Lusíada
Repositório das Universidades Lusíada

Universidades Lusíada

Teixeira, Pedro Gil Barreira Gomes

O abuso de confiança fiscal : um olhar crítico a partir da jurisprudência : consumação do tipo, punibilidade e sua articulação com a exclusão do ilícito e/ou da culpa

http://hdl.handle.net/11067/2934

Metadados

Data de Publicação 2011

Resumo A razão da escolha do título: "O abuso de confiança fiscal - um olhar crítico a partir da jurisprudência" tem a sua génese na interpretação da jurisprudência relativamente às sucessivas alterações legislativas dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a Segurança Social. Dizemos a partir da jurisprudência, em virtude de o autor ter encontrado no exercício da sua profissão de advogado, uma aplicação demasiado constante, que não crítica, de aplicação do direito por parte da jurispr...

The reason for choosing the title: "The abuse of trust tax - a critical eye from the case law" has its genesis in the rulings on the interpretation of subsequent legislative changes of the crimes of embezzlement and abuse of tax Social Security. We say from the case because the author has found in the exercise of his profession as a lawyer, a too constant application, which is not critical, the application of law by case law, which sometimes gave the impression that justice under criminal tax, w...

Palavras Chave Direito, Direito penal, Direito penal fiscal, Abuso de confiança, Crime fiscal

Tipo masterThesis

Revisão de Pares Não

Coleções [ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T10:42:36Z com informação proveniente do Repositório

UNIVERSIDADE LUSÍADA

DO PORTO

O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL – UM OLHAR CRÍTICO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA

[Consumação do tipo, punibilidade e sua articulação com a exclusão do ilícito e/ou da culpa]

Pedro Gil Barreira Gomes Teixeira

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Orientador: Professor Doutor Mário Ferreira Monte

Porto, 2011

Aos meus Pais

Ao meu irmão

AGRADECIMENTO

Os agradecimentos para o Senhor Professor Doutor Mário Ferreira Monte, meu orientador, pela disponibilidade manifestada e pelos conselhos úteis que me deu.

Santa Maria da Feira, Janeiro de 2011

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos……...2

Abreviaturas…….7

Introdução

1. Razão de escolha e relevância do (s) tema (s) …….9
2. A evolução histórica e a fundamentação político-criminal do crime de abuso de confiança (fiscal) …… ……11
3. Delimitação do objecto de estudo……14

CAPÍTULO I

As questões conexas à consumação dos crimes de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social)

1. A retenção na fonte no IRS e nas contribuições para Segurança Social……...16
2. O caso particular do IVA……..19
3. A substituição tributária e a relação de confiança……22

4. Formas de crime……...26

4.1 Autoria e comparticipação……...……26

4.2 O concurso e a continuação criminosa……...31

4.2.1 Considerações prévias……31

4.2.2 - Concurso de infracções ou crime continuado. Âmbito de delimitação. ……..……. 32
4.2.3 Da identidade ou diversidade do bem jurídico protegido pelos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança da Segurança Social…….34
4.2.4 Caso Julgado e litispendência ……...…….43

CAPITULO II

A crise dos tipos criminais de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social) face à actual redacção do RGIT

1.A justificação autónoma de um tipo específico de ilícito de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social) ……. 45

2. A interferência na interpretação dos nos artigos 105º do nº 4 e 107º nº 4 do RGIT decorrente das alterações legislativas……...48

3. A crise do crime por queda do elemento típico "apropriação" e o princípio da subsidiariedade face à dependência dos deveres de cooperação. ……. 57
3.1 O tipo subjectivo do ilícito versus a inexistência expressa do elemento do tipo "apropriação"……. 57
3.2 Autonomia do crime fiscal versus contra-ordenação…….64
3.3 O erro do agente quanto à verificação do crime ou contra-ordenação…67

4 - A inconstitucionalidade material dos artigos 105.º e 107º do RGIT…….68

5 - O problema da descaracterização do tipo criminal de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social), considerando o princípio de ultima intervenção do direito penal, uma possível solução…….70

CAPITULO III

Causas de Exclusão da Culpa e da Ilicitude

1. **Considerações gerais**……77
2. **A verificação da causa de justificação do ilícito ou da culpa: (in) viabilidade da afirmação de uma causa de justificação ex post facto**……78

3. **A justificação e a desculpa na doutrina portuguesa e estrangeira**…….82
   3.1 Doutrina portuguesa……82
   3.2 Doutrina Brasileira……86
   3.3 Doutrina argentina……89
   3.4 Doutrina espanhola……90
   3.5 Doutrina italiana……92
   3.6 Doutrina alemã …… 93

4. A justificação e a desculpa na jurisprudência …… 94

5.A hierarquia de valores e/ou interesses na ponderação para verificação das causas de justificação e exclusão da culpa e do ilícito em especial no conflito de deveres……95
   5.1 Argumentos da jurisprudência ……95

5.2 Critério do Bem Jurídico…….101

5.3 Opinião crítica ……..……...106

CAPITULO IV

CONCLUSÕES

Conclusões …… 113

Bibliografia…….116

ABREVIATURAS

BMJ – Boletim do Ministério da Justiça

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIVA – Código de Imposto sobre o Valor Acrescentado

CJ – Colectânea de Jurisprudência

CP – Código Penal

CPP – Código Processo Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

DPEE – Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários

DR – Diário da República

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

RC – Tribunal da Relação de Coimbra

RL – Tribunal da Relação de Lisboa

RE – Tribunal da Relação de Évora

RG – Tribunal da Relação de Guimarães

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RJIFA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

RLJ – Revista de Legislação e Jurisprudência

RMP – Revista do Ministério Público

RP – Tribunal da Relação do Porto

RPCC – Revista Portuguesa de Ciência Criminal

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

INTRODUÇÃO

1. Razão de escolha e relevância do (s) tema (s)

A razão da escolha do título: " O abuso de confiança fiscal – um olhar crítico a partir da jurisprudência" tem a sua génese na interpretação da jurisprudência relativamente às sucessivas alterações legislativas dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso contra a Segurança Social.

Dizemos a partir da jurisprudência, em virtude de o autor ter encontrado no exercício da sua profissão de advogado, uma aplicação demasiado constante, que não crítica, de aplicação do direito por parte da jurisprudência, o que por vezes, dava a impressão que a justiça penal no âmbito tributário, não era a mais justa e igual para todos, grandes ou pequenos. Ora como afirma, Germano Marques da Silva, «…muitas decisões da Administração tributária e dos tribunais, e digo perigosamente porque embora aceite a legitimidade democrática do imposto votado legalmente, não admito e estou convencido que o povo também não entende nem aceita como possa ser menos grave o furto ou a burla à defraudação do fisco e não aceita que aquele que deixou de pagar o IVA, o IRS ou a contribuição para a Segurança Social para pagar os salários aos seus trabalhadores, tantas vezes num derradeiro esforço para tentar manter em laboração a sua pequena empresa, deva ir parar à prisão enquanto o ladrão e o burlão beneficiam de suspensão da execução da pena. É o efeito da prevenção geral, diz-se, como se o puro utilitarismo se deva impor à moralidade, base que é do juízo de censura jurídica. O povo não entende como é que o que só é devido porque é "imposto" possa prevalecer juridicamente sobre o que é devido por imposição moral. Mas o que é mais grave é que neste combate exemplar, são quase

sempre só os pequenos a cair na alçada da justiça tributária, não sei se por questão de malhagem das redes ou por inabilidade dos pescadores»[1].

A jurisprudência deve interpretar de acordo com a dialéctica adequada com a doutrina, de forma a alcançar no caso concreto a pena justa, a justificação ou não, do ilícito e alcançar os fins de prevenção geral e especial. Subscrevendo as palavras, de Américo Taipa de Carvalho: «não pode haver uma jurisprudência penal justa e eficaz, se esta – a jurisprudência – não for precedida de uma legisprudência. Legisprudência pressupõe e significa, bom senso, racionalidade jurídica, coerência normativa, domínio da dogmática e da técnica legislativa em geral e do ramo do direito em que o legislador intervém em especial, rigor e precisão linguística – o que exige domínio da estrutura e da semântica da língua. Digamos que, tal como a jurisprudência – aplicação da lei -, também a legisprudência - criação da lei - pressupõe a virtude da "prudência", isto é, pressupõe uma "arte" e uma "sabedoria", ou, se preferirmos, uma técnica legislativa e um saber jurídico»[2].

Efectivamente, a legisprudência não se tem verificado, em virtude das sucessivas alterações dos tipos criminais constantes dos artigos 105º e 107º do RGIT, que em vez de simplificarem a tarefa ao intérprete e ao aplicador da lei, vieram ainda mais acentuar a complexidade e as incongruências dos mesmos, minando a eficácia do princípio de intervenção mínima ou de última intervenção do direito penal, também denominado de última ordenação social, quando os demais ramos de direito falharam a sua intervenção de defesa social[3].

---

[1] Germano Marques da Silva, «Imposto, ética e crime» *in: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez,* Almedina, 2000, pp. 65-83.

[2] Américo A. Taipa de Carvalho, *Sucessão de Leis Penais*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp. 33 - 34.

[3] Cfr. Jesús Maria Silva-Sanchez, *Aproximación al Derecho Penal Contemporâneo,* Barcelona: Bosch, 1992, p. 247.

2. A evolução histórica e a fundamentação político-criminal do crime de abuso de confiança (fiscal)

O tipo de abuso de confiança fiscal surgiu como crime no Decreto-Lei nº 90-A/90, de 15 de Janeiro. O objectivo principal deste Decreto-Lei foi reunir num único diploma as infracções fiscais não aduaneiras, primeiro por um motivo funcional pela legislação estar dispersa por vários códigos tributários e legislação complementar e por um outro mais substancial, aquele que diz respeito ao movimento de eticização do direito penal secundário, que defende que se criminalizem certos comportamentos lesivos da Fazenda Nacional e em que os comportamentos considerados axiologicamente neutros fossem punidos como ilícito de mera ordenação social[4]. Este objectivo, de eticização do sistema fiscal, deverá ser sinónimo de realização de objectivos de justiça distributiva, em que as condutas evasivas mais gravosas é que são susceptíveis de ilícito penal[5].

Nesta linha de pensamento, legislou-se o abuso de confiança fiscal previsto no artigo 24º do RJIFNA, na sua primeira versão do Decreto-Lei nº 90-A/90, de 15 de Janeiro, o qual preceituava: «quem, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida e estando legalmente obrigado a entregar

---

[4] Preâmbulo do DL 20-A/90, de 15/1: " …. Lembre-se, ainda, que, se por um lado o movimento de eticização que perpassa o direito penal secundário aconselhava a que se criminalizassem certos comportamentos lesivos dos interesses da Fazenda Nacional, como tem sido reiteradamente afirmado pelo próprio legislador nacional nas leis do orçamento, por outro a constatação de que o ordenamento jurídico-penal português, no seguimento, aliás, das mais representativas legislações europeias, se apresenta estruturado numa visão bipartida entre crime se contra-ordenações aconselhava a que, "*lege ferenda*" e a par da criminalização se encaminhassem para o ilícito de mera ordenação social as restantes condutas ilícitas, mas, em princípio axiologicamente neutras".

[5] Neste sentido, Augusto Silva Dias «O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90 de 15 de Janeiro). Considerações dogmáticas e político criminais», *in: DPEE*, Vol.II, Coimbra: Coimbra Editora, p.241.

ao credor tributário prestação tributária que, nos termos da lei deduziu, não efectuar tal entrega total ou parcialmente …».

Nestes termos, o tipo objectivo da infracção esgotava-se com a simples não entrega (total ou parcial) das prestações deduzidas ou recebidas. O tipo subjectivo exigia, para além do dolo-do-tipo (o conhecimento e a vontade de realização do tipo objectivo), o elemento subjectivo específico, descrito como «intenção de obter para si ou para outrem, vantagem patrimonial indevida». Assim, para o agente preencher a factualidade típica era indispensável que desejasse um resultado que, todavia, não tinha de se concretizar. Segundo Roxin, nos delitos de intenção "a intenção subjectiva do agente tem de se dirigir a um resultado que está para além do tipo objectivo"[6]. Sendo um crime de intenção é característica inerente ao mesmo a relação de falta de harmonia entre o tipo objectivo e subjectivo[7].

Esta formulação inicial não integrava a exigência de apropriação, como sucede com o crime comum de abuso de confiança da lei penal comum, artigo 205.º do Código Penal. Esta exigência veio a ser introduzida numa segunda fase da história legislativa do preceito, com o Decreto-Lei nº 394/93, de 24 de Novembro passando o artigo 24º a ter a seguinte redacção: "quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava obrigado a entregar ao credor tributário será punido..." Nesta norma, já não basta a mera não entrega da prestação tributária, necessário se torna a apropriação das prestações tributárias não entregues.

Augusto Silva Dias, no comentário a esta alteração, afirma que a mesma, «contribui para a acentuação da lesão patrimonial como resultado típico e para a

---

[6] Claus Roxin, *Derecho Penal* trad. Luzòn Peña, García Conlledo, Vicente Remsal, Madrid: Civitas, reimp. 2000,p 317 e no mesmo sentido Figueiredo Dias, *Direito Penal, Parte Geral,* Tomo I - *Questões Fundamentais; A doutrina geral do crime*, Coimbra Editora, 2007.pp 329 e ss.

[7] Gunther Jakobs, *Strafrecht. Allgemeiner Teil, 2. Auflage*, Berlin – Nova York, 1991, p. 176, a propósito deste tipo de crime, fala da "impaciência" do legislador que o leva a "renunciar a uma parte do comportamento necessário para a lesão do bem jurídico.".

delimitação clara relativamente à contra-ordenação do artigo 29º, conferindo, como se viu, maior eticidade ao direito penal»[8]. Por sua vez, Costa Andrade é da seguinte opinião: «nesta formulação simplificada, o legislador de 1993, modelou o crime de abuso de confiança fiscal como uma espécie de forma especial da figura geral do Abuso de confiança do Código Penal. A nova incriminação do RJIFNA reproduz, assim, o núcleo essencial da factualidade típica da incriminação da lei penal comum, tanto no que respeita à acção e ao resultado típico, como à correspondente danosidade social típica e ao ilícito material típico. Num caso e noutro está, com efeito, presente o mesmo sacrifício dos mesmos bens jurídicos: a propriedade e a confiança»[9].

Com a entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Fiscais - Lei 15/2001, de 5 de Junho, o tipo criminal de abuso de confiança fiscal do artigo 24º do RJIFNA passou a designar-se abuso de confiança, com um recorte radicalmente novo nos termos do artigo 105.º (RGIT) que incrimina e pune, "quem não entregar à administração tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar...", conjugado com o nº 4 do mesmo preceito, segundo o qual, "os factos só são puníveis se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação" e com o nº 1 do artigo 114º (capítulo das contra-ordenações fiscais) nos termos do qual, "a não entrega total ou parcial, pelo período até 90 dias ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com a coima..."

A Lei nº 53/A/2006, de 29 de Dezembro, veio alterar o artigo 105.º n.º 4 e o art. 107.º nº 4, mantendo a alínea a) do decurso do prazo de 90 dias, acrescentando

---

[8] Vide Augusto Silva Dias, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: Alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», *CTF*, nº 394 (Abril/Junho de 1999), p. 64 e ss.

[9] Vide Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza (de um acórdão) do Tribunal Constitucional», *RLJ*, ano 134, nº 3931-3932,p.309.

uma nova alínea, segundo a qual só existe punição 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."

Por último, a Lei nº 64 /A/2008, de 31 de Dezembro – Lei do Orçamento Geral do Estado para 2009 no artigo 113º, alterou a redacção do artigo 105º, nº 1:"Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500,00 deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias."

Poderemos afirmar que estamos perante três fases da caracterização do tipo legal de crime, as quais correspondem às diversas perspectivas do legislador em que a consagração final da norma da "não entrega" é o sintoma da percepção das dificuldades suscitadas com a figura da apropriação em termos de ilícito fiscal.

3. **Delimitação do objecto de estudo**

O presente estudo visa tratar, não a legitimidade das incriminações previstas nos artigos 105º e 107º do RGIT, mas antes, a oportunidade da intervenção do direito penal no domínio do direito fiscal e da Segurança Social. Será abordado a consumação do crime e as questões conexas com a mesma, nomeadamente, o âmbito de aplicação das normas fiscais e a sua articulação com estas incriminações do RGIT, assim como, a admissibilidade do crime continuado.

Por outro lado, será problematizado a eventual crise destes tipos criminais previstos nos artigos 105º e 107º do RGIT, em virtude da manifesta falta de um critério legal seguro para efeito da delimitação da consumação do crime relativamente à contra-ordenação, tentando-se apresentar uma proposta de solução.

Num segundo plano posterior à consumação do crime, surge outro problema a tratar, a articulação da mesma com as causas de exclusão da ilicitude e/ou da culpa. Neste estudo, tentaremos na medida do possível, contrariar os argumentos da jurisprudência para a não admissibilidade das causas de exclusão da ilicitude e/ou da culpa e simultaneamente e iremos verificar a possibilidade da admissibilidade das mesmas, em especial do conflito de deveres.

CAPÍTULO I

As questões conexas à consumação dos crimes de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social)

1 A retenção na fonte no IRS e a nas contribuições para a Segurança Social

Nos termos do artigo 20 nº 1 da LGT verifica-se a substituição tributária quando por imposição legal, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. Esta substituição surgirá sempre que a norma determinar a obrigação de imposto não em relação ao sujeito no qual se verifica o pressuposto da tributação (o contribuinte) mas, a um terceiro que irá ocupar na relação jurídica a posição de sujeito passivo[10].

A retenção na fonte é uma forma de pagamento antecipado e por conta do imposto. É um pagamento provisório e anterior ao nascimento da própria obrigação tributária, na medida em que o período impositivo ainda não terminou, o facto tributário ainda não se produziu e a relação jurídica de imposto em sentido estrito ainda não se formou[11]. A retenção na fonte pressupõe um conjunto de pagamentos durante um determinado período tributário (normalmente um ano), pelo que, por ocasião dos mesmos, o facto tributário apenas está em vias de se efectivar. Assim sendo, o facto tributário efectiva-se no fim daquele período, por conseguinte, não se pode afirmar que na altura de se proceder à retenção na fonte

[10] Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, 2009, *Fiscalidade*, Lisboa, Almedina, p. 263.

[11] Cfr. Diogo Feio, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2001, pp. 104-108.

exista uma verdadeira dívida de imposto, portanto, somente no final do período tributário é que se vai determinar o imposto final a pagar pelo real contribuinte[12].

Portanto, na retenção na fonte, não é automática a verificação do crime de abuso de confiança fiscal, já que o montante total por conta do imposto relativo ao decurso da tributação dos doze meses retidos pelo retentor, substituto e eventual agente do crime terá de entregar ao Estado é provisório, não correspondendo ao montante definitivo do imposto a pagar, em virtude das quantias retidas a título de IRS serem deduzidas no montante liquidado conforme preceitua o artigo 78º nº 2 do CIRS.

O dano (prejuízo patrimonial) pode ser provisório nuns casos e certo noutros. O dano será provisório nas hipóteses de retenção na fonte, também designada por substituição fiscal imprópria[13]. Neste contexto, pode acontecer, que os montantes retidos na fonte sejam superiores ao imposto apurado após a liquidação, revertendo o excesso para o contribuinte. Neste caso em que o montante das retenções na fonte mensais for superior ao montante da prestação tributária não entregue, configura-se uma antecipação da tutela penal, pois, independentemente da liquidação definitiva do imposto, é relevante para efeito de preenchimento do tipo legal de crime, a diminuição patrimonial que ocorreu para o Estado no final do prazo de entrega da prestação tributária acrescido do decurso de 90 dias e da notificação para pagar em 30 dias[14].

---

[12] Cfr. Diogo Feio, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte*…, *op. cit*., p. 14.

[13] Vide art. (s). 20.º, 33.º e 34.º da Lei Geral Tributária e art. (s). 98 º – 101º CIRS.

[14] Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006,nota 229, p. 122 afirma, que nestes casos de não entrega da prestação tributária não implicam qualquer prejuízo para o erário público. Tal sucederia quando a liquidação definitiva não apurasse qualquer montante de imposto devido pelo contribuinte. No entendimento da autora, há dificuldades de integração destas hipóteses no âmbito de protecção da norma.

No caso do abuso contra a Segurança Social do artigo 107º do RGIT, as entidades empregadoras devem deduzir nas remunerações devidas a trabalhadores e membros de órgãos sociais, o montante das contribuições fixados por lei. As contribuições para a Segurança Social são classificadas como tributos parafiscais, de acordo com a redacção constante do art. 3º da Lei Geral Tributária. Nesta relação jurídica contributiva também, é a entidade empregadora responsável pelo pagamento das quotizações correspondentes aos trabalhadores ao seu serviço, utilizando igualmente a técnica da retenção na fonte[15].

Considerando a natureza da retenção na fonte, deve-se exigir, que a retenção tenha sido materialmente feita, ou seja, que o substituído a tenha economicamente sofrido ou pelo contrário, é suficiente uma retenção formal (descrevendo-a, por exemplo, no recibo de vencimento ou na própria declaração fiscal) acrescida da não entrega a prestação tributária para efeito de cometimento do crime de abuso de confiança fiscal ou contra a Segurança Social? Para os tipos legais de crime dos artigos 105º e 107º do RGIT é suficiente a retenção ainda que formal ou contabilística e a não entrega da percentagem do salário ilíquido no prazo legal auferido pelo trabalhador, destinada por lei, às Administrações Fiscal e/ou da Segurança Social, e cuja cobrança, por óbvias razões de pragmatismo, o legislador entendeu onerar a entidade patronal, impondo-lhe a sua "retenção na fonte", só entregando ao trabalhador a diferença, o seu salário "líquido". A entidade patronal numa primeira análise beneficia ilegitimamente das percentagens, que não vai ter de entregar ao Estado (Fisco e Segurança Social), ao utilizar, mesmo por via contabilística ou financeira os montantes em causa, sem embargo, de no caso concreto, se puder verificar uma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa, situação sobre a qual nos debruçaremos no terceiro capítulo.

Em conclusão, no caso de o agente do crime não entregar ao Fisco, os montantes que, por exemplo, reteve na fonte a título de IRS, assim como não

[15] Cfr. Artigo 47º, nº 1 da Lei nº 32/2002, de 20 de Dezembro.

entregar os montantes retidos das remunerações à Segurança Social, o mesmo não se apropria de nada que lhe tenha sido entregue pelo Estado, pois os valores em causa ficaram na disponibilidade do mesmo, desde sempre, "*ab initio*", não há portanto, entrega de facto, mas antes uma imposição legal de entrega dos montantes deduzidos nos salários ao Estado. Assim sendo, a ideia da inversão do título de posse não é totalmente válida, pois não existe a entrega, funcionando neste caso a equiparação da detenção por dedução à detenção por entrega.

2. O caso particular do IVA

No caso particular do IVA, Diogo Leite Campos[16], é da opinião, que a não entrega da prestação tributária devida ao Estado pelo sujeito passivo da prestação recebida do repercutido não integra, ao contrário do que pretende alguma jurisprudência, o tipo legal do artigo 105º do RGIT, pois a prestação recebida é destinada ao sujeito passivo que tem uma dívida de imposto autónoma perante o Estado. Não estamos perante uma substituição fiscal, pois o sujeito passivo não se vem substituir ao repercutido na entrega ao Estado de um imposto devido por este último.

Para este autor, tal como para Diogo Feio, a relação sujeito passivo/repercutido situa-se fora do âmbito tributário, tem antes natureza civil. O sujeito passivo ao repercutir o imposto vai exigir ao repercutido uma quantia que lhe é devida a ele, em nome e no interesse próprios e, nunca, em nome e no interesse do Estado. Assim, Diogo Leite Campos ao autonomizar duas relações jurídicas distintas faz um corte radical na conexão ou dependência entre os dois factos, o recebimento do montante do repercutido e o pagamento do imposto para concluir, que o credor não está a guardar algo que lhe foi entregue e portanto

[16] Cfr. Diogo Leite Campos, «Abuso de confiança e IVA», *CTF*, Lisboa, 2001,nº 404, p. 60.

confiado para outrem, pelo que não se verifica a violação da confiança para preenchimento do tipo legal de crime de abuso de confiança do artigo 105º do RGIT[17]. Acresce que, apesar do recebimento efectivo do IVA deduzido, poderá ou não nascer o dever de entregar ao Estado – poderá, porque se tem de analisar se em determinado período na empresa x, o IVA a receber e a pagar, sendo a diferença o quantitativo a entregar[18], considerando o carácter provisório da liquidação deste imposto[19].

Neste contexto, necessário se torna aferir, se o agente do crime é, ou não, fiel depositário desde o momento da emissão da factura ou quando a factura é efectivamente paga, ou pago o serviço e o recebimento do respectivo imposto de IVA. O mecanismo de liquidação e cobrança o IVA, o dinheiro referente ao mesmo nunca pertence ao sujeito passivo, nunca integra o seu património, apesar de, contabilisticamente, dar entrada na tesouraria.

Da análise do nº 3 do art. 114° do RGIT resulta que, apenas é sancionado como contra-ordenação o comportamento de quem tem obrigação de liquidar na sequência de recebimento da quantia do imposto, excluindo deste modo, as situações de autoliquidação em que não há recebimento do imposto do âmbito da expressão idêntica que constava do art. 24°, n ° 2, do RJIFNA[20]. A conduta de quem não entrega IVA liquidado nas facturas mas não recebido dos adquirentes das mercadorias ou utilizadores de serviços estava expressamente prevista no art. 95.º do CIVA, em que se previa como transgressão «a falta de entrega ou a entrega fora dos prazos estabelecidos de todo ou parte do imposto devido». Porém, este art. 95.º, inserido no Capítulo VIII do CIVA, está expressamente revogado pela alínea c) do art. 2° da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

---

[17] Cfr. Diogo Leite Campos «Compensação de créditos fiscais», *ROA,* Ano 64, 2004 p.119.

[18] Cfr. Artigos 7º,8º,19ºe 22 º do CIVA.

[19] Cfr. Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005, nota 382, p. 171.

[20] Alfredo José de Sousa, *Infracções Fiscais (Não Aduaneiras),* 2.ª edição, Almedina, 1995, pp. 119 -110.

Por outro lado, as referências à «prestação tributária que nos termos da lei deduziu» e à «prestação tributária deduzida nos termos da lei», que se utilizam no art. 114° do RGIT, têm um alcance restritivo em relação à expressão «imposto devido», que era utilizada no referido art. 95.º do CIVA, pois as primeiras apenas abrangem situações em que o sujeito passivo procede à dedução do imposto, subtraindo-a de uma quantia global.

Assim, para efeito de verificação do crime de abuso de confiança fiscal, é equiparado detenção por dedução à detenção por entrega, pelo que, se deve exigir o recebimento/entrega do IVA para se verificar o preenchimento do mesmo[21].

Opinião no mesmo sentido, a do Supremo Tribunal Administrativo[22], que a propósito da contra ordenação do artigo 114º do RGIT afirma o seguinte: "… não tendo havido recebimento do imposto anterior à entrega à administração tributária da declaração periódica referida no ponto B) do probatório, está afastada a possibilidade de punição da arguida por não verificação dos pressupostos legais previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT". Nestes termos não existindo contra-ordenação também não se verifica o tipo criminal. Igualmente para a jurisprudência dos Tribunais Judiciais, o recebimento efectivo do IVA é a posição maioritária[23].

Concluímos que, tendo o crime de abuso de confiança fiscal como um dos seus elementos objectivo o recebimento da prestação tributária, podemos afirmar, que no âmbito do IVA, o devedor tributário só pode praticar este crime se tiver

---

[21] Neste sentido, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão...op. cit.*, p. 126 e "Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias», *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), p. 90 e Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal. …*, *op. cit.*, nota 111, pp. 111-112.

