura e simplesmente, recebida. É caso para perguntar de que se apropriaram então os agentes.

mente recebido, mas, ao invés de entregar o valor do imposto retido à Administração Fiscal, a sociedade — através do seu gerente —, devido às dificuldades financeiras que atravessa, opta por canalizar tal quantia para o pagamento de salários e outros custos necessários à manutenção da laboração da empresa ⁽³⁵⁾, situação parcialmente verificada no caso de que partimos.

No caso do IRS — e porque não existe uma entrega de um terceiro ao agente do valor a reter —, será sempre necessário aferir se a sociedade dispunha, no momento do termo do prazo estipulado para a entrega das retenções, de dinheiro disponível suficiente para essa mesma entrega ⁽³⁶⁾. Na verdade, se a sociedade, aquando do pagamento dos salários, não dispunha de tais valores — não obstante ter feito constar aquela retenção do recibo entregue ao trabalhador —, e não dispôs dos mesmos entre o dia em que pagou o salário e o termo do prazo para a entrega das retenções, não realiza o tipo, já que nunca se verificou uma verdadeira e própria retenção. Se, pelo contrário, dispunha de tais montantes quando procedeu ao pagamento dos salários respectivos, ou se passou a dispor dos mesmos entretanto, mas já não tinha tal quantia em sua posse quando era obrigada a entregá-la à Administração Tributária ⁽³⁷⁾, preenche o tipo de ilícito. Nesse caso, em função do uso que deu a tal dinheiro, coloca-se então a questão da aplicação de uma causa de exclusão de ilicitude ou de desculpa.

Como enquadrar estas situações em que a conduta contém, à partida, todos os elementos do tipo? Em que situações e circunstâncias se poderá considerar que o agente agiu licitamente ou sem culpa ⁽³⁸⁾?

3.1. Argumentário de uma jurisprudência de negação

A jurisprudência que trata desta matéria afasta pura e simplesmente a aplicação das causas de justificação e de desculpa aos crimes de abuso de con-

⁽³⁵⁾ É necessário, de qualquer forma, chamar a atenção para o facto de o pagamento do IVA funcionar num sistema de "conta corrente", tornando muito complexa a aferição destas situações, uma vez que não se está a lidar com uma realidade estática, mas sim dinâmica.

⁽³⁶⁾ O mesmo sucedendo em relação à entrega das contribuições para a Segurança Social.

⁽³⁷⁾ Isto é, no termo do prazo para a entrega das retenções na fonte.

⁽³⁸⁾ As conclusões que se retirarem aplicam-se, por maioria de razão, às situações que ficaram excluídas por via da interpretação que se fez do tipo, e que são encaradas pela doutrina e pela jurisprudência como acções típicas.

fiança fiscal e contra a segurança social. Com efeito, é entendimento quase unânime da jurisprudência que a obrigação de pagamento de salários ou outras dívidas essenciais à continuação da laboração da empresa não constitui, em circunstância alguma, causa de exclusão da ilicitude do facto ou da culpa do agente⁽³⁹⁾. Temos para nós que, como assinala, em estudo recente sobre esta matéria, MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, não tendo o legislador afastado o recurso ao conflito de deveres ou ao estado de necessidade desculpante no caso dos crimes fiscais e não constituindo a natureza do bem jurídico um obstáculo, deve ser considerada a exclusão da ilicitude ou da culpa, ao abrigo do regime geral do artigo 8.º do Código Penal. E, acrescenta o autor, saber se estas figuras se verificam em determinada situação é outra questão, não sendo “maiores dificuldades do que aquelas que normalmente surgem (pense-se, por exemplo, na causação da morte em legítima defesa)”⁽⁴⁰⁾.

A jurisprudência exclui, desde logo, que se esteja perante situações que se enquadrem na previsão do direito de necessidade e, em especial, do conflito de deveres, a causa de justificação prevista no artigo 36.º do Código Penal e que mais frequentemente invocada é nestas circunstâncias pelo agente em sua defesa⁽⁴¹⁾.

