



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Causas de justificação e de desculpação**

Andreia Catarina Marques Pinto

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2020





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Crime de Abuso de Confiança Fiscal – Causas de justificação e de desculpação**

Andreia Catarina Marques Pinto

Professor Germano Marques da Silva

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2020

Ao meu “Núcleo Duro”.

“As leis emanadas da justiça são a alma de um povo.”

-Juan Luis Vives

À minha família, o meu eterno agradecimento por todo o apoio incondicional. Em especial, aos meus pais, por acreditarem em mim e por fazerem questão de assistirem a este percurso de pé, na primeira fila.

Aos meus amigos, por equilibrarem a minha vida académica entre papéis a preto e branco e uma boémia cor-de-arco-íris. Em particular, à Bruna e Diana atuaram comigo em contracena, vezes sem conta, em ambas as realidades.

Ao professor Germano Marques da Silva, por me fazer pensar e questionar sobre os mais diversos assuntos, pela sua pedagogia carismática e pelo seu testemunho inspirador nos meandros do Direito Penal Tributário.

À minha instituição de coração, a melhor do mundo, por toda o amparo imprescindível em cada solução deste caminho.

A todos, obrigada!

## Resumo

A seleção do tema apresentado na presente dissertação surge motivada pela convergência de duas áreas de maior interesse: Direito Penal e Direito Fiscal. O crime de abuso de confiança fiscal tem sido aquele que mais alterações tem sofrido no Regime Geral das Infrações Tributárias (artigo 105º), estando contemplado também no Código Penal no artigo 205º.

No âmbito das causas de justificação e exclusão da ilicitude, é um crime que suscita divergências jurisprudências e doutrinárias ainda hoje questionadas nos nossos tribunais. Surge um especial confronto entre um binómio de direitos fundamentais: a obrigação de pagar impostos e a obrigação de pagamento de salários, caso específico que merece especial atenção.

Esmiuçaremos ao longo desta investigação, nas várias causas de justificação, os seus pressupostos, a doutrina e a jurisprudência correspondente, com o objetivo de analisar uma eventual aplicação destas figuras ao crime em causa.

Palavras-chave: Direito penal tributário; crime de abuso de confiança fiscal; Causas de justificação; direito de necessidade; conflito de deveres; estado de necessidade desculpante; direitos fundamentais; dever de pagar os impostos; dever de pagar os salários aos trabalhadores.

## Abstract

The choice of this topic is motivated by the convergence of two areas of interest: On one side the Criminal Law and on the other side the Tax Law. The crime of abuse of fiscal confidence has been the one that has suffered the most changes in the General Tax Offenses Regime under article 105° and is also included in the Penal Code accordingly with article 205°.

Within the scope of the causes of justification and exclusion of illegality, it is a crime that raises divergent jurisprudence and doctrine that are still questioned nowadays, in our jurisprudence. A special conflict arises between a pair of fundamental rights: the obligation to pay taxes and the obligation to pay wages. This is a specific case that deserves special attention.

During this investigation, I will go deeply in the various causes of justification, their assumptions, the doctrine and the corresponding jurisprudence, to analyze a possible application of these figures in a specific crime.

Keywords: Criminal tax law; crime of abuse of fiscal trust; Causes of justification; right of necessity; conflict of duties; excusing state of need; fundamental rights; duty to pay taxes; duty to pay wages to workers.

## Índice

Abreviaturas e siglas.....	10
Introdução.....	11
Crime de abuso de confiança fiscal.....	13
Dever de pagar os impostos e dever de pagar os salários - Direitos Fundamentais.....	17
Causas de justificação.....	20
Direito de Necessidade.....	24
Conflito de Deveres.....	27
Estado de Necessidade Desculpante.....	33
IVA – Da teoria à prática.....	36
Direito comparado.....	39
Conclusões.....	42
Bibliografia.....	44

## Abreviaturas e siglas

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

CC – Código Civil

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPEREF - Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre Valor Acrescentado Proc. – Processo

LSA – Lei dos Salários em Atraso

Proc. – processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras

Ss. -Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

## Introdução

O tema a que nos propomos esmiuçar trata das causas de justificação e desculpação no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do RGIT.