[22]Acórdão do STA de 11-02-2009. Igualmente neste sentido, os seguintes acórdãos do STA: 18/9/2008, 15/10/2008, 12/11/2008,26/1/2008 e 10/12/2008, todos disponíveis em *http:// www.dgsi.pt*.

[23] Vide acórdãos do STJ de13-12-2001; 2-09-1998 e no mesmo sentido Ac. STJ de 13-12-2001 e Ac. RG de 9/06/2005, disponíveis em *http:// www.dgsi.pt*.

recebido, efectivamente, o montante referente à prestação tributária deduzida nos termos da lei.

3. A substituição tributária e a relação de confiança

A maioria da doutrina, ao aproximar o substituto da figura do fiel depositário[24], significa no plano imediato que o substituto não pode ser punido pela dívida fiscal mas antes pela violação dos deveres que lhe são impostos legalmente. Para reforçar o plano superior da razão desta forma de crime, que não uma dívida fiscal, evidenciam o facto da relação de substituição derivar da lei e não de um contrato, concluindo por esta via, que o obrigado se encontra numa posição de fiel depositário, e consequentemente, a impossibilidade de cumprimento por falta de liquidez não ser elemento do tipo.

Sustenta Susana Aires de Sousa[25], que as prestações tributárias são entregues ao substituto no termo do prazo determinado na lei fiscal, por a mesma querer atingir a capacidade contributiva do substituto tributário e, por outro lado, a natureza jurídica da substituição tributária, a qual visa facilitar a liquidação e a cobrança das receitas tributárias. Essencial à estrutura típica da conduta é a forma de entrega efectuada por título não translativo de propriedade, o qual, pelo direito privado, será o depósito.

---

[24] Cfr. Augusto Silva Dias «Os crimes de fraude fiscal…», *op. cit*., p. 65; Nuno de Sá Gomes, *Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000,p. 262; Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança fiscal…», *op. cit*., p.90; Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*…, *op. cit*., pp.127- 128.

[25] Cfr. Susana Aires de Sousa, *Idem,* p. 128.

Augusto Silva Dias[26] é da opinião que, "a lei coloca o devedor substituto, numa posição jurídica de detenção e de domínio sobre a prestação – entrega jurídica – para que ele posteriormente a devolva ao fisco. O desvalor da acção íntegra, em suma, a defraudação da confiança deste modo depositada no autor".

O critério aferidor para a relação de confiança ser violada processava-se através da apropriação da quantia deduzida ou retida, contido, prescindindo a actual redacção do crime do elemento típico "apropriação", questiona-se assim, se existe ou não a violação da relação de confiança.

Os partidários da continuação da violação da confiança, afirmam que esta existe no plano subjectivo do ilícito, ou seja, o agente ao conhecer o dever de entregar a quantia em determinado prazo e não o cumprir, representa a violação da relação de confiança, pelo incumprimento dos deveres de colaboração e cooperação[27]. Mais acrescentam que, no caso do substituto que deduz ou reteve a prestação, não existe tipicidade, desde logo porque falta o objecto sobre o qual se instituiu a relação de confiança[28].

A jurisprudência também é da opinião que o substituto se torna um fiel depositário dessas prestações tributárias. Sustenta a posição afirmando, que no tipo criminal não é necessária a exigência expressa do elemento de apropriação, bastando ao agente a mera não entrega da prestação tributária a que legalmente estava obrigado a deduzir e a entregar, decorrendo a apropriação de lhe ter dado um destino diferente daquele que a lei o obriga, tornando-se assim um fiel depositário por lei dessas mesmas prestações tributárias.

Assim sendo, radicando os tipos de crime de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social) na confiança do credor tributário no cumprimento dos

---

[26] Cfr. " O novo direito…", *op. cit.,* p 276.

[27] Neste sentido, Augusto Silva Dias, «O novo…», op. cit., p. 36 e «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança Fiscal…», *op. cit*., p. 65. Nuno de Sá Gomes, p. 261 e Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*…, *op. cit*., p. 132.

[28] Cfr. Augusto Silva Dias, *Idem*, p. 65.

deveres de colaboração, pode-se colocar a questão se estamos perante uma prisão por dívidas? O Tribunal Constitucional já se pronunciou e destaca a relação de confiança e a qualidade de fiel depositário do agente do crime. Por exemplo, para o acórdão 312/2000, de 20 de Junho[29]: «a norma penal incriminadora do abuso de confiança não viola o princípio de que ninguém pode ser privado pela sua liberdade pela única razão, não se puder cumprir uma obrigação contratual, implicado no artigo 27º., n.º 1, da Constituição». No âmbito do RGIT, através do acórdão 54/04 de 20 de Janeiro[30]: «… continuam a ser elementos constitutivos deste crime a existência de uma obrigação de entrega à administração tributária de uma prestação tributária deduzida nos termos da lei (…). Tem, pois, de tratar-se da falta dolosa de uma prestação tributária deduzida nos termos da lei, podendo dizer-se (…) que o obrigado se encontra instituído em posição que poderemos aproximar do fiel depositário. Assim, a mera impossibilidade do cumprimento não é elemento do tipo, mas o que importa para a punibilidade do comportamento, como se referiu, é a falta dolosa de entrega da prestação, podendo a situação continuar ser aproximada do crime de abuso de confiança previsto e punido pelo Código Penal (artigos 205º 207º) – um crime contra o património, cuja consumação ocorre com a apropriação ilegítima de coisa móvel alheia entregue por título não translativo da propriedade».Criticável ou não, a condição a que o obrigado a entregar a prestação tributária se encontra é de um fiel depositário, por imposição legal[31].

---

[29] Disponível em *http:// www.tribunalconstitucional.pt/acórdãos/acordaos04/1-100/5404.htm.l*

[30] Disponível em *http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040054.html.*

[31] Analisando a natureza da relação que se estabelece entre o Estado-Fisco e o substituto e criticando a tese do depósito a partir da lei fiscal espanhola (que, no essencial, é semelhante à nossa), *vide* María García Caracuel, *La Retención, el Ingresso a Cuenta y el Pago Fraccionado. Nuevas Obligaciones Tributarias en la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2006, pp. 75-79.

Nestes termos, a partir do momento em que o substituto tributário retém ou recebe do repercutido no caso do IVA e no caso de não entregar no prazo determinado pela lei fiscal, acrescido do prazo da lei penal, fica sujeito ao regime semelhante à do fiel depositário de coisas fungíveis. Tal como o infiel depositário que fica, sujeito a responsabilidade criminal caso não entregue, assim que tal lhe seja solicitado pelo tribunal, idêntica qualidade e quantidade da coisa que lhe foi confiada[32], o substituto tributário incorre também em responsabilidade criminal, caso não entregue ao credor tributário a prestação tributária por si detida dentro dos prazos previstos na lei.

Concluindo, somos da opinião que a relação de confiança se verifica quando um substituto retém legalmente ou receba a prestação tributária, mas não a entrega ao Estado, contudo, caso o substituto não tenha efectuado a retenção e se verifiquem os pressupostos da retenção, ou não tenha recebido do repercutido no caso do IVA, não se consuma o crime de abuso de confiança fiscal[33]. Assim sendo, nos casos que não se estabelece o marco temporal da retenção geradora da tal confiança por via da retenção, ou não se deduza IVA quando esta é imposta por lei, pode-se estar perante um outro nível mais grave de ilicitude, a fraude fiscal[34].

---

[32] Cfr nº 2 do art. 854.º do CPC e art. 205.º do CP.

[33] Neste sentido, Augusto Silva Dias, «Crimes e contra ordenações fiscais», *in: DPEE*, Coimbra: Coimbra Editora, Vol.II, 1999, p.462, a este propósito afirma: " Abuso de confiança fiscal só existe se tiver havido retenção e a empresa substituta dolosamente se apropriar da prestação retida"; No mesmo sentido Mário Ferreira Monte, nota 19 p. 282 - *Da legitimação do direito penal tributário: em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas: reflexões a partir, sobretudo, dos direitos português e espanhol:* Coimbra Editora, 2007.

[34] Em sentido diferente, de que a circunstância não deduzir ou reter a prestação apenas constitui contra ordenação fiscal prevista no artigo 114º nº 4 do RGIT, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais…, op. cit.,* pp. 126 - 127.

4. Formas de crime

4.1 Autoria e comparticipação

No crime de abuso de confiança fiscal ou no crime de abuso contra a Segurança Social, para o agente ser considerado autor do crime, será necessário que o mesmo tenha a qualidade de substituto fiscal, por se tratar de um crime específico. Assim, nos termos do artigo 6º do RGIT, sempre que a qualidade de substituto tributário, seja fixado por lei sobre a pessoa colectiva, a responsabilidade criminal pela prática do crime de abuso de confiança fiscal estende-se aos respectivos representantes[35].

Neste domínio, duas posições se debatem na doutrina, aquela que considera que o artigo 6º do RGIT inclui no seu âmbito a punibilidade dos administradores e os gerentes de facto e a contrária que defende a sua não punibilidade.

Assim, e a propósito do artigo 12º do Código Penal, cuja redacção do artigo 6º do RGIT tem o mesmo fundamento dogmático, os defensores desta última, entendem que este artigo não inclui a punibilidade dos administradores de facto. Neste sentido se pronuncia Pedro Caeiro, sustentando que só assim se compreende a alteração aos crimes falenciais resultantes da Lei n.º 65/98, de 2 de Setembro. Desta alteração legislativa resultou a inclusão do então n.º 5 do artigo 227.º do CP [actual n.º 3], correspondentemente aplicável aos artigos 228.º e 229.º [bem como ao artigo 227.º -A], nos termos do qual: «Sem prejuízo do disposto no artigo 12.º, é punível nos termos dos números 1 e 2 deste artigo, no caso de o devedor ser pessoa colectiva, sociedade ou mera associação de facto, quem tiver exercido, de facto, a respectiva gestão ou direcção efectiva...».

---

[35] No mesmo sentido Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança…», *op. cit*., p. 90 e Susana Aires de Sousa, Os *Crimes Fiscais*…, *op. cit.,* p. 138.

Assim, para este autor, «tal inovação só faz sentido se entender que a actuação dos chamados gerentes e administradores de facto não se encontra coberta pela disposição do artigo 12.º»[36].

Também a propósito dos crimes falenciais, Maria Fernanda Palma, sustenta a posição contrária: assim entende ser de prescindir da formalização jurídica da representação, impondo-se, no mínimo, "a aparência de representação ou de actuação como titular de órgão da pessoa colectiva. A aparência jurídica permitirá, aliás que meros sócios ou outros agentes, que não sejam titulares do ponto de vista jurídico dos órgãos da pessoa colectiva, mas o sejam apenas de facto, realizem o tipo"[37].

O certo é que, através do artigo 12º do Código Penal, pretendeu -se alargar a punibilidade dos tipos legais da parte especial, que supõem determinados elementos pessoais ou uma actuação no interesse próprio, também àquelas pessoas em que tais elementos típicos se não verificam, mas, que por virtude de actuarem como órgãos ou representantes da pessoa à qual se verificavam aqueles elementos pessoais ou aquele interesse próprio, deverão também ser punidos[38].

---

[36] Cfr. Pedro Caeiro, «Responsabilidade dos gerentes e administradores por crimes falenciais na insolvência de uma sociedade comercial», in: *Colóquio "Os quinze anos de vigência do Código das Sociedades Comerciais"*, Coimbra, Fundação Bissaya Barreto, 2001, p. 93. Cfr. Igualmente, do mesmo autor, a anotação ao artigo 227.º do CP no *Comentário Conimbricense do Código Penal, Parte Especial*, tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 411 -412. No mesmo sentido de rejeição da imputação penal a representantes de facto, Isabel Marques da Silva, *Regime das Infracções Tributarias*, cadernos IDEF, Nº 5 - Edição, Almedina, 2010, pp. 76 - 77.

[36] Cfr. Maria Fernanda Palma, «Aspectos penais da insolvência e da falência», *in: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa,* volume XXXVI, n.º 2, 1995, p. 412.

[37] *Idem*, p. 412.

[38] Cfr. Jorge Figueiredo Dias, «Pressupostos da punição e causas que excluem a ilicitude e a culpa», *Jornadas de Direito Criminal. O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar*, Centro de Estudos Judiciários, 1983, p. 51.

Igualmente Teresa Serra sustenta uma interpretação do artigo 12.º do CP focada na posição material que o agente em questão possui relativamente ao bem jurídico, posição que lhe permite agredi-lo de modo privilegiado: «A ampliação da autoria realizada pela cláusula de actuação em nome de outrem tem de se fundar em princípios e estruturas próprias do direito penal. [...]. O centro de gravidade da actuação em nome de outrem não é colocado na relação interna de representação, mas reside correctamente na relação material que o representante estabelece com o bem jurídico. Assim, não se imputa ao representante nada que lhe seja alheia ou estranho: a sua responsabilidade resulta, única e exclusivamente, de fundamentos que nele próprio concorram material e pessoalmente»[39].

Os representantes serão os de direito ou, também, os representantes de facto? Os crimes de que tratam o RJIFNA e o RGIT, e, mais concretamente, os crimes de abuso de confiança fiscal e contra a Segurança Social, podem ter como sujeitos activos os gerentes de facto. Para tanto basta, que essas pessoas actuem voluntariamente como se tivessem essas qualificações e como se fossem titulares dos órgãos ou representantes da pessoa colectiva ou sociedade. O legislador, conhecedor de que nesta área as cifras negras são grandes, no desenho do ilícito típico das condutas voluntárias dos titulares de órgãos de pessoas colectivas, desconsiderou a circunstância da sua regular ou irregular constituição, ou mera associação de facto, quer a circunstância de os agentes serem titulares de direito ou meramente de facto. A responsabilização da pessoa colectiva pela actuação desses seus "representantes", que ela controla ou, pelo menos, tem a possibilidade e o dever de controlar, surge como necessária a «uma mais consequente e firme

[39] Cfr. Teresa Serra, «Actuação em nome de outrem no âmbito empresarial, em especial no exercício de funções parciais. Observações breves», *in: Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, pp. 608 -609 e «Contra-ordenações: responsabilidade de entidades colectivas, critérios de imputação previstos no Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social e em diversos Regimes Especiais. Problemas de (in) constitucionalidade», *RPCC*, ano 9, fac. 2º, Abril - Junho, 1999, nota 35 da p. 199.

reacção do sistema penal perante actividades criminosas que, mercê da estrutura e natureza da personalização colectiva, tendem a escapar por entre as malhas dogmáticas do direito penal»[40]. A especificidade do direito penal fiscal implica a adopção de critérios não estritamente formalistas na admissibilidade da responsabilização dos entes colectivos, relevando sobretudo que o agente do crime não surja a actuar como um *terceiro*, em relação a esse ente, mas antes como um seu elemento na respectiva estrutura organizativa, actuando, no desempenho das funções que nessa estrutura lhe são atribuídas, em nome e no interesse do ente colectivo, designadamente quando essa actuação seja tolerada pelos órgãos competentes da pessoa colectiva

Este entendimento é maioritário na jurisprudência[41], tendo o assentimento do Tribunal Constitucional, que no seu Acórdão n.º 395/2003 considerou não ser inconstitucional a interpretação do artigo 7.º do RJIFNA segundo a qual a expressão «órgãos ou representantes» incluía os órgãos ou representantes de facto"[42]. Igualmente se pronunciou o mesmo Tribunal considerando não ser inconstitucional a interpretação que a conduta típica do agente, prevista no artigo 6º do RGIT, se apresentasse apta a integrar, no seu elemento semântico, não só a conduta de quem age nas vestes de titular de um órgão, como quem se apresenta nessa aparência, independentemente da inexistência de qualquer ligação funcional formal efectiva ou de eventuais vícios que rodeiam a mesma. O que o tipo exige, de modo a permitir uma imputação integrada nas fronteiras do princípio da tipicidade, é a actuação voluntária *como* ou *enquanto* titular do órgão. Esta previsão abrange assim os casos em que, como sucede nos autos, pelo exercício *de facto* das funções de administração societária é lesado o bem jurídico tutelado. O

---

[40] Cfr. Paulo Saragoça da Mata, *O Artigo 12.º do Código Penal e a Responsabilidade dos "Quadros" das "Instituições*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 6.

[41] Veja-se a título de exemplo, o Ac. TRP de 24 de Março de 2001, in *http: //www.dgsi.pt*.

[42] Disponível em *http: //www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030395.html*.

preenchimento do tipo prescinde, deste modo, de uma qualquer formalização, ainda que incompleta ou irregular, da relação de administração ou gerência societária[43].

No domínio de um delito fiscal é possível a intervenção de uma interposta pessoa, onde quem aparece como autor do delito não tem o domínio de facto da situação, surgindo o verdadeiro responsável dissimulado na veste de um terceiro, externo à relação jurídica. Assim, podem os agentes que não possuam a qualidade de substituto fiscal serem punidos por comparticiparem com quem detém essa qualidade, como o caso dos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas como co-autores, instigadores ou cúmplices? A investigação desta circunstância é muito importante, considerando o dever de participação dos crimes públicos que impende sobre estes profissionais previsto no artigo 58.º do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Existem opiniões na doutrina que consideram que não podem ser autores ou co-autores mas sim cúmplices[44]. No caso particular, somos da opinião, de que os técnicos oficiais de contas podem influenciar o autor omitente detentor do dever jurídico, para nada fazer, ou seja, não efectuar o pagamento dos impostos ou das contribuições à Segurança Social, sendo admissível, portanto, a cumplicidade moral[45], pois o poder de decisão pertence em última instância pertence ao gerente ou administrador[46].

Assim, apesar de ser um crime específico, são configuráveis casos de cumplicidade, nos termos do artigo 28º nº 1 do CP por remissão da alínea a) do

---

[43] Cfr. Ac. Tribunal Constitucional nº 128/2010 publicado no *DR 2.ª* série — N.º 110 — 8 de Junho de 2010.

[44] Neste sentido, Augusto Silva Dias, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal…», *op. cit*.,p.22 e Munoz Conde, *Derecho Penal Parte Especial*, Valência, 1999, p. 992.

[44] Cfr. Hans-Heirich Jescheck, *Tratado de Derecho Penal, Parte Geral*, 4ª Edição, Editorial Comares, Granada, 1993, p. 582.

[45] *Idem*, p. 582.

[46] Cfr. Teresa Pizarro Beleza, *Direito Penal*, A.A.F.D.L., reimpressão, 1993, p. 517.

artigo 3º do RGIT, segundo o qual poderão ser punidos agentes que, muito embora não possuindo a qualidade de substituto, pratiquem o crime comparticipando com quem não a possua[47].

4.2 O concurso e a continuação criminosa

4.2.1 Considerações prévias

No âmbito do RJIFNA, o artigo 24º nº 6, não se considerava aplicável ao crime de abuso de confiança fiscal a figura do crime continuado. A partir da revogação deste número pelo Decreto-Lei nº 394/93 de 24/11, deixou de ser de existir norma especial que permitisse a inaplicabilidade do crime continuado. Assim, somos da opinião da doutrina maioritária, que considera que se deve aplicar o regime previsto no artigo 30º nº 2 do Código Penal, verificados os respectivos requisitos[48].

O objecto dos tipos criminais dos artigos 105º e 107º do RGIT, podem ser prestações tributárias de vária índole, IRS ou contribuições para a Segurança Social e considerando que uma determinada empresa pode não ter efectuado o pagamento, pertinente se torna averiguar, se essas prestações integram ou não uma continuação criminosa para efeito de serem objecto um ou vários crimes.

---

[47] Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*…, *op cit.*, p. 38; Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança….», *op. cit*., p.90, além de admitirem a cumplicidade, configuram a instigação.

[48] Neste sentido, Germano Marques da Silva, «Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias», *Direito e Justiça, 2001*, p.63; Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança…», *op. cit*., p.113; Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*…, *op. cit*., pp. 142-143; António Tolda Pinto/ Jorge Reis Bravo, *Regime Geral das Infracções Tributárias,* Coimbra Editora, 2002 pp. 336-337.

4.2.2 - Concurso de infracções ou crime continuado. Âmbito de delimitação

No âmbito da prática do crime de abuso de confiança fiscal, a exigência legal quanto à continuação criminosa da "execução por forma essencialmente homogénea", a não entrega reiterada das prestações periódicas, cumpre esse requisito. A jurisprudência admite a figura do crime continuado, contudo, também existe jurisprudência, que aplica este requisito de conexão temporal de forma rígida, não admitindo a figura nos casos de grande distância temporal entre as prestações tributárias não entregues. Não concordamos com esta opinião, pois esta conexão temporal que separa as várias actividades, só deverá de ser interpretada de forma a excluir a continuação criminosa, se a distância temporal que separa os vários actos for tão distante que afaste a possibilidade de a mesma situação exterior presidir a todos, autonomizando as várias oportunidades que facilitam o processo de reiteração criminal do agente[49], mesmo que as prestações tributárias provenham de impostos distintos.

Por outro lado, o obstáculo a ser superado na aplicação do crime continuado, reside na imposição legal do artigo 30 nº 2 do CP, de que todas as omissões de entrega devem ocorrer "no quadro de uma mesma situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente".

A jurisprudência já se manifestou no âmbito do crime continuado que a situação exterior que preside a esse comportamento do agente reside nas dificuldades económicas: «…existência do crime continuado – por se verificaram alguns dos seus traços mais salientes, nomeadamente a violação plúrima do mesmo bem jurídico num mesmo quadro de solicitação exterior, aqui densificado pelas dificuldades económicas que perseguiam o arguido e a empresa que ele

[49] Cfr. Eduardo Henriques Silva Correia, "*A Teoria do Concurso em Direito Criminal*", Almedina, 1996, p. 252.

representava, para mais com execução essencialmente homogénea já que os procedimentos de violação eram, mês a mês, sempre repetidos»[50].

A jurisprudência tem seguido a posição de Susana Aires de Sousa relativamente à situação exterior que permite concluir que o agente actua numa situação exterior, que diminua consideravelmente a sua culpa: «…vg., dificuldades económicas graves e prolongadas que põem em causa a continuação da actividade empresarial»[51]. Eduardo Correia refere que, o «pressuposto da continuação criminosa será verdadeiramente, a existência de uma relação que, de fora, e de maneira considerável, facilitou a repetição da actividade criminosa, tornando cada vez menos exigível ao agente que se comporte de maneira diferente, isto é, de acordo com o direito»[52].

Assim, essencial para se verificar o crime continuado, mais que a proximidade temporal entre as condutas, é a manutenção da mesma situação externa, idónea a proporcionar as subsequentes repetições e a sugerir menor exigibilidade do agente[53]. A questão está, na interpretação da situação exterior, habitual neste tipo de crime -as dificuldades económicas – e em que medida diminui consideravelmente a culpa para efeito de se qualificar como crime continuado, a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou vários tipos de crime que protejam o mesmo bem jurídico tornando cada vez menos exigível ao agente que se comporte de acordo com a acção que as normas dos tipos dos artigos 105º e 107º do RGIT preceituam. Para tanto, será necessário saber qual a concepção de

---

[50] Vide acórdãos do STJ de 08-02-2007e 10-07-2008, *disponíveis em http://www.dgsi.pt.*

[51] Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais*…, *op. cit*., p. 143.

[52] Cfr. Eduardo Henriques da Silva Correia (com a colaboração Figueiredo Dias) *Direito Criminal* – Volume II, Almedina, 2007, pp. 210-211.

[53] Cfr. José Faria Costa Formas de crime, jornadas de direito criminal", *CEJ*, p.177 a propósito da exigibilidade afirma: " È justamente em homenagem a uma ideia de menor exigibilidade que o crime continuado ganha solidez dogmática, mesmo que só se admita, no plano subjectivo, uma «linha subjectiva continuada".

exigibilidade exigida ao agente para efeito de se considerar diminuída a sua culpa para a qualificação do crime continuado. Perfilhamos a opinião, do critério da situação externa idónea a proporcionar as subsequentes repetições que arrastam a consideração de a menor exigibilidade do agente e a consequente e considerável diminuição da culpa residir nas dificuldades económicas de tesouraria de um empresário que o empurra para a não entrega repetida ao Estado (as quantias retidas/recebidas de impostos e contribuições á Segurança Social), para desta forma pagar os salários aos trabalhadores, contudo, o mesmo não deve ser de aplicação automática. Assim, para a verificação da diminuta culpa, necessário se torna por parte do julgador, uma análise casuística[54], para que a admissão do crime continuado com uma culpa consideravelmente diminuída se não confunda, ou exclua a verificação no caso concreto de uma causa de exclusão de ilicitude ou da culpa.

Qualificando-se as diversas actividades do agente como crime continuado, o mesmo deve ser punido nos termos do artigo 79º CP, o qual, impõe que se puna o crime continuado com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação, caso não se entenda desta forma, o valor total não entregue iria funcionar como circunstância agravante do crime de abuso de confiança fiscal, nos termos do nº 5 do artigo 105.º do RGIT.

4.2.3 Da identidade ou diversidade do bem jurídico protegido pelos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança da Segurança Social.

Numa possível identidade de bem jurídico protegido dos crimes de abuso de confiança e abuso contra a Segurança Social, necessário se torna começar pela noção do mesmo.

---

[54] Neste sentido, Jorge Figueiredo Dias, *Direito Penal. Parte Geral I, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, Coimbra Editora, 2007, p.1040.

Assim, o bem jurídico será, para os tipos criminais em causa, a expressão de interessa da comunidade, de um bem socialmente relevante e por inerência a ordem jurídica reconhece como valioso[55]. Em todo o caso, como refere Figueiredo Dias, partindo da ideia de que os bens jurídicos devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais, os crimes que integram, «… o direito penal secundário – e de que se encontram exemplos por excelência no direito penal económico (da empresa, do mercado de trabalho, da Segurança Social), financeiro, fiscal, aduaneiro, etc., relacionam-se primariamente com a ordenação jurídico-constitucional relativa aos direitos sociais e à organização económica»[56].

É assim que entre o direito penal fiscal e as disposições dos art. (s) 103º e 104º da CRP, que constituem o essencial da «constituição fiscal», se verifica uma relação de mútua referência, fundada numa essencial correspondência de sentido e - do ponto de vista da sua tutela – de fins, relação que há-de igualmente verificar-se entre os tipos penais contra a Segurança Social e as normas dos nºs 2 e 3 do art. 63º da CRP, segundo as quais incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de Segurança Social unificado e descentralizado, que protege os cidadãos na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho.

O legislador português preferiu o modelo misto, para o crime de abuso de confiança fiscal, enveredando por uma solução intermédia consubstanciada na protecção do património fiscal do Estado e dos valores de verdade e lealdade fiscal. Com efeito os crimes fiscais são estruturados em torno do perigo ou do dano, referentes às receitas fiscais do Estado, causados pela violação de deveres de

[55] Cfr. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal. Parte Geral. Tomo I…, op. cit.,* pp. 109 -110.

[56] *Idem*, pp. 48-49.

colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal[57]. Esta estrutura encerra, pois, níveis e conteúdos distintos: o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento da política financeira e distributiva (v. art. (s) 81º e 103º da CRP), enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem.

Para Augusto Silva Dias: «… o bem jurídico é constituído pelas receitas fiscais no seu conjunto e a base normativa, cuja violação integra o desvalor da acção, é constituída pelos deveres de colaboração que municiam tecnicamente o dever geral de pagar imposto, dever fundamental de cidadania que, relacionando a conduta típica com as receitas fiscais e as respectivas finalidades, lhe confere ressonância e desvalor ético social»[58].

