



CATOLICA
FACULDADE
DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

Abuso de Confiança Fiscal

Das Causas de Exclusão da Illicitude, em geral,
e do Conflito de Deveres, em especial

Rita Rodrigues Carvalho Laginha Paraíso

Dissertação de Mestrado em Direito Forense

Sob a orientação do Professor Doutor Germano Marques da Silva

Lisboa

Março 2022

Um especial agradecimento ao Professor Germano Marques da Silva, por me ter feito questionar-me e procurar mais e melhores respostas. Por todo o seu aconselhamento.

Aos meus amigos, que tonaram inesquecíveis os anos de vida académica.

Aos meus pais, por tudo

Índice

LISTA DE ABREVIATURAS	4
I. INTRODUÇÃO	6
II. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	8
1. OS CONCEITOS.....	8
2. A RELAÇÃO COM O DIREITO PENAL COMUM	8
3. O ASSENTO LEGAL: RGIT	9
3.1. Os Limites Quantitativos de Punibilidade	9
4. A LEGITIMIDADE DA TUTELA PENAL TRIBUTÁRIA	11
4.1. Os bens jurídicos tutelados	11
III. AS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO OU EXCLUSÃO DE CULPA	14
1. CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE: EM GERAL	14
2. DIREITO DE NECESSIDADE	15
3. CONFLITO DE DEVERES	17
4. CAUSAS DE EXCLUSÃO DA CULPA: O ESTADO DE NECESSIDADE DESCULPANTE.....	18
IV. O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL	19
1. EM GERAL.....	19
2. O BEM JURÍDICO TUTELADO	21
3. ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO LEGAL.....	22
3. ELEMENTOS SUBJETIVOS DO TIPO LEGAL	24
4. CONDIÇÕES OBJETIVAS DE PUNIBILIDADE	24
5. AGENTES DO CRIME E COMPARTICIPAÇÃO	25
6. CONCURSO E CRIME CONTINUADO	26
V. ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL	27
VI . APLICABILIDADE DAS CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE E CULPA AO ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL.....	29
1. A DESCULPA E JUSTIFICAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA	30
2. A RESPOSTA DA DOUTRINA.....	32
2.1. O Direito de Necessidade	32

2.2. Estado de Necessidade Desculpante	33
3. A NOSSA OPINIÃO	38
VII. CONCLUSÃO.....	49
BIBLIOGRAFIA	51

LISTA DE ABREVIATURAS

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea(s)

Art.º – Artigo(s)

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Cfr. – Conforme

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

DPEE – Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários

DR – Diário da República

ed. – Edição

***i.e.* – Isto é**

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

nº – Número(s)

Op. Cit. – Obra Citada

Pág. – Página(s)

Proc. – Processo

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RPCC – Revista Portuguesa Ciência Criminal

ss. – Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

Vol. – Volume(s)

PALAVRAS-CHAVE: abuso de confiança fiscal, não recebimento do imposto, falta de entrega de prestação tributária, pagamento dos salários

I. INTRODUÇÃO

A presente dissertação centra-se na problemática da aplicabilidade das causas de justificação e desculpa aos crimes tributários, especificamente na dicotomia do pagamento de salários, contraposto ao pagamento dos impostos.

Com este objetivo, começaremos por analisar o Direito Penal Tributário, a importância que este vem assumindo nos tempos atuais, através de uma consciencialização cada vez maior relativamente à importância do pagamento dos impostos para a construção de um Estado Social que necessita de meios para cumprir as grandiosas finalidades a que se propõe. Altera-se assim, o paradigma em que o não pagamento de impostos configurava apenas um “delito de luva branca, que despertava sentimentos de respeito e admiração”, para agora o catalogarmos como “infração criminal com uma forte componente de eticização”¹.

De seguida, entraremos no estudo do quadro legal português das causas de justificação e desculpa e, sem nunca perder de vista as elevadas exigências para a aplicação das mesmas, sendo essencial uma análise minuciosa do caso concreto, envergaremos apenas pela análise daquelas que, pela sua natureza, terão aplicabilidade neste âmbito.

É posteriormente a termos dado estas ferramentas de estudo gerais, mas essenciais à nossa dissertação, que nos focaremos especificamente no crime de abuso de confiança fiscal, passando também pela análise do crime de abuso de confiança contra a segurança social, delimitando as suas características e especialidades, para depois nos centrarmos no grande tema do nosso estudo: a temática de pagamento dos salários contraposto ao pagamento dos impostos, tendo por base o exemplo paradigmático do empresário que opta por não entregar os montantes devidos ao Estado a título de imposto, utilizando essas quantias para o pagamento dos salários aos trabalhadores.

Esta conduta cabe plenamente no tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), conduta esta que tem sido punida sistematicamente pelos nossos tribunais, utilizando-se argumentos de diversa ordem, que explicaremos em pormenor adiante.

¹ Cfr. RODRIGUES, Cunha, “Os Senhores do Crime”, em Revista Portuguesa de Ciência Criminal (RPCC), nº 9, 1999, pág. 7 a 29.

A grande questão que se tem colocado, e que foi nosso objetivo procurar responder com a presente dissertação, é a de saber se se poderá afirmar, de forma liminar e mecânica, não ser nunca justificável ou desculpável, a atuação daquele agente, que motivado por intenções concretas e restritas, rodeado de um circunstancialismo determinado, se considerou na obrigação de pagar os salários aos seus trabalhadores, por não conseguir suportar ser causador do perigo que poderia representar para eles os valores serem canalizados no pagamento das quantias retidas em nome do Estado.

Aquilo que propugnamos é uma análise ponderada dos valores e da justiça do caso concreto, discordando, *grosso modo*, da unanimidade e repetição que tem sido característica da jurisprudência Portuguesa nos casos em apreço. Analisaremos de forma aprofundada a argumentação dos principais autores que têm vindo a abordar a questão, exporemos as nossas opiniões, na esperança de que, num sentido ou no outro, a nossa análise tenha contribuído para um tão controverso, e tão longe de estar resolvido, debate.

II. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1. OS CONCEITOS

Quando falamos em Direito Penal Tributário, este surge de imediato correlacionado com o conceito de Crime Tributário, dispondo os artigos 1º e 2º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) sobre o conceito de infracção tributária, clarificando as suas espécies (crime e contra-ordenação).

Neste sentido, e segundo GERMANO MARQUES DA SILVA², o Direito Penal Tributário é, formalmente, um ramo especial relativamente ao Direito Penal, tendo este por objeto os crimes tributários. O Crime Tributário é, assim, o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei penal anterior. Noutro sentido, e materialmente, o Direito Penal Tributário tem por objeto os crimes que protegem bens jurídicos tributários e o Crime Tributário é a espécie de crime que tutela a atividade do Estado que se corporiza no sistema tributário, tutelando bens tributários.

2. A RELAÇÃO COM O DIREITO PENAL COMUM

O Direito Penal Tributário constitui um ramo especial do Direito Penal, prevendo-se esta especialidade no artigo 10º do RGIT, conjugado com o artigos 2º e 3º, e com o artigo 8º do Código Penal.

Apesar disto, e de todas as especialidades que justificam a opção por uma legislação específica, o Direito Penal Tributário constitui-se enquanto ramo de Direito Penal e, por isso, a ele serão sempre aplicáveis e reconduzidos os princípios gerais do Direito Penal comum. É um direito sancionador e, consequentemente, limitativo de direitos, liberdades e garantias e, por isso, a ele, terão sempre de ser aplicáveis os princípios constitucionalmente protegidos que condicionam as normas penais, como o Princípio da Legalidade, Proporcionalidade, Jurisdicionalidade, Dignidade Humana, entre tantos outros, que decorrendo diretamente das normas, ou de conceitos como o Estado de Direito Democrático, auxiliam e delimitam a opção pela proteção pelo Direito Penal, de um determinado bem jurídico.

²SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Universidade Católica Portuguesa Editora, pág. 11

3. O ASSENTO LEGAL: RGIT

O Regime Geral das Infrações Tributárias consubstancia o mais recente assento legal das infrações tributárias, aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 de junho, tendo já sofrido sucessivas alterações. Surge com o intuito de reforço das garantias do contribuinte e simplificação processual, reformulando a organização judiciária tributária, consubstanciando num só diploma dois regimes pretéritos de infrações aduaneiras³ e as não aduaneiras⁴, correspondendo, respetivamente, aos crimes aduaneiros e aos crimes tributários fiscais previstos agora neste diploma. Com isto, manteve-se a unidade formal, evitando-se também as dificuldades características da sucessão das leis no tempo, pela aposta numa redação semelhante dos tipos de crimes, anteriormente contidos nos referidos diplomas.

Também neste sentido, e optando por não analisar em profundidade os antecedentes legislativos, surge ainda assim relevante a referência à aproximação dada à Parte Geral do Código Penal, com o objetivo de garantir a unidade do sistema penal no seu todo, através do respeito pelos princípios e valores gerais protegidos pelo Direito Penal comum, evitando-se uma subversão do próprio sistema⁵. Neste sentido, surge também a aproximação do regime da responsabilidade das pessoas coletivas e dos seus gestores que se assemelha ao regime estabelecido pelos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº28/84, de 20 de janeiro, orientação constante do RJIFNA.

3.1. Os Limites Quantitativos de Punibilidade

É neste seguimento, que surge imperativa a referência a algumas especificidades do próprio regime que, apesar de tudo, não encontram semelhança no regime do Código Penal. Exemplo disso, são os limites quantitativos, uma vez que no RGIT se estabelecem limites

³ Regime Jurídico das Infrações Aduaneiras (RJIFA), aprovado pelo Decreto-Lei nº376-A/89, de 25 de Outubro, que sucedeu ao Decreto-Lei nº 424/86, de 27 de Dezembro.

⁴ Regime Jurídico das Infrações Não Aduaneiras (RJIFNA), aprovado pelo Decreto-Lei nº 20 A/90, de 15 de Janeiro e desde o Decreto-Lei nº 619/76, de 27 de Julho.

⁵ ESTEVES, Marli Cristina, *Causas de Justificação e Desculpa em Matéria Tributária: O problema do pagamento de salários em contraposição ao pagamento de impostos*, Universidade Católica Portuguesa, pág. 20

mínimos⁶ para que os factos constituam crime, convertendo-se em contraordenações quando se encontrem abaixo desse limite.

Assim sendo, e ainda que possamos concluir no sentido do legislador ter optado, em geral, por delimitar materialmente os crimes das contraordenações através de um critério material de neutralidade ética da conduta que integra o ilícito de mera ordenação social⁷, por contraposição ao desvalor da conduta que integra o ilícito penal, esta distinção acaba muitas vezes por ser feita com base no critério quantitativo que *supra* referimos.

Assim teremos que, nos crimes cujos elementos são estabelecidos em limiares quantitativos, é necessário que o agente tenha conhecimento dos mesmos para que se verifique dolo, na medida em que estes se configuram enquanto elementos do crime. Mesmo quando surjam enquanto elemento negativo do tipo legal, o agente deverá com a sua conduta querer lesar o Estado em valor superior ao limite, bastando, por regra, o dolo eventual⁸. O mesmo ocorre, de forma genérica, relativamente às condutas dolosas e negligentes sendo qualificadas como crime e contraordenação, respetivamente.

Tudo isto se justifica por razões de justiça político-criminal que exigem, por um lado, a limitação da intervenção penal às infrações patrimonialmente significativas e, por outro, a racionalização do número de processos de forma a evitar efeitos paralisantes para as estruturas judiciais⁹, respeitando assim a intervenção de *ultima ratio* do Direito Penal.

⁶ Nos crimes aduaneiros, muitos dos tipos legais são limitados a um valor mínimo das mercadorias objeto do crime, enquanto que nos crimes fiscais, estabelece-se um valor mínimo da prestação tributária em falta — Relatório Preambular da Proposta de Lei nº 53/VIII

⁷ Critério material baseado no desvalor moral, social e cultural da conduta. A distinção é feita com base no facto da conduta ser (em si mesma, independentemente da sua proibição legal) axiológico-socialmente neutra ou, da conduta, mesmo que não existisse a proibição legal, ser axiológico-socialmente relevante, DIAS, Jorge de Figueiredo, O movimento da Descriminalização e o ilícito de Mera Ordenação Social, Centro de Estudos Judiciários, Jornadas de Direito Criminal - O novo Código Penal Português e Legislação Complementar

⁸ SILVA, Germano Marques, *op. Cit.*, pág. 5

⁹ *Idem*, pág. 58

4. A LEGITIMIDADE DA TUTELA PENAL TRIBUTÁRIA

4.1. Os bens jurídicos tutelados

A primeira questão que tem de ser colocada neste âmbito, é a de saber qual é a base de legitimação da tutela conferida pelo Direito Penal Tributário e, neste sentido, apercebemo-nos da essencialidade na determinação dos bens jurídicos relevantes.

Isto porque, como sabemos, o bem jurídico desempenha funções essenciais no sistema penal, podendo ser definido como a “expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”¹⁰. É, precisamente, através deste conceito que percebemos como este exerce uma função de legitimação do poder punitivo do Estado - na medida em que só os comportamentos socialmente prejudiciais poderão consubstanciar uma incriminação - e, por outro lado, limita a conduta punível, define o momento da consumação e é o elemento para determinar relações de hierarquização¹¹.

Mas, para tudo isto, é necessário um exercício de determinação dos mesmos: é, no fundo, necessário encontrar uma base-fundamento que nos permita, por um lado, limitar o legislador ordinário e, por outro, indicar qual o sentido jurídico inerente a cada incriminação. Esta base é, e nunca poderá deixar de ser, a Lei Fundamental - a Lei-Primeira - do nosso país: a Constituição da República Portuguesa. Esta, surge assim, como critério de referência na delimitação dos bens jurídicos que poderão e deverão ser legitimamente protegidos através de incriminações penais, com base em finalidades absolutamente primordiais e imperativas.

Concretizando, e entrando no âmbito dos crimes fiscais e especificamente no bem jurídico por estes protegido, a doutrina nacional e estrangeira não é unânime na identificação dos bens jurídicos protegidos pelas incriminações tributárias, sendo relevante referir três posições doutrinárias distintas¹².