Começaremos por apresentar o enquadramento legal, analisando o bem jurídico em causa, as três possíveis situações do tipo objetivo, o tipo subjetivo e o dolo. Abordaremos ainda o facto típico com breve análise da exigência da “apropriação” prevista no anterior Regime Jurídico das Infrações fiscais Não Aduaneiras e, por fim, o agente do crime e participação.

Em modo de advertência, faremos uma breve síntese entre os direitos fundamentais em causa que iremos mencionar ao longo do trabalho pelo que se torna imperativo a explicação entre o confronto entre o dever de pagar impostos e o dever de pagar os salários aos trabalhadores.

Finalmente, dissecaremos as causas de justificação, nomeadamente o direito de necessidade e o conflito de deveres, figuras mais recorrentes e apresentadas pelos arguidos em sede de tribunal como adiantaremos. No desenvolvimento desta investigação, verificamos que o estado de necessidade desculpante é também um instrumento utilizado na busca de uma causa de exclusão da ilicitude pelo que será digno de uma apreciação.

Sendo este um tema em busca do título a mestre em direito fiscal, entendemos ser importante enfatizar o caso especial do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, imposto normalmente retido pelas empresas para conseguir fazer face às despesas inerentes à prossecução da mesma, nomeadamente, satisfazer os salários dos trabalhadores.

Em jeito de comparação, analisaremos, além fronteira, o que se tem vindo a entender relativamente a esta temática nos mais diversos regimes jurídicos.

Por fim, apresentaremos as conclusões desta investigação, bem como a nossa opinião pessoal.

Note-se que ao longo desta redação, recorreremos a exemplos práticos, doutrina e essencialmente jurisprudência para fundamentar as diversas posições.

## Crime de abuso de confiança fiscal

O abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo art. 105º do RGIT e 205º do CP, não só é um dos crimes tributários mais frequentes como também é aquele que sofreu mais alterações legislativas. Em seu torno, verifica-se divergências doutrinária e jurisprudencial que nos ajudarão a esmiuçar este artigo:

*“Artigo 105.º - Abuso de confiança*

*1 – Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7.500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.*

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

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

*4 – Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:*  
*a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;*

*b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.* *5 – Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efetuada for superior a € 50.000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas.*

*6 – (Revogado.)*

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

Quanto ao bem jurídico é de natureza patrimonial - o património fiscal, isto é, a arrecadação dos tributos retidos ou recebidos pelo substituto do imposto. Quanto ao tipo objetivo, esclarece-nos os n.ºs 1 e 2 do art. 105.º três situações concretas: quem, legalmente obrigado, não entregar à administração fiscal, total ou parcial valor superior a 7500,00€,

- a) prestação tributária deduzida nos termos da lei,
- b) prestação deduzida por conta daquela prestação tributária, ou
- c) prestação que tendo recebido, tenha a obrigação de liquidar.

Relativamente ao tipo subjetivo, é um crime de omissão própria sendo que o comportamento consiste na retenção ao erário das quantias recebidas ou deduzidas ao Estado, desde que o valor não entregue seja superior a 7500,00€ (pressuposto quantitativo previsto no n.º1 do art. 105.º do RGIT)<sup>1</sup>. Em matéria de dolo, cabe qualquer modalidade prevista no art. 14.º do CP pelo que não é necessário a intenção de praticar o ato<sup>2</sup>.

Quanto ao facto típico, parte da jurisprudência mais antiga considera que basta que o substituto do imposto devesse receber a quantia em causa, não sendo exigido que esta tenha sido previamente deduzida ou recebida nos termos da lei. Ora, concretizando, no caso do IVA, poderíamos ter um agente que embora tivesse a obrigação de entregar esse valor nos cofres do Estado, não o recebeu anteriormente. Atualmente, esta situação está protegida, sendo que só ocorre o facto típico se o agente não entregar quantia devida a que está obrigado e que anteriormente foi deduzida ou recebida nos termos da lei. No Recurso Penal n.º164/09.8IDLSB.L1, o MP no Tribunal da Relação de Lisboa de abril de 2014 veio fundamentar que no caso do IVA, quando a lei refere-se à “dedução”, nos termos dos arts. 19.º a 25.º do CIVA, refere-se ao imposto que o agente tem que receber e não ao imposto que tem a pagar. Ou seja, *“o sujeito passivo tem direito às deduções previstas na lei e, em consequência, a prestação tributária é fixada no quantitativo que*

---

<sup>1</sup>SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, fevereiro 2018.