A arrecadação das receitas tributárias por parte da administração fiscal, com vista à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, constitui o objectivo social do sistema fiscal, (cfr art. 103º da CRP), finalidade que está no centro do chamado movimento de eticização do direito fiscal. Neste sentido, foi a argumentação da Lei de autorização legislativa que deu origem ao Dec-lei 20-A/90 de 15 de Janeiro, argumentava o Governo: " Hoje, porém, é dado adquirido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o direito fiscal não visa apenas arrecadar o máximo das receitas mas também uma maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado.[59]"

Ou seja, independentemente da configuração precisa dos bens jurídicos protegidos pelos crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal, parece comum

---

[57] Cfr. Augusto Silva Dias, «Crimes e contra-ordenações fiscais…», *op. cit.*, p. 445.

[58] *Idem*, p. 448.

[59] Citado em Figueiredo Dias/Costa Andrade, «O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português» in: *DPEE:* Textos Doutrinários Vol II, Coimbra Editora1999, p.415.

a ideia que se pretende proteger o erário público e o interesse do Estado na integral obtenção das receitas tributárias.

Por outro critério mais amplo, pode-se distinguir, os crimes que protegem as receitas públicas, como os crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal, dos crimes que protegem os gastos públicos, como por exemplo a obtenção de subsídio ou subvenção[60].

Nestes termos é perfeitamente aceitável, que o sistema punitivo do RJIFNA seja dominado pelos interesses fiscais não aduaneiros de cobrança de impostos e das contribuições para a Segurança Social, que se distinguem, na perspectiva do Estado, de outros interesses patrimoniais do Estado.

Também, no actual RGIT, também está subjacente esta filosofia, pois autonomiza as infracções tributárias em especial, previstas na parte III do RGIT, englobam (de acordo, aliás, com o art. 2º do RGIT) os "crimes tributários" (título I) e as "contra-ordenações tributárias" (título II). É na categoria geral dos "crimes tributários" (o referido título I da parte III do RGIT) que, a nível sistemático, se "arrumam" os "crimes tributários comuns" (capítulo I), os "crimes aduaneiros" (capítulo II), os "crimes fiscais" (capítulo III) e os "crimes contra a Segurança Social" (capítulo IV). Podemos, assim, avançar para a ideia de que os "crimes contra a Segurança Social" (apesar de estarem autonomizados em capítulo próprio e distinto em relação, por exemplo, ao da espécie compartimentada nos designados "crimes fiscais") são uma das quatro espécies que integram a categoria geral dos "crimes tributários".

Nessa medida, podemos antever que todas essas espécies de crimes, distribuídas pelos diferentes capítulos do Título I da parte III do RGIT, apesar das suas particularidades próprias que os singularizam (o que terá justificado essa arrumação por diferentes capítulos), estão subordinadas à mesma e única

[60] Cfr. Paulo Sá Mesquita, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», *Direito e Justiça*, Vol. XV-2001,Tomo I, p. 110.

categoria geral dos designados "crimes tributários", construídos pelo legislador para defesa do bem jurídico comum a todos eles, a saber: "os interesses tributários do Estado".

É o bem jurídico comum, que subordina a tutela típica global subjacente aos "crimes tributários", apesar das particularidades que caracterizam cada espécie de crimes previstos nos diferentes capítulos do Título I da parte III do RGIT. Essa técnica ou forma de intervenção do legislador (quando englobou na categoria geral dos "crimes tributários" diferentes espécies de crimes) tem como objectivo, garantir, na descrição de cada tipo legal, a protecção do bem digno da tutela penal, com as suas especificidades próprias.

Foram razões de sistematização dos tipos que levaram o legislador a não só autonomizar (distinguindo-o do direito penal comum), em legislação especial (estabelecendo "sanções especiais" em relação às "sanções comuns"), os crimes tributários, como simultaneamente a efectuar aquela subdivisão, onde as diferentes espécies de crimes acabam por ter como nota comum "a tutela dos interesses tributários do Estado"

Acresce um argumento histórico da evolução legislativa, que é o facto de o RJIFNA, antes da alteração introduzida pelo DL nº 140/95 de 14/6, as contribuições devidas à Segurança Social já eram classificadas como prestação parafiscal (art. 24 nº 3), pelo que o crime de abuso de confiança fiscal em relação a tais contribuições era punido nos termos do art. 24 nº 1. O crime autónomo de abuso de confiança em relação à Segurança Social (art. 27-B do RJIFNA) apenas foi introduzido com o cit. DL nº 140/95 de 14/6. Somos da opinião de Augusto Silva Dias, que com a entrada deste Decreto-Lei os crimes contra a Segurança Social passaram a ser uma extensão dos crimes fiscais, a um domínio parafiscal[61].

O legislador quis dar um tratamento comum ao regime geral das infracções tributárias (ver art. 1º do RGIT), quando passou a incluir num único diploma legal

[61] Cfr. Augusto Silva Dias, «Crimes e contra-ordenações fiscais …», *op. cit*., p. 468.

(ao contrário do que sucedia anteriormente) quer as infracções (crimes e contra-ordenações) aduaneiras, quer as não aduaneiras. Assim sendo, não se pode concluir, pelo argumento literal da lei, que o crime de abuso de confiança (previsto no art. 105º do RGIT) e o crime de abuso de confiança contra a Segurança Social (previsto no art. 107º do RGIT), em virtude de estarem integrados em capítulos diferentes, protegem bens jurídicos distintos. Pelo contrário, é precisamente por em ambos os tipos legais estarem em causa o "erário público", associado à violação dos "deveres tributários" do sujeito activo (pessoa singular ou colectiva, que mesmo na qualidade de entidade empregadora, actua como "fiel depositário", sobre o qual recai o dever de entregar a prestação tributária ao credor "Estado Fiscal Social", assuma este a veste de administração tributária ou de administração da Segurança Social).

Apesar da discussão sobre a natureza jurídica das contribuições para a Segurança Social (configuradas, ora como "imposto, taxa ou prémio de seguro social"), podemos afirmar que as prestações em causa aproximam-se dos impostos pelo facto de terem a sua origem na lei, de serem devidas a entidades que exercem funções públicas para a satisfação dos fins próprios destas, de terem carácter patrimonial e não constituírem uma sanção[62]. Para reforçar este entendimento o elemento literal das definições que constam das alíneas a), b) e c) do art. 11º do RGIT[63].

---

[62] Cfr. Diogo Leite Campos, Mónica Horta Neves Leites Campos, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra: Almedina, Setembro de 2000, p. 70, afirmam que, «as contribuições das entidades patronais serão, por maioria de razão, impostos».

[63] Artigo 11º do RGIT: «Para efeitos do disposto nesta lei consideram-se: Prestação tributária: os impostos, (…) as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou administração da Segurança Social; b)Serviço tributário: serviço da administração tributária ou da administração da Segurança Social com competência territorial para proceder à instauração dos processos tributários; ….».

Por outro lado, subscrevendo as palavras de Isabel Marques da Silva: «o RGIT não confina (…) a tutela penal dos interesses da Segurança Social aos crimes contidos no capítulo que lhes é dedicado, pois também os crimes contidos no capítulo dos crimes tributários comuns podem ter por objecto a tutela de interesses da Segurança Social, resultando tal possibilidade tanto do qualificativo de "comuns" que lhes é dado pelo legislador através da sua inserção sistemática, como dos próprios elementos de quatro dos cinco crimes assim qualificados»[64].

Em sentido contrário à tese oposta, pode-se argumentar, que nos crimes contra a Segurança Social o legislador teve em vista proteger interesses patrimoniais da mesma. Nesta linha de entendimento, Carlos Rodrigues de Almeida, afirma que o bem jurídico tutelado pela incriminação do abuso de confiança contra a Segurança Social é possuidor de um cariz, de natureza exclusivamente patrimonial, consubstanciado na tutela do respectivo erário, assente na satisfação dos créditos contributivos de que a Segurança Social é titular. Invoca para tanto fins específicos de solidariedade, cujos contornos resultam suficientemente delineados nos nºs 2 e 3 do art. 63º da CRP, segundo os quais cabe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de Segurança Social unificado e descentralizado, que protege os cidadãos na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho. Acresce que, para este autor, não só quanto aos seus fins, mas também quanto ao seu financiamento, a Segurança Social goza de importantes especificidades de regime. Acrescenta ainda, que a mesma não depende apenas do financiamento público directo, mas também (ou sobretudo), das contribuições dos respectivos beneficiários (princípio da contributividade), existindo mesmo um orçamento

[64] Isabel Marques da Silva, «O Regime Geral das Infracções Tributárias e as Infracções Contra a Segurança Social», *in: Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, org. J. L. Saldanha Sanches e António Martins, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 264.

próprio da Segurança Social, desagregado do orçamento do Estado (art. 105nº 1 b) da CRP, o que, «…mostra que a Segurança Social goza de autonomia financeira e autonomia orçamental. Na verdade, sendo um sistema essencialmente contributivo, as suas receitas são na sua maioria oriundas das contribuições dos beneficiários do sistema, que são tendencialmente toda a gente, dada a sua natureza universal (…). Implícita está a ideia de que o sistema de Segurança Social deve ser auto-sustentável, gerando as receitas necessárias para pagar as prestações devidas (subsídios, pensões, etc.,), sem necessidade de recurso ao orçamento do Estado»[65].

Por sua vez, os defensores do diferente bem jurídico subjacente ao artigo 107º do RGIT, salientam a diferente matriz das contribuições à Segurança Social, argumentando com a sua dimensão social: a teleologia da defesa da sustentabilidade da Segurança Social. Este argumento do orçamento de Estado e da teleologia da defesa da sustentabilidade da Segurança Social, não é suficientemente convincente, pois, o orçamento da mesma, faz parte integrante do Orçamento do Estado (art. 105º da CRP e art. 93º da Lei nº 4/2007, de 16/1e, como tal, na falta natural de "receitas" que cubram as "despesas", terá de ser o "Estado Fiscal" a subsidiar e a financiar o "Estado Social".

Para reforçar esta posição, veja-se, Nuno Pombo[66], quando afirma: «não nos esqueçamos em todo o caso que, quem suporta financeiramente o Estado Social é, ainda, o Estado Fiscal». Assim sendo, o nosso Estado sendo um Estado Fiscal Social, as necessidades financeiras do mesmo é suportado maioritariamente por impostos[67]. Acresce que, nos termos do artigo 103º da CRP, o sistema fiscal visa a

---

[65] Vide Carlos Rodrigues Almeida, «Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras», *RMP*, ano 18º (Out. /Dez. 1997) nº 72, pp. 95-105.

[66] Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, Março de 2007, p. 37, nota 53.

[67] Neste sentido, Cecília Xavier, *Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*, Coimbra: Almedina, 2006, p. 95, citando, na nota 260; J. Casalta Nabais, *O Dever*

satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Para corroborar este argumento, veja-se o artigo 92º da Lei nº 4/2007 de 16/2, que aprova as bases gerais do sistema de Segurança Social, sobre as fontes de financiamento do mesmo, da qual se infere, que o sistema não pode sobreviver com apenas o financiamento proveniente das contribuições das entidades empregadoras, pois na alínea d), do artigo citado, as receitas fiscais surgem também como uma das fontes do referido financiamento.

Por outro lado a semelhança da liquidação da contribuição mensal para a Segurança Social, de facto, no que respeita ao pagamento da taxa social única, tal como acontece no direito fiscal com o instituto da substituição fiscal, embora a taxa incida sobre a retribuição do trabalhador repercutindo-se no seu montante líquido, é à entidade empregadora que compete satisfazer o crédito da Segurança Social, sendo responsável pelo seu pagamento, tal como o mecanismo de substituição fiscal do IRS.

Em conclusão somos da opinião, que actualmente é o "Estado Fiscal" que suporta o "Estado Social", mesmo entendendo, para este efeito, o Estado como um todo, isto é, como "Estado Fiscal Social", princípio que ilumina "o nosso sistema jurídico fiscal[68].

Assim, não obstante o sistema social ser também financiado pelas contribuições das entidades empregadoras, os crimes de abuso de confiança previsto no art. 105º do RGIT e de abuso de confiança contra a Segurança Social previsto no art. 107º do mesmo diploma legal protegem um bem comum: genericamente protegem os "interesses tributários" do Estado Fiscal Social, ou

---

Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra: Almedina, 1998, p. 194.

[68] Vide Cecília Xavier, *op. cit*., p. 101, onde também admite que a tributação, embora deva "prosseguir predominantemente uma função fiscal", pode, no entanto, realizar em simultâneo "fins extra fiscais".

seja, o dito "erário público"[69]. No mesmo sentido alguma jurisprudência se tem manifestado neste sentido[70].

4.2.4 Caso Julgado e litispendência

Como articular o referido conceito de crime continuado com o instituto do caso julgado e a litispendência?

A actual lei processual penal não faz qualquer referência à excepção da litispendência, contrariamente ao que sucedia no Código de Processo Penal de 1929[71]. Estamos perante um caso omisso, observando-se, pois, quanto a uma tal excepção as normas do processo civil que se harmonizem com o processo penal, por força do disposto no art. 4º do Código de Processo Penal vigente.

A excepção da litispendência pressupõe a repetição de uma causa, estando a anterior ainda em curso[72], sendo que se repete uma causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, e que há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua

---

[69] Cfr. Manuel da Costa Andrade, e Susana Aires de Sousa, As metamorfoses e desventuras de um crime…", *op. cit*., p. 71, centram a tutela erigida dos artigos 105.º e 107.º do Regime Geral das Infracções Tributarias indistintamente no património público tributário a deduzir-se do *"peso do desvalor associado à violação dos deveres tributários, como referente axiológico e ético de legitimação do crime de abuso de confiança fiscal e contra a Segurança Social"*-

[70] Vide acórdão da Relação de Lisboa de 25-02-2002;acórdão da Relação de Guimarães de 23-03-2009; Acórdão da Relação do Porto de 25-02-2009; Acórdão da Relação do Porto de 27-05-2009 todos disponíveis em *http://www.dgsi.pt* e a opinião no sentido proposto, o voto de vencido do conselheiro Henrique Gaspar no Acórdão de fixação de jurisprudência *DR.* I SÉRIE, 186, 23-09-2010, p. 4219 e ss.

[71] Cfr. Código Processo Penal de 1929, artigos 138º, 141º, 146º e 147º.

[72] Cfr. Artigo 497º, nº 1 do Código de Processo Civil.

qualidade jurídica, há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico e há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico[73].

Com a excepção de litispendência, tal como o caso julgado, tem a finalidade primordial de evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de se contradizer ou reproduzir a decisão anterior e também de celeridade e economia processual. A litispendência conduz à absolvição da instância. É uma consequência ainda do princípio "*non bis in idem*"[74].

A apreciação do efeito consumptivo do caso julgado reveste particular melindre quando estamos no âmbito da figura do crime continuado, para determinar quais os factos que integram a continuação criminosa que devem ser considerados como definitivamente julgados ou englobados no efeito de caso julgado de uma anterior decisão. Assim, a eficácia consumptiva do caso julgado exclui em definitivo novo e ulterior conhecimento de qualquer das infracções pertinentes à relação de continuação[75].

---

[73] Cfr. Artigo 498 nº 1 a 4 do Código de Processo Civil.

[74] Cfr. Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, Vol. III, 6.ª ed., Editorial Verbo, 2006, p. 40.

[75] Cfr. Jorge Figueiredo Dias, *Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, 2004, p. 145 e em parecer conjunto com Costa Andrade, junto a vários processos de desvio de subsídio em que se verificavam varias actividades integradoras da continuação, o qual foi publicado na *RPCC,* Ano IV, 3º volume.

CAPITULO II

A crise dos tipos criminais de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social) face à actual redacção do RGIT

1. A justificação autónoma de um tipo específico de ilícito de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social).

A estrutura típica da incriminação do artigo 105.º do RGIT, relativamente à anterior redacção do artigo 24º do RJIFNA ao renunciar à exigência da apropriação[76], provocou com que o crime deixasse de se qualificar como crime de resultado[77], o qual, consistia na efectivação de um dano/enriquecimento sob a forma de descaminho das prestações correspondentes a créditos tributários.

Considerando que, o elemento apropriação, não integra, face à redacção actual, a tipicidade do crime, o legislador parece ter presumido que a não entrega do que deduziu, dentro do prazo de noventa mais trinta dias, implica necessariamente a apropriação, pelo que, podemos afirmar, que os crimes dos artigos 105.º e 107.º do RGIT transformaram os tipos criminais em crimes de mera inactividade, em virtude da consumação se verificar, com a mera execução da conduta[78].

---

[76] Neste sentido, o autor do Ante-Projecto do RGIT, Germano Marques da Silva, «Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias», *Direito e Justiça* (2001), T.2. p.67; Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza …», *op. cit*., p.311.

[77] Neste sentido, Figueiredo Dias/Costa Andrade, «O crime de fraude fiscal ….», *op. c t*., p.91; Augusto Silva Dias, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal…», *op. cit*., p.66.

[78] Neste sentido, Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais…*, *op. cit*., p. 132.

A razão político-criminal subjacente a tal alteração encontra a sua génese com a exigência da função social do imposto, contudo, outras legislações estrangeiras, nas quais o Estado social e a função social do imposto estão próximas do nosso, não necessitaram de tipos autónomos para punir a mera não entrega das prestações tributárias ao Fisco ou à Segurança Social para proteger um bem jurídico amplo que visa proteger as receitas fiscais.

No direito espanhol, o código penal integra um capítulo de *los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social* - artigos 305º e 307º, sendo que, as duas incriminações integram um momento de defraudação, as quais na sua tipicidade se identificam mais com a fraude fiscal (artigo 103.º) e com fraude contra a Segurança Social (artigo 106º) do RGIT, pois o que define as duas incriminações da lei penal espanhola é a produção de um "prejuízo patrimonial causado mediante engano"[79].

Para a doutrina espanhola a falta de apresentação da declaração tributária, pode constituir a prática do crime previsto no art. 305.º do Código Penal[80]. Assim, segundo Enrique Bacigalupo, não pagar o tributo ou não apresentar a declaração não são suficientes para dar lugar a uma omissão típica. A omissão só será típica se o agente não liquidar o tributo e não reconhecer a dívida fiscal. Será atípica a conduta do agente que pague o tributo e não apresente a declaração ou que faça um reconhecimento formal da dívida fiscal, apresentado a declaração, e não a liquide[81].

Acresce que, a doutrina espanhola, partindo da interpretação do elemento «fraude» constante do citado art. 305.º, dá relevância à conduta omissiva. Assim,

---

[79]Cfr. Morillas Cueva, in Carmona/Salgado/Gonzalez Rus/Morillas Cueva/Polaino Navarrete/Portilla Contreras, *Curso de Derecho Penal Español, Parte especial*, I, Madrid, 1996, p.868.

[80] Neste sentido, *vide* Enrique Bacigalupo, «El delito fiscal», *in* Enrique Bacigalupo (dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2005, p. 475.

[81] *Idem*, pp. 477- 478.

no entendimento de Carlos Martínez-Bujàn Pérez[82], a falta de apresentação da declaração tributária só será penalmente relevante se a inactividade do agente não permitir à administração fiscal o conhecimento dos factos que fundamentam a obrigação de tributar. E a omissão não deixará de ser relevante nos casos em que o Fisco pode ficar a conhecê-los por outra via (ex. através de terceiros ou na sequência de uma investigação de ofício). O autor reconhece, que só desta forma ganha relevância a omissão, aproximando-se dos resultados a que chegam os defensores da teoria do crime fiscal como um crime de infracção de dever. Também no sentido da falta de apresentação da declaração ser penalmente típica quando e só quando a administração fiscal não possa aceder, em consequência da omissão, aos factos tributários relevantes[83].

Por seu lado, no direito alemão, se o contribuinte não entregar tempestivamente as prestações tributárias é tipificado como contra ordenação, nos termos do §380 da *Abgabenordnung* de 1977, que prescreve: «pratica uma contra-ordenação quem, com dolo ou negligência, não cumpre ou não cumprir integral e tempestivamente o seu dever de reter e de entregar a prestação tributária». No direito alemão, o não pagamento ou o não pagamento integral e tempestivo de prestações fiscais só configura ilícito criminal no contexto e nos termos da fraude fiscal[84]. Ou seja, é exigível para além da não entrega, que o agente mantenha a Administração Tributária em desconhecimento, por falta de comunicação ou por comunicação errada ou incompleta sobre as prestações a reter ou retidas.

---

[82] Vide *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 2.ª ed., Valência, Tirant lo Blanch, 2005, p. 550- 553.

[83] Cfr. Pablo Sànchez-Ostiz Gutiérrez, «*El elemento "fraude" en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», in Jesús-María Silva Sànchez (dir.): *Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2003, p. 119-120.

[84] Cfr S*teurhhinterziehung*, § 370 da *Abgabenordnung* apud Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza….», *op. cit*., p. 323.

Constata-se assim, que em dois ordenamentos jurídicos estrangeiros importantes, a única semelhança do direito português com o direito alemão, diz respeito às prestações não entregues à Segurança Social tal como o previsto no artigo 107.º do RGIT. Assim, para a incriminação alemã, é suficiente com a mera omissão do pagamento tempestivo à Segurança Social, contudo, com uma diferença relativamente ao crime homónimo português: a não entrega, não será punível, caso o agente reconheça a dívida, mantenha o propósito de pagar e continue a ter condições objectivas para o fazer[85].

2. A interferência na interpretação dos nos artigos 105º do nº 4 e 107º nº 4 do RGIT decorrente das alterações legislativas.

O Regime Geral das Infracções Tributárias foi alterado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro[86]. Se à primeira vista parece que estamos perante uma nova e cumulativa condição objectiva de punibilidade, pertinente é para se chegar a esta conclusão, perguntar se a mudança introduzida com a alínea b) por via da desobediência do agente face à notificação da Administração Fiscal para pagar as quantias declaradas os juros e a coima aplicável, atingem ou não, a identidade e continuidade do ilícito, ou pelo contrário, se esgotam a sua relevância ao nível das condições de punibilidade da conduta típica.

No seguimento desta alteração, duas interpretações se formaram na jurisprudência, a primeira, que entende que o legislador manteve a anterior

---

[85] Cfr § 266 do *StGB* apud Manuel da Costa Andrade, *Idem.*, pp. 323-324.

[86] Assim a nova redacção comum aos nº4 dos artigos 105 e 107 do RGIT passou a ser a seguinte: "Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

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

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

condição de punibilidade agora constante da alínea a)[87], reforçado com o facto de no regime anterior antes do aditamento da referida alínea b), a possibilidade de pagamento da prestação tributária, com o limite de € 2.000,00, era uma circunstância extintiva da responsabilidade criminal. Actualmente, o não pagamento da prestação tributária, seja qual for o valor que esteja em dívida, constitui uma segunda condição de punibilidade. Sustentam-se no elemento literal da norma "os factos só são puníveis ". Os defensores desta posição entendem que, não obstante a alteração do regime punitivo, o crime de abuso de confiança fiscal consuma-se com o vencimento do prazo legal de entrega da prestação tributária e que, em sede de tipicidade, a lei orçamental nada alterou[88].

Uma segunda interpretação, defende que o regime anteriormente vigente, o tipo de ilícito se centrava numa mora qualificada no tempo - 90 dias - sendo a mora simples punida como contra-ordenação, ilícito de menor gravidade e que, por via desta alteração, o legislador adita uma circunstância que por se referir ao agente, e não constituindo assim um *"alliud"* na punibilidade como parece a norma fazer crer, encontra-se no cerne da conduta proibida. Acrescentam, que nesta linha de argumentação não é por o legislador afirmar que, "só são puníveis se" que torna certa a existência de uma condição objectiva de punibilidade, mas antes a necessidade de o legislador pretender caracterizar uma determinada mora. Assim, impõe-se agora que o agente não entregue à Administração Fiscal, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava

---

[87] No sentido de que o nº 4, antes desta alteração legislativa, previa uma condição de punibilidade, veja-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Regime *Geral das Infracções Tributárias*, Lisboa, Áreas Editora, 2008, p. 741; António Tolda Pinto e Jorge Reis Bravo, Regime Geral, *Regime Geral das Infracções Tributárias,* Coimbra Editora, 2002 p. 333; Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança…», ob. cit., p.93; Susana Aires de Sousa, " *Os Crimes Fiscais…., op. cit*., p.136; Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal…», *op. cit*.,p.312.

[88] Cfr. Decisão do Tribunal Colectivo de Santarém de 24.1.2007 disponível em *http://www.verbojuridico.com/jurisp/1instancia/circulosantarem_abusoconfiancafiscal.pdf*.

legalmente obrigado a entregar pelo prazo superior a noventa dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e desde que não tenha procedido ao pagamento da prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de trinta dias após notificação para o efeito.

Nesta perspectiva e, para os defensores desta tese, subscrita pelo 2º Juízo de Competência Especializada do Tribunal Judicial de Leiria[89], existe algo de novo no recorte operativo do comportamento proibido violador do bem jurídico património fiscal, precisamente o facto de a administração fiscal entrar em directo confronto com o eventual agente do crime. Em conclusão, o legislador até aqui criminalizou uma mora qualificada relativamente a um objecto material do crime, o imposto, atendendo aos fins deste e actualmente, pretende estabelecer como crime uma mora específica e num contexto relacional qualificado.

Apesar destas duas teses, curial é indagar se a questão suscitada tem a ver directamente entre a da distinção da condição objectiva de punibilidade e o pressuposto processual. Como referem Zipf e Maurach[90], o poder punitivo do Estado é fundamentalmente desencadeado pela realização do tipo imputável ao autor. Não obstante, em determinados casos, para que entre em acção o efeito sancionador requer outros elementos para além daqueles que integram o ilícito que configura o tipo. Por vezes essas inserções ocasionais da lei, entre a comissão do ilícito e a sanção concreta, inscrevem-se no direito material – hipótese em que se fala de condições objectivas ou externas de punibilidade noutros casos constituem parte do direito processual e denominam-se pressupostos processuais.

As condições objectivas de punibilidade são aqueles elementos do tipo situados fora do delito, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção anti-jurídica tenha consequências penais. Apesar de integrarem uma componente

---

[89] *Disponível em http://verbojurídico.net/doutrina/penal/abuso de confiança fiscal2.html*.

[90] Maurach, Reinhart / Zipf, Heinz, *Derecho Penal. Parte General*, I, Astrea, 1994, tomo I, 371 e ss.

global do acontecer e da situação em que a acção incide, não são, não obstante, parte desta acção.

Por seu turno, os pressupostos processuais são regras do procedimento cuja existência se fundamenta na possibilidade de desenvolver um procedimento penal e ditar uma sentença de fundo. Como os pressupostos processuais pertencem exclusivamente ao direito processual não afectam nem o conteúdo do ilícito, nem a punibilidade do facto, limitando-se exclusivamente a condicionar a prossecução da acção penal.

Os pressupostos processuais pertencem ao direito processual e não condicionam a existência do crime ou sua punibilidade, limitam apenas a possibilidade da apreciação jurisdicional do facto, ou seja, a possibilidade do procedimento criminal (pressupostos da realização válida da pretensão punitiva do Estado). A distinção prática entre a condição objectiva de punibilidade e o pressuposto processual é de grande relevância: a falta deste último não permite julgamento sobre o mérito, mas apenas sobre a constituição válida da relação processual, ao passo que a falta de condição objectiva de punibilidade obriga a decisão sobre o mérito, com a declaração de improcedência da acção penal.

As condições objectivas de punibilidade são aqueles elementos situados fora da definição do crime, cuja presença constitui um pressuposto para que a acção antijurídica tenha consequências penais. Apesar de integrarem uma componente global do acontecer, e da situação em que a acção incide, não são, não obstante parte desta acção[91], são antes elementos situados fora do tipo, cuja presença constitui um pressuposto da actuação das consequências penais de uma acção típica e antijurídica. Assim, sendo componentes globais da situação sobre que incide a acção, contudo, não fazem parte da acção[92].