¹⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, 2ª edição, pág. 114

¹¹ No fundo, o bem jurídico exerce uma função de política-criminal, consubstanciando a fundamentação, limite e garantia últimas do poder punitivo do Estado e, também, uma função teológico-sistemática, na limitação da proibição (GERMANO MARQUES DA SILVA, *op. cit.* pág. 60),

¹² DIAS, Augusto Silva, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, pág. 445.

Em primeiro lugar, o modelo defensor de um bem jurídico de natureza predominantemente patrimonial, em que a infração fiscal só ocorrerá quando se verifique um dano, isto é, é necessário um prejuízo patrimonial efetivo causado ao Estado Fiscal, concretizado num total ou parcial¹³ não pagamento da prestação devida.

Em segundo lugar, o modelo que centra a ilicitude na violação de deveres de informação, transparência e verdade fiscal¹⁴. Isto significa que o tipo penal poderá ser desenhado enquanto crime de perigo para determinado bem jurídico, pressupondo a sua lesão, que não se identificará com o património fiscal do Estado: o tipo e a ilicitude esgotam-se no atentado à transparência e verdade fiscal adequado a lesar ou a pôr em perigo a credibilidade e a segurança das declarações daquele que está obrigado fiscalmente. Concluindo, este modelo encara os crimes fiscais como crimes de desobediência ou formais, em que ainda que a ação produza um resultado, se este não vier a ocorrer, o próprio desvalor da ação leva à consumação (independentemente da ocorrência ou não do resultado).

Finalmente, surge um modelo intermédio que resulta da combinação dos modelos anteriores: os crimes fiscais têm como finalidade assegurar a proteção dos valores de verdade e transparência e, também, de interesses patrimoniais fiscais.

Todos estes modelos encerram perspetivas funcionalistas, sendo que, a nosso ver, a mais correta será esta última, na medida em que podemos encontrar crimes fiscais quer estruturados na perspectiva de dano, quer estruturados na perspectiva de perigo, desde que encerrarem uma violação de deveres de colaboração do contribuinte respeitantes à obrigação tributária principal. Os deveres de colaboração consubstanciarão a base normativa, o preceito legal cuja violação acarreta o desvalor da ação, identificando-se, assim, com o dever geral de pagar impostos.

¹³ Entendemos, como defende Susana Aires de Sousa, verificar-se um parcial não pagamento quando esteja em causa a entrega de uma quantia indevida, reduzindo-se o valor do imposto quer através de um reembolso, sem suporte legal, quer como atribuição de um benefício fiscal indevido. (SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*; pág. 33)

¹⁴ Neste sentido, COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, DPEE, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p. 328, “[...] Não são as receitas fiscais que presidem como padrão crítico à construção da incriminação, mas antes a violação dos deveres decorrentes da relação estabelecida entre o substituto e a administração fiscal.”

Neste sentido, vai precisamente AUGUSTO SILVA DIAS, quando no que toca aos crimes não aduaneiros, especificamente referindo-se ao regime que lhes servia de suporte legal (RJIFNA), defende que a “estrutura legal dos crimes fiscais abrangerá, num primeiro nível, o património fiscal do Estado enquanto bem jurídico protegido e, num segundo, os deveres de colaboração do contribuinte, enquanto suporte normativo que assegura a proteção do bem jurídico”¹⁵. De facto, “os valores de verdade e lealdade fiscal formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem”¹⁶, sendo este bem o património fiscal do Estado.

Assim, no fundo, quando falamos nos bens jurídicos-penais tutelados pelos crimes tributários, é necessário perceber num primeiro momento quais são as finalidades que se pretendem ver atingidas: estas constam da Constituição da República Portuguesa, que legitima a existência de um Estado Fiscal, na medida em que as funções do Estado necessitam da existência de recursos financeiro para que sejam cumpridas. São precisamente estas funções, estes objetivos mediatos garantidos pelo património estadual, que justificam a dignidade penal dos crimes fiscais.

É, neste sentido, e num segundo momento, que identificamos como bem jurídico tutelado pela maioria dos crimes tributários, o património tributário do Estado, consequência imediata do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, que no seu nº1 estabelece 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 preceito, retira-se que o bem jurídico mais diretamente tutelado pelos crimes fiscais serão as receitas fiscais, no seu conjunto, tutelando o pagamento dos impostos, em especial.

Desta feita, concordamos com SUSANA AIRES DE SOUSA¹⁷ quando refere “(...) uma demasiada e desnecessária antecipação da tutela penal” considerar que o sistema fiscal, os deveres de colaboração, verdade e transparência, entre outras finalidades que o imposto assume, estão diretamente protegidas pelos crimes fiscais. “As funções reconhecidas aos impostos constituem somente o bem jurídico imaterial mediato que permite fundamentar a criminalização, distinto do bem jurídico imediato composto pelo património do Estado. Esta

¹⁵ DIAS, Augusto Silva, *op. cit.* págs. 445 e 448

¹⁶ Cfr. MARLI CRISTINA ESTEVES, *op. cit.* pág. 25

¹⁷ Cfr. SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.* pág. 296

distinção torna-se necessária sob pena de se confundir o objeto protegido (...) com o motivo da incriminação”¹⁸

Não resultam, assim, dúvidas de que estes valores enquadram a teologia dos crimes fiscais, justificando a sua dignidade penal ao configurarem a sua *ratio*: As receitas fiscais desempenham uma função primordial na nossa sociedade na criação e preservação das condições de vida dos cidadãos. O património do Estado tem por objetivo a garantia e proteção da dignidade humana, mas este é um objetivo mediato relativamente às normas que consubstanciam infracções fiscais: a proteção da dignidade humana encontra-se garantida apenas por via da proteção do património do Estado - de forma mediata - como ocorre, aliás, com a grande maioria dos nossos preceitos constitucionais¹⁹.

III. AS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO²⁰ OU EXCLUSÃO DE CULPA

1. CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE²¹: EM GERAL

Os tipos legais incriminadores exprimem um desvalor jurídico relativamente a determinadas condutas, sendo os elementos constitutivos do crime a existência de um facto ilícito e culposos. Assim, a ilicitude caracteriza-se pela desconformidade de uma determinada conduta com a lei, preenchendo um determinado tipo legal incriminador.

Apesar disto, o facto típico poderá ser praticado em circunstâncias tais que exijam a valorização de outros bens igualmente prosseguidos pela ordem jurídica “considerada na sua totalidade”, comparando-os e, conseqüentemente, amenizando o desvalor inerente à conduta que consubstancia o tipo. É precisamente isto que o art. 31º, nº1 do Código Penal e os artigos

¹⁸ *Idem*, pág. 280

¹⁹ O Princípio da Dignidade Humana consubstancia um princípio supremo, desde logo por constar “na primeira fila” de um vasto catálogo de direitos fundamentais, no qual assenta toda a República Portuguesa. Deve ser entendido como um princípio primeiro, inerente ao ser humano e que surge, num Estado de Direito, como garantia de uma série de outros direitos, mas servindo também de limite aos mesmos, como forma de responder às situações complexas e de fronteira que se verificam e são constantes na vida em sociedade. Isto significa que todos os direitos fundamentais poderão, num sentido ou no outro, de forma mais direta ou menos, ser reconduzidos a ele.

²⁰ Terminologia Tradicional, também usada no Código Penal de 1886.

²¹ Terminologia usada no Código Penal de 1982.

seguintes²², vêm esclarecer, ao estabelecerem quais as causas e os pressupostos de justificação, que permitem que uma determinada lesão a um bem jurídico tutelado pelo Direito Penal, seja considerada lícita.

Isto significa que determinados comportamentos proibidos por lei, poderão afinal ser permitidos por esta mesma lei, desde que se verifiquem um conjunto de circunstancialismos que obrigam a que este juízo de valor negativo decorrente do tipo legal incriminador, ceda perante um juízo de valor mais concreto e abrangente, tornando-o positivo, ou pelo menos neutro para o Direito Penal²³.

Analisaremos agora em maior pormenor as principais causas de justificação da ilicitude invocadas nos nossos tribunais a este propósito, sendo elas o Direito de Necessidade, contemplado no artigo 34º do Código Penal e o Cumprimento de um Dever, presente no seu artigo 36º. Importa neste âmbito relembrar que o artigo 31º, nº1 consubstancia uma cláusula geral de justificação, sendo que podem ser aplicáveis, para além das causas de justificação estabelecidas na lei, quaisquer outras, implícitas ou supralegais²⁴.

2. DIREITO DE NECESSIDADE²⁵

Para que o art. 34º esteja preenchido, é necessário que exista uma situação de perigo atual²⁶ que ameace interesses juridicamente protegidos do agente ou de terceiro, sendo que essa situação não poderá ter sido voluntariamente criada pelo agente²⁷; a sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado; e, finalmente, a razo-

²² Art. 32º, 34º, 36º, 38º, 39º do Código Penal.

²³ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português: Teoria do Crime*, 2ª Edição, pág. 149, e também ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, “O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, em *Actualidad Jurídica Úria Menéndez*, pág. 47;

²⁴ FERREIRA, Manuel Cavaleiro, *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1982, p. 167 e ss.

²⁵ Art. 34º do Código Penal

²⁶ Para a avaliação da atualidade do perigo, valem os requisitos da legítima defesa, dando-se aqui um alargamento da atualidade para situações em que o perigo ainda não seja iminente, mas o protelamento do facto salvador representaria uma potenciação do perigo e perigos duradouro. Para mais desenvolvimentos, DIAS, Jorge de Figueiredo, op. Cit., pág 442 e ss.

²⁷ Salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro. “Voluntariamente”, refere-se aos casos em que o agente de forma intencional e premeditada cria a situação, para que se possa livrar da mesma à custa de bens jurídicos alheios. *Idem, Ibidem*.

abilidade na imposição de sacrifício do interesse do lesado, em relação à natureza e valor do interesse ameaçado²⁸.

Como bem explica FIGUEIREDO DIAS²⁹, pode estar em causa qualquer bem jurídico (penal ou não penal), sendo que estes constituirão uma das perspectivas da ponderação, a par do grau do perigo ameaçador, a intensidade da lesão esperada, a autonomia pessoal do lesado, a maior ou menor adequação do meio salvador, entre outros.

Relativamente à adequação do meio, este é um conceito de relação, na medida em que o facto adequado é o facto necessário para afastar um perigo, sendo também o meio idóneo no afastamento desse mesmo perigo³⁰. Como vimos, para que o facto seja considerado lícito, existem outros requisitos que acrescem à necessidade do meio, não sendo nunca adequado o meio que embora idóneo, seja mais gravoso que outro igualmente idóneo; e o meio que ainda idóneo, consista na lesão de interesse de terceiro quando fosse possível afastar o perigo sem esse sacrifício³¹.

Estas situações consubstanciam uma verdadeira necessidade de ponderação entre o valor do bem sacrificado e o valor do bem ameaçado por exercício do Direito de Necessidade. Isto significa, como explica GERMANO MARQUES DA SILVA, que o “direito de necessidade é um direito e como tal o facto praticado no seu exercício não é um facto ilícito (art. 31º, nº2, do CP). O seu fundamento resulta do seu próprio pressuposto - estado de necessidade - e a sua relevância assenta nos princípios gerais de ponderação de interesses e do meio justo para o fim justo”³². É precisamente aqui que reside a distinção entre este instituto e o Estado de Necessidade de Desculpante³³, que mais à frente analisaremos.

²⁸ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 63 a 65.

²⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. Cit.*, pág 442 e ss.

³⁰ Neste sentido, SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*, pág. 199 e DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. Cit.*, pág 442 e ss.

³¹ *Idem*.

³² SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*, pág. 194 e ss.

³³ Art. 35º do Código Penal

3. CONFLITO DE DEVERES

A figura em análise encontra-se prevista no artigo 36º, garantindo-se a sua autonomia face ao Direito de Necessidade, pelas especificidades que assume. É necessário perceber e delimitar a figura, sob pena de estarmos perante um aparente conflito de deveres³⁴.

Estaremos então perante um verdadeiro conflito de deveres, quando estes consubstanciem deveres de ação, em que só um pode ser cumprido: existe uma impossibilidade de cumprimento tempestivo ou simultâneo de dois ou mais deveres, sendo necessário que se dê prevalência a um, em detrimento de outro. No fundo, é necessário que um sujeito, obrigado ao cumprimento de vários deveres de ação, tenha de sacrificar alguns em prol do cumprimento de um, por estes serem incompatíveis entre si, sendo requisito necessário que se tratem de interesses alheios e não pessoais³⁵.

A questão central diz respeito ao dever que se opta por cumprir: o dever cumprido deve ser de valor igual ou superior ao dever sacrificado e, quando assim o seja, outra não poderá ser a resposta da ordem jurídica se não a de considerar lícita a atuação do agente, por esta corresponder a uma verdadeira imposição jurídica. Outra solução, levaria a equiparar aquele que nada fez, não cumprindo nenhum dos deveres, àquele que tudo fez para cumprir um deles.

Esta ponderação entre os bens jurídicos em confronto, não poderá simplesmente resultar de uma hierarquização dos mesmos mas, tal como no Direito de Necessidade, ter em consideração a situação concreta dos interesses em conflito no quadro da situação global³⁶. Isto significa que, para que se avalie corretamente o valor de cada um daqueles deveres, nunca poderá perder-se de vista as razões concretas e particulares que os autonomizam e especia-

³⁴ DIAS, Jorge de Figueiredo, op. Cit., pág. 466 e ss.

³⁵ FERREIRA, Manuel de Cavaleiro, *Lições de Direito Penal...*, I., pág. 246

³⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo, op. Cit., pág. 466 e ss.

lizam enquanto deveres de ação, no fundo, nunca poderá perder-se de vista as circunstâncias do caso concreto, a par de todas as ponderações de cariz abstrato^{37/38}.