<sup>2</sup> Acórdão do TRC de 19 de março de 2003, proc. n.º 251/03 prescindiu da intenção de apropriação das prestações tributárias ao asseverar “O atual regime do crime de abuso de confiança fiscal prescinde de qualquer referência ao elemento subjetivo da intenção de obtenção de vantagem patrimonial indevida, ou de apropriação, e reduz o núcleo da infração ao denominador comum da não entrega”.

*resulta a favor da Administração Tributária*”. De facto, nem se pode falar em abuso de confiança uma vez que o contribuinte nunca poderia ter entregue o IVA que na realidade não recebeu, não tendo outra hipótese a não ser aguardar o valor a receber.

A exigência da “apropriação” foi um tema discutido uma vez da alteração que ocorreu do anterior Regime Jurídico da Infrações Não Aduaneiras para o RGIT, a expressão foi eliminada. *“Muito embora no atual RGIT (art. 105º do RGIT) – e ao contrário do que se sucedia no anterior RJFNA (art. 24<sup>o3</sup>) – não se faça referência à apropriação, todavia, ela está contida (pelo menos de forma implícita) no espírito do texto normativo, sendo ela consequência lógica do desvio das prestações retidas (...) além de que a ideia fulcral do crime de abuso de confiança, seja ela fiscal ou não, é sempre a de que dá a valores licitamente recebidos um rumo diferente daquele a que está obrigado”* – Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça de 3 de abril de 2003.

Em forma de complementação, temos a decisão do Supremo Tribunal de Justiça, no Acórdão de 13 de dezembro de 2001, proc. nº 3749/01-5, que optou pela orientação de que o crime de abuso de confiança fiscal tem como um dos seus elementos objetivos a dedução ou o recebimento da prestação tributária, pelo que no caso do IVA, entende-se que o devedor tributário apenas comete este crime se tiver recebido anteriormente o montante da prestação tributária.

O Crime de abuso de confiança fiscal é um crime próprio ou específico uma vez que só pode ser agente quem *“estava legalmente obrigado a entregar”*<sup>4</sup> a prestação tributária e, sendo a sua estrutura omissiva, apenas pode cometer o crime omissivo quem tem o dever de agir.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Estatuiu-se no art. 24º do RJFNA (Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras) que “Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário será punido com pena de prisão até três anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta nem superior ao dobro sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido”.

<sup>4</sup> Expressão utilizada no nº1 do art. 105º do RGIT.

<sup>5</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, Parte Geral, II, Teoria do Crime, 2ª Edição Revista e Atualizada, Editorial Verbo, setembro de 2008.

Nos crimes de abuso de confiança fiscal entende-se que o agente do crime é um substituto tributário (e não um devedor originário). De facto, na prática, verificamos que no caso do IRS, por exemplo, é a entidade empregadora que, no momento de pagar os salários aos seus trabalhadores, deverá deduzir a quantia correspondente ao que devem pagar a título de IRS pela prestação efetuada.

## Dever de pagar os impostos e dever de pagar os salários - Direitos Fundamentais

Cumpra desde já apresentar as relações entre os ramos de direito fiscal e penal, áreas convergentes onde a temática se insere diretamente. O direito penal formou-se com o valor da liberdade e o direito fiscal desenvolveu-se em torno do valor da propriedade – valores estes que assentam no Estado de direito atualmente abrangidos nos direitos fundamentais protegidos na Constituição da República Portuguesa. Em comum têm também o caráter sancionatório em função da qualificação de determinados comportamentos, ações ou omissões, do agente ou de terceiros. Nomeadamente, o abuso de confiança fiscal, para além de ser punido no CP (art. 105º) vem também previsto no RGIT – legislação que comporta o direito penal fiscal. À semelhança do que se prevê no direito penal comum, no nº2 do art.2º do RGIT<sup>6</sup> pode-se constatar que o direito penal fiscal partilha também duma conceção dualista: o direito penal fiscal (*stricto sensu*) e o direito contra-ordenacional fiscal<sup>7</sup>.