O argumentário do conjunto de decisões judiciais sobre esta matéria assenta, no essencial, na defesa de que o bem jurídico protegido pelas disposições que prevêm a obrigação de pagamento de impostos e contribuições tem natureza legal, supra-individual, prevalecendo sobre a obrigação de pagamento

⁽³⁹⁾ É necessário destacar a sentença proferida em 22 de Novembro de 2006, pelo 2.º Juízo Criminal do Tribunal de Santarém, no âmbito do processo n.º 59/05.4DSTR, já transitado em julgado, in www.verbojuridico.pt. O Tribunal de Santarém, no referido acórdão, absolve o ali Arguido do crime de abuso de confiança fiscal por que vinha acusado, por considerar que a situação em causa integra o direito de necessidade, previsto no artigo 34.º do Código Penal, encontrando-se, assim, excluída a ilicitude da conduta. Tanto quanto se conhece, trata-se de um dos únicos casos em que um Tribunal português absolveu um arguido da prática de um crime de abuso de confiança fiscal, por considerar verificada uma causa de justificação.

⁽⁴⁰⁾ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal e Contra a Segurança Social: O Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência”, *Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*, Lisboa, AAFDL, 2008, p. 226.

⁽⁴¹⁾ Na grande maioria dos casos, a fundamentação utilizada pela jurisprudência para afastar o conflito de deveres é precisamente a mesma que serve para excluir o direito de necessidade e o estado de necessidade desculpante.

dos salários aos trabalhadores — obrigação “meramente” contratual de carácter individual⁽⁴²⁾ ⁽⁴³⁾. A que acresce a consideração de que a defesa da livre concorrência entre as empresas obsta à “protecção” deste tipo de situações⁽⁴⁴⁾. Segundo esta jurisprudência, perante as dificuldades financeiras que se vão ultrapassando através de um atraso no pagamento dos impostos e das contribuições à Segurança Social, a saída será, pura e simplesmente, a apresentação da sociedade à insolvência⁽⁴⁵⁾.

O que mais choca nesta jurisprudência absolutamente dominante é a total desconsideração da situação e das circunstâncias do caso concreto que a ponderação da eventual existência de uma causa de justificação ou de desculpa sempre importaria⁽⁴⁶⁾. Em suma, emitida a factura, com a correspondente liquidação e posterior declaração do IVA, pago o salário com a indicação da dedução do IRS, sem a entrega dos impostos devidos dentro do prazo, conclui-se, sem mais, pela prática do crime de abuso de confiança fiscal⁽⁴⁷⁾.

3.2. Do conflito de deveres, em especial

Nos termos do artigo 36.º do Código Penal, os pressupostos de aplicação do conflito de deveres são a impossibilidade de cumprir dois (ou mais) deveres jurídicos e o cumprimento do dever jurídico superior, quando os deveres são

⁽⁴²⁾ Cf., entre outros, os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Dezembro de 2001 e de 13 de Junho de 2002; o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 15 de Fevereiro de 2007; os acórdãos do Tribunal da Relação do Porto de 12 de Março de 2003, de 14 de Dezembro de 2005 e de 26 de Setembro de 2007, todos em www.dgsi.pt.

⁽⁴³⁾ O Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 13 de Dezembro de 2001, chega, inclusivamente, a defender que o interesse na continuação da laboração da empresa, designadamente através do pagamento dos salários dos trabalhadores, consubstanciado no dever de assegurar o funcionamento do negócio é próprio e não alheio ao agente, não sendo, nessa medida, relevante.

⁽⁴⁴⁾ Muito crítica relativamente a este argumento, MARIA FERNANDA PALMA, *O Princípio da Desculpa em Direito Penal*, Coimbra, 2005, p. 221, n. 137, considera que “a invocação de interesses como o da livre concorrência em tal ponderação parece-me ser totalmente despropositada quando está em causa o salário dos trabalhadores”.

⁽⁴⁵⁾ Cfr., a título de exemplo, o referido Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 15 de Fevereiro de 2007, www.dgsi.pt.

⁽⁴⁶⁾ É, aliás, penosa a leitura desta jurisprudência abstracta que se cita incessantemente, sem nunca se deter no caso concreto.