---

[91] Vide. Ac. STJ de 7-02-2007, disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

[92] Cfr. Maurach, Reinhart / Zipf, Heinz, *Derecho Penal…, op. cit*., p. 372.

Já quanto à questão, de que as condições objectivas de punibilidade são exteriores ao facto, é mais ou menos consensual na doutrina penal. Para Mezger[93] tais condições são anexas do tipo. Os autores alemães sustentam, em geral, que se trata de características do crime, exteriores ao *Tatbestand* em sentido estrito. Nesse sentido, o *Tatbestand* limita-se à conduta culpável de cuja existência dependem as consequências da conduta típica e antijurídica.

Concluímos deste modo, que as condições objectivas de punibilidade são independentes da conduta, não necessitando de estar abrangidas pela causalidade física ou psicológica. Não se exige, por parte do agente, uma vontade dirigida às mesmas, nem o conhecimento delas, nem a obrigação de conhecê-las, nem tão pouco, que sejam resultado de sua acção ou omissão. Nesse sentido é unânime a doutrina na Alemanha, reconhecendo os autores que as condições de punibilidade não precisam ser abrangidas pela culpa, podendo, todavia, sê-lo, sendo indiferente que sejam ou não causadas pelo agente. Schoenke-Schroeder é da opinião, que somente é possível saber se determinada circunstância é condição de punibilidade ou característica do tipo diante de cada disposição de lei, e não de forma geral[94]. Os critérios apresentados são, realmente, de extrema imprecisão. Vannini, por exemplo, entendia que se deve reconhecer a condição objectiva de punibilidade sempre que a eliminação mental da condição deixar inalterada a harmonia do facto, com a objectividade jurídica que o caracteriza[95].

A condição objectiva de punibilidade é, em regra, prevista no preceito ou na sanção, mas pode resultar do sistema legal aplicável à matéria. É indiferente que a lei a estabeleça em forma condicional ou em oração relativa, desde que a característica condicionante seja perfeitamente reconhecível. As condições de

---

[93] Cfr. Edmund Mezger, *Tratado de Derecho Penal I,* Madrid, 3ª edição, Madrid, 1955, p. 367.

[94] Cfr. Schoenke-Schroeder, *Strafgesetzbuch Kommentar*, 23. Auf., Munique, 1988, p. 22.

[95] Cfr.Vannini, "*Le condizioni estrinseche di punibilità nella struttura del reato*", in Studi Senesi, XLIII, p 29.

punibilidade tomam, no rigor das coisas, um sentido de funcionalismo normativo, como elemento de ligação entre a dogmática do facto e a política criminal[96].

As condições objectivas de punibilidade tendem a desaparecer do Direito Penal moderno, onde a máxima *nulla poena sine culpa* vai adquirindo o sentido de princípio básico e fundamental de todo o sistema punitivo. Condicionam, a punibilidade do facto a circunstâncias alheias à culpabilidade, motivo pelo qual impõe-se uma interpretação restritiva, devendo entender-se, na dúvida, que a condição é integrante do tipo.

A opinião do Supremo Tribunal de Justiça, por acórdão de fixação de jurisprudência de 9/04/2008[97], afirma que a exigência prevista na alínea b) do nº4 do artigo 105 do RGIT, na redacção introduzida pela Lei 53-A/2006, configura uma nova condição objectiva de punibilidade, em consequência, e tendo sido cumprida a respectiva obrigação de declaração, deve o agente ser notificado nos termos e para os efeitos do referido normativo (alínea b) do nº4 do artigo 105 do RGIT). Sustentam que a alteração não altera a circunstância de o crime de abuso de confiança fiscal ser um crime omissivo puro, pois se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, que se consuma no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava adstrito. Sendo este o tipo de ilícito não se vislumbra o suporte da afirmação de que o mesmo foi afectado pela alteração legal produzida quando é certo que esta consigna uma condição que é exógena ao mesmo tipo.

Na nossa opinião, o legislador de 2006 ao optar por esta redacção, veio confirmar a transformação do crime de abuso de confiança fiscal, que começou com a alteração de 2001 que deixou cair o elemento apropriação. Esta transformação manifestou-se na opção, por se criminalizarem condutas que não

---

[96] Cfr. Figueiredo Dias, *Direito Penal, Parte Geral…*, *op. cit*., p. 622.

[97] Disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

concretizavam um ataque às receitas fiscais mas tão só uma mera violação ao dever legal de entregar tempestivamente as prestações tributárias e por via disso o resultado final do crime a sua, transfiguração, num crime de desobediência dos deveres do substituto fiscal para com a administração tributária. Acresce que, ao se tratar uma situação de ocultação de valores que devam ser declarados à administração tributária como de abuso de confiança fiscal quando a mesma tipicamente deveria ser tratada como fraude fiscal[98].

No comentário a esta alteração, Costa Andrade e Susana Aires de Sousa[99], afirmam que, face às sucessivas modificações do crime do abuso de confiança fiscal e face à queda do elemento apropriação em torno do qual se mediatiza a danosidade social típica e pela comunicabilidade como o crime homónimo da lei penal comum, a exigência da notificação da administração para pagar as prestações tributárias implica neste quadro que essa notificação não só faz parte do ilícito criminal como o completa, tal como o ilícito contra-ordenacional, em que, a conduta típica é igualmente prevista como mera "falta de entrega da prestação tributária" (artigo 114º.do RGIT), com a qual segundo os mesmos autores se confunde o crime, opinião que subscrevemos.

Por outro lado, para manter este estado de confusão interpretativa o legislador ao revogar a condição de exclusão de punibilidade do artigo 105º nº 6, veio acentuar mais a dificuldade interpretativa da alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT o que nos arrasta para a interrogação da regularização fiscal pós-delitiva versus reparação penal como consequência jurídica autónoma do crime.

Nestes termos, a actual alínea b) do nº 4 do artigo 105º do RGIT, funciona como uma verdadeira exclusão da responsabilidade criminal desde que o agente

---

[98] Neste sentido, Manuel da Costa Andrade /Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime…», *op. cit*., p.63.

[99] *Idem* p. 61.

proceda ao pagamento das prestações comunicada (a lei concede este beneficio às prestações que foram declaradas), acrescidos da coima e respectivos juros.

Considerando as finalidades da pena e a função do direito penal no âmbito da tutela subsidiária de bens jurídicos, podemos afirmar que, em última instância a reposição da verdade tributária, não corresponde a um impulso voluntário do agente, mas antes, a utilização do direito penal como puro instrumento de receitas do Estado. Por exemplo, em Espanha, o legislador, ao pretender dotar a legislação deste tipo de instrumentos de regularização tributária, exige que a regularização tenha como pressuposto à actuação do agente, impulsos voluntários.

Assim, nos termos da legislação espanhola exige-se que, efectue previamente a toda a actuação administrativa (de gestão, comprovação ou inspecção tendentes a determinar as dívidas tributárias), ou, no caso de o agente não tiver actuado desta forma, a regularização, seja efectuada antes da formulação da queixa ou denúncia por parte do ministério público, da advocacia do Estado ou dos representantes da Administração autónoma, local ou foral. A legislação espanhola, visa assim acautelar o desvalor ético social, que preside tanto às regras de atribuição, como de exoneração de responsabilidade em direito penal[100].

Por sua vez, o legislador português ao optar pela formulação desta alínea b) do nº 4 do artigo 105 do RGIT, não cumpre a função de reparação penal da indemnização civil, a qual, no direito penal secundário é pertinente, por razões de política criminal ligada à prevenção geral de integração, como consequência jurídica do crime. Assim, nos crimes tributários a reparação penal, permite simultaneamente, a protecção de bens jurídicos (evitando futuros comportamentos

[100] Cfr. Fermin Morales-Prats, «Los efectos penales de la regularizacion tributária en el Código Penal de 1995», *in: La Reforma de la Justicia Penal (Estudios en homenage al Prof. Klaus Tiedmann), coord.Juan Luis Gómez Colomer, José-Luis Gonzàlez Cussac; Castelló de la Plana: Publicacions de la Universitat Jaume I, 1997,* p.62.

proibidos) e o cumprimento do objectivo politico fiscal consubstanciado na recuperação das receitas do Estado[101].

Considerando a importância no direito penal secundário da reparação penal como consequência autónoma jurídica do crime, concluímos que, o legislador ao tentar minimizar os efeitos negativos da expansão do direito penal, desvirtuou o tipo criminal, já que, o agente do crime que possa pagar a totalidade das prestações tributárias ao abrigo do disposto do artigo 105º nº 4 b) do RGIT por interpelação da administração, vai optar, por pagar e não deixar ir o caso a julgamento e correr o risco de ser condenado pelo crime e na reparação penal do mesmo, que consistirá na indemnização civil consubstanciada nas prestações tributárias e respectivos juros.

Seria mais adequado uma norma de finalidade e conteúdo idêntico à do artigo 24º do Código Penal no qual está prevista a exclusão de punição, ou seja, a adopção de um regime que valorizasse a voluntariedade da desistência através de um acto de vontade do próprio agente e que resultasse na reversibilidade do bem jurídico, justificando a exclusão da pena. Só por meio desta actuação positiva do agente, reveladora da sua intenção de querer regressar à juridicidade, diminuiria a carência de tutela penal do bem jurídico protegido pelo crime e a necessidade de prevenção geral e especial em virtude da falta de dignidade penal do facto[102].

---

[101] Cfr. Mário Ferreira Monte, *Da reparação penal como consequência autónoma do crime", in: Liber Disciplinorum para Jorge Figueiredo Dias,* Coimbra Editora, 2003, p.152.

[102] Cfr. Manuel da Costa Andrade/Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses…», *op. cit*., p.66; Susana Aires de Sousa,*"Os Crimes Fiscais..." op. cit*., p. 313.

3. A crise do crime por queda do elemento típico "apropriação" e o princípio da subsidiariedade face à dependência dos deveres de cooperação.

3.1 O tipo subjectivo do ilícito versus a inexistência expressa do elemento do tipo "apropriação"

O nº 1 do artigo 105º, assim como o artigo 107º, ambos do RGIT, substituíram o " quem se apropriar" por "quem não entregar", afastando este tipos de crimes tributários do correspondente crime de abuso de confiança comum[103], previsto no artigo 205º do Código Penal, em que a apropriação constitui elemento do tipo objectivo de ilícito, traduzindo-se na inversão do título da posse ou detenção[104]. Ao prescindir-se do elemento subjectivo do dolo de apropriação alargou-se o campo de punibilidade das normas dos artigos 105º e 107º do RGIT, sendo, actualmente suficiente o mero dolo genérico por parte do agente para se verificar o elemento subjectivo dos tipos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a Segurança Social. Este dolo genérico consiste na representação dos elementos do tipo implícitos, pela remissão para normas penais em branco no direito fiscal[105], designadamente o incumprimento dos deveres de colaboração e cooperação e o consequente conhecimento de o dever de entregar a prestação tributária liquidada dentro de um determinado prazo legal. Assim, como momento prévio à não entrega da devida prestação tributária, para que exista violação da relação de confiança, necessário se torna que o substituto determine correctamente a mesma prestação e a detenha (IVA) ou a inscreva no seu registo

---

[103] Cfr. Germano Marques da Silva – «Notas sobre o regime geral …», *op. cit*., p.67.

[104] Cfr. Jorge de Figueiredo Dias, «Artigo 205.º», *in: Comentário Conimbricense do Código Penal,* dir. Jorge de Figueiredo Dias, Tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, anotações 22-23,p. 103.

[105] Técnica legislativa utilizada no direito penal secundário, vide entre outros, Jorge Figueiredo Dias, «Para uma dogmática do direito penal secundário» in: *RLJ*, nº 3716, Ano 116, 1984-1985, p.330 e nº 3719 e Ano 117º, 1984-1985, p. 47.

contabilístico (IRS). Nestes termos, ou o devedor efectua um juízo de prognose póstuma para que no termo final de entrega da prestação tributária e em último caso no fim dos prazos do artigo 105º nº 4 do RGIT - teoricamente basta uma prestação mensal não entregue - ou corre o sério risco de ser considerado agente de um crime, pela mera violação dos deveres de colaboração e atraso da não entrega da prestação (s) tributária (s).

A maioria esmagadora dos casos julgados pelos Tribunais admite a consumação do crime pelo mero decurso do prazo de entrega da prestação tributária. Isto acontece, pois ao não existir o elemento apropriação, é considerado pela jurisprudência, que a partir do momento da auto - liquidação do imposto pelo substituto devedor, passou este a deter a prestação e consequentemente pelo decurso dos prazos da lei fiscal e do RGIT se torna num infiel depositário. Interpretando a jurisprudência neste sentido, é irrelevante para efeito de consumação do crime, que o agente tenha a convicção ou o propósito de pagar a prestação em atraso, demonstrando ou não, essa intenção nos órgãos próprios para pagar. Por outro lado, acresce que parte da doutrina e a maioria da jurisprudência afirmam que o crime de abuso de confiança (fiscal) no contexto do RGIT continua a integrar a apropriação como momento autónomo da factualidade típica. A apropriação persistiria como uma espécie de pressuposto não escrito da infracção[106]. Contudo e apesar deste entendimento, o crime homónimo previsto no Anteprojecto do Código Geral Tributário de Cabo Verde e Moçambique[107], o elemento apropriação continua a integrar o tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, previsto no seu artigo 219º, sendo que, esta posição foi defendida

---

[106] Neste sentido, Jorge Lopes Sousa/Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Anotado, Lisboa, Editora Áreas, 2008 p. 646.

[107] Cfr. Ana Paula Dourado – *Reformas Fiscais na CPLP: anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique*, Coimbra, Almedina, 2008.

pelo autor das normas previstas no mesmo, em face das dúvidas de constitucionalidade que o artigo 105 do RGIT lhe suscita[108].

Apesar das duvidas suscitadas, a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça[109], sobre esta matéria, afirma que apesar de o artigo 105º do RGIT não falar expressamente de apropriação, a ideia permanece no espírito do novo texto, ao acentuar a recusa ilegal de entrega à administração tributária da prestação, rematando sem uma análise casuística de que, «… se o agente não faz a entrega ao Fisco das prestações que deduziu e era obrigado a entregar, é porque se apropriou delas, no sentido que lhes deu destino diferente daquele que era imposto por lei...». Contudo, também, existe jurisprudência e doutrina divergente, a qual vem de forma consentânea com o direito vigente, assinalando as sucessivas mudanças legislativas, a evidência, que o elemento apropriação nem de forma implícita está contido no texto normativo, bastando-se este, com a não entrega total ou parcial da prestação tributária deduzida nos termos da lei[110].

Sem querer analisar e problematizar o problema, se o dever de colaboração do terceiro por via do dever de retenção põe em causa ou não o princípio da

---

[108] Cfr. Augusto Silva Dias – «Linhas gerais das incriminações fiscais não-aduaneiras nos Anteprojectos do Código Geral Tributário de Cabo Verde e de Moçambique», texto distribuído por ocasião dos Encontros Fiscais da CPLP organizados pela *AFP* e pelo *IDEF*, que tiveram lugar na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa nos dias 8 e 9 de Outubro de 2008.

[109] Vide. Ac. (s) STJ de 23-04-2003 e de 19-10-2005, disponíveis em *http:// www.dgsi.pt*.

[110] Vide Ac. RC de 23-04-2003 e Ac (s) RP de 14-12-.2005 e 17-01-2007 disponível em *http:// www.dgsi.pt*. Por parte da doutrina, Paulo José Rodrigues Antunes, *Infracções Fiscais e o seu Processo*, Regime Geral Anotado, 2º Edição, Almedina, 2004, p.165; Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza….», *op. cit.*, p.311; Manuel da Costa Andrade/Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime…», *op. cit*., pp. 53-54; Rui Duarte Morais, *A Execução Fiscal…*, *op. cit.*, pp. 59-60.

capacidade contributiva[111], por não ser nesta sede de direito penal, mas em direito fiscal que se deve discutir tal questão, contudo seria curial, que o direito penal fiscal delimitasse o tempo da sua intervenção nas áreas do direito fiscal e da Segurança Social, através de categorias dogmáticas mais seguras. Assim sendo, deveria ser resolvido num primeiro patamar pelo direito fiscal e o regime sancionatório primário das contra ordenações fiscais e num último patamar, seria o momento em que o direito penal deveria intervir.

Considerando que só existe dignidade penal só uma particular lesão grave do bem jurídico justifica a intervenção do direito penal para fundamentar a existência de crimes autónomos de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social), somos da opinião, que a actual configuração do crime é das mais bem sucedidas em termos de técnica legislativa, pois, o legislador ao optar por prescindir da apropriação retirou-lhe essa necessária e imprescindível dignidade penal[112].

A infeliz técnica legislativa não pode legitimar a jurisprudência a interpretar literalmente o preceito no sentido de que a não entrega da quantia deduzida num determinado prazo constitui uma manifestação externa e concludente do acto de apropriação decisiva para determinar o momento em que o crime se consuma em termos subjectivos. No que diz respeito às coisas fungíveis deve-se ter em conta que não existe apropriação, enquanto se verificarem cumulativamente dois pressupostos, como seja o reconhecimento da dívida por parte do agente, de natureza objectiva e outro de natureza subjectiva, no sentido

---

[111] Nicola D´Àmati, *Derecho Tributário Teoria y Critica*, Madrid, tradução para espanhol da obra, *Diritto* Tributário Teoria e Critica, Turim, 1989 (1985), p. 277, onde este autor entende que a retenção na fonte põe em causa o princípio da capacidade contributiva.

[112] Cfr. Manuel da Costa Andrade, " A dignidade penal e a carência de tutela penal como referência de uma doutrina teleológico-racional do crime", in: *RPCC*, Ano 2, 1992, p.205.

de existir a possibilidade efectiva do pagamento da dívida. Assim sendo, se é aceitável que a impossibilidade de cumprimento de pagamento das prestações tributárias não exclui o crime, a mesma não deverá ser declarada sem mais, pois, deverá ser tomado em conta se o agente se coloca ou não, na situação de impossibilidade fáctica, a qual, será demonstrada pela falta ou insuficiência de meios patrimoniais da empresa para pagar ou restituir.

Ainda no campo da técnica legislativa, é de destacar também a diferença de penas entre o crime de fraude fiscal e o crime de abuso de confiança fiscal e também que o crime de simples e na versão agravada do tipo de abuso de confiança sejam puníveis com as mesmas penas. O menor desvalor de acção (omissão) do crime de abuso de confiança fiscal impunha reacções criminais mais brandas. Considerando a diferente gravidade de condutas socialmente danosas subjacentes ao crime de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal, é nossa opinião, que o crime de fraude fiscal é consensualmente reconhecido na sociedade civil, como o paradigma dos crimes fiscais.

Perante este cenário, se a justificação da intervenção penal está aprovada pela maioria da doutrina nacional e internacional, a medida como essa intervenção deve operar, deve na conformação do ilícito e das condutas sujeitas à intervenção penal obedecer aos princípios de um direito penal fragmentário, subsidiário e de *última ratio*. Sem este critério, o princípio da subsidiariedade do Direito Penal deixa de ter operatividade prática, pela actual redacção do artigo 105.º e 107.º do RGIT em virtude de assentar na pura violação de interesses administrativos ou fiscais, ou seja, de deveres de colaboração vestidos da função de protecção do Estado social com o fim de cobrar impostos para a sobrevivência do mesmo e por via paralela e interligada a finalidade de justiça distributiva (impostos).

Em nome de uma pretensa racionalidade técnica o legislador atribui à entidade encarregada (o gestor, empresário) de lhe entregar rendimentos tributáveis, a obrigação de calcular o montante do imposto e de proceder a sua

entrega ao Estado, para deste forma alcançar o objectivo fundamental de antecipação do pagamento de impostos.

O surgimento dos crimes de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social) tem a sua origem no movimento de eticidade base do direito penal fiscal como fundamento de política criminal, contudo, parece-nos manifestamente insuficiente, pois necessário se torna ter em linha de conta, que o objecto de protecção deste crime fiscal é o património do Estado, como pretensão do fisco à obtenção integral de receitas tributárias para realizar a sua função primordial de Estado Social, surgindo a ilicitude no dano causado ao erário público.

Na apreciação prévia que efectuamos, podemos afirmar que estamos perante o incumprimento de meros deveres de colaboração do contribuinte. Ora, por si só, não são suficientes para conferir a dignidade penal aos tipos em análise, como comportamentos que formam o substrato para a reprovação ética do agente no plano da culpa.

Assim, para efeito do desvalor da acção no crime de abuso de confiança fiscal nos termos do artigo 24.º do RJIFNA era condição necessária, o incumprimento do dever legal de entregar o montante de imposto retido na fonte ou deduzido (recebido a titulo de IVA) acrescido da apropriação desses montantes. A razão subjacente, era que só a acção de apropriação consuma e concretiza plenamente a violação do dever de pagar imposto e forma o substrato para a reprovação ética da atitude do agente no plano da culpa[113], elemento que na actual redacção do tipo deixou de existir.

Não é necessário, que o agente retire um proveito directo das quantias retidas[114], pois, mesmo no âmbito do RJIFNA, se devia entender que a mera não entrega das quantias devidas consubstanciava a sua apropriação, de tal modo que

---

[113] Cfr. Augusto Silva Dias, «Crimes e contra ordenações fiscais …», *op. cit*., pp. 447- 448.

[114] Neste sentido: Ac. (s) do STJ de 23/4/03, da RL Porto de 5/12/01 e Ac. RL de Guimarães de 25/05/05 disponíveis em *http:// www.dgsi.pt* e Ac. STJ de 12/10/00, *CJ*, III, p.194.

"podem considerar-se também reacções do legislador à jurisprudência nacional sobre crimes tributários …a substituição do elemento "apropriação" pela "não entrega" nos crimes fiscais de abuso de confiança"[115].

Nestes termos, curial é perguntar, considerando que a violação do dever de pagar o imposto por si não se consuma sem existir apropriação plena desses montantes, como distinguir crime de contra-ordenação?

A doutrina e a jurisprudência afirmam que a distinção entre o facto sancionado como contra-ordenação e o facto sancionado penalmente se opera ao nível da relevância da conduta – do facto punível. E então dizem: nos domínios do direito das contra-ordenações, a conduta é ético-socialmente neutra; nos domínios estritamente penais, a conduta é ético-socialmente relevante.

Será suficiente uma diferença qualitativa, em que o crime é definido como uma efectiva lesão de bens jurídicos, sendo que a existência do ilícito ou da culpa do agente podem existir independentemente da punibilidade do facto, ou seja, do esgotamento do prazo de noventa dias acrescido da notificação para pagar no prazo de trinta dias, que poderia acontecer logo no primeiro dia do vencimento do prazo de pagamento. Neste caso, bastaria que se procedesse à inversão do título da posse com "*animus rem sibi habendi"*, ou seja intenção de ter a coisa para si, diferentemente da contra-ordenação pela "falta de entrega", esgotando-se com a falta tempestiva de pagamento da obrigação de entrega das somas deduzidas, o que nos parece insuficiente.

Manuel da Costa Andrade a propósito do elemento "*animus rem sibi habendi*", afirma que a consumação do crime pode ocorrer antes de cumprido o prazo, desde que o agente realize na plenitude das suas exigências objectivas e subjectivas de apropriação. Assim segundo este autor, a consumação pode até

[115] Cfr. Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Almedina, 2ª edição, 2007, p. 30.

ocorrer a todo tempo, não dependendo do esgotamento dos noventa dias sobre o termos do prazo legal da entrega da prestação[116].

Ora, no primeiro dia após o vencimento do prazo legal da entrega da prestação tributária existe um incumprimento do dever geral de pagar imposto ou da contribuição para a Segurança Social, e que tanto pode ser punido como contra-ordenação ou como crime. Aceitando o critério qualitativo como critério aferidor da distinção, como será possível com este critério, concluir com a certeza e segurança exigível no direito penal, que o incumprimento desse dever radica a nível do ilícito com um carácter essencialmente formal baseado num mero desvalor da acção, do ponto de vista material e axiológico neutro, que seja suficiente intenso para uma advertência social ao nível da culpa, distinto da contra-ordenação? Esta questão remete para a autonomia da contra-ordenação relativamente ao crime, a qual abordaremos de seguida.

3.2 Autonomia do crime fiscal versus contra-ordenação

A maioria, da jurisprudência e parte da doutrina são da opinião que o crime de abuso de confiança fiscal, como crime de omissão pura, se consuma, e portanto tem o seu "*tempus de delicti*" no momento em que termina o prazo legal de entrega da prestação tributária, nos temos do artigo 5º nº 2 do RGIT, sendo que, o argumento que se invoca é exclusivamente literal[117].

---

[116] Cfr. Manuel da Costa Andrade «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza…», *op. cit*., p.310 e nota 7.

[117] Neste sentido, Ac. STJ de 14/02/2007, disponível em *http:// www.dgsi.pt*, sobre o artigo 5º nº 2 do RGIT: «As infracções tributárias omissivas consideram-se praticadas na data que termine o prazo de cumprimento dos respectivos deveres tributários» e Nuno Lumbrales – «O abuso de confiança fiscal …», *op. cit*., pp. 86-87, Manuel da Costa Andrade – «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza …», *op. cit*., p.311 e Susana Aires de Sousa – *Os Crimes Fiscais*…, *op. cit*., p.123.

A análise teleológica do preceito, à luz dos princípios jurídicos do ordenamento penal e constitucional, coloca em crise a supra referida interpretação literal do artigo 5º nº 2 do RGIT. Este artigo 5º está inserido nas "Disposições Comuns" aos crimes e às contra-ordenações tributárias, acresce que o artigo 114.º do RGIT é expresso na previsão, que a omissão de entrega da prestação tributária só constitui crime, ou seja só se converte de contra-ordenação em crime, no momento em que é ultrapassado o prazo ou prazos do artigo 105º nº 4 do mesmo diploma.

Pela análise dos preceitos legais, parece que o tempo de consumação da contra-ordenação e do crime de abuso de confiança fiscal são diferentes. Assim, a contra-ordenação considera-se praticada no momento em que termina o prazo legal de entrega da prestação (artigo 114.º nº 1do RGIT); os crimes (no caso das prestações deduzidas e não comunicadas consideram-se praticadas no momento em que termina o prazo de 90 dias, contado a partir do termo do prazo legal de entrega da prestação tributária, artigo 105.º nº 4, alínea a), e no caso das prestações deduzidas e comunicadas consideram-se praticados no momento em que termina o prazo de 30 dias contado a partir da notificação feita pela Administração Tributária nos termos do artigo 105º nº 4-alinea b). Contudo, a questão não é líquida, pois não é evidente a distinção. Nestes termos e citando Taipa de Carvalho[118]: «quando se invoca o nº 2 do artigo 5º do RGIT, está-se a esquecer, que embora as infracções tributárias devam ser consideradas praticadas " *na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respectivos deveres tributários*", deve-se distinguir o dever jurídico contra-ordenacional e o dever jurídico-penal», ou considerando a actual da redacção dos tipos de crime dos artigos 105º e 107º do RGIT, tal diferença será cada vez menos delimitada, o que nos leva a concluir que estamos na presença de um tipo de um crime de mera inactividade em que o

[118] Américo Taipa de Carvalho, *O crime de abuso de confiança fiscal - As consequências jurídico -penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, 2007, p.50.

resultado é a consequência da inacção do agente por omissão de um dever próprio.

Somos assim da opinião, que com a actual redacção dos artigos 105 º nº 4 e 107 º nº 4 do RGIT, veio evidenciar a insuficiente distinção legal entre contra-ordenação e crime. Neste sentido Costa Andrade, que a propósito desta nova redacção afirma: «o crime tal como a contra-ordenação esgota-se, na mera não entrega, um comportamento passivo e formal, desligado de qualquer resultado lesivo ou, mesmo qualquer referência subjectiva ao resultado. Do ponto de vista material, ainda segundo o mesmo professor, não subsiste hoje qualquer diferença entre crime e contra ordenação, num caso e noutro, o que se incrimina é a mera mora»[119].