O direito penal fiscal traduz-se na fatia do direito penal que tutela os tipos de infrações tributárias, definindo o que é ilícito ou não, aplicando as devidas sanções.

Como primeira fonte das normas jurídico-fiscais a Constituição da República Portuguesa estabelece parâmetros desde quem pode tributar, de que forma o pode fazer, quando e o que é que pode tributar – caráter formal – bem como quanto tributar – caráter material<sup>8</sup>.

De acordo com CRP e o art. 5º da LGT<sup>9</sup>, o objetivo dos impostos consiste em arrecadar receita para o Estado e contribuir para a redistribuição da riqueza e a igualdade entre os

---

<sup>6</sup> Art. 2º, nº2 do RGIT: “As infrações tributárias dividem-se em crimes e contra-ordenações”.

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, maio de 2016.

<sup>8</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, maio de 2016.

<sup>9</sup> Art. 5º da LGT: “1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”.

cidadãos<sup>10</sup> devendo respeitar os princípios constitucionais da generalidade e da capacidade contributiva.

Numa sociedade de direito no Estado democrático, os impostos constituem um elemento estruturante e um imperativo de cidadania, havendo uma relação de confiança entre os contribuintes e o Estado<sup>11</sup>.

Desta forma, poderemos concluir que a uma ideia de Estado democrático está associado imperativamente o Estado fiscal visto que este sustenta financeiramente a efetiva realização do pressuposto inerente ao Estado de direito<sup>12</sup>.

Tanto o dever de pagar os salários aos trabalhadores como o dever de pagar impostos estão previstos na Constituição da República Portuguesa. Há uma obrigação de entrega da prestação tributária que constitui um dever fundamental dos cidadãos e das empresas em prol da realização das tarefas fundamentais do Estado, de acordo com o art. 9º da CRP<sup>1314</sup>. Para além da proteção prevista no Código do Trabalho<sup>15</sup>, a CRP na al. a) do nº1

---

<sup>10</sup> Arts. 13º, 66º, nº2, al. h), 81º al. b), 103º, nº1 e 104 da CRP e arts. 4º, nº1 e 5 da LGT.

<sup>11</sup> Vaz Antunes, Estudo de Direito Fiscal, Teses seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Editora Almedina, 2006.

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, maio de 2016, p. 131.

<sup>13</sup> MARQUES Paulo, *Infrações Tributárias*, Vol. I, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Lisboa, 2007.

<sup>14</sup> Artigo 9º da CRP com a epígrafe “*Tarefas fundamentais do Estado: “a) Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam;*

*b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;*

*c) Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais;*

*d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;*

*e) Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território;*

*f) Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa;*

*g) Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira;*

*h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.”*

<sup>15</sup> Al. d) do nº1 do art. 313 do Código do Trabalho: “*Em caso de encerramento temporário de empresa ou estabelecimento a que se refere o n.º 1 do artigo 311.º, o empregador não pode: d) Efectuar pagamentos a*

do art. 59º da CRP concretiza que “1. Todos os trabalhadores, sem distinção de idade, sexo, raça, cidadania, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, têm direito: a) à retribuição do trabalho, segundo a quantidade, natureza e qualidade, observando-se o princípio de que para trabalho igual salário igual, de forma a garantir uma existência condigna”, definindo o direito à retribuição salarial como um direito fundamental<sup>16</sup>.

Por outro lado, o nº1 do art. 103º da CRP dispõe 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”.