⁽⁴⁷⁾ Quando, como se viu, em muitos casos, o facto nem será típico...

de hierarquia diferente, ou o cumprimento de qualquer um dos deveres, quando estes são de idêntica hierarquia. E o conflito não tem de ocorrer apenas entre dois deveres jurídico-penais, podendo tratar-se do conflito entre um dever penal e um dever civil, laboral, administrativo, entre outros ⁽⁴⁸⁾.

Coloca-se, assim, a questão de saber se, em casos como aquele que deixámos inicialmente descrito, podem os agentes licitamente cumprir o dever de pagar os salários dos trabalhadores, em detrimento da entrega das prestações tributárias — situação muito frequente com que se deparam os empresários portugueses, dado o estado da economia e o nosso tecido empresarial. Sem prejuízo da análise dos diversos argumentos, não pode deixar de ter-se presente que, como assinala JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e tal como sucede no direito de necessidade, “*também no conflito de deveres o resultado da ponderação (igualdade dos deveres, superioridade ou inferioridade do dever cumprido) não deve resultar simplesmente da hierarquia dos bens jurídicos em colisão, mas da ponderação concreta dos interesses em conflito no quadro da situação global*” ⁽⁴⁹⁾.

Poderá, assim, o agente optar licitamente pelo cumprimento do dever de pagamento dos salários, em detrimento do cumprimento do dever de entregar a prestação devida à Administração Tributária? Verificado certo circunstancialismo, devidamente comprovado de acordo com a exigência necessária ao reconhecimento da procedência de uma qualquer causa de justificação, entende-se que sim ⁽⁵⁰⁾.

Naturalmente, as dificuldades financeiras, por si sós, não justificam sem mais a prática de um facto típico. Refere, a propósito, MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO que “*só se poderá sustentar o conflito de deveres quando o infortúnio económico colocou o agente na impossibilidade de cumprir, no todo ou em parte mas simultaneamente, a obrigação de entrega das prestações tributárias ou sociais e o dever de pagar os salários ou outras dívidas que possam garantir a continuação da actividade empresarial enquanto substrato indispensável à protecção do emprego como forma de realização da dignidade humana*” ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁸⁾ AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal — Parte Geral — Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2.ª ed., Coimbra, 2008, pp. 423 e segs.

⁽⁴⁹⁾ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral*, Tomo I, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 468. (sublinhado do autor).

⁽⁵⁰⁾ Assim também ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/TITO ARANTES FONTES, “O Conflito de Deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, *Actualidad Jurídica Úria Menendez*, n.º 12 (2005), pp. 52 e segs.

⁽⁵¹⁾ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Justificação do Facto...”, pp. 227 e segs.

O agente está confrontado com a necessidade de cumprir o dever de entregar à Administração Tributária as prestações retidas ou recebidas e o dever de pagar os salários aos trabalhadores, mantendo a empresa e, desta forma, garantindo os seus postos de trabalho. Dois deveres de acção, dois deveres que implicam uma conduta positiva por parte do agente ⁽⁵²⁾. Existe, nesta situação, um verdadeiro e próprio conflito de deveres de acção, já que tanto o dever de pagar salários como o dever de entregar as prestações tributárias são deveres jurídico-legais.

Com efeito, quanto à entrega das prestações tributárias, retidas a título de IRS e de IVA, regem, actualmente, os artigos 98.º e segs. do Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares ⁽⁵³⁾, e, de entre as diversas disposições do Código do IVA ⁽⁵⁴⁾, nomeadamente o artigo 27.º No que respeita ao pagamento dos salários, relevam, em especial, os artigos 276.º e segs. do Código do Trabalho ⁽⁵⁵⁾.