Em conclusão, seguindo a interpretação literal da jurisprudência e da maioria da doutrina do artigo 5º nº 2 do RGIT, a mesma, não permite distinguir o crime da contra ordenação do artigo 114º do mesmo diploma. Não existindo critério seguro de distinção relativamente à contra-ordenação e a desconsideração do elemento subjectivo pela jurisprudência, incorre a jurisprudência numa presunção inelidível de apropriação[120], que nem a introdução do limite de 7500,00€ no artigo 105º nº 1 do RGIT pela Lei nº 64 /A/2008, de 31 de Dezembro, o problema fica completamente resolvido. Esta maioria doutrinal e jurisprudencial incorre em nossa opinião, numa presunção que na prática jurisprudencial se transforma, numa presunção *juris et de jure* de apropriação com a consequente imputação da culpa ao agente (gerente ou administrador), pelo mero decurso do prazo sem a devida análise casuística dos casos concretos.

Seria oportuno, para este efeito, a aplicação do critério de aferição da culpa do agente do crime aferido por parâmetros do risco permitido do gestor diligente,

---

[119] Manuel da Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza…», *op. cit*., pp. 311-312.

[120] Cfr. Susana Aires de Sousa, "*Os Crimes Fiscais*…", *op. cit*., p. 124.

ou da adequada gestão empresarial, consubstanciado na violação grave dos deveres de colaboração[121], para assim, se distinguir num nível mais exigente, que ao direito penal é exigível, em relação ao âmbito de intervenção do direito fiscal.

3.3 O erro do agente quanto à verificação do crime ou contra-ordenação

Não existindo um critério seguro para distinguir crime de contra-ordenação, em que medida, é que o prazo de noventa dias acrescido da notificação para em trinta dias entregar/pagar a prestação tributária, não poderá configurar um erro de conhecimento por parte do agente do crime nos termos do artigo 16.º nº 1 do Código Penal ou erro de valoração nos termos do artigo 17º do mesmo Código, na medida em que para o agente, o exaurimento desse prazo também significa uma contra-ordenação fiscal?

"Um erro de conhecimento (…) existe quando há uma falta daquele conhecimento (de circunstâncias de facto ou de preceitos jurídicos) que é exigido pelo justo sentimento do valor para apreensão do significado desvalioso do comportamento; um erro de valoração quando falta, não este conhecimento, mas sim a percepção do significado do desvalor do comportamento, pressuposto de que foram efectivamente conhecidas todas as circunstâncias que, em casos de justo sentimento do valor, teriam permitido ao agente alcançar a consciência do ilícito"[122].

O agente actua na convicção de que a conduta não constituía crime mas sim contra-ordenação, pelo decurso do prazo dos noventa dias, até ao fim deste prazo,

---

[121] No sentido de aplicação deste critério, Nuno Lumbrales, «O abuso de confiança fiscal…», *op. cit*., p 92; Saldanha Sanchez/ Rui Barreira, "Culpa no incumprimento e responsabilidades dos gerentes", *in: Fisco*, ano VII (1995) p. 102, nota 7.

[122] De acordo com Nowakowski, citado por Figueiredo Dias, "*Direito Penal*", *Parte Geral,* Tomo I, Coimbra Editora, p. 506.

contudo, com a notificação da alínea b) do nº 2 do artigo 105.º e 107.º do RGIT para pagar no prazo de trinta dias já sabe que é crime o seu comportamento, pelo que o julgador a partir desta notificação já não tem dúvidas do dolo do agente sendo irrelevante, portanto, o desconhecimento das circunstâncias de facto por parte do agente para excluir o dolo nos termos do artigo 16º do Código Penal.

4. A inconstitucionalidade material dos artigos 105.º e 107º do RGIT

O "novo" ilícito-típico dos artigos 105º e 107º do RGIT, pune a mera não entregadas prestações deduzidas, revogando o elemento típico a "apropriação". Considerando que a tipificação de uma conduta como crime deve ser vista sempre como *última ratio*, princípio consubstanciado na mínima intervenção do Estado em matéria penal com foros de constitucionalidade no art. 18.º da nossa lei fundamental, toda e qualquer conduta ligada ao não cumprimento ou à defraudação dos deveres fiscais essenciais é inconsequente ou até contraditória. Assim, nos crimes contra o património (furto, abuso de confiança) - para além da tutela dos bens jurídicos supra-individuais inerente a toda e qualquer tutela penal - estão em jogo bens jurídicos individuais. Ora, no âmbito do direito penal fiscal os bens jurídicos não são individuais mas antes supra-individuais, de sorte que a estrutura natural destes crimes é a violação de um dever – o que em nada impede que o objecto da acção seja perfeitamente delineado.

O RGIT transpõe-nos assim para uma pura dialéctica "credor devedor", pelo que ao prever a aplicação de pena de prisão a tal facto, conduz (ou pode conduzir) a uma verdadeira prisão por dívidas. Repare-se que não se trata de defender aquilo que muitos já tentaram outrora à luz do RJIFNA dado que as realidades jurídicas são totalmente distintas.

Com o actual ilícito-típico previsto no artigo 105.º RGIT criminaliza-se matéria puramente civil, sem qualquer ressonância ética com dignidade penal,

para se localizar no domínio criminal, o que não pode deixar de atentar contra o disposto no artigo 27.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa.

Concordamos com Costa Andrade e Susana Aires de Sousa, quando afirmam, que o legislador com alteração legislativa operada pela Lei nº53- A/2006 de 29/12: «veio reforçar e exasperar os traços daquele programa de transformação do crime de abuso de confiança fiscal num crime de desobediência dos deveres do substituto fiscal para com a administração tributária (….) já não são as receitas fiscais que, enquanto objecto de tutela da norma, presidem como padrão crítico à construção da incriminação, mas antes a violação dos deveres decorrentes da relação fiscal estabelecida entre o substituto e a administração fiscal»[123].

Considerando a fundamentação doutrinária e jurisprudencial e estando delimitada à verificação do ilícito objectivo e subjectivo por simples quebra da relação de confiança, tendo em conta o carácter fragmentário do direito penal que é por inerência terreno demasiado volátil, podemos interrogar o tempo da intervenção do direito penal num domínio que o direito fiscal deveria resolver.

Assim sendo, ao eleger o ilícito nestes pressupostos com esta alteração legislativa, o legislador não respeitou o fundamento essencial para se considerar o tipo de abuso de confiança fiscal como ilícito típico criminal.

Nestes termos somos da opinião de Costa Andrade e Susana Aires de Sousa: «A elevação de uma qualquer manifestação de ilicitude ou anti-normatividade à categoria de ilícito criminal tem necessariamente de passar pela dignidade penal e pela carência de tutela penal ou necessidade de pena. A primeira definida pela eminência dos bens jurídicos a tutelar e pela danosidade e intolerabilidade sociais dos sacrifícios, dano ou perigo, que ameaçam aqueles bens. Por seu turno, a segunda co-envolve a exigência da eficácia ou idoneidade de tutela da intervenção do direito penal na perspectiva da protecção dos bens

[123] Manuel da Costa Andrade/Susana Aires de Sousa, «As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto…», *op. cit*., pp. 62-63.

jurídicos; e a sua necessidade, porque a sociedade não dispõe de instrumento - jurídico ou outro - menos gravoso para assegurar o mesmo nível de tutela (princípio da subsidiariedade ou de *última ratio*) o que obrigará a declaração de inconstitucionalidade dos actos legislativos que ofendam estes princípios, nos termos do artigo 18º nº 2 da Constituição da República Portuguesa»[124].

5. O problema da descaracterização do tipo criminal de abuso de confiança (fiscal e contra a Segurança Social), considerando o princípio de última intervenção do direito penal, uma possível solução.

A diferente caracterização do tipo legal de abuso de confiança fiscal corresponde a diversas perspectivas do legislador e estamos em crer que a consagração da forma nuclear da não entrega decorre das dificuldades suscitadas pela prova da efectiva apropriação em termos de ilícito fiscal.

Apesar de se considerar as circunstâncias do artigo 105º nº 4 do RGIT como meras condições de objectivas de punibilidade, é possível afirmar, que não são indiferentes para efeito da ilicitude do tipo, um atraso superior a 90 dias acrescido da notificação de 30 dias para entrega das prestações tributárias como um acto concludente de apropriação, por manifesta violação dos deveres de colaboração e cooperação com a Administração Fiscal, justificando a intervenção penal?

Para Susana Aires de Sousa, "… são sobretudo razões de política criminal que o sustentam. Desde logo e em primeiro lugar, o legislador terá atendido ao facto de a entrega, ainda que fora de prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; por outro lado, aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar custos que o procedimento criminal acarreta para a administração fiscal; por último, esta alteração legislativa foi sensível à necessidade de um certo lapso temporal que

[124] Manuel de Costa Andrade, «O abuso de confiança fiscal…», *op. cit*., p.64.

permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente as que dizem respeito ao cumprimento dos deveres fiscais"[125].

Estamos, assim segundo esta autora, perante uma justificação dogmática da inserção das condições objectivas de punibilidade seja por razões que só a verificação justificar o prazo de 90 dias com a necessidade de um certo lapso de tempo, que vão permitir à administração fiscal tratar o cumprimento de deveres fiscais mais relevantes seria correcto.

Perante a actual redacção, esta justificação deixa de ter razão de ser, pois a ser assim, já não seria necessária a notificação de 30 dias para pagar da nova alínea b) do artigo 105º nº4 e 107ºnº 4 do RGIT. Isto porque, em primeiro lugar, a diferença do 1º dia de contagem dos 90 dias mais 30 dias em termos de violação, está em que durante esses 90 dias o devedor incorre num ilícito de contra-ordenação fiscal e depois dos 90 mais 30 dias incorre num crime, sendo fiscalmente relevante tanto num fim da prestação tributária como no fim dos 90 dias mais os 30 dias. A diferença está na ressonância ético jurídica penal da violação desse dever. Em segundo lugar, a administração fiscal nas inspecções que efectua às empresas, por normalidade de procedimento, instrui o processo com comunicação ao Ministério Público com pelo menos um, dois ou três exercícios de prestações tributárias não pagas de determinado sujeito passivo, o que nos deixa interrogados sobre a dimensão dogmática de efectividade da punição criminal enquanto crime ou da punição como contra-ordenação.

Existe uma segunda via para resolver o problema, independentemente da qualificação dogmática do prazo de 90 dias acrescido do prazo de 30 dias na entrega das prestações tributárias deduzidas, como condições de procedibilidade ou condições objectivas de punibilidade, o nº 4 do artigo 105º tem um acréscimo de ilicitude que permite distinguir da contra-ordenação.

---

[125] Cfr. «*Os Crimes Fiscais….*», *op. cit*., p.136.

Assim, pode-se afirmar que um atraso superior a 120 dias na entrega das prestações tributárias é um acto concludente de apropriação pelo agente daquelas quantias por manifesta violação dos deveres de colaboração e cooperação com a administração fiscal, justificando a intervenção penal.

Neste contexto, tendo em conta a actual redacção do artigo 105.º, na qual o elemento objectivo de apropriação deixou de existir e em que é suficiente que o agente conhecendo o dever de entregar uma determinada quantia dentro de determinado prazo o não cumpra, é manifestamente redutor das garantias constitucionais da definição de crime face aos deveres de obediência que o tipo criminal actualmente configura no seu número 2.

Assim sendo, é legitimo interrogar, se quando a prestação tributária deduzida entra na tesouraria da empresa e posteriormente não é entregue ao Estado, tal equivale a uma referência categorial equivalente à apropriação, ainda que de forma implícita? O direito é uma técnica de rigor e não se pode desvirtuar os conceitos somente porque se entende que é necessário alargar o campo de aplicação da norma por obediência a exigências externas à própria ordem jurídica, considerando que a "não entrega" e a "apropriação" não são necessariamente conceitos idênticos. Ou seja, a " apropriação" pressupõe necessariamente a "não entrega", mas o inverso não existe, ou seja, pode existir, "não entrega da prestação". Por exemplo, sem qualquer intuito apropriativo, o caso de a empresa e o seu recheio desaparecerem por causa de força maior como é o caso de incêndio e sem que aquela entrega seja efectuada.

Nestes termos, a mera não entrega deve ser um indício da presunção do intuito apropriativo e não constituir, como tem entendido a jurisprudência, só por si, a imediata presunção do intuito apropriativo como exemplo um acórdão da Relação do Porto, datado de 17/01/2007[126]: «Deste modo, o regime actual conformou o tipo de abuso de confiança fiscal em termos mais amplos porque

[126] Vide Ac. RP de 17 /10/2007 disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

menos exigentes. Basta-se com a mera não entrega dos montantes deduzidos. Não requer que se verifique a apropriação desses montantes, contudo, a apropriação e a mera não entrega são conceitos perfeitamente distintos e esta apenas poderá constituir uma presunção do intuito apropriativo.» Por outro lado, deduzida contabilisticamente (IRS ou quota da Segurança Social) ou recebida (IVA) a prestação, a mesma integrará os fluxos financeiros normais da empresa e decorrido algum tempo, quando for o momento de entrega ao Estado poderá confrontar-se como uma situação de descapitalização. Tal acontecimento, não nos pode garantir com segurança que previamente existiu qualquer intuito apropriativo, mas antes uma utilização que é normal na vida da empresa, só não sendo assim, quando pela própria análise da situação financeira da mesma, se chegar à conclusão que, em termos de futuro, o agente sabia que a empresa não iria gerar fundos para pagar as prestações tributárias em dívida. Esta análise financeira da empresa deveria ser efectuada pelos inspectores fiscais e Ministério Público no decorrer do inquérito de forma a analisar a situação correctamente.

Claro que se pode argumentar no sentido de que a lei portuguesa prevê um prazo de dilação no tempo de noventa ou mais dias (dependendo do caso concreto) acrescido da notificação para em trinta dias entregar/pagar para a conduta ser punível, contudo, estes limites temporais são meras condições objectivas de punibilidade. A Lei nº 64-A/2008 de 31 de Dezembro estabeleceu um limite quantitativo de 7500,00 €, que condiciona a relevância penal no crime de abuso confiança do artigo 105.º do RGIT, vir clarificar e delimitar a oportunidade e a dignidade penal, introduzindo um limite negativo de incriminação, permitiu consubstanciar uma ilicitude material aferidora do momento da intervenção do direito penal[127]. O legislador poderia ter ido mais longe e ter colocado este limite de 7500,00€ também no crime de abuso de confiança contra a Segurança Social,

[127] Cfr. Susana Aires de Sousa, idem p 304, a propósito do limite de 7500,00€ no crime de fraude fiscal.

mas parece-nos que por via interpretativa se poderia aplicar esse limite, apesar do acórdão de fixação de jurisprudência ser no sentido de não se aplicar esse limite ao referido crime[128].

Parece-nos, contudo, que é um limite quantitativo manifestamente baixo face por exemplo ao que acontece para o crime de fraude fiscal de quinze mil euros e na legislação espanhola, no artigo 305.º do Código Penal Espanhol de 1995, que condiciona a conduta defraudatória se exceder os cento e vinte mil euros[129].

Concluímos que, com a actual configuração dos tipos criminais de abuso de confiança e abuso contra a Segurança Social, leva-nos a interrogar, em que medida é que o tipo protege um bem jurídico delimitado, pela via da desobediência puramente fiscal ou também penal, sendo que, só esta que é possuidora da dignidade penal merecida, para a protecção das funções públicas de um Estado social carente de tutela penal sob pena da "*administrativização* " do direito penal. Silva Sanchez considera que "uma só *defraudacion* tributária, ainda que seja de mais de 15 milhões de pesetas, não põe em perigo o bem jurídico representado pelo processo de redistribuição de renda, etc. O perigoso seria aqui o efeito somatório. Logo, não é a conduta individual que é lesiva, mas sim a sua acumulação e globalização. Desta perspectiva de lesão concreta, não há base para a intervenção penal, ainda que o significado global sectorial do «género» de condutas possa justificar claramente a intervenção do direito administrativo"[130].

Somos da opinião que, seria mais indicado a fixação de um limite temporal, que com ultrapassagem desse limite, representasse um momento objectivo de lesão do bem jurídico justificativo da intervenção do direito penal. A reforçar este nosso entendimento, a subcomissão de reforma do direito penal tributário alemão

---

[128] Acórdão de fixação de jurisprudência publicado no DR Iª série 186, 23-09-2010, p. 4219 e seguintes.

[129] Disponível em *http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho_penal/CODIGO_ESPANOL.pdf*.

[130] Silva Sanchez, Jésus- Maria, *La Expansion del Derecho Penal. Aspectos de la politica criminal en las sociedades postindustriale*s, Cuardenos Civitas, p 106.

concluiu que a simples diminuição temporária das receitas fiscais devia de ser retirada do ilícito criminal e remetida para o âmbito do ilícito de mera ordenação social.

O bem jurídico protegido seria assim, a garantia de obtenção completa das receitas, eliminando-se a referência à tempestividade da prestação. Só a partir de certos limites temporais legalmente estabelecidos seria legítimo recorrer ao direito penal[131] e simultaneamente, cumprir integralmente o princípio da subsidiariedade. Por outro lado, delimitava-se claramente o campo de actuação da contra-ordenação fiscal relativamente ao crime fiscal, com critérios de "quantidade", ou seja o atraso de pagamento/entrega só seria condição de relevância axiológico-social quando implicasse quantias superiores a 7500,00€ acrescido de atrasos superiores a seis meses, para assim acentuar o desvalor de resultado[132]. Estes critérios seriam chamados critérios adicionais de distinção entre a contra-ordenação e o crime[133].

Acresce que, este limite temporal daria o tempo necessário para o Fisco e a Segurança Social iniciassem o respectivo processo de reversão fiscal contra os devedores subsidiários, provando ou não, a culpa desse devedor e só posteriormente denunciar o crime para iniciar o competente processo criminal. Contudo, este procedimento só seria possível, se as Administrações (Fiscal e da Segurança Social) fossem obrigadas por lei, a só poderem denunciar o processo criminal quando o processo de reversão fiscal já tivesse sido citado ao responsável subsidiário (gerente ou administrador), situação que na prática não acontece, pois na quase totalidade dos processos criminais, o processo de reversão ainda não se iniciou, acrescido do facto, que a suspensão do processo penal tributário nos

---

[131] Neste sentido, Tiedmann, *Wirtschaftstrafrecht*, 2, BTP 119 e ss. Augusto Silva Dias, «O novo direito penal fiscal não aduaneiro…» *op. cit*., pp. 276-277.

[132] Neste sentido, Susana Aires de Sousa, «*Os Crimes Fiscais*…., *op. cit*., p 304.

[133] Cfr. Jorge Figueiredo Dias, «Direito Penal, Parte Geral…», *op. cit*., p. 163 nota 12, o qual defende estes critérios adicionais de distinção a propósito da alcoolemia ao volante.

termos do artigo 47º nº 1 do RGIT só se impor nos casos em que o processo de oposição à execução fiscal – que tem por objecto a questão prejudicial da reversão – já está pendente[134].

Concluímos assim, que só através deste entendimento se respeita o movimento de eticização que esteve na base da defesa dogmática da criminalização, e se cumpre integralmente, o objectivo primordial de formação de uma consciência ética fiscal, sem concessão ao "terror penal". Citando as palavras de Rodriguez Mourullo: " O resultado que se pretende não pode conseguir-se a partir do direito penal, mas a partir do próprio sistema tributário, na medida em que seja justo e se aplique equitativamente na prática"[135].

---

[134] Cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Regime Geral das Infracções Tributárias, Áreas Editora, 3º Edição, 2008, p. 402.

[135] Citado por Anabela Miranda Rodrigues, «Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal», *in: DPEE*, Vol. II, Coimbra Editora (1998) p. 483.

CAPITULO III – Causas de Exclusão da Culpa e da ilicitude

1. Considerações gerais

No âmbito empresarial é frequente acontecer o simples facto de não pagar pontualmente, é diferente da situação de incapacidade ou impotência patrimonial para pagar, que decorre de se estar nesta situação por se ter dissipado, extraviado ou descaminhado o património ilicitamente.

Numa primeira análise, necessário se torna aferir, em que medida se pode afirmar que o gerente ou administrador deixou de pagar as prestações tributárias para assim transformar os recursos públicos em recursos privados, utilizando esses fundos financeiros (créditos de contabilidade) em recursos para financiar a empresa em vez de recorrer a empréstimos bancários mais onerosos e se o montante que se paga aos fornecedores, é o estritamente necessário para num período temporário da empresa manter a mesma laborar com os postos de trabalho e respectivos salários. Posteriormente e numa segunda análise, por via de uma inspecção rigorosa dos inspectores fiscais às empresas nos períodos em causa, aferir, a verificação ou não da justificação para o ilícito, através de uma auditoria aos lucros da empresa para se concluir se foram utilizados para pagar aos salários e os custos de financiamento da empresa em vez do pagamento das prestações tributárias em falta sem distribuição de lucros, ou ao invés, se existe a ilegítima distribuição formal de lucros ou não existindo esta distribuição formal, se existe a dissipação dos mesmos por economia paralela pela não declaração desses lucros, sem pagamento dos salários e das prestações tributárias (sem prejuízo de neste caso se poder verificar o crime de fraude fiscal ou burla tributaria).

Contudo, estas análises não são líquidas, exigem uma análise casuística, pois sendo o direito penal tributário especial em relação do direito penal, deve ser ponderada a aplicação das causas de justificação da ilicitude e da culpa previstas no Código Penal e não as aplicar em caso algum, como parece ser o entendimento adoptado pela jurisprudência que as considera relevantes, apenas para efeitos da medida da pena.

Verificadas que se encontrem as condições que, em qualquer outro domínio, conduziriam à aplicação da disciplina do conflito de deveres e, consequentemente, à exclusão da ilicitude que adviria do incumprimento de um dever jurídico, nada obsta, antes impõe, à consideração de que a ordem jurídica considerada na sua globalidade aprova aquela conduta, não devendo a mesma ser sancionada. Assim, sob pena de violar o princípio da igualdade, o julgador, deve julgar de forma diferenciada as situações, em que o devedor utiliza a prestação tributária para cumprimento dos deveres sociais da sua empresa e aquelas em que as utiliza, como suas, para satisfação de necessidades próprias e com absoluta indiferença por quaisquer preocupações sociais.

Ora, a opção do devedor em utilizar o montante da prestação tributária para cumprimento daqueles deveres sociais, em vez de as entregar à Administração Fiscal ou à Segurança Social, poderá, em nossa opinião, e em certos e determinados casos, relevar para efeito de exclusão da ilicitude, quando neles se coloque uma inextricável colisão de deveres, cujo cumprimento, simultâneo e tempestivo, aquele se encontra obrigado.

Pretendemos, assim, tentar apresentar respostas ou soluções relativamente à causa de exclusão de ilicitude, o conflito de deveres, sem prejuízo de problematizar as outras causas de exclusão da ilicitude e da culpa, na medida em que as mesmas podem ser admitidas ou não nos tipos de crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social

2. A verificação da causa de justificação do ilícito ou da culpa: (in)viabilidade da afirmação de uma causa de justificação ex post facto.

Considerando o problema a tratar, de omissão ou não das causas de exclusão da ilicitude ou culpa, curial é saber a influência da impossibilidade de entrega da prestação tributária se deve manter pelo período de noventa dias, acrescido da notificação de trinta dias para pagar na verificação das mesmas. Existe doutrina, que afirma que a indisponibilidade financeira advinda do pagamento dos salários deve existir à data (ou até à data) do vencimento do prazo previsto para a entrega da prestação tributária, pois é neste momento que se consuma o crime, e não durante o prazo que a lei configurou como condição objectiva de punibilidade[136].

Segundo esta tese, as dificuldades económicas, transformando-se numa impossibilidade definitiva subsequente à consumação do crime e ao decurso dos noventa dias acrescido dos trinta dias para pagar para o efeito de abuso de confiança fiscal só poderão relevar para efeitos de moldura concreta da pena ou para a aplicação do crime continuado. Consideram que, os fundamentos fácticos do estado de necessidade desculpante, do direito de necessidade ou do conflito de deveres deverão coexistir até à consumação do ilícito penal. No caso de se verificarem no decurso de uma condição de punibilidade de índole temporal, mas posteriormente à consumação, não destruirão retroactivamente a ilicitude ou a culpabilidade[137], ou seja, existe responsabilidade penal do agente mesmo se a

---

[136] Cfr. Susana Aires de Sousa, *Os Crimes Fiscais… op. cit*., p. 138

[137] Em sentido contrário, sobre a inviabilidade da afirmação de uma causa de justificação ex post facto, vide José Àngel Brandariz García, *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Granada: Comares, 2005, p. 11; Pablo Sànchez-Ostiz Gutiérrez, *La exención de responsabilidad porregularización tributaria*, Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2002, pp. 152 e 153.

indisponibilidade financeira ocorrer durante o período de noventa dias posterior ao prazo legal fiscal de entrega da prestação tributária.

Não concordamos com esta interpretação, pois, curial é saber qual a natureza legal que se deve atribuir às prestações tributárias entre a respectiva retenção ou repercussão e o vencimento da obrigação de entrega, prazo que, para efeitos criminais só será relevante após o decurso dos 90 dias acrescido da notificação para o pagamento em 30 dias.

A quantia retida ou deduzida pode ser gerida pelo substituto até à verificação temporal de a entregar ao Estado, como seja, a utilização da quantia deduzida ou retida, é legítimo ou não que se pague a credores ou se compre equipamentos e mercadorias? As prestações tributárias recebidas ou retidas pelo substituto integram efectivamente o seu património, ou o substituto é um mero detentor das receitas do Estado? Duas opiniões se colocam na doutrina neste particular: enquanto uns se pronunciam contra essa possibilidade, por considerarem que os montantes em causa são meios economicamente estranhos à empresa (substituta), tendo o substituto a função de fiel depositário dos mesmos, com vista à sua entrega ao Fisco, outros, por sua vez, são a favor dessa utilização, argumentando que os montantes em causa não são meios alheios à empresa, já que, o contribuinte originário nunca esteve na posse deles, nem são sua propriedade, mantendo apenas a expectativa de que até ao limite do prazo legal de entrega, a prestação seja apresentada à Administração[138].

Igualmente no mesmo sentido, Saldanha Sanchez/ Rui Barreira: «as empresas não têm o dever legal de manter, no fundo da gaveta, o imposto cobrado por mandato legal, para depois o entregarem nos cofres públicos; têm apenas o dever de, atingido o prazo legal previsto na lei, entregar a quantia cobrada, nos

[138] Neste Sentido, Ana Paula Dourado «Substituição e responsabilidade tributária», *CTF*, nº 391, 1998, pp. 31-86.

cofres do Estado, podendo entretanto dispor dela para a normal gestão financeira de entrada e saída de fundos na empresa»[139].

Este é um dilema, que se coloca na prática em termos subjectivos, pois pela definição dos termos dolo e negligência, nem sempre são de apreensão directa pelos gerentes ou administradores num domínio de gestão de uma empresa. Será possível existir um atraso de um pagamento de uma prestação que permita afirmar que o agente se comportou em termos de dolo ou negligência, principalmente quando é necessário considerar, que numa gestão de uma empresa com os constantes fluxos financeiros? Ora, o dinheiro, sendo uma coisa fungível, o simples uso não realiza o tipo objectivo de ilícito, mas sim, mais tarde quando chegar o momento da restituição, como afirma o Professor Figueiredo Dias a propósito do tipo de abuso de confiança comum: " (….) o tipo objectivo do abuso de confiança, não será integrado pela mera confusão ou simples uso da coisa fungível, mas, mais tarde, pela sua disposição de forma injustificada ou pela não restituição no tempo e sob a forma juridicamente devidos"[140], acrescido do dolo correspondente.