Na prática, quando estejam em confronto bens jurídicos iguais ou da mesma espécie, não resta outra alternativa senão a de dar total liberdade de escolha ao agente na opção de qual deles cumpre. Se pelo contrário, forem de valor diferente, deverá o agente sacrificar o menos valioso, de acordo com o Princípio Fundamental de Ponderação de Bens e de Deveres Conflitantes³⁹, dando prevalência ao preponderante⁴⁰.

Não obstante, e ainda que por vezes seja a própria lei a estabelecer esta mesma hierarquia, como aliás ocorre no nº2 do preceito em análise⁴¹, muitas vezes o agente dispõe apenas de alicerces⁴² que deverão sempre nortear a sua decisão, ainda que mantenha alguma incerteza e debilidade na conformação da mesma com a lei.

4. CAUSAS DE EXCLUSÃO DA CULPA: O ESTADO DE NECESSIDADE DESCULPANTE

As causas de exculpação, como o próprio nome indica, excluem a culpa do agente. Nestas situações, o facto típico continua a ser ilícito, no entanto, em face das circunstâncias concretas, não é exigível que o agente atue de outra forma, sendo assim desculpado.

É precisamente isto que ocorre no Estado de Necessidade Desculpante em que, nos termos do artigo 35º do Código Penal, existindo 1) uma situação de perigo atual e não remo-

³⁷FERREIRA, Manuel de Cavaleiro, op. Cit., págs. 226 e ss. e 247

³⁸ Cfr. CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume II, Coimbra, 1971, pág. 92: “V.g., se duas crianças estão em perigo de vida e um terceiro, pai de uma delas, só uma pode salvar, cremos que o dever mais importante será o de salvar o filho, pois além do dever geral de ajuda ao próximo, especifica-se, em relação a uma das crianças, o dever de garante da sua segurança.”

³⁹ Em que o Princípio da Proporcionalidade assumirá uma importância ímpar. Princípio presente no artigo 335º do Código Civil.

⁴⁰ Para a hierarquização de deveres, valem os mesmos critérios de hierarquização de direitos. SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português*., pág. 212 e ss.

⁴¹ “O dever de obediência hierárquica cessa quando conduzir à prática de um crime”, artigo 36º, nº2 do CP.

⁴² DIAS, Jorge de Figueiredo, “*Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilcitude*”, em *Jornadas de Direito Criminal*, pág. 63 “A medida das sanções penais cominadas para a violação dos respetivos bens jurídicos, [...] os princípios ético-sociais vigentes na comunidade em certo momento, [...] as modalidades do facto, [...] a medida da culpa, [...] pontos de vista politico-criminais. Como ainda, e também, noutro plano, [...] a extensão do sacrifício imposto e [...] a extensão e premência do perigo existente [...]”

vível de outro modo; 2) ameaça de vida, integridade física, honra ou liberdade do agente ou de terceiro; 3) não ser exigível outra conduta; e, finalmente, 4) o agente ter atuado com o objetivo de salvar o bem ameaçado, o agente será desculpado.

Isto já não acontecerá quando o perigo ameace bens jurídicos diferentes daqueles que se encontram protegidos legalmente⁴³, em que poderá apenas haver espaço a uma atenuação especial da pena ou, excepcionalmente, à sua dispensa (art. 35º, nº2 do CP).

IV. O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

1. EM GERAL

Num primeiro momento, afigura-se-nos crucial delimitar o crime de abuso de confiança fiscal relativamente àquele que se vem assumindo como o seu “arquétipo e modelo”⁴⁴: o crime de abuso de confiança comum⁴⁵.

O crime de abuso de confiança previsto no Código Penal, trata-se de um crime de apropriação, isto é, é essencial para que o tipo legal esteja preenchido que exista um ato que inequivocamente demonstre uma incompatível vontade de devolução da coisa entregue ao agente⁴⁶, voluntariamente ou por imposição legal, a título não translativo de propriedade. No fundo, é necessário que exista uma “integração pacífica da coisa na esfera patrimonial do autor”⁴⁷, dando-se uma ilegítima inversão do título da posse.

Em sentido contrário foi a redação atual do crime de abuso de confiança fiscal, afigurando-se, desde sempre, como “um crime irrequieto”⁴⁸, que tem despoletado muita atenção

⁴³ Ponto 2)

⁴⁴ Cfr. ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pág. 49

⁴⁵ Artigo 205º do Código Penal

⁴⁶ É necessário que seja acompanhada de atos externos que manifestem a intenção ilegitimamente do agente, em apropriar-se da coisa. A mera recusa de restituição não significa, sem margem de dúvida, a existência de apropriação ilegítima, como aliás tem sido defendido pela doutrina e jurisprudência - DIAS, Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral...*, p. 442 e 443

⁴⁷ Cfr. DIAS, Augusto Silva “*O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei nº 20 - A/90, de 15 de Janeiro), Considerações Dogmáticas e Políticas Criminais*”, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora *apud* ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pág. 49

⁴⁸ Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE / SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*

por parte da doutrina e, também, divergências na jurisprudência, ainda que se possa considerar que exista uma “continuidade normativa típica”⁴⁹.

Assim, a nota dominante, aquela que se manteve intacta ao longo de todas as alterações, é a existência de uma relação fiscal, que incide sobre uma base de confiança: temos um fenómeno em que a posição de devedor não é ocupada pelo contribuinte originário, aquele que suporta economicamente o valor do imposto, mas por um substituto, por uma pessoa que por imposição legal, tem o dever de entregar a prestação à administração tributária e que, por essa via, se substitui a essa na respetiva liquidação⁵⁰. Muitas vezes, este substituto tributário é equiparado a um fiel depositário⁵¹, podendo a relação ser equiparada a uma relação de fidúcia⁵². Mantém-se, assim, o mesmo bem jurídico tutelado - o património fiscal do Estado, e o objeto da sanção penal - a concreta prestação do imposto.

Quais são, então, as alterações que merecem a nossa atenção? Ora, a sua redação originária, no âmbito do RJIFNA, focava-se somente na “não entrega total ou parcial de prestação tributária deduzida pelo sujeito passivo, com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”⁵³.

Com o decreto-lei nº 394/93, de 24.11, passa-se a exigir a *apropriação*, total ou parcial, de prestação tributária deduzida nos termos da lei, estando o sujeito passivo legalmente obrigado a entregá-la ao credor tributário.

Mais tarde, o Decreto-lei nº 343/93 vem eliminar “a intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida” e, com a entrada em vigor do RGIT, abre-se as portas a uma nova previsão legal, que não exige nem a apropriação, nem sequer o elemento subjetivo da intenção de obtenção de vantagem patrimonial indevida, considerando-se o tipo legal

⁴⁹ Cfr. PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*, 2ª Edição, 2017

⁵⁰ Idem.

⁵¹ “Situação de fieis depositários desses valores que assim passaram a pertencer ao respetivo credor tributário, perante quem se constitui na obrigação legal de os entregar nos prazos e nos locais previstos na lei (art. 98º do C.I.R.S.)” SOUSA, Alfredo José, em “*Infrações Fiscais (Não Aduaneiras)*”, 3ª Edição, Almedina, *apud* ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pág. 50

⁵² Cfr. ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pág. 50

⁵³ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 239

preenchido pela mera recusa ilegal de entrega da prestação tributária⁵⁴, deixando para trás algumas dificuldades de prova.

Finalmente, com a Lei do Orçamento para 2009⁵⁵, são também introduzidos limites quantitativos para o crime de abuso de confiança fiscal que, até então, não estabelecia quaisquer limiares quantitativos⁵⁶ como elemento do crime.

2. O BEM JURÍDICO TUTELADO

Tecemos já as mais significativas considerações relativamente aos bens jurídicos protegidos pelos crimes fiscais, para onde agora remetemos na generalidade⁵⁷. Não restam então dúvidas que, a nosso ver, o legislador ao consagrar o crime de abuso de confiança fiscal pretendeu ver protegido o património do Estado, isto é, o conjunto de receitas fiscais que têm como titular o Estado.

É precisamente esta conclusão que cumpre retirar do facto da atual redação do tipo em questão acrescentar o limite quantitativo de 7 500€, demonstrando a opção do legislador em diferenciar os crimes das contra-ordenações através de uma diferença de grau: só substanciará crime a atuação daquele que esteja em falta para com o Estado, em valor quantitativo suficiente para lesar seriamente o património do mesmo. Se em causa estivesse a protecção dos valores de verdade e lealdade, então o ilícito estaria preenchido independentemente do valor.

Ainda assim, e como vimos, o dever de colaboração, na sua vertente de verdade e lealdade para com a Administração Tributária assume-se como essencial ao tipo legal: integram a sua base normativa, cuja violação acarreta o desvalor da ação. É precisamente isto que se

⁵⁴ Parece dar-se uma aproximação da redação originária do crime de abuso de confiança fiscal e, um consequente afastamento do artigo 205º do Código Penal, pela eliminação do elemento da apropriação. Apesar disto, a redação é totalmente inovadora, por conjugar o referido, com a semelhante eliminação do elemento subjectivo.

⁵⁵ Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

⁵⁶ O valor quantitativo não tem por base uma diferença relevante ao nível da censurabilidade da conduta: foram razões de ordem pragmática, como a tentativa de sobrecarga dos tribunais, que levaram o legislador a introduzir o elemento quantitativo superior a € 7500,00.

⁵⁷ Cap. II, Ponto 4.2.

demonstra através das condições objetivas de punibilidade, nomeadamente a alínea b) do nº4 do artigo 105º, como analisaremos *infra*⁵⁸.

3. ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO LEGAL

O crime de abuso de confiança fiscal consiste na não entrega no prazo legal da prestação tributária que tenha sido deduzida nos termos da lei com a obrigação de a entregar à administração tributária, superior a € 7500,00⁵⁹. Podemos estar perante valores devidos a título de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), situações de retenção na fonte que têm a natureza de imposto por conta⁶⁰, e prestações que tendo sido recebidas, serão posteriormente liquidadas⁶¹. O artigo em apreço é, de facto, uma norma penal em branco, tendo de ser interpretada e completada com recurso a outras normas.

No entanto, para que o facto típico ocorra, é necessário que a prestação a entregar tenha sido efetivamente recebida, liquidada ou deduzida nos termos da lei. Caso assim não ocorra⁶², não estará preenchido o tipo do artigo 105º do RGIT, constituindo, em regra, apenas contraordenação nos termos do nº4 do artigo 114º do RGIT⁶³.

Para além disto, e como já tivemos oportunidade de referir sucintamente, o tipo legal consubstancia uma situação de substituição tributária, sendo que a definição oferecida por

⁵⁸ Cap. IV, Ponto 4.

⁵⁹ Elemento quantitativo do tipo: os factos só são puníveis se o valor da prestação não entregue for de valor superior a € 7500,00. Se o valor for igual ou interior, o facto constituirá contraordenação.

⁶⁰ Artigo 75º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

⁶¹ Arts. 1º, 2º, 7º, 26º, nº1, 36º, 40º e 89º, nº2 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

⁶² Vejamos o caso cfr. SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 249: “[...] o comerciante vende um determinado produto, mas não liquida o IVA devido (vende sem IVA), ou paga os salários dos seus trabalhadores sem proceder à retenção do IRS que for devida [...]”

⁶³ SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais...*, pág. 48. “É na medida desta exigência, que se tem erguido vozes no sentido desta necessidade dedutiva encarar também ela a ideia de apropriação. [...] No entanto, uma concepção deste tipo corresponde a uma presença inelidível de apropriação daquelas quantias, ao desconsiderar o elemento subjectivo da apropriação [...] se a apropriação supõe um ato objetivo capaz de a revelar e exteriorizar, ela não pode dispensar o correspondente fenómeno interior da apropriação”.

lei⁶⁴, se tem afigurado insuficiente para a doutrina⁶⁵. Há, de facto, uma equiparação do agente à figura do fiel depositário, seguindo-se, deste modo, o entendimento de que o substituto tributário responde criminalmente pela violação dos deveres impostos por lei, e não pelas dívidas fiscais em si⁶⁶. Para além do argumento da natureza legal, contraposta à natureza meramente contratual da obrigação, surgem outros argumentos, nomeadamente o facto da mera impossibilidade de cumprimento não ser elemento do tipo. De facto, o comportamento de não entrega da prestação devida à administração tributária só será punível quando exista uma falta dolosa na entrega dessa prestação⁶⁷.

Finalmente, levanta-se ainda a questão de saber se as quantias retidas ou deduzidas poderão ou não ser geridas pelo substituto, enquanto se encontrem na sua posse. A opinião defendida pela maioria da doutrina vai no sentido de que o substituto tributário poderá utilizar as prestações tributárias para fins próprios. De facto, sendo as quantias devidas uma coisa fungível, o que é relevante é que não se deixe de devolver essa quantia na quantidade certa. Como salienta GERMANO MARQUES DA SILVA⁶⁸ “[...] as coisas fungíveis determinam-se apenas pelo género, qualidade e quantidade, quando constituam objeto de quaisquer relações jurídicas (art. 207º do C. Civil)”.

O tipo legal só ficará, assim, preenchido quando as quantias retidas não tenham sido restituídas no tempo e sob a forma juridicamente devida, acrescendo o dolo, de que agora nos ocuparemos.

⁶⁴ “A substituição tributária verifica-se quando, por imposição legal, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”, como tipificado no artigo 20, nº1, da Lei Geral Tributária.

⁶⁵ A lei reduz o substituto a um retentor de imposto, quando, na verdade é possível haver substituição tributária sem retenção, do mesmo modo que pode haver retenção sem substituição tributária. NABAI, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, pág. 165

⁶⁶ Em sentido contrário, encontraríamos o entendimento de que as quantias retidas ou recebidas integrariam o património do substituto tributário, levando à inconstitucionalidade do crime de abuso de confiança fiscal, na medida em que a incriminação constituiria prisão por dívidas, violando o preceituado no art. 1º do Protocolo nº 4 adicional à Convenção Europeia dos Direitos do Homem.