A questão reside, assim, em saber se é possível estabelecer entre estes deveres uma relação de hierarquia que condene o recurso ao conflito de deveres como causa de justificação nestas circunstâncias. Atentos os bens jurídicos tutelados e os diversos critérios da sua ponderação ⁽⁵⁶⁾ —, por um lado, está em causa a protecção do património, das receitas do Estado, e, em última análise, todos e cada um dos cidadãos enquanto beneficiários últimos dessas mesmas receitas; e, por outro, a subsistência e a dignidade individual e familiar, quer do trabalhador individualmente considerado, quer da classe trabalhadora

⁽⁵²⁾ Não se compreende, por isso, a posição defendida por SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes...*, p. 135, quando afasta a aplicação do conflito de deveres por entender que estão em confronto um dever de acção (o de pagar os salários) e um dever de omissão (o de não deixar de entregar as prestações ao Estado). Salvo melhor entendimento, a autora parece aqui confundir o dever em causa com a conduta punida pelo crime de abuso de confiança fiscal. O agente é obrigado a entregar as prestações tributárias que deduziu ou recebeu, e apenas se o não fizer poderá ter praticado o crime. A conduta omissiva consubstancia a previsão do artigo 105.º do RGIT.

⁽⁵³⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

⁽⁵⁴⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, com a última alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

⁽⁵⁵⁾ Aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro, com a alteração introduzida pela Lei n.º 105/2009, de 14 de Setembro.

⁽⁵⁶⁾ A *patrimonialidade* ou *pessoalidade* dos bens, a gravidade dos danos ou o grau de perigo, como aponta, por exemplo, TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, pp. 429 a 431.

no seu todo —, difícil se torna estabelecer uma hierarquia entre ambos os deveres que, assim, se encontram pelo menos em idêntico patamar axiológico.

A jurisprudência referida entende, sem qualquer tipo de fundamentação adicional, que o critério distintivo dos dois deveres em presença é a natureza legal e supra-individual do dever de pagar impostos e o dever *meramente* contratual e individual do dever de pagar salários. Quanto à questão da contraposição de deveres de natureza legal/contratual, terá ficado claro que a obrigatoriedade do cumprimento de qualquer destes deveres decorre directamente da lei.

Mas o que dizer quanto ao carácter supra-individual do dever de entregar a prestação de imposto, em contraposição com uma dimensão alegadamente individual do dever de pagar os salários? No mínimo, que os diversos arestos em que é defendida esta posição se mostram alheios à discussão doutrinária em redor do carácter mais ou menos personalista dos bens jurídicos a tutelar pelo Direito Penal, esquecendo a preocupação, designadamente no chamado Direito Penal Secundário, de funcionalização à pessoa dos bens jurídicos protegidos pela incriminação⁽⁵⁷⁾. Não é possível concluir, sem mais, pela superioridade do bem jurídico por via do seu carácter supra-individual⁽⁵⁸⁾. Esta supremacia depende da ponderação de outros critérios, devendo a sua tutela penal ter sempre em consideração a dimensão individual dos bens jurídicos em presença⁽⁵⁹⁾.

Acresce que o facto de o não pagamento de impostos (e das contribuições à Segurança Social) ser punido criminalmente também não é, como já se referiu, critério relevante para aferir da hierarquia dos deveres. De todo o modo,

⁽⁵⁷⁾ Veja-se, a este respeito, AUGUSTO SILVA DIAS, “A estrutura dos direitos ao ambiente e à qualidade dos bens de consumo e a sua repercussão na teoria do bem jurídico e na das causas de justificação”, Separata de *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, Lisboa, Universidade de Lisboa, 1995, nomeadamente p. 184 a 192. SILVA DIAS, socorrendo-se do conceito de interesse difuso, defende, a propósito do direito ao ambiente, uma concepção antropocêntrica da tutela penal dos bens em questão. Para este autor, a protecção do ambiente é sempre imediatamente dirigida à protecção da pessoa.

⁽⁵⁸⁾ AUGUSTO SILVA DIAS, “A estrutura...”, pp. 200 a 206, trata, a respeito de uma decisão do BGH de 13 de Março de 1975 onde se coloca a questão da aplicação do direito de necessidade, a problemática da ponderação de interesses entre bens jurídicos supra-individuais e bens jurídicos individuais.