Assim, somos da opinião de que o substituto tributário, considerando a natureza fungível do dinheiro, implica uma autorização das prestações tributárias entre a respectiva retenção ou repercussão e o vencimento da obrigação de entrega do substituto, suportando o risco pelo extravio ou inexistência de fundos financeiros (risco que aumenta probabilisticamente com a utilização da fracção deduzida para a gestão da empresa).

Consequentemente, quando chegar ao momento da entrega das prestações tributárias e o agente não tiver meios de pagamento para o efeito, incorre, simultaneamente, em responsabilidade fiscal e penal, sendo que esta última irá

---

[139] Cfr. Saldanha Sanchez/ Rui Barreira, «Culpa no incumprimento …», *op. cit.,* p. 102.

[140] Jorge de Figueiredo Dias, «Artigo 205.º», *in: Comentário Conimbricense, op. cit.,* p. 104.

depender do decurso do prazo de noventa dias acrescido da notificação para pagamento no prazo de trinta dias.

Em conclusão, considerando que este pagamento deverá ser qualificado como entrega no rigor dos conceitos (considerando que o substituto não é devedor fiscal, mas sim uma figura que o Estado criou para garantir ou facilitar a efectiva liquidação e entrega de determinadas prestações tributárias), é admissível a verificação de uma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa até ao termo do prazo de noventa dias, não contando para este efeito se essa verificação ocorre no prazo de trinta dias que o agente é notificado para pagar. Para tanto, necessário se torna, analisar o período financeiro e contabilístico anterior e posterior à data legal para entrega do imposto ou contribuição da Segurança Social, para assim se efectuar uma análise mais rigorosa.

3.A justificação e a desculpa na doutrina portuguesa e estrangeira

3.1 Doutrina portuguesa

Fernanda Palma[141], numa apreciação crítica da jurisprudência, é da opinião que os tribunais minimizam a importância da situação concreta da empresa, pois refugiam-se no argumento da hierarquia dos valores, assim como não autonomizam a justificação da desculpa, confundem esta figura com a ausência de liberdade por afectação da vontade, não ponderam o facto de se tratar de um conflito entre um bem colectivo e o perigo, ou até o dano, para a situação familiar e existencial dos trabalhadores e a referência à violação das regras da concorrência é despropositada, quando está em causa o pagamento de salários. Direcciona especialmente a sua crítica para o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 2

[141] Cfr. Fernanda Palma, *O Princípio da Desculpa em Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2005, p. 221 e nota137.

de Abril de 2003[142], no qual se defendeu que o perigo de universalização das condutas proibidas impede o funcionamento da desculpa.

Entende que, com este argumento, se atinge «a plenitude do menosprezo pela autonomia da desculpa», pois o que se deve perguntar não é se todas as pessoas, perante o mesmo tipo de conflito, podem fazer algo, mas se devem ser desculpadas em função do motivo que as determinou. E pergunta se a generalização do não pagamento dos salários por causa da generalizada situação de falência das empresas não levaria à própria bancarrota da Segurança Social[143].

João Curado das Neves[144] é de opinião diferente. Aderindo àquela decisão judicial, defende, tal como Jakobs, o princípio de acordo com o qual não é possível não atribuir uma pena aos comportamentos frequentes, sob pena, de na prática, a desculpa se traduzir numa permissão de condutas não queridas pela ordem jurídica. Argumenta ainda com o facto de não fazer sentido que a lei penal deixe impune um comportamento que, quando repetido, iria pôr em causa um sector importante da actividade económica, visto que a informação de que o acto continuaria a ser ilícito, mas não seria punível por via da desculpa, não é susceptível de afastar os candidatos a abusadores de confiança.

O estado de necessidade não visa salvaguardar o emprego e a remuneração, mas apenas aqueles estados de coisas que são promovidos pelo Direito e que são ameaçados por circunstâncias excepcionais, nomeadamente quando o agente tira a vida a outrem para salvar alguém próximo. Perante as dificuldades económicas,

---

[142] Disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

[143] Fernanda Palma, *O Princípio da Desculpa …, op. cit.*, p. 222 e nota 138.

[144] João Curado das Neves, *A Problemática da Culpa nos Crimes Passionais*, Lisboa, 2006, p. 718 (tese de Doutoramento policopiada). Escreve o Autor: «Se se entendesse, por exemplo, que o simples facto de ter fome desculpa o furto de alimentos alheios (uma barra de chocolate num supermercado, o prato que acaba de ser servido ao cliente de um restaurante), seria necessária uma autêntica revolução no modo de expor e vender alimentos. O mesmo vale para a generalidade das formas de criminalidade.»

mais não resta à empresa do que pedir a insolvência, em vez de distribuir o dinheiro de forma não permitida pelas regras jurídicas ou reter as verbas que não lhe pertencem com a mesma intenção. A ideia de perigo que é convocada pelos defensores da desculpa não passa do normal funcionamento da economia e o direito contém regras que indicam o que se deve fazer nos casos de carência financeira, nomeadamente quando se prevê o concurso de credores[145].

Rui Duarte Morais[146], invoca igualmente a ideia de inexigibilidade e afastando a prioridade do cumprimento das obrigações fiscais.

Nuno Lumbrales[147], é da opinião que o agente que, carecendo de disponibilidade financeira, efectue o pagamento de dívidas empresariais (salariais ou outras) recorrendo às receitas fiscais, desta forma incumprindo o dever de entregar ao Estado a prestação tributária que a este é devida, não age em estado de necessidade (justificante ou desculpante), nem se prefigura o conflito de deveres. Baseia este entendimento no facto de o Estado, embora admita ser preterido no pagamento quando estabelece privilégios creditórios que prevalecem sobre o seu direito, não pretende consentir que o substituto tributário cumpra as suas obrigações pecuniárias à custa de um património que não lhe pertence[148]. Não obstante defender esta tese, não deixa de mencionar que a aplicação do conflito de deveres, causa de justificação que entende ser a mais adequada, estaria

---

[145] Cfr. João Curado Neves, *A Problemática da Culpa…., op. cit*., (nota 15), pp. 719 – 722.

[146] Cfr. Rui Duarte Morais, A Execução Fiscal …, *op. cit*., p. 60.

[147] Nuno Lumbrales «O abuso de confiança fiscal…», *in*: *Fiscalidade*, *op. cit*., pp. 86 e 87.

[148] É usual ver na doutrina e na jurisprudência o entendimento segundo o qual o substituto tributário tem uma posição equiparado à do fiel depositário. Analisando a natureza da relação que se estabelece entre o Estado-Fisco e o substituto e criticando a tese do depósito a partir da lei fiscal espanhola (que, no essencial, é semelhante à nossa), *vide* María García CARACUEL, *La Retención, el Ingresso a Cuenta y el Pago Fraccionado. Nuevas Obligaciones Tributarias en la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2006, pp. 75-79.

circunscrita aos valores efectivamente pagos aos trabalhadores e desde que, uma vez feito o pagamento, não fosse possível ao agente fazer a entrega da prestação tributária nos noventa dias seguintes ao termo do prazo legal.

Note-se, ainda, que o autor não afasta a aplicação da eximente incompleta prevista no art. 35.º, n.º 2, do Código Penal, em face do menor desvalor da conduta do agente que se socorre das receitas públicas para satisfazer os créditos salariais dos seus trabalhadores, em confronto com o desvalor de acção daquele que simplesmente quer enriquecer à custa do património público.

Isabel Marques da Silva[149] e Carlos Augusto Rodrigues[150] consideram que a posição da jurisprudência, segundo a qual o dever de cumprimento dos deveres fiscais supera o dever de pagar os salários e de manter a empresa em laboração (liquidando, por ex., factores de produção), é correcta, pelo que negam a aplicação do conflito de deveres, do direito de necessidade e do estado de necessidade desculpante.

Susana Aires de Sousa[151] afasta o recurso ao conflito de deveres por entender que esta figura não é aplicável quando estejam em confronto um dever de acção (vg. pagamento de salários) e um dever geral de omissão, traduzido na não apropriação de valores patrimoniais que pertencem ao Estado. Poderá suscitar-se um estado de necessidade, justificante ou desculpante, embora admita dificuldades na verificação dos respectivos requisitos, nomeadamente quanto à não criação do perigo pelo agente e à actualidade deste.

---

[149] Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infracções Tributarias*, o*p. cit.*, pp. 172 e 173. A autora manteve este entendimento na 2.ª edição 2007, pp. 171-174.

[150] Carlos Augusto Rodrigues «O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA», *Revista Fiscal*, n.º 8 (Setembro 2006), pp. 17-18.

[151] Susana Aires de Sousa*, Os Crimes Fiscais…op. cit.*, nota 6, pp. 133- 135.

3.2 Doutrina Brasileira

Na doutrina brasileira, Hugo de Brito Machado[152] é da seguinte opinião: «se o agente depende da empresa como condição de sobrevivência, verifica-se o estado de necessidade que exclui a culpa; se a empresa atravessa uma crise financeira e se o pagamento dos salários e de outras dívidas é a única forma de a manter em funcionamento, configura-se a inexigibilidade de outra conduta. Isto porque o Estado tem interesse na manutenção da empresa, continuando a tributar os rendimentos desta e dos próprios trabalhadores».

César Maurício Zanluchi e Maria de Fátima Ribeiro [153] também propõem a exclusão da culpa com base na inexigibilidade de outra conduta, nomeadamente quando está subjacente o cumprimento de uma função social. Para estes Autores, a punição do empresário é um factor acrescido de desequilíbrio económico: «O desempregado não possui disponibilidade financeira para comprar, portanto, deixa de adquirir bens produzidos por outras empresas. Estas, por sua vez, tendem a diminuir sua produção visto não haver consumo, deixando de contratar ou, até mesmo, demitindo seus funcionários para se adequarem à necessidade do mercado. A punição do pequeno empresário (…) funciona como um incêndio, começa isolado, mas pode vir a tomar proporções gerais.»

Celso Kipper[154]: "Se o recolhimento das contribuições previdenciárias for possível, embora à custa do não pagamento dos fornecedores e de despesas essenciais ao prosseguimento das actividades da empresa (água, luz, telefone,

---

[152] Hugo de Brito Machado, *Estudos de Direito Penal Tributário*, São Paulo**:** Atlas, 2002, pp. 168-172.

[153] César Maurício Zanluchi e Maria de Fátima Ribeiro «Inexigibilidade de conduta adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte», *in*: *http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html*.

[154] Celso Kipper, «Breves contribuições sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciàrias descontadas dos empregados», *Revista dos Tribunais* n.º 694, São Paulo, Ago. //1993, p. 284.

rendas, etc.), o delito existirá, mas poderá configurar-se uma excludente de culpabilidade, a inexigibilidade de conduta diversa, que isenta o agente de pena."

Rosangela Slomp apresenta o raciocínio do autor Andréas Eisele: "Andréas Eisele também admite as situações excludentes na hipótese de não recolhimento de valor de tributo, quando o agente justifica a conduta em face da situação conjuntural económica. Exemplifica o estado de necessidade quando o não recolhimento da receita tributária se verifica por absoluta impossibilidade económica, devido à precária situação da gestão empresarial, que possui passivo superior ao activo ou falta de liquidez por longo período, evidenciando estágio preliminar de concordata ou falência, hipótese em que, se a situação não for decorrente de gestão fraudulenta, a omissão nos recolhimentos configura verdadeiro estado de necessidade. O agente diz ele, neste caso, opta entre encerrar a actividade ou pagar o tributo; entre a lesão a um bem para a protecção de outro. Já a situação de inexigibilidade de outra conduta é tida pelo referido autor como a mais comum, acontecendo quando o agente dispõe de numerário para pagar os salários ou fornecedores, sem, entretanto, ter disponibilidade para suprir igualmente a obrigação tributária. A distinção entre os dois institutos está na intensidade das dificuldades financeiras da empresa. Se a falta de liquidez for esporádica e o tributo não pago tiver a finalidade de suprir a folha de pagamento, estaremos frente a uma causa de exclusão de criminalidade (inexigibilidade de conduta diversa). Se, entretanto, a dificuldade financeira for constante e profunda o suficiente a desencadear a concordata ou falência da empresa, a questão é de exclusão da ilicitude (estado de necessidade) "[155].

Damásio de Jesus[156], também ratifica a existência da tese da inexigibilidade da conduta diversa: "A aplicação da teoria da exigibilidade de conduta diversa

---

[155] Rosangela, Slomp *Inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciària - art. 168-A, §, inc. I do Código Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 55.

[156] Damásio de Jesus, *Direito Penal,* volume. I. Ed. Saraiva. São Paulo, 1992, p. 424.

como causa supra-legal de exclusão da culpabilidade encontra apoio na integração da lei penal. Vimos que o direito penal positivo possui lacunas. Havendo omissão legislativa no conjunto das normas penais não incriminadoras, e não havendo o obstáculo do princípio de reserva legal, a falha pode ser suprida pelos processos determinados pelo art. 4º da LICC: a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. Se o caso é de inexigibilidade de conduta diversa e não encontrando o juiz norma a respeito no direito positivo, pode lançar mão da analogia para absolver o agente. Não se trataria bem de uma hipótese supra-legal de exclusão da culpabilidade, pois, em última análise, o juiz estaria aplicando a disposição reitora do caso semelhante ao fato concreto. Mas, não havendo norma descrita de facto semelhante, o juiz pode absolver o sujeito com base nos costumes e nos princípios gerais de direito em que se fundamenta a inexigibilidade. Então o juiz não estaria aplicando uma norma contida na legislação penal, mas sim uma causa supra-legal de exclusão da culpabilidade. Herzbruch ensina que as causas de exclusão da culpabilidade contidas nos Códigos não são mais que simples manifestações do princípio geral segundo o qual a não-exgibilidade de outra conduta exclui a culpabilidade, pelo que não vê inconveniente que o juiz absolva o agente que actuou sem que se lhe pudesse exigir outro comportamento, ainda que sua situação não se encontre prevista em lei. Não se trata da adopção de um critério anárquico, que viria trazer embaraço e incerteza à aplicação da lei penal, mas de um critério a ser adoptado pelo juiz com ponderação, atendendo a situações excepcionalíssimas não previstas pelo legislador."

Fernando Capez[157] é da opinião que a exigibilidade de conduta diversa se configurar como uma causa de exclusão da culpabilidade, fundada no princípio de que só podem ser punidas as condutas que poderiam ser evitadas. No caso, a inevitabilidade não tem a força de excluir a vontade, que subsiste como força

[157] Fernando Capez, *Curso de Direito Penal – Parte Geral*, Vol 1, 11ª Edição, revista e actualizada, 2007, pp. 327-333.

propulsora da conduta, mas certamente a vicia, de modo a admitir qualquer censura ao agente. O autor finaliza o seu raciocínio afirmando que, em face do princípio "*nullum crimen sine culpa"*, não há como compelir o juiz a condenar em hipóteses nas quais, embora tenha o legislador esquecido de prever, verifica-se claramente a anormalidade de circunstâncias concomitantes, que levaram o agente a agir de forma diversa da que faria em uma situação normal.

3.3 Doutrina argentina

Pronunciando-se no domínio da lei penal tributária argentina, Alejandro Catania[158] distingue duas situações: aquela em que o agente utilizou o dinheiro proveniente do recebimento dos impostos para salvaguardar a vida, a liberdade, a integridade física ou a dignidade e, se essa era a única forma de evitar o perigo, a conduta está justificada (estado de necessidade justificante), daquela em que agente se socorreu do erário público para manter o empreendimento comercial e o trabalho dos seus dependentes, verifica-se o estado de necessidade desculpante, desde que o perigo não tenha sido criado pelo agente e não existisse outro modo de o evitar[159]. Admite ainda a concorrência de um estado de necessidade por colisão de deveres, quer se trate de dois deveres de acção ou de um dever de acção e de um dever de omissão.

Mariano Borinsky[160] é da opinião que a jurisprudência argentina tem acolhido a tese do estado de necessidade desculpante. Assim, a sentença do

---

[158] Vide também, Alejandro Catania, *Régimen penal tributário. Estudio sobre la Ley 24.769*,Buenos Aires: Editores del Puerto, 2005, pp. 111-114.

[159] Jorge Enrique Haddad, *Ley penal tributária comentada*, 5.ª ed., Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, p. 58, também defende a aplicação do estado de necessidade desculpante, mas sem avançar mais argumentos do que aqueles que constam da jurisprudência para a qual remete.

[160]Mariano Borinsky, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Buenos Aires: Ad-Hoc, 2004, pp. 48-54.

Tribunal Oral en lo Criminal Federal de 22 de Fevereiro de 1995 (sentença «Adot»), na qual se decidiu que, estando comprovado um verdadeiro estado de impossibilidade material derivado de condições objectivas que afectaram e afectam a indústria têxtil, os representantes da empresa agiram em estado de necessidade desculpante quando utilizaram verbas provenientes dos impostos para satisfazer despesas essenciais à manutenção da fonte de trabalho.

Nestas situações, o bem jurídico sacrificado é pelo menos de hierarquia equivalente ao bem jurídico salvaguardado. Comentando esta sentença e as que posteriormente se seguiram no mesmo sentido, refere aquele autor que, atenta a redacção do art. 34.º, n.º 2, do Código Penal argentino, não é necessário que o mal que se evita seja exactamente equivalente ao mal causado, bastando que seja um mal importante, ainda que menor do que aquele, devendo reconhecer-se ao julgador uma certa margem de liberdade na apreciação das circunstâncias que a lei não está em condições de positivar.

3.4 Doutrina espanhola

Discute-se na doutrina espanhola se o estado de necessidade justificante ou desculpante é aplicável ao crime fiscal previsto no art. 305.º do Código Penal. Miguel Bajo Fernández e Silvina Bacigalupo[161]consideram que não existe obstáculo à apreciação do estado de necessidade quando o crime é cometido como consequência de grave crise económica ou como único meio de competir perante outros comportamentos defraudatórios. Admitem, contudo, dificuldades na sua verificação, dada a rigidez dos seus pressupostos, pois, relativamente ao IVA, a conduta ficará impune, não por causa do estado de necessidade, mas porque a

[161] Miguel Bajo Fernàndez e Silvina Bacigalupo *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Editorial Centro de Estudios Ràmon Areces, 2000, p. 84.

simples falta de entrega deste imposto não constitui qualquer ilícito penal, o qual exige, segundo aqueles autores, um engano.

Isaac Merino Jara e José Luis Serrano González de Murillo[162] não afastam a aplicação do estado de necessidade, justificante ou desculpante, nas hipóteses de precária situação financeira, mas entendem que esta solução é discutível, nomeadamente quando o agente tem o dever de entregar uma prestação tributária recolhida de terceiro, como sucede com o IVA. No âmbito do crime de fraude contra a Segurança Social (art. 307.º do Código Penal espanhol), José António Martínez Lucas[163] defende a aplicação do estado de necessidade justificante quando o pagamento da quotização social não seja possível, nomeadamente nos casos de conflito entre o cumprimento desta obrigação e o pagamento das despesas inerentes à continuidade da actividade empresarial (ex. água, luz, matérias-primas). O não pagamento da quotização social apresenta-se, naquelas condições, como um mal menor e o carácter supra-individual do bem jurídico não é obstáculo à aplicação da causa de justificação.

Por seu lado, José Ángel Brandariz García[164] sustenta a não aplicação do estado de necessidade justificante ao crime previsto no art. 307.º do Código Penal espanhol, é da opinião que a mera falta de pagamento da quotização social é

---

[162] Isaac Merino Jara e José Luis Serrano Gonzàlez de Murillo, *El delito fiscal*, 2.ª ed., Madrid: Dijusa, 2004, pp. 118 a 121; José Luís Serrano Gonzàlez de Murillo, *in*: José Luís Serrano Gonzàlez de Murillo/Emilio Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Edersa, 2002, pp. 75 - 77.

[163] «*Estudios jurídicos sobre el delito contra la seguridad social*», *in*: *Actualidad Penal*, n.º 28-8 (1996), pp.527 e 528, *maxime* p. 528.

[164] *El Delito de Defraudación a la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, pp. 622-624. O autor (*op. cit.*, pp. 629 e 630) admite apenas a justificação quando a defraudação cometida pelo agente foi motivada pela necessidade de cumprir obrigações *ex lege* (ex. obrigações tributárias).

considerado um comportamento penalmente atípico, configurando apenas um ilícito administrativo[165].

3.5 Doutrina italiana

Na Itália, a não exigibilidade começa a ser admitida como causa geral de exculpação. Decididamente pelo princípio da não exigibilidade, apresentando-o como a *"ratio"* das normas que excluem o crime por falta do elemento subjectivo, e como categoria normativa autónoma, relativamente a outras causas semelhantes não expressamente previstos pela lei[166].

Intensa tem sido a discussão em Itália. Durante a vigência da lei que antecedeu o Decreto Legislativo n.º 74, de 10 de Março de 2000, parte da doutrina italiana[167] opinava que a falta de liquidez, impeditiva da entrega das prestações tributárias, excluía o dolo[168]. Um outro sector da doutrina e alguma jurisprudência são da opinião da integração da impossibilidade económica no conceito de força

---

[165] No mesmo sentido, Asunción Chazarra Quinto, *Delitos contra la Seguridad Social*, Valência: Tirantlo Blanch, 2002, p. 222; Enrique Bacigalupo, «El delito fiscal», *in*: Enrique Bacigalupo (dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2005, pp. 475 a 478; Rosàrio de Vicente Martínez, «Entre la vocación legiferante de los tribunales y las torpezas del Legislador», *in*: Luís Arroyo Zapatero/Adàn Nieto Martín (coords.), *Fraude y Corrupción en el Derecho Penal Económico Europeo. Eurodelitos de Corrupción y Fraude*, Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2006, pp. 323 a 325, sobre o acolhimento jurisprudencial desta doutrina.

[166] Bettiol, *Diritto Penale, parte gen*, 2ª ed. Palermo, 1950, pp. 334 e ss. Francamente partidário de larga aplicação do princípio, tanto no dolo quanto na culpa, Jiménez de Asúa, La ley y el delito. Caracas, 1945, pp. 512 e ss.

[167] Cfr. Giovanni Flora, *apud* Gian Luca Soana, *I reati tributari*, Milan: Giuffrè, 2005, pp. 280-281.

[168] Cfr. LuigiI Domenico Cerqua/Cosimo Maria Pricolo, «*Il commento*», *in*: *Diritto Penale e Processo*, n.º 6, 2005, p. 681.

maior, previsto no art. 45.º do *Codice Penale*[169]. Exige-se, porém, que a impossibilidade se tenha reflectido numa situação de falência, declarada antes do fim do prazo previsto para o cumprimento da obrigação fiscal. Outro tem sido o caminho uniformemente seguido pela Secção Penal da *Cassazione* italiana: a carência económica não só não exclui o dolo, como não constitui uma causa de justificação, podendo apenas servir como atenuante geral[170]. Contudo, não existe unanimidade, nomeadamente após a introdução de um novo crime (art. 10.º-bis do citado Decreto Legislativo: «*omesso versamento di ritenute certificate*»). A doutrina mais recente encontra-se dividida entre atribuir às dificuldades financeiras do obrigado tributário o mero efeito de circunstância atenuante geral[171] ou o efeito excludente do elemento psicológico do dolo[172].

3.6 Doutrina alemã

A doutrina alemã tem defendido a não aplicação do estado de necessidade ou do conflito de deveres ao crime previsto no artigo § 266a do *StGB* (crime contra a Segurança Social). Excepcionalmente, admite uma causa de inexigibilidade, quando a entrega das quotizações originasse um perigo para bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de pessoas próximas deste[173].

---

[169] Cfr. Flavia Lancieri, «*Le difficoltà economiche nell'adempimento dell'obbligo tributario: fattispeciepenali e sanzioni amministrative*», *in*: *Diritto e Pratica Tributaria*, II (1995), pp. 318 e ss.

[170] Cfr. Gian Luca Soana (nota 29), op. cit., pp. 280-281; Mario Flori/Antonella Rapi, «*Il reato di omesso versamento di ritenute certificate*», *in*: *Il Fisco*, n.º 32, fasc. 1,2005, pp. 4966-4967.

[171] Cfr. Nicola Monfreda, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milan: Giuffrè/Cose e Come, 2005, p. 128.

[172] *Vide* Alfonso Carotenuto, «*Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10-bis del D. Lgs. N.º 74/2000*», *in*: *IlFisco*, n.º 33, fasc. 1,2005, pp. 5194 e ss.

[173] V*ide* José Àngel Brandariz Garcia, *El delito de defraudación a la Seguridad Social, op. cit*., (nota 26), pp.159 -160.

4 - A justificação e a desculpa na jurisprudência

Nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a Segurança Social (arts. 105.º e 107.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, doravante RGIT) é entendimento unânime dos Tribunais superiores que o interesse em manter a empresa em laboração e o pagamento de salários ou outras dívidas (ex. fornecedores) não pode funcionar como causa de justificação, por via do direito de necessidade ou do conflito de deveres, ou como causa de exclusão da culpa, por via do estado de necessidade desculpante[174].

Assim, «a exculpação levaria – levou – ao amolecimento ósseo da obrigação de se pagar impostos, ao seu aviltamento, à dificílima sustentabilidade da Segurança Social e ao desfalque do património fiscal do Estado»[175] e que o não pagamento dos salários não é um perigo actual, podendo os trabalhadores cessar o vínculo laboral por justa causa e intentar contra o empregador as acções judiciais tendentes à cobrança dos créditos. Em alguns acórdãos podemos ainda ler que os factos não indicavam que a assunção do comportamento criminoso era o único meio de que os agentes dispunham para efectuar o pagamento das remunerações[176].

---

[174] Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Janeiro de 1997, *in*: *CJ,* Acórdãos do STJ, ano V, Tomo I, pp. 190 a 194; Acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 11 de Novembro de 2002, *in*: *CJ*, ano XXVII, Tomo V, pp. 285 e 286,de 12 de Março de 2003, de 3 de Maio de 2004 e de 25 de Maio de 2005, disponível em *http:// www.dgsi.pt*; Acórdãos do Tribunal da RP de 10 de Novembro de 2004, de 29 de Janeiro de 2003, de 9 de Junho de 2004, de 15 de Dezembro de 2004, de 14 de Dezembro de2005 e de 18 de Outubro de 2006, todos eles publicados naquela base de dados; Acórdãos do Tribunal da RL de 12 de Julho de 2005, *in*: *CJ*, ano XXX, Tomo IV, pp. 133 e 134.

[175] Cfr. Acórdão do STJ de 18 de Outubro de 2006, *in*: *http:// www.dgsi.pt.*

[176] Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 17 de Outubro de 2001, *in*: *CJ*, ano XXVI, Tomo IV, pp. 61-62.

Os argumentos em matéria de causas de exclusão da culpa, que têm sido debatidos pela jurisprudência, vão desde aqueles que consideram o não pagamento de salários como um perigo actual, em que o único meio de que o agente dispõe para efectuar o lançamento dos salários implica o cometimento do crime, até aqueles em que se exige que o pagamento dos salários e dos credores somente seria possível com a omissão das prestações sociais devidas à Segurança Social[177].

5-A hierarquia de valores e/ou interesses na ponderação para verificação das causas de justificação e exclusão da culpa e do ilícito em especial no conflito de deveres

5.1 Argumentos da jurisprudência

A jurisprudência tem vindo a entender, que o dever de retribuir o trabalho prestado é um mero dever funcional da empresa, inferior ao dever de pagar impostos. Contudo, em Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça, de 15.01.1997,que, apesar de relativo ao não pagamento de prestações de IVA e não de IRS, nos termos do qual" [...] facilmente se conclui que não pode considerar-se que o arguido dando aos valores do IVA o destino concreto de o utilizar nas despesas correntes da autora, nomeadamente ordenados de trabalhadores, matérias-primas e de energia eléctrica, em vez de o entregar ao Estado, salvaguardou um interesse superior, precisamente porque os dois interesses se consideram igualmente relevantes"[178]. Encontramos aqui, pelo contrário, o reconhecimento, de que ambos os valores se demonstram igualmente relevantes -

[177] Vide, Ac. RG de 14-03-2005 e acórdãos, do STJ de 8-11-2001 e 18-06-2006, disponíveis, em *http://www.dgsi.pt*.