⁶⁷ Ac. 54/04, de 20 de Janeiro de 2004 “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 e a falta dolosa dessa entrega [...] E a sua não correspondência à consagração de um caso de prisão por dívidas. [...] O devedor dos impostos (e de prestações à Segurança Social) surge colocado em posição aproximada à do fiel depositário”, <http://www.dgsi.pt/>

⁶⁸ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 241

3. ELEMENTOS SUBJETIVOS DO TIPO LEGAL

Relativamente aos elementos subjetivos, o tipo legal em apreço exige dolo em qualquer uma das suas formas, previstas no artigo 14º do Código Penal⁶⁹. Isto significa, como sabemos, que é necessário que o agente represente os elementos do tipo, que no crime de abuso de confiança fiscal são, como temos já vindo a elencar, a intenção direcionada à quebra da relação de confiança em si depositada, não sendo necessária a apropriação, bastando-se apenas com o incumprimento da entrega da quantia, no prazo estipulado por lei⁷⁰. Se a atuação for meramente negligente, o agente comete a contraordenação fiscal prevista no artigo 114º do RGIT.

4. CONDIÇÕES OBJETIVAS DE PUNIBILIDADE

O art. 95º da Lei nº 53-A/2006⁷¹ veio conferir algumas alterações ao artigo 105º do RGIT. Em especial, interessa-nos agora a alteração do nº4 do preceito, que incide sobre as condições objetivas de punibilidade do crime de abuso de confiança fiscal.

Concretizando, altera-se a estrutura normativa do crime, considerando-se que o tipo legal apenas estará preenchido na circunstância de, para além de ter decorrido o prazo de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação, se ter procedido à entrega da declaração do imposto devido, faltando ao seu pagamento passados 30 dias, após a notificação da administração tributária para o efeito⁷².

Como explica GERMANO MARQUES DA SILVA⁷³, os dois prazos devem conjugar-se, na medida em que a Administração Tributária não terá de esperar que o prazo estabelecido na alínea a) se verifique, para que possa proceder à notificação do agente. Assim, se isso suceder, se o prazo de 30 dias ocorrer antes dos 90 dias a que se refere a alínea a), prevalecerá o prazo de 90 dias. Por outro lado, se houve notificação por parte da Administração Tributária e

⁶⁹ Dolo direto, necessário e eventual.

⁷⁰ Neste sentido, AC. do TRG, DE 05.06.2017.

⁷¹ Lei do Orçamento de Estado para 2007

⁷² LOMBA, Pedro / MACEDO, Joaquim Shearman, *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime da Infrações Tributárias*, em Ordem dos Advogados, Doutrina

⁷³ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 244

a prestação não tiver sido paga, mas o prazo dos 30 dias previsto na alínea b) só ocorrer para além dos 90 dias da alínea a), é aquele que prevalece.

Neste sentido, podemos concluir que esta alínea b) tem por objetivo separar dois tipos de situações: a situação em que o contribuinte cumpre as suas obrigações declarativas, comunicando a Administração Tributária as quantias efetivamente recebidas, embora não as tenha depois entregue ao Estado; e a situação em que o contribuinte, para além de omitir a apresentação da declaração, incumprir com a obrigação de entrega das prestações tributárias recebidas ou deduzidas⁷⁴.

Concluindo, o crime de abuso de confiança fiscal consumar-se-á no momento em que o agente devia proceder à entrega da prestação tributária, correspondente ao último dia do prazo; no entanto, a conduta só será punível depois de decorridos os 90 dias sobre o termo do prazo para a entrega⁷⁵.

5. AGENTES DO CRIME E COMPARTICIPAÇÃO

O crime de abuso de confiança fiscal trata-se de um crime próprio ou específico, na medida em que só pode ser agente do crime aquele que se encontrava legalmente obrigado a entregar a prestação tributária, valendo para o mesmo todas as formas de comparticipação.

Nas pessoas coletivas e equiparadas, o substituto do imposto é a própria pessoa coletiva, mas quem responde pela entrega é a sua administração, gerência ou agente equiparado, na medida em que os deveres tributários em questão, deverão ser cumpridos pelos órgãos da administração⁷⁶.

⁷⁴ LOMBA, Pedro / MACEDO, Joaquim Shearman, *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime da Infrações Tributárias*, em Ordem dos Advogados, Doutrina

⁷⁵ Isto justifica-se por razões de política criminal, aliás, como explica SUSANA AIRES DE SOUSA “[...] o legislador terá atendido ao facto de a entrega, ainda que fora de prazo, pôr fim ao prejuízo patrimonial do Estado provocado pelo agente; [...] aquela norma constitui um incentivo ao pagamento das prestações em falta e permite ainda evitar os 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 permita à administração fiscal o tratamento das informações fiscais relevantes, designadamente as que dizem respeito ao não cumprimento dos deveres fiscais”, *op. cit.* pág. 50

⁷⁶ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 243.

6. CONCURSO E CRIME CONTINUADO

É um tema que merece a nossa atenção na medida em que se coloca, a este propósito, a questão de saber se, perante um agente que decide cometer repetidamente os mesmos factos, se estamos ou não perante um único crime.

Ora, como defende GERMANO MARQUES DA SILVA, consideramos que ao ser elemento do crime o recebimento ou dedução das prestações tributárias durante cada período estabelecido por lei, consumando-se no momento da falta de entrega correspondente ao mesmo período, a vontade é manifestada em cada um destes períodos, ou seja, em cada momento em que se dê o vencimento do prazo para entrega da prestação devida, e esta não seja entregue⁷⁷.

Relativamente ao crime continuado e concurso de crime, importa agora delimitar as suas características, traçando as suas diferenças. Assim, havendo uma pluralidade de crimes, é necessário que se encontrem verificados os requisitos do artigo 30º, nº2 do Código Penal, para que se possa concluir pela existência de um crime continuado. Em concreto, a lei exige uma identidade do bem jurídico protegido; que a execução seja feita de forma essencialmente homogénea; e, finalmente, que se verifique um quadro de solicitação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente.

Este último requisito é de elevada importância: muitas vezes verifica-se uma mera repetição de crimes, sem que se afigure um outro motivo sem ser a de manutenção na vontade de “evasão ao imposto”⁷⁸. É essencial, sobretudo no crime de abuso de confiança, em que a mesma conduta pode ser repetidamente cometida, que fique provada a existência de um qualquer circunstancialismo exterior, que faça diminuir a culpa do agente, para que este possa ser legitimamente penalizado de acordo com o artigo 79º do Código Penal.

Finalmente, e ainda relativamente a este tema, existe uma questão que também tem gerado alguma controvérsia. Diz respeito à impossibilidade de, na circunstância do agente praticar interpoladamente crimes e contraordenações, estas condutas serem unificadas num só crime continuado, na medida em que não será admissível um regime de contraordenação con-

⁷⁷ Também neste sentido, AC. do TRC, de 28/10/2008, Proc. nº3 /04.06 “[...] Não há assim um só crime, mas tantos crimes quantos os períodos em que se verificou falta de entrega de prestações. [...]”

⁷⁸ Cfr. SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 54

tinuada. Isto significa que os crimes praticados poderão ser integrados num só crime continuado, mas as contraordenações já serão punidas em concurso, sendo objeto de cúmulo material, como estipulado pelo artigo 25º do RGIT.

Aprofundando a análise de GERMANO MARQUES DA SILVA, permite-se concluir que a razão da não admissão da contraordenação continuada resulta do próprio regime de punição do concurso de crimes, ainda que não se afigure, para este ilustre professor, uma razão material para a diversidade de tratamento, pelo menos e sobretudo, quanto às contraordenações que resultam de meros limites quantitativos em relação aos crimes.

V. ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL⁷⁹

Ao entrarmos na análise do regime do crime de abuso de confiança contra a segurança social, é preciso ter em consideração, num primeiro momento, que grande parte das questões que se colocam ao nível do crime de abuso de confiança fiscal, são também aqui aplicáveis⁸⁰ e, nesse sentido, centraremos a nossa análise nas particularidades e diferenças deste regime.

Assim, há desde logo uma diferença inicial que diz respeito ao objeto da ação, na medida em que nos encontramos agora perante situações de não entrega, total ou parcial, de quantias devidas à Segurança Social pelos trabalhadores e membros dos órgãos sociais, que lhes tenham sido deduzidas pelas entidades empregadoras⁸¹. Para além disto, configura-se como um crime específico próprio⁸², aplicando-se as regras gerais nas circunstâncias em que haja comparticipação.

Uma questão interessante diz respeito à aplicabilidade do limite quantitativo do artigo 105º, ao crime de abuso de confiança contra a segurança social. A Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, aprovou o orçamento de Estado para o ano de 2009, prevendo uma série de alte-

⁷⁹ Artigo 107º do RGIT.

⁸⁰ Equiparam-se nos valores que exigem um agravamento da ilicitude, nas condições de punibilidade, etc. Existe, de facto, uma enormíssima equiparação entre os dois normativos.

⁸¹ Apesar de, e à semelhança da redação atual do artigo 105º do RGIT, não é elemento objetivo do tipo a apropriação.

⁸² Os autores do crime tem obrigatoriamente de configurar “entidades empregadoras”, sem prejuízo do disposto no art. 6º do RGIT.

rações a introduzir ao RGIT, nomeadamente a introdução de um limite quantitativo de punibilidade para o artigo 105º, passando a vigorar que o facto só seria criminalmente punível, se a prestação devida à Administração Tributária fosse superior a €7500,00. É, neste sentido, tema encerrado na doutrina a questão de se tratar de um elemento negativo de tipicidade ou, por outro lado, de uma condição de punibilidade: trata-se de um limiar mínimo de ilicitude, que terá de ser abarcado pelo dolo do agente, consubstanciando, assim, um elemento negativo da tipicidade⁸³.

A questão encontra-se, hoje, resolvida na jurisprudência pelo Acórdão de Fixação de Jurisprudência nº 8/2010, de 23.09.2010, no sentido de o limite de €7500,00 não ter lugar em relação ao crime de abuso de confiança previsto no artigo 107º, nº1, do RGIT. Foram, assim, considerados improcedentes os argumentos em sentido contrário, afirmando-se que o artigo 107º consubstancia uma norma completa quantos aos elementos objectivos e subjectivos, funcionando as remissões para o artigo 105º apenas quanto às penas aplicáveis. Defende-se uma autonomia das normas, que não é afetada pela semelhança das mesmas, nem sequer pelo facto de constarem do mesmo diploma legal.

Defende-se, assim, a proteção e reforço desta autonomia em prol da defesa da sustentabilidade e equilíbrio financeiro da segurança social, distinguindo-se os bens jurídicos protegidos por cada uma das normas, tal como a natureza e finalidade das prestações e contribuições. Conclui-se, deste modo, pela necessidade de um regime mais exigente, que em nenhuma medida coloca em causa o artigo 18º, nº 3 e artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.

Deste modo, parece-nos que o grande ponto de distanciamento entre os dois tipos legais de crime se centra na protecção de bens jurídicos distintos⁸⁴, sendo precisamente essa a razão que sustenta a sua autonomização e a dificuldade no recurso à analogia para sustentar a

⁸³ Neste sentido, MILHEIRO, Tiago, *“Da punibilidade dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social”*, JULGAR, nº11, 2010

⁸⁴ “Nos crimes contra a segurança social em especial nos crimes de abuso de confiança em relação à segurança social, o bem jurídico tutelado é o património da segurança social, concretizado na função de arrecadação das contribuições que lhe são devidas.”, Ac. Tribunal da Relação de Coimbra, Proc. nº 1242/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

aplicabilidade dos limites quantitativos de um, ao outro^{85/86}. De facto, a Administração Tributária existe e vive com independência relativamente à Segurança Social, prosseguindo finalidades diferentes, exigindo contribuições de natureza também ela distinta.

Finalmente, uma outra questão prática de interesse diz respeito à necessidade dos valores em causa terem sido efetivamente deduzidos, para que se preencha o tipo legal de crime. A questão é idêntica à tratada a propósito do abuso de confiança fiscal, e neste âmbito, como refere GERMANO MARQUES DA SILVA “Poder-se-ia entender que a quantia paga pela entidade empregadora se deve considerar líquida da retenção da contribuição devida e por isso que a entidade empregadora tem o dever de proceder à entrega dessa quantia nos cofres da Segurança Social sob pena de cometer o crime de abuso de confiança.”⁸⁷

No entanto, a questão tem sido analisada pela doutrina e jurisprudência em sentido diverso, no sentido de que a não liquidação, recebimento ou retenção não sejam considerados elementos do crime.

VI. APLICABILIDADE DAS CAUSAS DE EXCLUSÃO DA ILICITUDE E CULPA AO ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL

Iniciamos agora a análise de uma temática que sendo alvo de conturbada polémica, é das que menos consenso tem acarretado na doutrina e jurisprudência. Atendamos, neste sentido, ao caso de uma empresa que, em situação económica difícil, não procede à entrega das prestações tributárias retidas e devidas à Administração Tributária, utilizando-as no pagamento dos salários dos trabalhadores, na compra de equipamentos, energia ou matérias primas, no

⁸⁵ “O sistema fiscal do Estado e o sistema da segurança social constituem em si realidades diferentes [...] As finalidades prosseguidas pela fiscalidade e pela segurança social também divergem. A natureza das contribuições para a Segurança Social não é, pelo menos no que toca ao trabalhador, a de um imposto. [...] Finalmente, as receitas da segurança social formam um património que não se dilui, pura e simplesmente, no erário público.”Cfr., . do STJ, Proc. nº 8/2010, de 23.09.2010, disponível em *Diário da República*

⁸⁶ Em sentido contrário, e defendendo a similitude entre os bens jurídicos protegidos pelos dois tipos legais de crime, votos de vencidos do Acórdão de Fixação da Jurisprudência, Ac. do STJ, Proc. nº 8/2010, de 23.09.2010, disponível em *Diário da República*

⁸⁷ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 244

pagamento a credores... enfim, no fundo “[...] na auto-preservação da empresa e na garantia das condições de emprego dos trabalhadores [...]”.⁸⁸

É a propósito das situações em que os valores são retidos e liquidados, em sentido verdadeiro e próprio⁸⁹, pelo substituto tributário, que se verifica a existência do facto típico, ilícito e culposo pasmado no artigo 105º do RGIT, colocando-se assim a questão de saber se poderá ser negada a ilicitude desta conduta, por também esta ser prevista por uma norma permissiva ou, se as motivações subjacentes à não entrega da prestação devida, poderão ser causa da sua desculpa ou, pelo menos, da sua menor culpabilidade. De facto, têm-se invocado a figura do estado de necessidade desculpante⁹⁰, aquando do tratamento da culpa e as figuras do direito de necessidade⁹¹ e do conflito de deveres⁹², relativamente à ilicitude, sendo que nos focaremos agora na análise pormenorizada daquela que tem sido a resposta dos tribunais na sua possível aplicabilidade ao abuso de confiança fiscal e contra a segurança social, envergando pelos argumentos utilizados, e uma ponderação da razoabilidade dos mesmos.