⁽⁵⁹⁾ A este propósito, igualmente MARIA FERNANDA PALMA, *O Princípio da Desculpa...*, p. 221, em especial n. 137.

cabe sublinhar que, para além de o não pagamento atempado da retribuição constituir contra-ordenação grave, nos termos dos n.ºs 4 e 6 do artigo 278.º do Código do Trabalho, o pagamento a credores não titulares de garantia ou privilégio com preferência em relação aos créditos dos trabalhadores⁽⁶⁰⁾ constitui um crime, punido com pena de prisão até três anos, por aplicação dos artigos 324.º, n.ºs 1 e 3, e 313.º, n.º 1, alínea *d*), do Código do Trabalho. Qualquer das condutas a adoptar pelo agente se pode revelar, assim, ilícita e criminalmente sancionada.

Seja como for, e ainda que se entenda estarmos perante um conflito entre um dever jurídico não penalmente tutelado e um dever jurídico-penal, o primeiro pode prevalecer sobre o segundo⁽⁶¹⁾.

Decisiva, no entanto, é a dignidade constitucional dos bens jurídicos em presença.

Assim, enquanto o artigo 63.º da Constituição da República Portuguesa prevê o direito à segurança social e os artigos 103.º e 104.º estabelecem os princípios pelos quais se rege o sistema fiscal, por seu turno, o artigo 59.º, alínea *a*), da Constituição, prevê, como direito do trabalhador, a retribuição do seu trabalho, “*de forma a garantir uma existência condigna*”, dispondo no n.º 3 que “*os salários gozam de garantias especiais, nos termos da lei*”.

Ambos os deveres têm, assim, assento constitucional, não se podendo aferir, à partida, qual terá maior preponderância. Como defende JOÃO CAUPERS, não é possível estabelecer nenhuma espécie de hierarquia normativa de entre as várias disposições constitucionais⁽⁶²⁾. Aliás, o direito dos trabalhadores à retribuição é considerado, inclusivamente, um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, sendo-lhe aplicável o

⁽⁶⁰⁾ Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido em 4 de Maio de 2010, www.dgsi.pt, quanto à ordem de preferência dos privilégios e garantias.

⁽⁶¹⁾ Assim, por exemplo, AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal...*, p. 425, que “*pode o cumprimento de um dever não penal levar à exclusão da ilicitude do não cumprimento do dever jurídico-penal e, consequentemente, à justificação da conduta (omissão) tipificada criminalmente*”. E acrescenta, com interesse para esta matéria, que, por isso, “*não pode, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e a eventual exclusão da ilicitude penal, na hipótese em que o patrão, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral em detrimento do dever jurídico-penal fiscal*”.

⁽⁶²⁾ JOÃO CAUPERS, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*, Coimbra, Almedina, 1985, p. 170.

regime destes ⁽⁶³⁾, nunca podendo, também por isso, ser considerado menos relevante, em teoria, do que outro direito fundamental.

Em bom rigor, não se pode fazer prevalecer o dever de pagar impostos ou contribuições à Segurança Social, por proteger um bem jurídico supra-individual, como faz a jurisprudência, já que o direito a receber a retribuição protege a dignidade da pessoa humana — direito com uma dimensão também ela universal. Mais, a norma que prevê a garantia de uma remuneração condigna ao trabalhador, e da correspondente manutenção dos postos de trabalho, também ela visa proteger interesses de cariz supra-individual, no âmbito do próprio Estado social.

Será, assim, legítimo, e tendo em conta o *supra* exposto, defender sem mais, como o faz a jurisprudência, que o dever de pagar os impostos prevalece sobre o dever de pagar os salários aos trabalhadores? Não. Os deveres conflituantes visam proteger interesses, pelo menos, de igual valor, valorados de uma forma intensa pela ordem jurídica em geral, não se podendo, em abstracto e genericamente, concluir que um prevalece sobre o outro ⁽⁶⁴⁾.

AUGUSTO SILVA DIAS identificou, há mais de dez anos, um conjunto de circunstâncias que, permitindo comprovar a impossibilidade de cumprimento simultâneo e pontual dos dois deveres jurídicos em causa, podem, em seu — e em nosso — entender, consubstanciar uma situação de conflito de deveres justificante.