[178] Cfr. *BMJ* n.º 463, ano 1997, p. 429.

no mesmo sentido se pronunciou o Acórdão do mesmo Tribunal, de 07.06.2000, referindo que " [...] o interesse do Estado no pagamento dos impostos não é de modo algum inferior aos dos fornecedores e trabalhadores de uma empresa a verem pagos, respectivamente, créditos e salários..."[179]. Apesar disso, não entendeu o Tribunal — referindo-nos ao primeiro dos acórdãos mencionados — tratar-se de uma verdadeira situação de conflito de deveres, porquanto "nada permite concluir que o dever de manter a autora a funcionar seja superior àquele de pagar o IVA. Mas facilmente se conclui que a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia".

A jurisprudência vem negando que ambos os deveres tenham igual importância; recusam a ideia de, nestas situações — seja qual for a natureza da prestação em questão, poder existir um verdadeiro conflito de deveres justificante e, por isso, excludente da ilicitude. Apesar desta posição, são bastante frequentes afirmações jurisprudenciais tais como: " [...] comete o crime de abuso de confiança fiscal, p. e p. pela art. 24.º, n (s).º 1 e 2, o arguido que [...] descaminha tais importâncias, aplicando-as no pagamento de salários dos trabalhadores [...] "[180], ou que " [...] a circunstância de os Arguidos terem utilizado as quantias devidas ao Estado para manter a laboração da empresa e pagar os salários dos trabalhadores não constitui causa de exclusão da ilicitude, art. 36.º, n.º 1, do C. Penal [...]» ou ainda que «[...] a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir os contratos [...]"[181], afirmações estas em absoluto contraste com o que se vem defendendo.

---

[179] Cfr. *BMJ* n.º 498, ano 2000, p. 40.

[180] Vide acórdão do STJ de 26.01.2000, proferido no processo n.º815/99 apud Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, p. 649; no mesmo sentido, acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12.11.2003, in *http:// www.dgsi.pt*.

[181] Vide acórdão do STJ de 18.06.2000, Ac. STJ 13 -12-2001 e acórdão STJ 18-06-2006. No mesmo sentido, vejam-se os Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto de 25.09.2002, de 29.01.2003, de

Outro argumento frequentemente defendido pela jurisprudência é o de que quando o devedor optar por cumprir outro dever que não o de pagar os impostos, se encontra a salvaguardar um interesse próprio, pois " [...] se é certo que ao pagar os salários [...] o arguido satisfez (também) o interesse dos colaboradores, tal situação é secundária e emerge necessariamente da satisfação, em primeiro plano, do interesse próprio em assegurar essa mesma colaboração, pelo que esteja excluída a possibilidade de "conflito de deveres" já que um dos deveres pretensamente conflituantes, afinal o mais elevado, não é alheio, antes, do arguido e para consigo próprio: em suma pagar a quem deve para assegurar o funcionamento do negócio"[182].

A jurisprudência é unânime ao afirmar que a obrigação legal de entregar os impostos ou as contribuições devidas à Segurança Social é superior ao dever funcional de manter a empresa em laboração e ao dever de efectuar aqueles pagamentos, uma vez que só com o cumprimento das obrigações fiscais é que o Estado pode prosseguir os interesses sociais e económicos que lhe estão confiados.

Nesta linha de raciocínio, no limite, a pretendida equiparação entre aqueles deveres implicaria uma grave distorção das regras da concorrência, estando encontrada a fórmula que permitiria a algumas empresas usufruírem de vantagens inadmissíveis de concorrência relativamente às que têm uma atitude de respeito e amizade para com o direito, além de evitarem a perseguição criminal.

Considerando a jurisprudência, no que diz respeito à superioridade do dever de pagar impostos (e contribuições á Segurança Social), alegam o seguinte:

12.03.2003, de 02.04.2003, de 24.03.2004 e de 09.06.2004 e ainda o do Tribunal da Relação de Guimarães de 11.11.2002, todos disponíveis em *http:// www.dgsi.pt*.

[182] Acórdão do STJ de 08.11.2001, proferido no processo n.º 2988/01-5 *apud* Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, p. 67. No mesmo sentido, vide acórdão do mesmo Tribunal o acórdão datado de 13.11.2001 e o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 11.11.2002, ambos in *http:// www.dgsi.pt*, assim como o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 14.05.2003, *CJ*, ano XXVIII - 2003, tomo III, p. 38.

"O conflito de deveres que exclui a culpa é, necessariamente, um conflito de deveres para com os outros. Por isso, na actuação dos arguidos, que integraram montantes de IVA liquidados no património da sociedade de que eram sócios gerentes, e os afectaram a outras finalidades, para assegurar a continuação da laboração da empresa, designadamente ao pagamento dos salários dos trabalhadores, não se verifica qualquer conflito de deveres juridicamente relevante; com efeito, um dos deveres conflituantes - o de assegurar o funcionamento do negócio - não é alheio, mas próprio, pois a satisfação do interesse dos trabalhadores é secundária relativamente à daquele interesse próprio prevalente"[183].

Mais alega a jurisprudência: "…não se pode admitir como válida a justificação de que o dinheiro foi aplicado no pagamento de salários, ou no pagamento de matérias-primas necessárias à laboração da empresa. É que a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir os contratos. De resto, a ser assim, como defendem os Recorrentes, ficaria afectada a igualdade entre os diversos agentes económicos, além de que ficaria na disponibilidade destes a possibilidade de escolha a quem devem pagar com prioridade. É claro que se não posterga a relevância quer dos salários quer das dramáticas consequências advenientes do seu não pagamento para os trabalhadores, para as suas famílias e para a sociedade, mas, mesmo assim, os interesses constitucionalmente garantidos de um grupo não podem sobrepor-se aos interesses de toda a comunidade também garantidos pela Constituição da República"[184]. Em reforço desta tese que defende, que a superioridade de pagar impostos é superior em virtude de estarem em causa interesses de uma comunidade invocam, o artigo 103º e 104º da CRP, os quais visam proteger o

[183] Vide acórdãos do STJ 13 -12-2001 e RL 22-09-2004, disponíveis em *http:// www.dgsi.pt*.

[184] Vide acórdão STJ 18-06-2006, disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

sistema fiscal, assim como, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a diminuição das desigualdades, a igualdade dos cidadãos e a justiça social.

O STJ, no seu Acórdão tirado por unanimidade em 15/01/1997 e publicado *in* BMJ N463 – ano de 1997 – p. 429: «...Estarão justificados os factos praticados pelo recorrente nos termos dos art.º (s) 34º a 36º do CP? Tais disposições legais versam o direito de necessidade, o estado de necessidade desculpante e o conflito de deveres – art.ºs34º, 35º e 36º do CP, respectivamente. E representam uma autonomização do direito de necessidade consoante o interesse protegido é sensivelmente superior ao interesse sacrificado – art.º 35º que vê como causa de exclusão da ilicitude –, ou sendo os interesses iguais, como obstáculo à culpa – art.º (s) 35º e 36º – apenas se especificando o conflito de deveres no art.º 36º, porque não se exigiria neste que o dever ou ordem que se cumpre seja sensivelmente superior ao dever ou ordem que se sacrifica. Considerado isto, facilmente se conclui que não pode considerar-se que o arguido dando aos valores do IVA o destino concreto de o utilizar nas despesas correntes, nomeadamente ordenado de trabalhadores, matérias-primas e de energia eléctrica, em vez de o entregar ao Estado, salvaguardou um interesse superior, precisamente porque interesses se consideram igualmente relevantes. Por isso os factos não reúnem o requisito especificado na alínea b) do art.º 34º do CP, e, portanto, não pode considerar-se excluída a ilicitude dos mesmos por se não provar um direito de necessidade. Mas também não vem provado que o arguido deu às importâncias do IVA o destino concreto que lhe imprimiu para afastar um perigo actual e não removível de outro modo, que ameaçasse a vida, a integridade física ou a liberdade do agente ou de terceiros. Não se lhe exigindo, face às circunstâncias, comportamento diferente – art.º 35º nº 1 – ou ameaçasse interesses diferentes – art.º 35º, n.º 2 do CP. Por conseguinte não pode concluir-se que agisse sem culpa.

Resta apreciar o conflito de deveres. Poderá equacionar-se que o arguido se encontrava perante o dever de pagar o IVA e o dever funcional de manter a

empresa a funcionar satisfazendo os pagamentos? Desde logo, porém, nada permite concluir que o dever de manter a empresa a funcionar seja superior àquele de pagar o IVA. Mas facilmente se conclui que a obrigação de pagamento do IVA é uma obrigação legal e assim superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia. Daí que tal possível conflito de deveres não seja causa de exclusão da culpa...».

Também o STJ, no seu Acórdão tirado por unanimidade em 14/01/2002, afirma o seguinte: «...se pode falar em conflito de deveres que exclua a ilicitude do facto (art.º 36º do CP), desde logo porque a obrigação de entregar impostos tem natureza legal e o seu incumprimento consubstancia a prática de crime, o que não sucede com as outras obrigações referidas. O interesse protegido pela norma incriminadora em questão é, assim (pelo menos para o nosso legislador, pois lhe dispensou a cobertura penal), superior ao implícito na obrigação de cumprimento de contratos e de pagamento de salários, não sendo, assim, razoável – sempre na perspectiva do nosso legislador – impor ao Estado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza do interesse (de terceiros) ameaçado – neste sentido, isto é, no de que a regra contida no art.º 36º do CP deve ser integrada pelo esclarecimento fornecido pelas regras contidas no art.º 34º do mesmo diploma, particularmente nas suas alíneas b) e c)»[185].

Igualmente o Tribunal da Relação de Lisboa, no seu acórdão tirado por unanimidade em 30/04/2002, é da opinião: «...não configuram circunstâncias susceptíveis de justificarem a atenuação especial da pena de abuso de confiança fiscal, o facto de a sociedade arguida atravessar dificuldades financeiras e económicas, o facto de o montante dos impostos ter sido empregue no pagamento de salários e a fornecedores e posterior pagamento de imposto em falta...»[186].

[185]Disponível em *http:// www.dgsi.pt*.

[186] *Idem*.

5.2 Critério do bem jurídico

Os valores e interesses legalmente protegidos devem ser sempre hierarquizados e, assim, comparados em consonância com o valor jurídico que os mesmos pretendem tutelar, por referência à ordem jurídica constitucionalmente fundada, tendo em atenção o seu valor na ordem axiológica constitucional, a qual há-de fornecer os critérios decisivos para a determinação da juridicidade.

Neste particular, a Constituição da República Portuguesa parece tutelar os bens jurídicos referentes a ambos os deveres, pois, se, por um lado, nos seus artigos 103.º e 104.º, estabelece um dever de pagar impostos, também é verdade que nela se determina, por meio do artigo 59.º, que «Todos os trabalhadores [...] têm direito à retribuição do trabalho [...], de forma a garantir uma existência condigna [...]». Assim, o dever de pagar impostos revela-se, nos termos da Constituição, uma obrigação pública por meio da qual o Estado pretende realizar as suas finalidades. O que significa que os impostos e as quotizações à Segurança Social são essenciais para a satisfação das prestações sociais e, por esta via, a concretização de uma democracia económica, social e cultural que garanta a possibilidade de existência em condições dignas. Acresce que, os impostos são uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas e, como tal, encontra-se sujeita «...a algumas das regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (art. 12.º - 1), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer indiscriminação indevida (art. 13.º - 2)...»[187].

[187] José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, p. 4593.

No caso do direito à retribuição do trabalho, a alínea a) do número 1 do referido artigo 59.º prevê um direito fundamental à retribuição do trabalho e apesar de este direito se encontrar integrado nos «direitos económicos, sociais e culturais», vulgarmente concebidos como direitos com uma natureza positiva e de inexequibilidade directa — por contraposição aos «direitos, liberdades e garantias», de natureza negativa e aplicabilidade directa —, a verdade é que, como sublinham Gomes Canotilho e Vital Moreira, "[...] os direitos dos trabalhadores aqui consagrados [referindo-se ao artigo 59.º da Constituição da República Portuguesa] não são uma categoria homogénea e, sob ponto de vista estrutural, alguns deles têm natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias[188]. É o caso, designadamente, do direito à retribuição do trabalho (n.º 1/a) [...]"[189].

Acrescenta, ainda, Gomes Canotilho que " [...] o reconhecimento expresso de direitos sociais, económicos e culturais, para além do princípio geral da democracia social ou de cláusulas de socialidade, significa que eles são direitos fundamentais com a mesma dignidade constitucional dos clássicos direitos, liberdades e garantias [...]". Assim sendo, muitos dos direitos fundamentais dos trabalhadores – nomeadamente o direito à retribuição – deverão ser entendidos como equivalentes aos clássicos direitos, liberdades e garantias com a mesma dignidade constitucional e axiológica de que estes gozam.

Tendo a mesma dignidade e estando ao mesmo nível na Constituição e porque não é a própria lei, nesta hipótese, a estabelecer uma hierarquia entre o dever de pagar os impostos e o dever de pagar a retribuição ao trabalhador — tal como acontece no n.º 2 do artigo 36.º—, os dois deveres deverão ser objecto de avaliação, e posterior comparação e não se concluir sem mais e à prior, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de retribuir o trabalho prestado.

---

[188] Cfr. Artigo 17.º CRP.

[189] José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República…*, *op. cit*., p. 318.

A Constituição Portuguesa, reconhece, e impõe, o dever de retribuir o trabalho prestado, tanto assim, que integra o correspondente direito — o direito a receber a retribuição do trabalho — no conjunto dos direitos fundamentais por si consagrados. Ou seja, o direito ao salário é considerado, pela Constituição da República Portuguesa, como um direito fundamental e, inerentemente fundamental há-de ser considerado, também, o correspondente dever.

Este direito fundamental do trabalhador não pode ser visto em abstracto, já que a ele corresponde uma efectiva prestação, uma verdadeira situação jurídica activa. Caso assim não se considerasse, aliás, estas disposições careceriam de qualquer efeito útil, na medida em que se pretende que sejam directamente aplicáveis a quem detenha a possibilidade de tutela dos bens jurídicos aí consagrados, ora o Estado, ora as entidades privadas — como também defende Gomes Canotilho, referindo que a Constituição " [...] dispõe inequivocamente que os direitos fundamentais têm eficácia imediata em relação a entidades privadas [...]"[190], ou Ana Prata, que defende que "[...] as entidades privadas têm que respeitar de forma directa e necessária os direitos constitucionalmente garantidos [...]"[191].

Tão fundamentais se demonstram, quanto é verdade pretenderem ambos — direito à retribuição e dever ao respectivo pagamento — a tutela de um bem jurídico fundamental: a dignidade da pessoa humana. E sempre isto se dirá, não só porque aqui se trata de um direito fundamental — a que corresponde um dever igualmente fundamental —, como aliás refere João Caupers, afirmando o seguinte: «...Entre as noções de direitos fundamentais e de direitos do homem não existem diferenças substanciais. Pode mesmo dizer-se que ambas as noções se reportam ao

---

[190] José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, 3.ª edição, Almedina, 2007, pp. 285,286 e 296.

[191] Ana Prata, *A Tutela Constitucional da Autonomia Privada*, Coimbra, Almedina, 1982, p. 167.

reconhecimento da dignidade do ser humano. [...]»[192], mas também, e principalmente, porque se trata de um direito fundamental de um trabalhador, a propósito do qual se cita Castán Tobeñas, referindo que os direitos fundamentais dos trabalhadores — e assim também o direito à retribuição do trabalho — são fundamentais na medida em que visam assegurar condições de vida dignas, no sentido de minimamente compatíveis com o desenvolvimento da personalidade humana, e garantir as condições materiais indispensáveis ao gozo efectivo dos direitos de liberdade[193].

O bem jurídico protegido pelo dever de retribuição do trabalho prestado é, neste sentido, a dignidade da pessoa humana, na medida em que através de tal se pretende garantir as necessidades mínimas dos trabalhadores e das respectivas famílias, para que ambos possam usufruir de uma existência condigna.

Qual será, por sua vez, o bem jurídico pressuposto do dever de pagar impostos? Estabelece a Constituição da República Portuguesa que «O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.» Deste artigo decorre que o primeiro objectivo do sistema fiscal, em geral, e do dever pagar impostos, em especial, é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, a que se segue a justa repartição dos rendimentos e riqueza, de forma a alcançar-se " [...] a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles [...] "[194]. Claro que a satisfação das necessidades do Estado corresponde à realização do bem-estar social, de forma a garantir a todos uma existência em condições dignas, conforme o supracitado Acórdão do STJ de

---

[192] João Caupers, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*, Almedina, p. 37.

[193] Apud Los derechos del Hombre, 2.ª Edição, Madrid, 1976,por referência de João Caupers, in *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição…op. cit.,* p.108.

[194] José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa, Anotada, op. cit.*, p. 457.

18.06.2003. Mas poder-se-á afirmar que o bem jurídico aí imediatamente consagrado é a dignidade da pessoa humana?

Parece-nos, na verdade, que esse objectivo é apenas mediato. O bem jurídico primário em causa é justamente o património do Estado e, por via dele, ou seja, indirectamente, a protecção da existência humana. Diversamente não se dirá, na verdade, para todos os restantes preceitos constitucionais, que, certamente, de uma forma ou de outra, sempre pretenderão a protecção do bem jurídico fundamental, a existência humana, o fim primário de um Estado de direito social, como o nosso.

Conclui-se assim que não será legítimo afirmar, sem mais e à prior, que o dever de pagar impostos é superior ao dever de retribuir o trabalho prestado, pois os valores e interesses tutelados pelos deveres jurídicos em questão correspondem a valores e interesses, de valor, no mínimo, igual. Ambos os deveres, pretendem proteger bens jurídicos de elevado valor, bens estes que sempre a Lei exige que sejam cumpridos, de tal forma que entre os dois não se pode estabelecer uma hierarquia, precisamente porque não é possível afirmar que um se revela mais importante que o outro.

Acresce, ainda, o facto de ambos se encontrarem previstos e protegidos na Constituição da República Portuguesa, e de, portanto, a ambos corresponder uma concreta disposição constitucional, o que implica não ser possível determinar, sem mais, que o cumprimento de um pode afastar o cumprimento do outro, no seguimento, aliás, do que refere João Caupers, "... Assim sendo, manifestarmos as mais sérias reservas quanto à razoabilidade — e à legitimidade — da ordenação das normas e princípios constitucionais segundo critérios de dignidade ou importância, quando com tal ordenação se pretenda fundar o afastamento de um ou outro preceito constitucional. Quer isto dizer que, sem pormos em causa que o relevo das várias disposições constitucionais, enquanto produto e reflexo de uma

decisão constituinte, é, naturalmente, muito diverso (...) não é possível estabelecer entre eles nenhuma espécie de hierarquia normativa (...) "[195].

Esta posição é reforçada por um argumento decisivo de Figueiredo Dias, quando este invoca os princípios ético-sociais vigentes na comunidade, a extensão do sacrifício imposto ou a extensão e premência do perigo existente, para se perceber que nunca poderia o dever de pagar impostos revelar-se, pelo menos á priori, como mais relevante que o dever de retribuir o trabalho prestado.

5.3. Opinião crítica

Resumindo, as opções que têm vindo a ser tomadas pela jurisprudência portuguesa, de que são apenas exemplo os acórdãos citados, supõem a protecção do erário público, como se de um bem supremo e inultrapassável se tratasse.

Contudo, a ordem jurídica também não pode ser ignorada. As causas de exclusão da ilicitude encontram-se previstas na lei, como instrumento jurídico, para serem aplicadas pelo julgador, para que, verificadas certas condições (e no que toca ao conflito de deveres: cumprindo-se um dever legal superior ou, pelo menos, de valor igual, ao dever sacrificado), se considere que esse comportamento é lícito e, por isso, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade. Não se entende, assim, a persistente oposição dos Tribunais na aplicação destas normas permissivas, em matéria de incriminações fiscais. Trata-se, também aqui, de normas legais, sujeitas a todos os princípios e hierarquias aplicáveis a todas as restantes regras jurídicas e que, em caso algum — nem mesmo por protegerem os

[195] Cfr. João Caupers, "*Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores*…" ob. cit., p. 170, indo no mesmo sentido, embora num outro propósito, Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional - Tomo II - Constituição* 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 290 a 292.

cofres públicos, até porque a elas não são atribuídas quaisquer especiais prerrogativas —, se sobrepõem a todas as outras.

Assim, a jurisprudência, tem rejeitado, unanimemente, qualquer hipótese de exclusão da ilicitude no âmbito desta incriminação fiscal, num esforço exigível no sentido de aplicar as causas de exclusão da ilicitude previstas no Código Penal, colocando em perigo a existência e validade do direito e da própria justiça social. Importa, assim, reservar a incriminação para aqueles actos em que não seja suficiente a intervenção de outros ramos do direito, em nome do princípio da subsidiariedade do direito penal e do respeito pela ordem axiológica constitucional. Perante a débil situação financeira de uma empresa, poder-se-á conceber a existência de um concreto problema de conflito de deveres. O conflito entre o cumprimento das obrigações tributárias e a retribuição do trabalho prestado, a relevar para efeitos da aplicação do crime de abuso de confiança fiscal.

Quando a um sujeito se imponham dois deveres jurídicos de valor, no mínimo, igual — e a cujo cumprimento, simultâneo e pontual, o mesmo se encontra obrigado — o dever de pagar impostos e o dever de retribuição do trabalho, optando o empregador pelo dever de pagar os salários, poder-se-á assistir a uma verdadeira neutralização da ilicitude da conduta, por intervenção da causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres, tal como prevista no artigo 36.º do Código Penal. Assim, considerando que, o legislador não afastou o recurso ao conflito de deveres, ao direito de necessidade ou ao estado de necessidade desculpante e não constituindo a natureza colectiva do bem jurídico (património fiscal ou da Segurança Social) qualquer obstáculo, a exclusão da ilicitude ou da culpa deve ser equacionada à luz do regime geral (art. 8.º do Código Penal). A opção do devedor em utilizar o montante da prestação tributária para cumprimento daqueles deveres sociais, em vez de o entregar à Administração Fiscal ou à Segurança Social, poderá, em nossa opinião, e em certos e determinados casos, ser relevante para efeitos de exclusão da ilicitude, quando

neles se coloque uma inextricável colisão de deveres, a cujo cumprimento, simultâneo e tempestivo, aquele se encontra obrigado e não como o contraponto que de uma sentença do Tribunal que estabelece, sem mais, que o dever/obrigação de pagamento é uma obrigação/dever legal superior ao dever funcional de manter a empresa com os pagamentos em dia.

Em relação, à suposta de relação de hierarquia, que constitucionalmente, como vimos, não acontece, também ao nível da lei ordinária não se verifica tal supremacia, já que todos os créditos emergentes de contrato individual de trabalho, têm preferência, (Lei 17/86, de 14/6, alterada pela Lei 96/91 de 20/8) em relação a outros privilégios, mesmo os do artigo 747º e do artigo 748º do Código Civil, onde se encontram os créditos por impostos, pelo que a obrigação de pagar impostos ser superior à obrigação de pagar salários não tem razão de ser.

Por outro lado, ao afirmar-se que a obrigação de pagar impostos decorre da lei e a de pagar salários de contrato, tal não é verdade, pois o direito ao salário, estando constitucionalmente protegido, teria de estar previsto na lei e esta prevê esse direito no Código do Trabalho, no respectivo contrato de trabalho, pelo que a não previsão do mesmo é ilegal[196]. Assim, o dever de pagar a retribuição do trabalho ao trabalhador, além de ser legal, também é criminalmente tutelado, por meio do disposto nos artigos 301.º e 467.º da Lei 35/2004, de 29 de Julho, que aprova a Regulamentação do Código do Trabalho, onde se prevê a aplicação de uma pena de prisão até três anos, sem prejuízo da punição por qualquer outra mais grave aplicável ao caso, quando o empregador, em situação de falta de pagamento de retribuições — entre outros actos também puníveis: «… efectuar pagamentos a credores não titulares de garantia ou privilégio oponível aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a impedir a paralisação da actividade da empresa...».

---

[196] Cfr. Mário Ferreira Monte, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário…op. cit*., nota 624, pp.286-287.

E o mesmo se dirá quanto a este argumento, uma vez que, quando um devedor opta pelo cumprimento do dever de pagar o trabalho prestado, o mesmo encontra-se a prosseguir um interesse muito superior ao interesse próprio, o da existência humana, nos termos já expostos. Mas, e se assim for? Ou seja, o devedor, encontrando-se perante o referido conflito, optar pelo cumprimento daquele dever que mais prossegue o seu próprio interesse? Nestes casos, a lei não exige que o sujeito escolha cumprir o dever que se lhe afigure mais custoso, já que, pelo contrário, antes lhe reconhece uma total liberdade de escolha. Não existe razão alguma para proibir ao devedor que, perante a impossibilidade de cumprimento de deveres iguais, opte por aquele que também prossegue um interesse próprio, uma vez que a lei não contempla qualquer imposição ao sujeito no sentido de este, ante uma colisão de deveres iguais, escolher aquele que prossegue um interesse alheio — pura e simplesmente porque é alheio, note-se —, pelo que também não se pode defender que a causa justificativa não pode actuar nessas situações.

De facto, estando em confronto, por um lado, a obrigação de pagar os salários e por outro, a obrigação de entregar as prestações retidas ao Fisco ou à Segurança Social, qualquer delas sujeita a um determinado prazo e a um cumprimento pontual mensal, e comprovando-se, cumulativamente, a impossibilidade do seu cumprimento simultâneo, pelo qual se conclua, que perante a situação financeira da empresa o cumprimento pontual de uma daquelas obrigações só poderia ser efectuado à custa do incumprimento pontual da outra, estaremos face à causa de exclusão de ilicitude o conflito de deveres[197]. Contudo, essa comprovação implica, citando Augusto Silva Dias na obra citada, com o qual estamos de acordo, os seguintes requisitos cumulativos:

- «A empresa não consiga mensalmente rendimentos que lhe permitam suportar o pagamento dos salários e a retenção das prestações devidas ao

[197] Cfr. Augusto Silva Dias: «Crimes e contra-ordenações fiscais…», *op. cit*., p. 463.

Fisco e, portanto, que possibilitem o cumprimento de todas as obrigações concorrentes;

- Essa situação se verifique sempre no momento em que aquelas obrigações deviam ser satisfeitas;
- As prestações retidas sejam utilizadas, total ou parcialmente, no pagamento de salários aos trabalhadores, admitindo-se 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 dos trabalhadores, valores que precedem e sustentam o dever de pagamento de salários».

Assim sendo, quando um devedor, por insuficiência de rendimentos, usa a prestação tributária exclusivamente para o pagamento dos salários dos trabalhadores, em vez de proceder ao pagamento de impostos, poderá o mesmo estar perante uma situação de conflito de deveres, nos termos do artigo 36.º do Código Penal, reconhecendo-lhe a lei uma total liberdade de escolha para o cumprimento de um ou outro dever; contudo, tem de existir uma efectiva e definitiva impossibilidade de cumprimento, pontual e simultâneo, dos dois deveres jurídicos iguais em causa: o dever de pagar impostos e o dever de retribuir o trabalho prestado.