1. A DESCULPA E JUSTIFICAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA

Tem sido quase unanimemente aceite pela jurisprudência a não aplicabilidade das causas de justificação e desculpa aos crimes de abuso de confiança fiscal, quando em causa estejam situações de pagamento de salários ou outras questões relativas à laboração da empresa, sendo utilizados argumentos de diversa ordem, sobre os quais debruçaremos agora a nossa análise.

Como tivemos oportunidade de ver *supra*⁹³, tanto o conflito de deveres como o direito de necessidade exigem a igualdade ou superioridade do bem a salvaguardar relativamente ao

⁸⁸ DIAS, Augusto Silva, *op. cit.*, pág. 463

⁸⁹ Para mais desenvolvimentos sobre estas questões, *vide* TERESA SERRA / CLÁUDIA AMORIM, *Abuso de Confiança Fiscal: algumas reflexões a partir de um caso concreto, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*

⁹⁰ Art. 35º do CP.

⁹¹ Art. 34º do CP.

⁹² Art. 36º do CP.

⁹³ Ponto III.

bem sacrificado⁹⁴, e o primeiro e mais transversal argumento utilizado pela jurisprudência surge precisamente neste âmbito: considera-se que o bem jurídico protegido pelas normas que impõe o pagamento de impostos e contribuições, é axiologicamente superior ao bem jurídico protegido pela obrigação de pagamento dos salários dos trabalhadores, desde logo pela sua natureza distinta - aquela, consubstancia uma obrigação legal e esta, uma obrigação “meramente contratual”⁹⁵. Para chegar à mesma conclusão, é também invocado o argumento de que os crimes fiscais protegem um bem jurídico colectivo e público, enquanto o pagamento de salários verá protegido um bem jurídico individual⁹⁶. Acresce ainda a consideração de que as condutas deste tipo poderão resultar numa distorção da livre-concorrência. No fundo, e segundo esta jurisprudência, todas estas dificuldades seriam ultrapassadas através dos mecanismos legalmente existentes de apoio às empresas, a par de outros subsídios sociais conferidos aos próprios trabalhadores em necessidade.

Contrário a estes argumentos, pronunciou-se o Acórdão de 22 de Novembro de 2006⁹⁷ de forma totalmente inovadora e quase única, tendo absolvido o arguido do crime de abuso de confiança fiscal por considerar encontrar-se verificada uma causa de justificação da ilicitude, o direito de necessidade, previsto no artigo 34º do Código Penal.

⁹⁴ O Direito de Necessidade é, como vimos, mais exigente, na medida em que é requisito do tipo legal “a sensível superioridade do interesse a salvar”.

⁹⁵ Cfr. STJ de 18 de Junho de 2003, disponível em www.dgsi.pt, “[...] É que a obrigação de pagar impostos é uma imposição legal, logo de plano superior à obrigação de cumprir contratos”. Em sentido semelhante, e a título exemplificativo, vejam-se os acórdãos do STJ de 13 de Junho de 2002 de 13 de Dezembro de 2001, e o Ac. do TRP, de 20/06/2012.

⁹⁶ Cfr. Ac. STJ de 31 de Maio de 2006 “os impostos são o instrumento necessário à prossecução de incontornáveis interesses de índole financeira, nacionais e comunitários, de subsistência colectiva, de justa repartição dos rendimentos, objectivos ocupantes na pirâmide de interesses de uma posição de topo, superiorizando-se aos privados” e também Cfr. Acórdão do STJ de 08.11.2001, proferido no processo nº 2988/01-05 apud Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado, pág. 67 “[...] Se é certo que ao pagar os salários o arguido satisfaz 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, em suma, o funcionamento do negócio. Daí que esteja excluída a possibilidade de “conflito de deveres” já que um dos deveres pretensamente conflitantes, 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”.

⁹⁷ Pelo 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, no âmbito do processo nº 59/05.4DSTR, já transitado em julgado, em www.verbojuridico.pt. Considerou-se que o agente, ao utilizar as quantias retidas a título de IVA para suportar os seus bens pessoais, afastou um perigo que recaia sobre esses mesmos bens, estando verificados os requisitos do artigo 34º do CP.

Aqui chegados, cumpre refletir sobre o posicionamento da jurisprudência, questionando-nos se, perante determinados casos, considerando os circunstancialismos e detalhes de cada situação concreta, não poderá haver espaço a decisões distintas daquelas que temos vindo a analisar. Para responder a esta questão, importa averiguarmos também o posicionamento da doutrina que, apresentando propostas diversificadas, elucida a questão, afastando-se de tal rigidez.

2. A RESPOSTA DA DOUTRINA

2.1. O Direito de Necessidade

O instituto previsto no artigo 34º do Código Penal tem sido repetidamente negado pela jurisprudência, usando como base os seus requisitos, que dificultam a sua aplicação. De facto, e para os defensores desta tese, teria que ficar demonstrada que a situação de perigo atual não foi voluntariamente criada pelo agente⁹⁸, a de que existe uma sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado e, finalmente, o requisito da alínea c): que seja “razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado”.

Neste âmbito, pronuncia-se ARMANDO DA ROCHA AZEVEDO⁹⁹ negando a possibilidade de aplicação do instituto, considerando que não se encontra verificado, nas situações em apreço, a alínea b) do artigo 34º.

Em sentido contrário, MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO¹⁰⁰, defendendo a possibilidade de se verificarem determinadas situações em que se afigure legítima a aplicação do Direito de Necessidade.

⁹⁸ ISAAC MERINO JARA/ J.L. SERRANO GONZÁLEZ MURILLO, sobre o direito de necessidade, que é frequentemente invocado nos tribunais espanhóis em situações de “crise empresarial, dificuldades de tesouraria ou de precária situação financeira” explicando que “tais situações são resultado de factores antecedentes que atraem paulatinamente o deficit e o desequilíbrio económico” sendo que muitas vezes “não se prova que se esgotaram as possibilidades de financiamento externo, ou de obter da Fazenda moratórias ou fraccionamento nos pagamentos, ou que os interesses relacionados com a subsistência da empresa, em especial os interesses laborais, dependeriam substancial e principalmente dos impostos em falta”, *Delito Fiscal, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas*, pp. 118 e ss.

⁹⁹ AZEVEDO, Armando da Rocha, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal e o Crime Continuado*, Tese de Dissertação em Mestrado de Direito Criminal

¹⁰⁰ Para mais desenvolvimentos, PEDRO, Manuel José Miranda, “Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal e Contra a Segurança Social: O Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência”, em *Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal* e Ac. 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, de 22 de Novembro de 2006.

SUSANA AIRES DE SOUSA¹⁰¹, por seu turno, afirma não fechar a possibilidade de aplicação do direito de necessidade, acabando por referir depois a dificuldade inerente ao preenchimento das alíneas a) e b) do artigo 34º.

Perfilhamos da opinião da autora. Não nos parece que se possa fechar liminarmente a possibilidade de aplicação do direito de necessidade com base num argumento de superioridade advindo da natureza coletiva e pública do bem jurídico: é imperativa uma análise concreta que tenha por base, para além dos bens jurídicos, os demais critérios¹⁰². É precisamente isso que exige a redação da norma, ao referir-se aos “interesses juridicamente protegidos” e não somente aos bens jurídicos em causa¹⁰³.

Relativamente à alínea c) que impõe a razoabilidade da lesão, a questão coloca-se em termos de saber se será razoável pagar salários com bens que não pertence a quem os paga, isto é, recorrendo a bens alheios? Também em relação a esta questão a jurisprudência tem respondido em sentido negativo, argumentando que resulta do sistema no seu todo a irrazoabilidade de satisfazer interesses particulares à custa de terceiros, sobretudo - como é o caso -, quando o terceiro (Estado) tenha mecanismos para resolver estas questões (atribuição de subsídios de desemprego, entre outros). Mais uma vez, admitindo a dificuldade inerente à sua comprovação concreta, não nos parece que possa ser negada liminarmente a sua verificação no caso concreto. Mas desenvolveremos a questão adiante¹⁰⁴.

Finalmente, quanto à adequação do meio, terá que ficar comprovado no caso concreto que não existia outro meio menos gravoso, ou lícito, para afastar o perigo. Somos sensíveis à dificuldade da comprovação de todos os requisitos e admitimos raros os casos em que estarão efetivamente comprovados, mas sempre se terá de, caso a caso, envergar pela sua análise.

2.2. Estado de Necessidade Desculpante

A figura do Estado de Necessidade Desculpante afigura-se como um dos temas essenciais para o nosso estudo, na medida em que também tem sido discutido na doutrina e na ju-

¹⁰¹ SOUSA, Susana Aires, *Os Crimes Fiscais...*, pág. 135

¹⁰² Enumerados por FIGUEIREDO DIAS e já *supra* referidos, veja-se o Cap. III, Ponto II.

¹⁰³ DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. Cit.*, pág. 442 “os bens jurídicos conflituantes constituem uma perspetiva, entre as várias relevantes para a ponderação”.

¹⁰⁴ Cap. VI, 3.

risprudência a possibilidade da questão ser resolvida através da exclusão da culpa do substituto tributário, verificando-se os requisitos do artigo 35º do Código Penal. De facto, as dificuldades que aqui se colocam são distintas das anunciadas anteriormente, nomeadamente por este tipo legal exigir que o perigo ameace bens jurídicos concretos, eminentemente pessoais, como a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro.

Neste sentido, têm-se pronunciado algumas vozes em sentido favorável à aplicação deste instituto, como é o caso de MARIA FERNANDA PALMA¹⁰⁵ que perante a posição jurisprudencial adotada - constantemente - nesta matéria, afirma que “os tribunais dão pouca importância à verificação da realidade e à insuperabilidade do conflito para o agente, pondo entre parênteses qualquer dúvida e afirmando sempre a solução no plano da hierarquia de valores. Poder-se-ia travar tal discussão, tendo em conta tratar-se de um conflito entre o perigo para o bem coletivo e o perigo, ou até o dano, para a situação existencial e familiar de muitos trabalhadores”.

No mesmo sentido, MARLI CRISTINA BARATA ESTEVES¹⁰⁶, defendendo que caso houvesse a intenção por parte dos tribunais “de aprofundar todas as circunstâncias indispensáveis, para uma visão abrangente sobre o caso *sub judice*”, poder-se-ia encontrar inúmeras circunstâncias em que o instituto seria plenamente aplicável. Entende que perante uma análise cuidada do caso concreto se poderá encontrar circunstâncias tais em que “se coloca em causa a dignidade da pessoa” por esta ficar “privada de alimento por não lhe ter sido pago o salário devido” ou “medicamentos para sobreviver ou pelo menos viver condignamente”.

De forma diferente, GERMANO MARQUES DA SILVA¹⁰⁷ que, distinguindo “o dever de pagar salários ou outras obrigações contratuais” encaradas numa perspetiva puramente contratual e o dever de cumprir “obrigações decorrentes da laboração” para “manter a empresa em atividade”, entende que só no segundo caso se poderia aceitar a existência de um conflito, contraposto ao “dever de entrega ao fisco de quantias que o agente cobrou de terceiros em nome e no interesse do Estado”. Considera, ainda assim, que o bem jurídico tutelado pela

¹⁰⁵ Cfr. PALMA, Maria Fernanda, *O Princípio da Desculpa em Direito Penal*, Coimbra, 2005, pág. 221

¹⁰⁶ ESTEVES, Marli Cristina, *op. Cit.*, pág. 48

¹⁰⁷ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, pág. 81 e ss.

generalidade dos crimes fiscais é superior aos interesses individuais do substituto tributário¹⁰⁸, mas não exclui a hipótese de, em determinadas situações concretas, se verificar o afastamento de um “perigo que é pressuposto do estado de necessidade desculpante”.

Assim também, SUSANA AIRES DE SOUSA¹⁰⁹, defendendo que “muito dificilmente se pode considerar que haja um *perigo atual* para os bens jurídicos delimitados naquela norma” e, nesse sentido, uma dificuldade de aplicação do nº1. Ainda assim, aceita uma eventual aplicação do nº2, caso se encontrem verificados os respectivos requisitos no caso concreto, na medida em que o desvalor inerente à conduta daquele que deixa de pagar os impostos para pagar salários é menor do que aquele que pretende exclusivamente enriquecer às custas do Estado, justificando-se uma atenuação especial da pena ou até mesmo a dispensa da mesma.

No mesmo sentido, TERESA SERRA E CLÁUDA AMORIM¹¹⁰, afirmando que “ao decidir pelo pagamento dos salários aos trabalhadores, em face da existência de um perigo atual para interesses constitucionalmente protegidos, o agente deverá, no mínimo, beneficiar do disposto no nº2 do artigo 35º do Código Penal. Atenta a igualdade dos valores em presença e a diminuta dignidade penal do facto sancionado, não existe qualquer fundamento para aplicação de uma pena, devendo os agentes ser dispensados da mesma”.