Assim, *i)* a empresa tem que se encontrar numa situação de não conseguir mensalmente obter os rendimentos que lhe permitam suportar o pagamento dos salários e a retenção das prestações devidas e, portanto, que possibilitem o cumprimento de todas as obrigações concorrentes; *ii)* tal situação deve verificar-se sempre no momento em que aquelas obrigações devam ser satisfeitas; e *iii)* as prestações retidas têm de ser utilizadas total ou parcialmente no pagamento de salários aos trabalhadores, admitindo, porém, que “*uma parte possa ser investida na aquisição de equipamentos e matéria prima e, assim, simultaneamente, na auto-preservação da empresa e na garantia das condições de emprego*”

⁽⁶³⁾ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, artigo 59.º, I, III e XVI; JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, Tomo I, artigo 59.º, I, III e X.

⁽⁶⁴⁾ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/TITO ARANTES FONTES, “O Conflito de Deveres...”, pp. 54 e segs.

dos trabalhadores, valores que precedem e sustentam o dever de pagamento dos salários” ⁽⁶⁵⁾. Verificadas estas circunstâncias, entende o autor que é defensável que, ao pagar os salários aos trabalhadores, foi cumprido um dever legal superior ou pelo menos igual ao sacrificado, o que torna lícito o comportamento do agente ⁽⁶⁶⁾.

Nesta sede, revela-se essencial a ponderação das circunstâncias do caso concreto ⁽⁶⁷⁾. Ora, neste plano, não poderá, de modo nenhum, ser indiferente a circunstância de a sociedade ser credora de diversos clientes, alguns dos quais entidades públicas, com especial incidência para um crédito sobre o Município X num montante que atingiu cerca de € 1.000.000,00. Esta é uma realidade que atravessa grande parte do tecido empresarial português: o atraso nos pagamentos, principalmente de clientes entidades públicas, tem crescido de uma forma muito intensa, dificultando muito a gestão económico-financeira das empresas.

Como acontece com frequência, atenta a confiança no cumprimento das obrigações, ainda que com atraso, os agentes tinham a expectativa, todos os meses, do recebimento dos montantes que eram devidos à empresa pelo Município, não tendo procedido à entrega das prestações tributárias devidas em virtude dos débitos de entidades públicas, em especial do Município X — circunstância a que não deram azo e sobre a qual não tinham controlo.

Era exigível que ao final de cada mês, sabendo que tinham dinheiro a receber de uma Câmara Municipal que reiteradamente o prometia pagar todos os meses, retivessem o dinheiro dos vencimentos dos seus trabalhadores, originando a paralisação da empresa e pondo em causa a sua subsistência e a deles, para pagar x dias depois à Administração Fiscal? É razoável exigir a um homem médio colocado nesta posição que pague ao Estado, em detrimento dos seus trabalhadores e da sua própria empresa, quando é credor do próprio Estado (em sentido amplo)?

“*Quid inde se tal acontece num tempo em que o Estado e os seus serviços e organismos se constituem em mora sistemática em relação aos seus fornecedores, desencadeando toda a espiral de efeitos perversos? Pode este Estado, em mora perante um agente económico, que ele próprio colocou em dificuldades e lhe retirou a pos-*”

⁽⁶⁵⁾ AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações...”, p. 463.

⁽⁶⁶⁾ AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações...”, p. 463.

⁽⁶⁷⁾ Como bem assinalam AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações...”, pp. 462 e seg.; MARIA FERNANDA PALMA, *O Princípio da Desculpa...*, p. 221.

sibilidade de continuar a honrar compromissos salariais e fiscais e, por isso, opta por utilizar temporariamente as prestações para pagar salários e fornecimentos, puni-lo criminalmente? Onde fica a igualdade, a proporcionalidade e, mais radical, aquela «superioridade ética» do Estado, sem a qual não faz sentido falar em Estado de Direito?»⁽⁶⁸⁾ — esta é a reflexão que se impõe.