Somos da opinião, tal como o autor citado, que, verificadas as condições mencionadas encontra-se cumprido um dever legal superior ou, pelo menos, igual, ao dever sacrificado, pelo que encontra-se justificada a conduta típica e ilícita. Contudo, não é automática a sua verificação, pois as dificuldades financeiras não autorizam por si só a prática do ilícito, por serem conaturais ao risco empresarial. Só se poderá verificar o conflito de deveres, quando o infortúnio económico colocou o agente na impossibilidade de cumprir, no todo ou em parte, 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. A impossibilidade deve ser averiguada de acordo com o critério de previsibilidade objectiva "*ex ante*" e o princípio da auto-responsabilidade do agente[198], não havendo qualquer especificidade em matéria de erro[199]. Este critério estabeleceu uma diferenciação relativamente à situação em que o devedor utiliza a prestação exclusivamente para outros fins, que não, também, para o pagamento dos salários, designadamente para o pagamento de fornecimentos, matérias-primas ou outros, isto é, quando utiliza a prestação tributária — relativa a IRS, em especial — para a auto-preservação, artificial, da empresa, conforme o que já anteriormente se referiu, para onde desde já se remete.

Assim, para se verificar o conflito de deveres, a determinação do interesse preponderante não assenta exclusivamente na relação hierárquica dos bens jurídicos, mas também, no resultado da ponderação global e concreta dos interesses em discussão[200]. Não se verificando esta causa, o Tribunal pode e deve

---

198 Cfr. Gerhard Dannecker, «Causas de justificación y de exclusión de la culpabilidad en la Parte General del Derecho Penal Europeo», *in*: *Eurodelitos, El Derecho Penal Económico en la Unión Europea*, Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Klaus Tiedemann (dir.), 2004, p. 47, o estado de necessidade desculpante é limitado pelo princípio da auto-responsabilidade.

199 Cfr. José de Faria Costa, *Direito Penal Económico*, Coimbra: Quarteto, 2003, pp. 123-125.

200 Cfr. Jorge de Figueiredo Dias, *Direito Penal. Parte Geral. Tomo I. Questões Fundamentais….op. cit.*, pp. 418 e ss. Teresa Quintela de Brito, *O Direito de Necessidade e a Legítima Defesa no Código Civil e no Código Penal*, Lisboa: Lex, 1994, p. 30, nota 49; enfatizando a importância da ponderação de interesses em sede de aplicação do art. 34.º do Código Penal, nomeadamente o peso do encerramento da empresa nas receitas fiscais do Estado, *vide* Augusto Silva Dias, «A estrutura dos direitos ao ambiente e à qualidade dos bens de consumo e sua repercussão na teoria do bem jurídico e na das causas de justificação», in *Jornadas de homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, ed. *Revista da Faculdade de Direito*, 1995, pp. 200 -206.

ter em consideração a verificação ou não do crime continuado e a motivação do agente, aquando da determinação da medida concreta da pena, nos termos do art. 71.º, n.º (s) 1 e 2, alíneas. a), b), c), e d), do Código Penal.

CAPITULO IV

CONCLUSÕES

1 – Considerando a razão de política criminal que se prende com a exigência da função social do imposto para suportar o Estado social e a necessidade do surgimento de tipos criminais para o protegerem, no caso dos ordenamentos jurídicos de Espanha e da Alemanha, não necessitaram de tipos autónomos para o efeito de punir a mera não entrega das prestações tributárias para proteger um bem jurídico amplo, que vise salvaguardar as receitas fiscais suporte do Estado social, ao contrário do nosso ordenamento jurídico que tipificou tipos criminais autónomos previstos nos artigos 105.º e 107.º do RGIT.

2 – A relação de confiança nos crimes de abuso de confiança (e contra a Segurança Social) verifica-se, quando um substituto retenha legalmente ou o repercutido receba e não entregue ao Estado o respectivo montante, no caso contrário de não reter quando deveria legalmente ter retido ou deduzido para entregar ao Estado, está-se perante um outro nível mais grave de ilicitude, a fraude fiscal.

3 – O critério da situação externa, idónea a proporcionar as subsequentes repetições que arrastam a consideração de a menor exigibilidade do agente e a consequente e considerável diminuição da culpa, para efeito de qualificação do crime continuado, poderá ser aferido pelas dificuldades económicas de tesouraria de uma empresa que a empurra para a não entrega repetida ao Estado, para desta forma pagar os salários aos trabalhadores, sem prejuízo de uma análise casuística

de cada caso concreto, delimitada para não se confundir ou excluir a verificação de uma causa de exclusão de ilicitude ou da culpa.

4 – Os crimes de abuso de confiança e abuso de confiança contra a Segurança Social do RGIT protegem um bem comum: genericamente protegem os "interesses tributários" do Estado Fiscal Social, ou seja, o dito "erário público", pelo que é admissível a qualificação como crime continuado, a falta de entrega de impostos e, simultaneamente, a falta de entrega das contribuições á Segurança Social.

5 – A alteração legislativa nestes tipos criminais, operada pela Lei nº 53-A/2006 de 29/12, transformou o crime de abuso de confiança fiscal num crime de desobediência dos deveres do substituto fiscal para com as Administrações (Fiscal e Segurança Social), colocando em causa o princípio fundamental de direito penal - princípio da subsidiariedade ou ultima intervenção – o que poderá originar a declaração de inconstitucionalidade dos actos legislativos que ofendam estes princípios nos termos do artigo 18º nº 2 da CRP.

6 – As alíneas b) dos nº (s) 4 dos artigos 105º e 107º do RGIT funcionam como autênticas causas de exclusão da responsabilidade criminal, conquanto o agente proceda ao pagamento das prestações comunicadas, acrescidas da coima e respectivos juros, pois o pagamento não corresponde a um impulso voluntário do agente, pelo que, o legislador utilizou o direito penal como puro instrumento de recuperação das receitas do Estado.

7 – A jurisprudência, por força das alterações do legislador transformou os crimes de abuso de confiança fiscal e abuso contra a Segurança Social, por via do mero decurso de prazos legais, numa presunção "*jure et de jure*" de apropriação,

com a consequente imputação da culpa ao agente, sem análise casuística dos casos concretos para aferição da culpa do agente do crime por parâmetros do risco permitido, do gestor diligente, ou da adequada gestão empresarial, mais respeitadora do princípio penal da culpa.

8 – Optando o legislador pela via da desobediência puramente fiscal ou também penal, caiu-se na "a*dministrativização* " do direito penal, pelo que seria mais curial a fixação de um limite temporal que, com ultrapassagem desse limite, representasse um momento objectivo de lesão do bem jurídico, justificativo da intervenção do direito penal, que não simplesmente o limite quantitativo previsto no crime de abuso de confiança fiscal do artigo 105º nº 1 do RGIT.

9 - Nada justifica que no direito penal tributário se possa prescindir da aplicação das causas de justificação da ilicitude e da culpa previstas no Código Penal, em especial do conflito de deveres, ao contrário da opinião unânime da jurisprudência.

10 – Assim, perante uma situação financeira de uma empresa, de extrema gravidade, poder-se-á verificar a existência de um concreto e manifesto conflito de deveres, entre as obrigações tributárias e a retribuição do trabalho prestado, dois deveres jurídicos de valor, no mínimo, igual — e a cujo cumprimento, simultâneo e pontual, o agente do crime se encontra obrigado — o dever de pagar impostos e o dever de retribuição do trabalho, optando por este último.

Bibliografia

Alcácer Guirao, Rafael, *Lésion de bien jurídico o lesión de deber? Apuntes sobre el concepto material de delito*, Barcelona: Atelier, 2003.

Almeida, Carlos Rodrigues, «Os crimes contra a Segurança Social previstos no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras», *RMP,* ano 18º (Out. /Dez. 1997) nº 72.

Andrade, Manuel da Costa, «A "dignidade penal" e a "carência de tutela penal como referências de uma doutrina teleológica-racional do crime», *in*: *RPCC*, 2.º, fasc. 2 (Abril - Junho 1992), pp. 173-205.

_____, «O abuso de confiança fiscal e a insustentável leveza de um Acórdão do Tribunal Constitucional», *in*: *RLJ*, 134.º, nº 3931 e 3932pp. 307-325.

_____,"Contributo para o conceito de contra-ordenação",*RDE*, nº 6/7(1980/1981), pp. 81-21.

Andrade, Manuel da Costa/Sousa, Susana Aires de, «As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto – Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro». *RPCC,* Ano 17, Janeiro - Março, 2007.

Antunes, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e o seu Processo*, Regime Geral Anotado, 2º Edição, Almedina, 2004.

Bacigalupo, Enrique, «El delito fiscal», *in*: Enrique Bacigalupo (dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, 2.ª ed., Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2005 pp. 473-501.

Bajo Fernández, Miguel/Bacigalupo, Silvina, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Editorial Centro de Estúdios Rámon Areces, 2000.

Bandeira, Gonçalo Sopas de Melo, *Responsabilidade» penal económica e fiscal dos entes colectivos. À volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob a forma comercial*, Coimbra: Almedina, 2004.

Barranco, Norberto De La Mata, *Tutela Penal de La Propiedad Y Delitos de Apropriación* – PPU, S.A. – Barcelona, 1994.

Becakaria, Cesare, *Dos Delitos e das Penas*, trad. José Faria Costa, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1998.

Beleza, Teresa Pizarro, *Direito Penal*, A.A.F.D.L., reimpressão, 1993.

Borinsky, Mariano, *Régimen penal tributário. Estudio sobre la Ley 24.769*, Buenos Aires: Editores del Puerto, 2005.

Brandariz García, José Ángel, «La criminalización de las defraudaciones a la Seguridad Social en ámbito del Derecho comparado: luces y sombras», separata do *Anuário da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 8, pp. 167-191.

_____, *La exención de responsabilidad penal por regularizaciónen el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Granada: Comares, 2005.

Braum, Stefan, «El tipo penal de abuso de confianza (§ 266 del Código Penal Alemán) y las fronteras del Derecho Penal Económico en Europa», trad. de Diego L. Guardia, *in*: *Revista de Derecho Penal*, 2005-1, pp. 555-566.

Brito, Teresa Quintela de, *A Tentativa nos Crimes por Omissão: Um problema de Delimitação da Conduta Típica*, Coimbra Editora, 2000.

_____, *O direito de necessidade e a legítima defesa no Código Civil e no Código Penal*, Lisboa: Lex, 1994.

Caeiro, Pedro, A responsabilidade dos gerentes e administradores por crimes falenciais na insolvência de uma sociedade comercial, *in: Fundação Bissaya Barreto (ed.), Colóquio – Os Quinze Anos de Vigência do Código das Sociedades Comerciais,* Coimbra, p.85-99.

Caeiro, Pedro [Comentário aos artigos 227º, 228º, 229º, 230º, 231º, 232º, 233º], *in: Comentário Conimbricense do Código Penal* (Dir. Jorge de Figueiredo Dias). Vol. II. Coimbra, Coimbra Editora, p. 402-514

Campos, Diogo Leite, "Abuso de Confiança e IVA", in *CTF*, Lisboa, 2 001,nº404

_____, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra: Almedina, 2006.

Campos, Diogo Leite/Campos Mónica Horta Neves Leites, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra: Almedina, Setembro de 2000.

Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, 3.ª edição, Almedina, 2007

Canotilho, J.J.Gomes/Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

Capez, Fernando, *Curso de Direito Penal – parte geral,* Volume 1. 11ª Edição, 2007.

Caracuel, María García, *La retención, el ingresso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas Obligaciones Tributarias en la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: Thomson /Aranzadi, 2006.

Carotenuto, Alfonso, «Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10-*bis* del D. Lgs. n.º 74/2000», *in*: *Il Fisco*, n.º 33, fasc. 1,2005, pp. 5194-5198.

Carvalho, Américo A. Taipa de, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal – As Consequências Jurídico-Penais da alteração introduzida pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, Coimbra Editora, 2007.

_____, *Sucessão de Leis Penais,* 3ª edição, Coimbra Editora, 2008

_____, *Direito Penal. Parte Geral. Questões Fundamentais/ Teoria geral do crime,* Coimbra Editora, 2º Edição, 2008.

Catarino, João Ricardo/Victorino, Nuno, "Contributos para o estudo do novo direito infracional tributário", *CTF*, nº 405,2002, pp. 53-148.

Comentário Conimbricense do Código Penal, dir. Jorge Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 1999.

Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributário. Estudio sobre la Ley 24.769*, Buenos Aires: editores del Puerto, 2005.

Caupers, João, "Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição" Livraria Almedina, Coimbra.

Cerqua, Luigi Domenico/Pricolo, Cosimo Maria, «Il commento», *in*: *Diritto Penale e Processo*, n.º 6 (2005), pp. 678-682.

Chazarra Quinto, *Asunción, Delitos contra la Seguridad Social,* Valencia: Tirant loBlanch, 2002.

Colaço, António Bernardo, «A dignidade criminal de uma indignidade social – "salários em atraso"», *in*: *RPCC*, 13.º, fasc. 1,Janeiro-Março 2003, pp. 65-77.

Correia, Eduardo Henriques da Silva (com a colaboração Figueiredo Dias) Direito Criminal - Volumes I e II. Almedina, 2007.

_____, A Teoria do Concurso em Direito Criminal, Almedina, 1996

Costa, José de Faria, *Direito Penal Económico*, Coimbra: Quarteto, 2003.

Cueva, Morillas, in Carmona/Salgado/Gonzalez Rus/Morillas Cueva/Polaino Navarrete/Portilla Contreras, *Curso de Derecho Penal Español. Parte especial*, I, Madrid, 1996, p.868.

D´Ámati, Nicola - *Derecho Tributário Teoria y Critica*, Madrid, tradução para espanhol da obra, Diritto Tributário Teoria e Critica, Turim, 1989.

Dannecker, Gerhard, «Causas de justificación y de exclusión de la culpabilidad en la Parte General del Derecho Penal Europeo», in: *Klaus Tiedemann (dir.), Eurodelitos. El Derecho Penal Económico en la Unión Europea,* Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2004, pp. 45-51.

Dias, Augusto Silva, "A estrutura dos direitos ao ambiente e à qualidade dos bens de consumo e sua repercussão na teoria do bem jurídico e na das causas de justificação", in *Jornadas de homenagem ao Professor Doutor Cavaleiro de Ferreira*, ed. Revista da Faculdade de Direito, 1995.

_____, " O novo direito penal fiscal não aduaneiro (Decreto-Lei nº 20-A/90 de 15 de Janeiro. Considerações dogmáticas e politico criminais", *in: DPEE*, Vol II - Coimbra Editora, pp. 239-285.

_____, "Crimes e contra ordenações fiscais", *in: DPEE*, Coimbra Editora, Vol. II, 1999,pp.439- 480.

_____, "Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal. Alguns aspectos dogmáticos e politico- criminais", *CTF, nº 394*,1999, pp. 45-68.

_____, «Linhas Gerais das Incriminações Fiscais não-aduaneiras nos Anteprojectos do Código Geral Tributário de Cabo Verde e de Moçambique», texto distribuído por ocasião dos Encontros Fiscais da CPLP organizados pela AFP e pelo IDEF, que tiveram lugar na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa nos dias 8 e 9 de Outubro de 2008.

_____, «"What if everybody did it?": sobre a " (in) capacidade de ressonância"do Direito Penal à figura da acumulação», *in*: *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, 13.º,fasc. 3, (Julho – Setembro 2003), pp. 303-345.

Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal. Parte Geral. Tomo I. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime*, Coimbra Editora, 2007.

_____, *Direito Penal Português Parte II - As consequências Jurídicas do Crime*, Coimbra Editora, 2005.

_____, "Artigo 205.º", *in: Comentário Conimbricense do Código Penal,* dir. Jorge de Figueiredo Dias, Tomo II, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

_____, Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário, in *RLJ*, nº 3716, Ano 116-. 1984-1985, p.330 e nº 3719, Ano 117º., 1984-1985.

_____, "Pressupostos da punição e causas que excluem a ilicitude e a culpa", *Jornadas de Direito Criminal. O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar*, Centro de Estudos Judiciários, 1983.

Dourado, Ana Paula, "Substituição e responsabilidade tributária", *CTF*, nº 391 (1998) pp. 31-86.

_____, *Reformas Fiscais na CPLP: anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique,* Coimbra, Almedina, 2008.

Faria, Maria Paula Ribeiro de, " Sobre a desistência da tentativa", *separata do BFD*, Vol. LVII, 1981.

Fernandes, Petra Monteiro, «Breves considerações sobre o crime de abuso de confiança em relação à Segurança Social e o seu paradigma na legislação brasileira – O crime de apropriação indébita previdenciária», *in*: José de Faria Costa/Marco António Marques da Silva (coord.), *Direito Penal Especial, processo penal e direitos fundamentais*, São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 1127-1147.

Ferreira, Manuel Cavaleiro, "Abuso de confiança, peculato, falsificação de furtos de documentos, descaminho", *Direito e Justiça,* Vol. IV, 1989-1990.

_____, Lições de Direito Penal, Parte Geral, I, Verbo, 2º Edição, 1992

García Caracuel, María, *La retención, el ingresso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevasobligaciones tributaria en la Ley General Tributaria*, Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2006.

Gersão, Eliana, "Violação de deveres tributários criminalmente sancionados", *CTF,* nº 173-174,1973,pp. 7-62.

_____, "Revisão do sistema Jurídico relativo á infracção fiscal", CTF, n (s) 193-195,1975, pp.18 e ss.

Gomes, Nuno de Sá, "Os crimes essencialmente fiscais como crimes especiais sui generis privilegiados", *CTF* nº 376(1994), pp. 23-59.

_____, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal,* Lisboa Editora Rei dos Livros, 2000.

González de Murillo, José Luís Serrano, *in*: José Luís Serrano González de Murillo/Emilio Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Edersa, 2002.

Guerreiro, António Cãndido Mouteira, " Em torno da infracção fiscal", CTF nº (s) 37-42 (1962) pp.117-153.

Gutiérrez, Pablo Sánchez-Ostiz, «El elemento "fraude" en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», in Jesús-María Silva Sánchez (dir.), *Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2003,

Haddad, Jorge Enrique, *Ley penal tributária comentada*, 5.ª ed., Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005.

Jakobs, Gunther, *Strafrecht. Allgemeiner Teil, 2. Auflage*, Berlin – New York 1991.

Jescheck, Hans-Heirich "Tratado de Derecho Penal, Parte Geral, 4ª Edição, Editorial Comares, Granada, 1993

Jesus, Damásio de," *Direito Penal"* Vol. I. Ed. Saraiva. São Paulo. 1992

Lancieri, Flavia, «Le difficoltà economiche nell'adempimento dell'obbligo tributario:fattispecie penali e sanzioni amministrative», *in*: *Diritto e Pratica Tributaria*, II (1995), pp.318-324.

Lumbrales, Nuno, "O abuso de confiança fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias", *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), pp. 85-115.

Machado, Hugo Brito, "Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária", *CTF*, nº 394, pp. 91-108.

_____, *Estudos de Direito Penal Tributário*, São Paulo: Atlas, 2002.

Machado, Miguel Pedrosa, "Crime de Abuso de Confiança. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22 de Janeiro de 1997,*RPCC* 7,1997.

Martínez, Rosário de Vicente, «Entre la vocación legiferante de los tribunales y las torpezas del Legislador», *in*: Luís Arroyo Zapatero/Adán Nieto Martín (coords.), *Fraude y corrupción en el Derecho Penal Económico Europeo. Eurodelitos de corrupción y fraude*, Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2006.

Martínez Lucas, José Antonio, «Estudios jurídicos sobre el delito contra la Seguridad- 19 -Social», *in*: *Actualidad Penal*, n.º 28-8 (1996), pp. 515-537.

Maurach, Reinhart / Zipf, Heinz, *Derecho Penal. Parte General*,I, Astrea, tomo I,1994.

Mesquita, Paulo Sá, Sobre os Crimes de Fraude Fiscal e Burla *in: Direito e Justiça*, Vol XV, -Tomo I., 2001.

Mata, Paulo Saragoça da, O Artigo 12.º do Código Penal e a Responsabilidade dos "Quadros" das "Instituições", Coimbra Editora, Coimbra, 2001

Medeiros, Rui, anotação ao art. 59.º, *in*: Jorge Miranda/Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

Merino Jara, Isaac/González de Murillo, José Luís Serrano, *El delito fiscal*, 2.ª ed.,Madrid: Dijusa, 2004.

Mezger, Edmund, "Tratado de Derecho Penal ",I, Madrid, 3ª edição, Madrid, 1955.

Miranda, Jorge, *Manual de Direito Constitucional -Tomo II- Constituição*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

Monfreda, Nicola, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milan: Giuffrè/Cose e Come, 2005.

Monte, Mário Ferreira, *Da legitimação do direito penal tributário: em particular, os paradigmáticos casos de facturas falsas: reflexões a partir, sobretudo, dos direitos português e espanhol*: Coimbra Editora, 2007.

_____, "Da reparação penal como consequência autónoma do crime", in: Liber Disciplinorum para Jorge Figueiredo Dias, Coimbra Editora, 2003, pp. 129-155.

Muñoz Lorente, José, «Análisis sobre la constitucionalidad de algunos preceptos penales relativos a la flora y fauna. Interpretaciones para su adequación constitucional», *in*: *Anuário de Derecho Penal y Ciencias Penales*, vol. LIV (2001), pp. 71-141.

Morais, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005.

Morales-Prats, Fermin, "*Los efectos penales de la regularización tributária en el Código Penal de 1995*", in: *La Reforma de la Justicia Penal (Estudios en homenage al Prof. Klaus Tiedemann)*, coord Juan-Luis Gómez Colomer, José-Luis González Cussac, Castelló de la Plana: Publicacions de la Universitat Jaume I, 1997.

Murillo, José Luís Serrano González de, *in*: José Luís Serrano González de Murillo/Emilio Cortés Bechiarelli, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Edersa, 2002.

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição, 2003

_____, O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Coimbra: Almedina, 1998.

Neves, João Curado, *A Problemática da Culpa nos Crimes Passionais*, Lisboa, 2006 (tese de Doutoramento policopiada).

Nogueira de Brito, *Contributo para a dogmática do Direito Penal Fiscal*, relatório de pós-graduação, 1999, Universidade de Coimbra.

Palma, Maria Fernanda, "Aspectos penais da insolvência e da falência", *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa,* volume XXXVI, n.º 2, 1995,pp. 401-415.

_____; *O princípio da desculpa em Direito Penal*, Coimbra: Almedina, 2005.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, "Fiscalidade", Almedina, 2009.

Pérez, Carlos Martínez-Bujàn - «*Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*», 2.ª ed., Valência, Tirant lo Blanch, 2005.

Perez Royo, Fernando, *Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

Perini, Andrea, "Verso la riforma del diritto penale tributario: osservazioni sulla legge di delagazione", *RTDPE*, Ano XII(1999), nº 36,pp. 680-727.

Pietro, Adriano di, *Le Sanzioni Tributarie nell`Esperienza Europea*, Seminário Giuridico della Università de Bologna, Milano: Dott. A. Giufrè Editore, 2001.

Pinto, António Tolda/Bravo, Jorge Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias,* Coimbra Editora, 2002.

Pinto, Frederico Lacerda da Costa, " O ilícito de mera ordenação social e a erosão do princípio da subsidiariedade da intervenção penal", *DPEE*, Vol.II, Coimbra Editora, 1998,pp 209-274.

Pombo, Nuno, A Fraude Fiscal, *A Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007.

Prata, Ana, " *A Tutela Constitucional da Autonomia Privada*", Coimbra, Almedina, 1982.

Quinto, Asunción Chazarra, *Delitos contra la Seguridad Social*, Valência: Tirantlo Blanch, 2002

Rodrigues, Anabela Miranda, " Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal", in: *DPEE*, Vol. II, Coimbra Editora, 1999, pp. 481-489.

Rodrigues, Carlos Augusto, «O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA», *in*: *Revista Fiscal*, n.º 8,Setembro 2006, pp. 7-20.

Roxin, Claus, Derecho penal, trad. Luzòn Peña, García Conlledo, Vicente Remsal, Madrid: Civitas, reimp. 2000.

Saldanha Sanchez/ Rui Barreira, Culpa no incumprimento e responsabilidades dos gerentes, in *Fisco*, ano VII(1995) nº s 70 e 71,

Sánchez-ostiz Gutiérrez, Pablo, *La exención de responsabilidad por regularización tributaria*, Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2002.

Santos, José Beleza dos, "Algumas questões sobre o crime de descaminho", *RLJ*, Ano 69 (1936), pp. 97-99,113-116, 129-131 e 145-147.

_____, Crime Continuado, *RLJ*, ano 75,1943. P 337 e ss.

Santos, Manuel Simas/Sousa, Jorge Lopes de, Regime Geral das Infracções Tributárias, Lisboa: Áreas Editora, 2008.

Schoenke-Schroeder, *Strafgesetzbuch Kommentar*, 23. Auf., Munchen,1988.

Serra, Teresa "Actuação em nome de outrem no âmbito empresarial, em especial no exercício de funções parciais. Observações breves", *Liber Discipulorum para Jorge de Figueiredo Dias*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, pp. 608 -609.

_____,"Contra-Ordenações: Responsabilidade de Entidades Colectivas, Critérios de Imputação previstos no Regime Geraldo Ilícito de Mera Ordenação Social e em diversos Regimes Especiais. Problemas de (in) constitucionalidade", *RPCC*, ano 9, fac. 2º, Abril - Junho, 1999, nota 35 da p. 199.

Shuster, Carla, Ordenanza Tributaria Alemanha – *Abgabenordnung*, Madrid: Editorial Colex, 2001.

Silva, Germano Marques da, " Imposto, ética e crime", in: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez, Almedina, 2000, pp. 65-83.

_____, Notas Sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias, in Direito e Justiça, 2001.

_____, Curso de Processo Penal", Vol. III, 6.ª ed., Outubro 2006,Editorial Verbo.

_____, *Responsabilidade penal das sociedades e dos seus administradores e representantes*, Lisboa, Editorial Verbo, 2009

Silva, Isabel Marques da," O regime geral das infracções tributárias e as infracções contra a Segurança Social*", homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, 2006.

_____," *Regime Geral das Infracções Tributária"*, Almedina, 2ª edição, 2007.

_____, "*Regime das Infracções Tributárias"*, Cadernos IDEF, Nº 5 - # Edição, Almedina, 2010,p p.76 e 77.

_____, " Notas sobre o regime geral das infracções tributárias", *Direito e Justiça*, Vol. XV, Tomo II, 2001,pp.59-70.

Silva Sanchez, Jésus- Maria, *La Expansion del Derecho Penal. Aspectos de la politica criminal en las sociedades postindustriales*, Cuardenos Civitas, 2006.

_____, "*Aproximación al Derecho Penal Contemporâneo"*, Barcelona, Bosch, 1992, p. 247.

Sousa, Alfredo José de, "Infracções fiscais: crimes e transgressões", (Decreto-Lei nº 619/76, de 27 de Julho), *CTF*, n (s) 313/315,1985, pp. 57-124.

_____" Infracções Fiscais (não-aduaneiras) ", 2ª edição, Almedina, 1995.

_____ " Direito penal fiscal prospectiva", *DPEE,* Vol. II, Coimbra Editora, 1999, pp. 147-172.

Sousa, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais, Análise Dogmática e Reflexão Sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006.

Tocildo, Susana Huerta, Principales Novedades de Los Delitos de Omission en El Código Penal de 1995, Valencia 1997.

Vannini, "*Le condizioni estrinseche di punibilità nella struttura del reato*", in Studi Senesi, XLIII.

Xavier, Cecília, *Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*, Coimbra: Almedina, 2006.

Zanluchi, César Maurício/Ribeiro, Maria de Fátima, «Inexigibilidade de conduta adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte», *in*: *http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html*