Em sentido contrário, entende JOÃO CURADO NEVES¹¹¹ que o instituto se destina a “salvaguardar um estado de coisas [...] que é promovido pelo direito e só se encontra ameaçado devido ao surgimento de circunstâncias excepcionais”, aceitando apenas a sua aplicabilidade a situações em que a “situação financeira da empresa e as consequências que daí podem advir para os trabalhadores resultar de um evento natural ou de atitude indevida de ter-

¹⁰⁸ Como tivemos oportunidade de assinalar *supra*, o autor defende que o que as incriminações tributárias protegem muito mais do que o património do Estado, entendido em sentido estrito. Aquilo que está verdadeiramente em causa é o Estado Social Democrático, cumprindo o imposto grandes finalidades.

¹⁰⁹ SOUSA, Susana Maria Aires, *Os Crimes Fiscais...*, pág. 50

¹¹⁰ TERESA SERRA / CLÁUDIA AMORIM, *Abuso de Confiança Fiscal, Algumas reflexões a partir de um caso concreto, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*

¹¹¹ NEVES, João Curado, *A problemática da Culpa nos Crimes Passionais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pp. 667 e segs.

ceiro”, devendo a empresa, nas restantes condições que levaram às dificuldades económicas, “apresentar-se à insolvência”.

Somos sensíveis à dificuldade inerente à aplicação do nº1 do artigo em apreço, quanto à prova de existência de um “*perigo atual*” para aqueles bens jurídicos em concreto: a vida, integridade física, honra ou liberdade. Apesar disso, consideramos ser possível encontrar circunstâncias que influenciem a vontade em cometer o facto, isto é, causas exteriores que determinem a desculpabilidade da vontade ou a sua menor culpabilidade¹¹², podendo o agente beneficiar do disposto no nº2 do artigo 35º, caso se verifiquem os respetivos pressupostos. Existe, de facto, um menor desvalor na conduta daquele que é motivado por dificuldades económicas, em que o dinheiro tenha sido canalizado para fazer face a despesas que mantiveram, posteriormente, a empresa em atividade, do que o desvalor daquele que tenha somente pretendido enriquecer às custas do Estado.

2.3. Conflito de Deveres

De forma análoga com aquilo que vimos ocorrer com o direito de necessidade, a exclusão da ilicitude por via do conflito de deveres tem sido rejeitada pelos tribunais portugueses, por se considerar que o dever legal de entrega ao Estado das quantias devidas, é superior ao interesse próprio do substituto tributário, apontando-se as razões e critérios que vimos *supra*.

Também na doutrina se têm erguido vozes discordantes da aplicação deste instituto, nomeadamente SUSANA AIRES DE SOUSA considerando estarem em confronto um dever de ação, consubstanciado no pagamento dos salários, e um dever de omissão, traduzido na não apropriação de valores patrimoniais pertencentes ao Estado. Considera assim que os requisitos do artigo 36º não se encontram preenchidos, na medida em que este exige o confronto entre dois deveres de ação. A autora argumenta que as “importância deduzidas não se con-

¹¹² Para mais desenvolvimentos sobre a culpa e as causas de exclusão da mesma, vide SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*,

fundem com o património do substituto”, não podendo este dispor de uma pecúnia que não lhe pertence¹¹³.

No mesmo sentido, ARMANDO DA ROCHA AZEVEDO¹¹⁴, considerando “tendencialmente correcta” a posição dos tribunais relativamente ao conflito de deveres, por considerar não existir igualdade entre os mesmos: sendo a motivação subjacente ao pagamento dos salários apenas a de manter a empresa em laboração, estaremos perante um “interesse individual e próprio do agente, que não pode ser considerado superior ao interesse protegido com o pagamento de impostos, que tem natureza geral e colectiva. É o património do Estado que permite a satisfação das necessidades colectivas da população e a salvaguarda da actividade financeira do Estado”.

Por seu turno, NUNO LUMBRALES¹¹⁵ considera também que o agente que, desprovido de capacidade financeira, tenha incumprido o dever de pagar impostos em prol das dividas empresariais, não se encontra coberto por nenhuma causa de exclusão da ilicitude ou de culpa¹¹⁶. Chama à atenção para o facto do artigo 12º da Lei dos Salários em Atraso atribuir um privilégio aos créditos salariais, dando prevalência aos mesmos relativamente aos privilégios estabelecidos nos artigos 747º e 748º do Código Civil¹¹⁷, concluindo por uma prevalência legal dos créditos salariais relativamente aos créditos tributários. Acaba por referir uma possível aplicação do conflito de deveres, limitando-o “aos valores efetivamente entregues

¹¹³ Neste sentido, DIAS, Jorge de Figueiredo, “O verdadeiro conflito de interesses, nos termos e para os efeitos do art. 36º, só se dá quando inexoravelmente colidam dois deveres de ação e quando, por conseguinte, a problemática do facto a justificar ocorra no domínio da omissão penalmente relevante; quando, diferentemente, a colisão se verifique entre um dever de ação e um dever de omissão, a problemática respetiva já não cabe no âmbito do conflito de deveres, regulado pelo art. 36º, mas reentre sim no pleno âmbito do direito de necessidade, a que se refere o art. 34º”, *Jornadas do Direito Criminal, O Novo Código Português e a Legislação Complementar*, pág. 63.

¹¹⁴ AZEVEDO, Armando da Rocha, *O crime de abuso de confiança fiscal e o crime continuado*, Tese de Dissertação em Mestrado de Direito Criminal,

¹¹⁵ LUMBRALES, Nuno, *O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias* Relatório de Mestrado da Universidade Católica Portuguesa.

¹¹⁶ Por não se encontrar verificada uma “situação de inexigibilidade. *Idem*.”

¹¹⁷ Outro dos argumentos utilizados pelo autor, reportava-se ao artigo 152º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), que estabelecia a extinção dos privilégios crematórios do Estado, Segurança Social e autarquias locais, diferentemente daquilo que estabelecia com os privilégios creditorios atribuídos aos trabalhadores, por via do contrato de trabalho. Tanto a Lei dos Salários em Atraso como o CPEREF já não se encontram em vigor, mas o argumento mantém-se relativamente àquele, por força do artigo 333º do Código do Trabalho e, em relação a este, por força do artigo 97º do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas.

aos trabalhadores, a título de remuneração, no período em causa”, desde que a impossibilidade total ou parcial de proceder à entrega da prestação tributária se verifique durante o período de 90 dias.

Em sentido contrário, AUGUSTO SILVA DIAS¹¹⁸, tendo-se pronunciado relativamente ao RJFNA. Defendia que existindo uma verdadeira e comprovada impossibilidade da empresa em cumprir ambas as obrigações, poderá estar preenchida a figura do conflito de deveres. O autor considerava, assim, necessário que ficasse provada: a) situação de escassez mensal de rendimentos que lhe permita cumprir todas as obrigações; b) a existência dessa situação no momento em que as obrigações tinham de ter sido cumpridas; c) a utilização total ou parcial das quantias não entregues ao Estado no pagamento dos salários, admitindo que uma parte possa ser utilizada em gastos de auto-preservação da empresa e garantia das condições de trabalho. Verificados os requisitos mencionados, considera o autor que se poderá defender “que foi cumprindo um dever legal superior, ou pelo menos, igual, ao dever sacrificado”.

No mesmo sentido, AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO defendendo “não poder, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e a eventual exclusão da ilicitude penal, na hipótese em que o patrão, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral em detrimento do dever jurídico-penal fiscal”¹¹⁹

A nosso ver, se o não pagamento daquele salário provocar uma lesão suficientemente grave às condições de vida e subsistência daquele/s trabalhador/es e se o empresário tiver conhecimento do perigo que esta lesão acarreta, então parece-nos que poderá verdadeiramente existir uma situação de conflito de deveres. Para nós, estas situações distanciam-se de forma clara das situações em que o não pagamento dos salários lese apenas o património do trabalhador (e não os interesses protegidos pelo mesmo) e das situações em que o agente não tivesse conhecimento da situação de perigo que podia causar aos mesmos, sendo essencial frisar, mais uma vez, a importância da análise de cada caso em concreto.

3. A NOSSA OPINIÃO

Cumpra agora refletir sobre a análise que foi sendo feita ao longo da presente dissertação, numa finalidade de contribuição para um debate que se tem afigurado tão controverso.

¹¹⁸ DIAS, Augusto Silva, *op. cit.* pág. 463

¹¹⁹ CARVALHO, Américo Taipa de, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2ª Edição, Coimbra, 2008, p.424

Iniciamos agora a exposição daquela que se afigura, para nós, a opção mais legítima, e que maior segurança e proteção jurídica confere.

Neste sentido, e profundamente conscientes daqueles que tem vindo a ser os argumentos utilizados pela doutrina e pela jurisprudência num sentido e no outro, acreditamos na essencialidade de iniciar estas nossas considerações com uma verdadeira compreensão dos interesses que aqui estão em causa, compreensão essa que só poderá ser feita através da delimitação dos bens jurídicos protegidos pelas incriminações e pela delimitação dos casos em que é defensável o crime de abuso de confiança fiscal estar justificado ou desculpado.

Assim, e num primeiro momento, ao olharmos para o caso paradigmático do empregador que deixa de cumprir os seus deveres fiscais, em prol do pagamento dos salários aos trabalhadores, rodeado de um circunstancialismo de débil estado financeiro da sua empresa, traduzido na impossibilidade de cumprimento tempestivo e simultâneo de ambos os deveres, encontramos-nos, antes de melhor e mais desenvolvida consideração, perante dois bens jurídicos distintos em confronto: o património do Estado, por um lado, e o património dos trabalhadores, por outro.

Como vimos *supra*¹²⁰, o bem jurídico salvaguardado pelo crime de abuso de confiança fiscal é o património do Estado, em específico, as receitas fiscais. É precisamente nesta perspetiva patrimonial que nos mantemos relativamente ao bem jurídico protegido pela obrigação de pagamento dos salários aos trabalhadores: o bem jurídico salvaguardado é o património dos mesmos. Mas, não se argumente de forma precoce e genérica, que os interesses gerais e coletivos do Estado sempre se afigurarão superiores aos interesses individuais dos trabalhadores no caso concreto, porque tal como vimos a propósito dos bens protegidos pelos crimes fiscais, também através do património dos trabalhadores serão prosseguidos valiosos interesses, impostos constitucionalmente, que configuram a *ratio* da norma, e que têm de ser considerados enquanto critérios decisivos na hierarquização dos interesses conflitantes.

De facto, seria simplista uma afirmação deste calibre, tendo em conta que também os interesses salvaguardados pela obrigação de pagar salários se poderão considerar supra-individuais, coletivos e de enorme relevância, na medida em que se assumem enquanto meio para

¹²⁰ Cap. II, Ponto IV e Cap. IV, Ponto 4

“uma existência condigna”¹²¹, garantia imediatamente decorrente do Princípio da Dignidade Humana, princípio basilar do Estado de Direito Democrático¹²².

É neste seguimento que cumpre analisar o argumento não raras vezes utilizado pela jurisprudência, da prevalência do dever de pagar impostos sobre o dever de pagar salários, na medida em que aqueles consubstanciam um dever jurídico-legal, criminalmente tutelado, contrariamente a estes. Consideramos que este argumento não pode proceder. De facto, se a entrega das prestações tributárias, retidas a título de IRS e IVA, são reguladas pelo Código do Imposto Sobre as Pessoas Singulares¹²³ e pelo Código Do Imposto sobre o Valor Acrescentado¹²⁴, também o pagamento dos salários está regulado no Código do Trabalho, em especial nos seus artigos 276º e seguintes. Para além disso, o não pagamento atempado da retribuição constitui contraordenação grave, nos termos do artigo 278º, nº 4 e 6 do Código do Trabalho, e o pagamento a credores não titulares de garantia ou privilegio como preferência em relação aos créditos dos trabalhadores constitui um crime, punido com pena de prisão até três anos, por aplicação dos artigos 324º, nº1 e 3, e 313º, nº1, alínea d) do Código do Trabalho. No entanto, e ainda que assim não se considere, argumentando que o atual Código do Trabalho “insere a violação dos deveres de retribuição da entidade patronal no âmbito da responsabilidade contra-ordenacional”¹²⁵, também um dever jurídico não penalmente tutelado poderá prevalecer sobre um dever jurídico-penal¹²⁶.

Para além disto, é de se sublinhar novamente a dignidade constitucional dos bens jurídicos em confronto, demonstrando a necessidade da sua comparação e posterior hierarquização, “por referência à ordem jurídica constitucionalmente fundada, i.e., em atenção ao seu

¹²¹ Artigo 59º, nº1, alínea a) da CRP.

¹²² Neste sentido, TERESA SERRA / CLÁUDIA AMORIM, *op. Cit.*, “a norma que prevê a garantia de uma remuneração condigna ao trabalhador, e da respetiva manutenção dos postos de trabalho, também ela visa proteger os interesses de cariz supra-individual, no âmbito do próprio Estado social.”

¹²³ Arts. 98º e seguintes.

¹²⁴ Em especial, o art. 27º.

¹²⁵ Cfr. SOUSA, Susana Aires, *op. Cit.*, pág 50

¹²⁶ TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, *op. Cit.*, pág. 485 “Seja como for, e ainda que se entenda estarmos perante um conflito entre um dever jurídico não penalmente tutelado e um dever jurídico-penal, o primeiro pode prevalecer sobre o segundo.” No mesmo sentido, CARVALHO, Américo Taipa de, *op. Cit.*, p.424 “não pode, sem mais, negar-se a existência de um verdadeiro conflito de deveres, e a eventual exclusão da ilicitude penal, na hipótese em que o patrão, na impossibilidade de pagar os salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral em detrimento do dever jurídico-penal fiscal”

valor na ordem axiologicamente constitucional, que, por isso, *há-de fornecer os critérios decisivos para a determinação da juricidade*”¹²⁷: o dever de pagar impostos está consagrado nos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa e Direito à Segurança Social consagrado no art. 63º, sendo também no seio da Lei Fundamental do nosso país que encontramos consagrado o direito de “todos os trabalhadores [...] à retribuição de trabalho [...] de forma a garantir a sua existência condigna”, na alínea a), do seu artigo 59º, dispondo o nº3 que “os salários gozam de garantias especiais, nos termos da lei”.