Acresce que o próprio legislador vai dando sinais da relevância, para o contribuinte devedor, dos créditos que detenha em relação a entidades públicas. Com efeito, o artigo 90.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário, introduzido pela LOE para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), permite actualmente — embora em casos muito contados — a compensação das dívidas tributárias com créditos públicos não tributários⁽⁶⁹⁾.

O legislador veio consagrar esta possibilidade de compensação dos créditos de uma forma muito restritiva, excluindo, logo à partida, qualquer crédito detido perante entidades que não pertençam à chamada administração directa do Estado⁽⁷⁰⁾. As autarquias locais estão, como tal, excluídas do âmbito de aplicação do referido preceito.

Qual a justificação para os restantes créditos perante as outras entidades públicas ficarem de fora? Como se explica que tais créditos tenham a virtualidade de poderem ser penhorados pela Administração Tributária, mas não possuam as características consideradas pelo legislador como adequadas para fazer operar o mecanismo da compensação?

É facto que a empresa recebeu parte do IVA liquidado. Não pode, porém, negar-se que as dificuldades financeiras causadas pelos incumprimentos, designada-

⁽⁶⁸⁾ MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Anotação...”, pp. 322 e 323.

⁽⁶⁹⁾ Mais, actualmente, com a entrada em vigor da Lei n.º 3/2010, de 27 de Abril, as autarquias locais são obrigadas a pagar juros moratórios pelo atraso no cumprimento de qualquer obrigação pecuniária.

⁽⁷⁰⁾ Na “administração directa do Estado” incluem-se todos os serviços e organismos que estejam integrados na personalidade jurídica do Estado, isto é, aos quais não tenha sido atribuída personalidade autónoma. Fazem, assim, parte da Administração directa os serviços, direcções e repartições integradas nos Ministérios, bem como entidades independentes sem personalidade própria. Como tal, não fazem parte da Administração directa os institutos públicos, as associações públicas e ordens profissionais, as Universidades, as empresas públicas, qualquer que seja a sua natureza, as regiões autónomas e seus serviços e as autarquias locais, seus serviços e suas empresas. Cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, com a colaboração de Luís Fábria, Carla Amado Gomes e J. Pereira da Silva, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, pp. 347 e segs.

mente de entidades públicas, não deixaram outra alternativa do que o uso desses montantes no pagamento de salários e na manutenção da actividade da empresa.

Assim sendo, encontrando-se o contribuinte perante este dilema de cumprimento de um outro dever e detendo a sociedade um crédito perante uma entidade pública que lhe dificulta ou impossibilita a entrega atempada das prestações tributárias deduzidas ou recebidas, a opção pelo pagamento dos salários e a consequente não entrega das prestações deve considerar-se justificada, lícita e, por isso, coberta pela ordem jurídica, reconhecendo-se o diminuto grau de ilicitude, não podendo os agentes ser punidos pelo crime de abuso de confiança fiscal.

3.3. Da desculpa, subsidiariamente

Ainda que se discorde deste entendimento, subsidiariamente sempre teria que se ponderar este tipo de situações em face da possível desculpa da atitude do agente expressa na conduta referida⁽⁷¹⁾. Como vimos, o não pagamento dos impostos apresentou-se para os agentes como a única forma de assegurar o emprego das largas dezenas de trabalhadores, pagando os respectivos salários e mantendo os postos de trabalho — interesses, como vimos, constitucionalmente protegidos.

O não pagamento dos salários originaria praticamente de imediato a paralisação da actividade da empresa e a apresentação à insolvência evidenciava-se muito mais prejudicial, tanto para os trabalhadores, como para o próprio Estado que teria que arcar com os respectivos apoios sociais a prestar. No limite, se todas as empresas optassem por encerrar a actividade e/ou apresentar-se à insolvência, tão pronto não conseguissem cumprir atempadamente os seus deveres fiscais⁽⁷²⁾, os prejuízos para a economia nacional seriam enormes⁽⁷³⁾.

⁽⁷¹⁾ MARIA FERNANDA PALMA, *O Princípio da Desculpa...*, p. 221, na perspectiva da desculpa, analisa a posição jurisprudencial acerca deste matéria, confirmando que, nestes casos, “os tribunais dão pouca importância à verificação da realidade e à insuperabilidade do conflito para o agente, pondo entre parênteses qualquer dívida e afirmando sempre a solução no plano da hierarquia de valores. Poder-se-ia travar tal discussão, tendo em conta tratar-se de um conflito entre o perigo para um bem colectivo e o perigo, ou até o dano, para a situação existencial e familiar de muitos trabalhadores”.

⁽⁷²⁾ O mesmo se passa com o pagamento das contribuições à Segurança Social.

⁽⁷³⁾ Acompanha-se, aqui, a interrogação feita por MARIA FERNANDA PALMA, *O Princípio da Desculpa...*, p. 222, nota 138: “Poder-se-ia perguntar até onde levaria um generalizado

Aliás, a existência de um saldo credor elevado sobre os seus clientes obsta frequentemente à apresentação e à declaração de insolvência da sociedade, na medida em que o activo da empresa é superior ao seu passivo (artigo 3.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa ⁽⁷⁴⁾), impedindo a opção pela “solução” que, como se viu, não raras vezes, é apresentada pelos tribunais como a alternativa certa para o agente. Este facto não é, por via de regra, tido em conta.

JOÃO CURADO NEVES, a propósito da intervenção de um estado de necessidade desculpante, admitido por MARIA FERNANDA PALMA no caso de pagamento de salários em detrimento da entrega das contribuições à Segurança Social ⁽⁷⁵⁾, entende, pelo contrário, que este instituto se destina a “salvaguardar um estado de coisas [...] que é promovido pelo direito e só se encontra ameaçado devido ao surgimento de circunstâncias excepcionais”. Adirindo ao acórdão em causa, considera que, perante dificuldades económicas, nada mais resta à empresa do que apresentar-se à falência ⁽⁷⁶⁾. JOÃO CURADO NEVES apenas admite, mas ainda admite, a aplicação do estado de necessidade desculpante quando o perigo — no caso, a situação financeira da empresa e as consequências que daí podem advir para os trabalhadores — resultar de evento natural ou de atitude indevida de terceiro ⁽⁷⁷⁾. Mas não será esta falta de pagamento atempado por parte de entidades públicas uma atitude indevida de terceiros? Neste caso, não se pode considerar que o perigo foi causado pelo agente.

Acompanhamos MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO quando este defende que “subjacente à orientação que nega a exclusão da culpa está a ideia do «tudo ou nada», que não deixa qualquer espaço para o conflito de deveres ou para a situação de desculpa, exigindo que se parta, de imediato, para a insolvência, “uma medida drástica que o Estado e os próprios credores certamente não advo-

não pagamento de salários por causa de uma generalizada situação de falência de empresas em condições semelhantes. Não levaria, também, a própria Segurança Social à bancarrota?”.

⁽⁷⁴⁾ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio, com a última alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto.

⁽⁷⁵⁾ Em causa estava o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 2 de Fevereiro de 2003, já referido.

⁽⁷⁶⁾ JOÃO CURADO NEVES, *A Problemática da Culpa nos Crimes Passionais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp. 667 e segs.

⁽⁷⁷⁾ JOÃO CURADO NEVES, *A Problemática...*, p. 674.

gam” ⁽⁷⁸⁾. Perante uma situação de diminuta ilicitude, como aquela que vimos analisando, não é exigível ao agente optar, sem mais, e em face das dificuldades financeiras da empresa (que não sabe sequer se são temporárias), pela apresentação à insolvência.

Ao decidir pelo pagamento dos salários aos trabalhadores, em face da existência de um perigo actual para interesses constitucionalmente protegidos, o agente deverá, no mínimo, beneficiar do disposto no n.º 2 do artigo 35.º do Código Penal. Atenta a igualdade dos valores em presença e a diminuta dignidade penal do facto sancionado, não existe qualquer fundamento para a aplicação de uma pena, devendo os agentes ser dispensados da mesma.

⁽⁷⁸⁾ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Justificação do facto...”, p. 220.