Acresce a isto o facto do direito fundamental à retribuição de trabalho se constituir enquanto “garantia especial”, isto é, ainda que esteja integrado no conjunto de direitos de cariz económico, social e cultural, é considerado como garantia de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, beneficiando da mesma dignidade constitucional e axiológica¹²⁸. Vemos assim como o direito ao salário é encarado pela nossa Constituição como um direito fundamental, como um direito que tem como função a proteção da pessoa e da sua dignidade perante os poderes públicos e outros esquemas políticos coativos¹²⁹, aplicando-se diretamente por ser genericamente vinculativo, podendo apenas ser restringido por lei, nos casos expressamente previstos no texto constitucional e em prol de interesses públicos constitucionalmente relevantes¹³⁰.

De facto, apercebemo-nos da essencialidade do dever de pagar salários ser considerado enquanto direito fundamental, análogo aos DLG. A importância que poderá assumir no caso concreto é de ordem tal, que poderão estar em causa direitos absolutamente primordiais da nossa ordem jurídica. Se analisarmos de forma concreta e realista aquele que é o verdadeiro significado do salário e da remuneração, facilmente nos apercebemos de que este pode assumir a única forma de acesso à alimentação, à saúde, às condições essenciais para uma vida

¹²⁷ ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. Cit.*, pág. 54

¹²⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993, pág. 459.

¹²⁹ Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 407

¹³⁰ ESTEVES, Marli Cristina, *op. Cit.*, pág. 52

condigna, podendo a sua privação resultar numa violação do princípio da dignidade humana¹³¹.

Concluímos assim que o dever de pagar salários se coloca, pelo menos, em igual plano valorativo¹³² ao dever de pagar impostos e, por isso, não se poderá, de forma abstrata aferir qual terá maior preponderância¹³³. De facto, não é aceitável que perante a complexidade estrutural dos direitos fundamentais e, conseqüentemente, as diferentes formas que podem vir a assumir no caso concreto, que se aceite uma sistemática prevalência de um dos direitos ou valores¹³⁴.

É neste âmbito, que se impõe a ponderação em torno das causas de exclusão da ilicitude e da culpa, não se levantando quaisquer questões quanto à aplicabilidade das mesmas a delitos tributários, na medida em que os princípios e regras gerais estabelecidos para o Direito Penal Comum são aqui totalmente aplicáveis, como estabelece o artigo 3º, alínea a) do RGIT. Isto significa que, perante a verificação dos pressupostos de algum dos normativos, impõe-se a sua aplicação ao caso concreto, sob pena de se prescindir da lei e de se aceitar uma “desmedida expansão da intervenção penal”¹³⁵ que deverá ser, como tão bem sabemos, uma intervenção de *ultima ratio*.

¹³¹ “[...] o perigo que para o livre projeto existencial de cada um dos trabalhador representa o não pagamento dos salários [...]” Cfr. NEVES, António Brito, “Do Conflito de Deveres Jurídico-Penal: Uma Perspetiva Constitucional”, *O Direito*, Ano 144º (2012), III, pág. 673 a 727

¹³² Neste sentido, Cfr. Ac. STJ de 15 Janeiro de 1997 “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 [Sociedade], nomeadamente salários dos 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”, em *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos do STJ*, Ano V, Tomo I, pgs. 190 a 194

¹³³ Neste sentido, JOÃO COUPERS quando demonstra reservas “à razoabilidade - e à legitimidade - da ordenação de normas e princípios constitucionais segundo critérios de dignidade ou importância, quando com tal ordenação se pretenda fundar o afastamento de ou outro preceito constitucional. [...] Não é possível estabelecer nenhuma espécie de hierarquia normativa entre as várias disposições constitucionais”, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*, Coimbra, pág 170.

¹³⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4ª Edição, Almedina, pág. 305

¹³⁵ PEDRO, Manuel Miranda, *op. Cit.* pág. 10

Para isto, é necessário atentar ao caso concreto e aferir qual o resultado legítimo em função das circunstâncias¹³⁶. De facto, podemos estar no âmbito das causas de justificação, na medida em que, configurando a conduta uma não entrega dolosa das quantias retidas e devidas à Administração Tributária, caberá plenamente na previsão da norma do crime de abuso de confiança fiscal mas, para além disto, se o motivo pelo qual não o fez diz respeito ao pagamento dos salários aos trabalhadores¹³⁷, a conduta poderá estar simultaneamente prevista por uma norma permissiva: o conflito de deveres.

Analisando os seus requisitos, é necessário que existiam dois deveres¹³⁸ de valor, no mínimo, igual, em conflito, havendo uma impossibilidade de cumprimento tempestivo ou simultâneo de ambos, tendo o agente de optar pelo cumprimento de apenas um deles. Só será possível procedendo à hierarquização dos deveres conflitantes, com referência aos bens jurídicos que aqueles servem, mas também a outros critérios, nomeadamente o valor que os mesmos assumem na ponderação da sua importância para o seu concreto titular¹³⁹.

Com este objetivo, existem pontos de apoio que são oferecidos ao julgador de direito de forma a auxiliar a sua ponderação: a medida da pena; os princípios ético-sociais vigentes em cada momento numa determinada sociedade; a extensão do sacrifício ou a extensão da permanência do perigo¹⁴⁰ e também o Princípio da Dignidade Humana, que nos poderá valer na sua perspectiva de garante de todos os direitos fundamentais, surgindo assim como parâmetro de controlo das razões invocadas na delimitação de determinados direitos e, por outro lado, servindo de limite último na proporcionalidade ou necessidade da cedência de um direito perante outro.

¹³⁶ SANCHES, Jesus María Silva “poderia dizer-se que a diferença entre justificação e exculpação é de grau e que, em teoria, o legislador poderia converter uma causa de exculpação em causa de justificação, se considerasse que o que é merecedor de ser proibido e punível, [...] poderia deixar de o ser” Em *Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo*, pág 414 *apud* SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*, pág. 272 e ss.

¹³⁷ Rodeado de todas as restantes circunstâncias concretas que tem de estar verificadas para que o tipo legal se encontre preenchido.

¹³⁸ Deveres jurídico-penais, um dever penal e um dever civil, laboral, administrativo, entre outros. Neste sentido, AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *op. Cit.*, pág 423 e segs.

¹³⁹ Neste sentido, SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*, pág. 213 e Eduardo Correia “Assim, vg. se duas crianças estão em perigo de vida e um terceiro, pai de uma delas, só uma pode salvar, cremos que o dever mais importante será o de salvar o filho, pois além do dever geral de ajuda ao próximo, especifica-se, em relação a cada uma das crianças, o dever de garante da sua segurança”.

¹⁴⁰ Para mais desenvolvimentos, DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. Cit.*, pág. 62

Para além disto, FIGUEIREDO DIAS refere que um verdadeiro conflito de deveres, “nos termos e para os efeitos do art. 36º, só se dá quando inexoravelmente colidam dois deveres de ação e quando, por conseguinte, a problemática do facto a justificar ocorra no domínio da omissão penalmente relevante”¹⁴¹. A este propósito, discordamos da posição defendida por SUSANA AIRES DE SOUSA¹⁴², quando considera inaplicável a figura do conflito de deveres, defendendo encontrarem-se em confronto um dever de ação (o dever de pagar salários) e um dever de omissão (o de não deixar de entregar as prestações ao Estado).

Seguimos a opinião de TERESA SERRA E CLÁUDIA AMORIM¹⁴³ quando afirmam que “A autora parece aqui confundir o dever em causa com a conduta punida pelo crime de abuso de confiança fiscal. O agente é obrigado a entregar as prestações tributárias que deduziu ou recebeu, e apenas se não o fizer poderá ter praticado o crime. A conduta omissiva substancia a previsão do artigo 105º do RGIT” (sublinhado nosso). Concluimos pela existência de um confronto entre dois deveres de ação, não existindo qualquer obstáculo à aplicação do conflito de deveres, com base na natureza dos deveres em causa.

Assim, chegados a este ponto, concluimos pela não evidência abstrata e genérica da prevalência do dever de pagar impostos sobre o dever de pagar salários: estamos perante situações jurídicas ativas, em que a superioridade de uma sobre a outra estará - sempre - profundamente relacionada com as características individuais e os circunstancialismos concretos daquele caso em específico¹⁴⁴.

¹⁴¹ DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. Cit.*, pág. 63.

¹⁴² Cfr. SOUSA, Susana Aires de, *op. Cit.*, pág. 50

¹⁴³ TERESA SERRA / CLÁUDIA AMORIM, *op. Cit.*, pág 483.

¹⁴⁴ “A questão de conflito de direitos ou de valores depende, pois, de um procedimento e de um juízo de ponderação, não dos valores em si, mas das formas ou modos de exercício específicos (especiais) dos direitos, nas circunstâncias do caso concreto, tentado encontrar e justificar a solução mais conforme ao conjunto dos valores constitucionais (à ordem constitucional).”, ANDRADE, José Carlos Vieira, *op. Cit.*, pág. 305

É necessário averiguar qual a gravidade da lesão para os bens jurídicos em concreto¹⁴⁵, daquela conduta em específico, afigurando-se crucial regressar à análise dos bens jurídicos. Por um lado, o património fiscal do Estado, em que apenas de forma mediata e indireta se garante a dignidade da pessoa humana, não existindo impacto direto daquela conduta em específico, nos interesses que visa proteger; e o património individual daquele trabalhador, que sentirá um impacto positivo da conduta, tanto no seu património como nas suas condições de vida.

De facto, o pagamento daquele salário, àquele trabalhador, naquelas circunstâncias, poderá configurar muito mais do que o cumprimento de um vínculo contratual. Poderá, verdadeiramente configurar, a garantia concreta do Estado Social para aquela pessoa em específico: o Estado Social prossegue outras finalidades e oferece outras garantias, para além da “criação de infra-estruturas e atribuição de subsídios”¹⁴⁶, como se demonstra através do facto de serem exigidas ao empregador uma série de condicionalismos que mantêm o bem-estar, segurança e subsistência do trabalhador, nomeadamente a garantia de que lhe será paga a retribuição do seu trabalho.

E com isto respondemos àqueles que afirmam que perante esta circunstância, se deverá o empregador apresentar à insolvência, que se deverão fechar portas e que se deverá recorrer aos subsídios que existem à disposição. Que o trabalhador se constitua como desempregado, e a empresa falida. E assim o Estado Social se verá cumprido - será?¹⁴⁷

Parece-nos que não. A nosso ver, o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais é um bem jurídico patrimonial, mas os fins que depois esse património servirá consubstanciam direitos e garantias dos cidadãos, servindo grandes e valorosos fins, relativamente aos quais os impostos serão instrumentais. Enquanto cidadãos, aceitamos, através de um contrato

¹⁴⁵ Somos da opinião, salvo melhor estudo, que quando estejamos perante o confronto entre o pagamento dos salários e de um imposto devido à Segurança Social, se poderá configurar de forma mais direta e imediata um ataque ao Princípio da Dignidade Humana, pela proximidade que a direção destes impostos assumem na preservação da mesma. No entanto, sempre se poderá considerar estarmos perante bens jurídicos de valor igual, não invalidando a aplicação do conflito de deveres, caso os restantes pressupostos se encontrem verificados.

¹⁴⁶ Cfr. ESTEVES, Marli Cristina, *op. Cit.*, pág. 54

¹⁴⁷ Cfr. PALMA, Maria Fernanda, *op. Cit.*, pág. 222 “[...] Não levaria, também, a própria Segurança Social à bancarrota?”

social, o pagamento dos impostos, por sabermos que esse património será recapitalizado em nós.

Mas, quando esses instrumentos colidem com verdadeiras situações que coloquem em causa a dignidade da pessoa humana, condições de vida condignas, parece-nos que deverão ceder. Quando o fim subjetivo que o agente pretendeu ver atingido, aquilo que determinou a conduta do agente, consubstancia precisamente os fins que se pretendem ver atingidos com o património do Estado - fins sociais - estes fins estarão cumpridos de igual forma (ainda que por sujeito diferente).

Somos conscientes de que os salários serão pagos com bens alheios e a gravidade, a par da dificuldade, que isso acarreta. No entanto, quando esse terceiro é o Estado, que dispondo de meios (subsídios, pensões...) que pretendem ver cumprido o mesmo fim (“livre projeto existencial”¹⁴⁸ dos cidadãos), parece-nos não existir dano social quando o dinheiro é canalizado para o fim que também o terceiro pretende ver atingido, com a diferença de que, assim, verdadeiramente o é (a tempo!) e sem consequências adicionais e desnecessárias (“poder-se-ia perguntar até onde levaria um generalizado não pagamento dos salários por causa de uma generalizada situação de falência de empresas em condições semelhantes”¹⁴⁹).

Para além disto, a proximidade do empregador ao trabalhador, às suas condições familiares e o conhecimento de que sem aquele salário o trabalhador se poderá ver em dificuldades em manter uma vida condigna, poderá fazer com que o “empregador se sinta de tal modo em que não aceita ver-se como autor desse perigo”, ou seja, temos de equacionar “a hipótese de o projeto de liberdade do agente deixar de fazer sentido com o cometimento de uma ação que compromete o projeto de liberdade dos outros”¹⁵⁰, não lhe sendo exigível que tivesse atuado de outra forma, podendo assim fundamentar-se que não agiu com culpa ou, pelo menos, que esta seja diminuída.

Uma outra situação limite é aquela em que existem atrasos nos pagamentos devidos por entidades públicas, dificultando a gestão económico-financeira das empresas. E assim questionamo-nos: é “exigível que ao final de cada mês, sabendo que tinham direito a receber

¹⁴⁸ Cfr. NEVES, António Brito, *op. Cit.*, pág. 673 e ss.

¹⁴⁹ Cfr. PALMA, Maria Fernanda, *op. Cit.*, pág. 222

¹⁵⁰ *Idem.*

de uma Câmara Municipal que reiteradamente o prometia pagar todos os meses, retivessem o dinheiro dos vencimentos dos seus trabalhadores, originando a paralisação da empresa e pon-do em causa a sua subsistência e a deles, para pagar x dias depois à Administração Fiscal? É razoável exigir a um homem médio colocado nesta posição que pague ao Estado, em detri-mento dos seus trabalhadores e da sua própria empresa, quando é credor do próprio Estado (em sentido amplo)?”¹⁵¹.

Somos conscientes que nem todos os casos (aliás, a maioria deles) não configurarão uma lesão para os interesses que temos vindo a defender (condições de vida condignas, dig-nidade da pessoa humana), não estando muitas vezes preenchidos os requisitos dos institutos em questão e aí veremos preenchido o tipo de abuso de confiança fiscal.

No entanto, nos casos em que a lesão ao património do trabalhador seja de tal forma grave, que coloque em causa os interesses constitucionalmente protegidos no artigo 59º da Constituição, ou que “tenham para a pessoa concreta uma importância ética decisiva”¹⁵². en-tão parece-nos que, perante a verificação dos pressupostos, nada contrarie que o comporta-mento seja justificável ou desculpável.

Os impostos assumem uma função essencial na preservação das condições necessárias para o desenvolvimento da sociedade, e o pagamento dos mesmos assume-se como um dever ético, moral e cívico de enorme relevância - não o negamos nem nunca o fizemos. No entan-to, não podemos aceitar que a prevenção geral se sobreponha a casos em que os pressupostos legais para a exclusão da ilicitude e da culpa se encontrem efetivamente verificados, “como se o puro utilitarismo se devesse impor à moralidade”¹⁵³. Aliás, nesta perspetiva, poder-se-à argumentar que uma maior abertura dos tribunais relativamente à aplicação destas causas, poderia permitir uma desmistificação da imagem de um Estado somente preocupado com a arrecadação de receita e indiferente às consequências que poderão advir para os cidadãos¹⁵⁴.

¹⁵¹ Cfr. TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, *op. Cit.*, pág. 487

¹⁵² Cfr. NEVES, António Brito, *op. Cit.*, pág. 673 e ss.

¹⁵³ SILVA, Germano Marques da, em “Ética, imposto e crime ou o princípio da moralidade no Direito Penal Tributário”

¹⁵⁴ CAMACHO, João Nuno, *Da Justificação e Desculpa no Abuso de Confiança Fiscal*, pág. 35

Não temos dúvidas que a censurabilidade daquele que não cumpre por simples fuga aos impostos é maior do que aquele que não paga em detrimento das dificuldades económicas da sua empresa e, sobretudo, daquele que perante essas dificuldades económicas, decide pagar os salários aos seus trabalhadores. Consideramos que aquele que não cumpre as suas obrigações fiscais por dificuldades económicas, consubstanciará com a sua atuação um crime, no entanto, sempre valerão aqui as circunstâncias atenuantes da culpa e, por isso, uma possível aplicabilidade do art. 35º, nº2. No caso seguinte, podemos ter, mediante uma meticulosa análise do caso concreto, uma verdadeira causa de exclusão da ilicitude, encontrando-se o empregador numa situação de conflito de deveres. É imperativo que estes condicionalismos sejam tidos em consideração pelos nossos tribunais¹⁵⁵. Estamos perante normas legais que, estando a ser aplicadas pelos Tribunais, o tem de ser com respeito por todos os princípios que lhes são subjacentes.

“Se a lei consagra determinadas circunstâncias excludentes da ilicitude, de forma a que a conduta por estas justificada não seja criminalmente sancionada, deverão os tribunais fazer um esforço acrescido no sentido de averiguar se ao facto se justifica a aplicação de uma sanção penal”¹⁵⁶ e assim, “reservar a incriminação para aqueles atos em que seja insuficiente a intervenção de outros ramos do direito”¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Acompanhamos ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op. Cit.*, quando afirmam “as opções que têm vindo a ser tomadas pela jurisprudência portuguesa [...] supõem uma proteção do erário público antes de tudo o mais, como se de um bem supremo e inultrapassável se tratasse. Ora, não só o erário público poderá ser objeto de uma proteção cega e obstinada [...] como a própria ordem jurídica não pode ser ignorada”.

¹⁵⁶ Cfr. ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES / TITO ARANTES FONTES, *op.Cit.*, pág. 59

¹⁵⁷ SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português...*, pág 79, *apud* ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES / TITO ARANTES FONTES, *op. Cit.*, pág. 59

VII. CONCLUSÃO

Ao longo desta dissertação, fomos formulando conclusões parciais sobre as diversas temáticas em análise, pretendendo-se agora um recapitular geral das mesmas, sublinhando o objetivo que pretendemos ver transmitido com o presente estudo.

Começámos por analisar genericamente os crimes tributários, o seu acento legal, os bens jurídicos protegidos pelos mesmos, aquilo que lhes confere a sua legitimidade penal. Vimos a importância que o património fiscal do Estado (o bem jurídico diretamente tutelado pelas incriminações fiscais) representa nas sociedades atuais, enquanto meio para atingir grandes e valorosos fins: os impostos existem e dirigem-se para a manutenção do Estado Social, sendo o instrumento que permite o financiamento do mesmo. É isto que permite a consciencialização ética subjacente ao pagamento dos impostos, aquilo que nos permite aceitar, enquanto cidadãos, uma contribuição cada vez maior para os mesmos.

Analisámos as causas de justificação e desculpa que poderão ser aplicáveis aos crimes fiscais, deixando de fora àquelas que, pela sua natureza, não têm aqui aplicabilidade. Entrámos posteriormente no estudo pormenorizado do crime de abuso de confiança fiscal, procurando perceber as especificidades normativas do preceito, para nele enquadrarmos a problemática das causas de justificação e desculpa em casos que tantas vezes, ao longo do anos, têm aparecido nos nossos tribunais.

Analisámos a jurisprudência, e doutrina dominantes, e concluímos com a ideia de que não deve (nem pode) ser negada *liminarmente* a aplicabilidade das causas de justificação e desculpa aos casos em que o empresário, perante dificuldades financeiras, incumprir com a obrigação de devolver as quantias retidas ao Estado para proceder, ao invés, ao pagamento dos salários dos seus trabalhadores.

Considerámos que as motivações do crime não podem ser ignoradas, afigurando-se essencial a sua ponderação no caso concreto, a par da ponderação quanto a se os factos praticados serão causadores de um dano social efetivo. Defendemos que, *em casos excepcionais*, o dever de pagar impostos deverá ceder, quando se verificar que a negação da forma de sustento daquele trabalhador colocará em causa a sua dignidade, afetando *verdadeiramente* a sua capacidade para uma vivência condigna.

E, aqui, frisamos mais uma vez que o nosso objetivo com a presente dissertação não é de defesa de uma constante justificação ou desculpa destas situações, mas apenas que, através de uma análise mais pormenorizada dos casos em apreço, se poderão encontrar *situações excepcionais*, em que, de facto, seja justificável ou desculpável a ação do agente.

De facto, tendo o empresário conhecimento do perigo que a lesão poderá acarretar para as condições de vida e subsistência do trabalhador, provocando uma efetiva e grave lesão naqueles interesses do mesmo, então o comportamento do agente poderá ser justificável através da figura do Conflito de Deveres. De qualquer modo, mesmo que assim não se entenda, poderá sempre o agente beneficiar do disposto no nº2 do artigo 35º do Código Penal.

Finalizamos, assim, com uma proposta de maior abertura por parte dos nossos tribunais quanto à aplicação das causas de justificação e desculpa aos casos em apreço, defendendo uma concreta análise dos fatores e circunstancialismos dos mesmos. É esta ponderação que exige a justiça do caso concreto, o princípio de intervenção de *ultima ratio* do Direito Penal e, sobretudo, o Princípio da Dignidade Humana: “no confronto, das liberdades e direitos fundamentais com os impostos, são estes o preço a pagar pela existência e primazia daqueles e não o contrário, pois a dignidade da pessoa humana e o seu primado, face à organização estadual, não nos permitem outra alternativa”¹⁵⁸ (sublinhado nosso).

¹⁵⁸ Cfr. ESTEVES, Marli Cristina Barata, *op. Cit.*, pág 60

BIBLIOGRAFIA

AUTORES

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4ª Edição, Almedina

ANDRADE, Manuel da Costa / SOUSA, Susana Aires de, *As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequeto. Reflexões críticas a propósito da alteração introduzida pela Lei n° 53-A/2006, de 29 de Dezembro*, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. Coimbra Editora, Coimbra, 2009

AZEVEDO, Armando da Rocha, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal e o Crime Continuado*”, Tese de Dissertação em Mestrado de Direito Criminal

CARVALHO, Américo Taipa de, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2ª Edição, Coimbra, 2008

CANOTILHO, J.J. Gomes / MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Edição Revista, Coimbra Editora, 1993

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2003

CAMACHO, João Nuno, *Da Justificação e Desculpa no Abuso de Confiança Fiscal*

CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume II, Coimbra, 1971

COUPERS, João, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*, Coimbra Editora

DIAS, Augusto Silva, “Crimes e Contraordenações Fiscais”, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora

DIAS, Augusto Silva “O Novo Direito Penal Fiscal Não Aduaneiro (Decreto-Lei n° 20 - A/90, de 15 de Janeiro), Considerações Dogmáticas e Políticas Criminais”, em *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II, Coimbra Editora

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*, 2ª Edição

DIAS, Jorge de Figueiredo, “Pressupostos da Punição e Causas que Excluem a Ilícitude”, em *Jornadas de Direito Criminal*

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Jornadas do Direito Criminal, O Novo Código Português e a Legislação Complementar*

ESTEVES, Marli Cristina, *Causas de Justificação e Desculpa em Matéria Tributária: O problema do pagamento de salários em contraposição ao pagamento de impostos*, Universidade Católica Portuguesa

FERREIRA, Manuel Cavaleiro, *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, Lisboa, 1982

JARA, Isaac Merino / MURILLO, J.L. Serrano González, *Delito Fiscal, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas*

LOMBA, Pedro / MACEDO, Joaquim Shearman, *O crime de abuso de confiança fiscal no novo Regime da Infrações Tributárias*, em *Ordem dos Advogados, Doutrina*

LUMBRALES, Nuno, *O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias* Relatório de Mestrado da Universidade Católica Portuguesa.

MENEZES, Assunção Magalhães e / FONTES, Tito Arantes “O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, em *Actualidad Jurídica Úria Menéndez*

MILHEIRO, Tiago, “*Da punibilidade dos crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a segurança social*”, JULGAR, nº11, 2010

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina

NEVES, António Brito, “Do Conflito de Deveres Jurídico-Penal: Uma Perspetiva Constitucional”, *O Direito*, Ano 144º (2012), III

NEVES, João Curado, *A problemática da Culpa nos Crimes Passionais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008

PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*”, 2ª Edição,

PALMA, Maria Fernanda, *O Princípio da Desculpa em Direito Penal*, Coimbra, 2005

PEDRO, Manuel José Miranda, “Justificação do Facto e Exclusão da Culpa nos Crimes de Abuso de Confiança Fiscal e Contra a Segurança Social: O Estado da Questão na Doutrina e na Jurisprudência”, em *Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*

RODRIGUES, Cunha, “Os Senhores do Crime”, em *Revista Portuguesa de Ciência Criminal (RPCC)*, nº 9, 1999, pág. 7 a 29.

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Almedina, 2021

SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Universidade Católica Portuguesa Editora

SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Português: Teoria do Crime*, 2ª Edição, Universidade Católica Editora

SOUSA, Alfredo José, *Infrações Fiscais (Não Aduaneiras)*, 3ª Edição, Almedina

SERRA, Teresa / AMORIM, Claudia *Abuso de Confiança Fiscal: algumas reflexões a partir de um caso concreto*, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 474/91, Proc. nº 405/91, (Relator Conselheiro Tavares da Costa), em *Diário da República*, 1ª série - A, nº 255, de 6-11-1991

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 187/2012, (Relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha), Proc. nº 2/2013, 5/2013, 8/2013, 11/2013, em *Diário da República*, 1ª Série, nº 78, de 22 de Abril de 2013.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 54/2004, de 20 de Janeiro de 2004, (Relator Conselheiro Paulo Mota Pinto) , proferido no processo n.º 640/03, da 2.ª Secção,

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça de 05 de Novembro de 1986, (Relator Villa Nova), Proc. n.º 038607, BMJ, 361 (1986), pp. 374 e ss.

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça de 15 de Janeiro de 1997, (Relator Augusto Alves), Proc. n.º 043245, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça de 7 de junho de 2000, (Relator Leal-Henriques), Proc. n.º 200/2000, 3.ª Seleção, disponível em *BMJ*, n.º 498, 2000, pág. 40 e ss.

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça de 13 de Dezembro de 2001, (Relator Pereira Madeira), Proc. n.º 01P2448, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça de 18 de Junho de 2003, (Relator Franco de Sá), Proc. n.º 02P3723, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 6/2008, de 9 de Abril de 2008, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 94, de 15 de Maio de 2008

Acórdão do Supremo Tribunal Justiça Proc. n.º 8/2010, de 23 de Agosto de 2010, (Relator Souto Moura), disponível em *Diário da República*, n.º 186, Série I

Acórdão do STJ de 31 de Maio de 2006, proferido no processo n.º 1294/06, da 3.ª Secção, disponível em *Diário da República*

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 26-05-2004, (Relator Agostinho Torres), Proc. n.º 1242/04, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28 de Setembro de 2008, Proc. n.º 3 /04.06, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão da Tribunal da Relação Guimarães de 11 de Novembro de 2002, CJ, ano XXVII, tomo V, p. 285

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 05 de Junho de 2017, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 06 de Março 2002, (Relator Fernando Monterroso), Proc. n.º 0111381, disponível em www.dgsi.pt

Acórdão do Tribunal Relação do Porto de 20 de Junho de 2012, (Relator Maria Leonor Esteves), disponível em www.dgsi.pt

Acórdão de Uniformização de Jurisprudência n.º 6/2008, de 9 de Abril de 2008, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 94, de 15 de Maio de 2008

Acórdão do 2.º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, de 22 de Novembro de 2006, (Relator Manuel José de Miranda Pedro)