---

*credores não titulares de garantia ou privilégio com preferência em relação aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a permitir a atividade da empresa”.*

<sup>16</sup> Poder-se-ia suscitar dúvidas quanto à natureza de direito fundamental do direito à retribuição salarial uma vez que este se insere no título III da CRP denominado por “Direitos e deveres económicos, sociais e culturais”, contudo o art. 17º do mesmo diploma permite-nos recorrer à aplicar o regime dos direitos, liberdades e garantias aos direitos fundamentais de natureza análoga aos previstos no título II.

## Causas de justificação

Nos tribunais criminais, tem-se vindo a suscitar dúvidas quanto à presença, ou não, de causas de justificação, no âmbito do crime de abuso de confiança fiscal. Dentro das várias causas de justificação, o direito de necessidade e o conflito de deveres têm sido os apresentados em tese de defesa do nomeadamente ao empresário que viu-se obrigado a reter os impostos devidos para garantir a sustentabilidade da sua empresa e cumprir com as suas obrigações salariais aos trabalhadores.

O capítulo III do título II da parte geral do Código Penal, refere-se às “*Causas que excluem a ilicitude e a culpa*”, distinguindo entre causas de justificação (arts. 31º, 32º, 34º, 36º, 38º e 39, ambos do CP) das causas de exculpação (arts. 35º, 37º e nº2 do art. 33º, todos do CP). Parte-se de uma premissa: “o facto não é punível quando a sua ilicitude for excluída pela ordem jurídica na sua totalidade”, conforme previsto no nº1 do art. 31º do CP.

Numa primeira definição, as causas de justificação designam-se por circunstâncias factuais dirimentes da responsabilidade penal que determinam a sua justificação levando à sua licitude ou irrelevância penal.<sup>17</sup> Assim, se a forma como o ato for praticado indicar a exclusão da criminalidade do facto, excluímos a ilicitude o que significa que a justificação do facto é dada como ato lícito.

As causas de justificação relevam na investigação deste trabalho uma vez que iremos analisar se o crime de abuso de confiança fiscal poderá ser perdoado legalmente quando se verificar uma situação excecional – reter o imposto em vista à manutenção e sobrevivência da empresa. Concretamente, o direito de necessidade e o conflito de deveres, são as figuras que nos parecem mais adequadas à invocação de uma causa de justificação para o crime em análise e que iremos analisar brevemente.

---

<sup>17</sup> FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal*, Parte Geral I, A lei penal e a teoria do crime no código Penal de 1982, 4ª edição, Lisboa, Editorial Verbo, 1992.

De acordo com Casalta Nabais, o dever de entregar impostos, trata-se de um dever fundamental na esfera de todos os cidadãos com capacidade contributiva, do qual o Estado necessita e usa para cumprir as suas tarefas do Estado de Direito Social<sup>18</sup>.

Augusto Silva Dias alerta para a distinção de duas situações: “se a empresa não cumpre somente o dever de retenção, isto é, se ela nada retém porque, por falta de rendimentos, nada para aos trabalhadores ou, por insuficiência de rendimentos, usa-os exclusivamente para pagar uma parte do salário”<sup>19</sup>, não configurando no crime de abuso de confiança neste último cenário.

Contrariamente, Manuel Miranda Pedro, Isabel Marques da Silva<sup>20</sup> e Carlos Augusto Rodrigues<sup>21</sup> defendem que há um interesse superior em entrar o devido imposto ao fisco uma vez que é com parte dessas receitas que o Estado consegue satisfazer os interesses sociais e económicos que lhe estão confiados. Manuel Miranda Pedro aponta como consequências da igualação dos dois deveres, a distorção das regras de concorrência podendo as empresas obter vantagens patrimoniais abusivas em relação a outras. Como solução, defende que os trabalhadores podem cessar o vínculo laboral por justa causa e exigir a cobrança de créditos através de ações judiciais<sup>22</sup>.

O que está aqui em causa é saber qual o prato da balança tem mais peso: a obrigação de pagar impostos ou o direito dos trabalhadores ao salário/dever de satisfazer um direito fundamental a outrem (quando visto do lado da empresa). Teoricamente (teoricamente uma vez que os tribunais têm recusado esta tese), um dever pessoal prevalece em conflito com um dever coletivo. De facto, ambos os deveres são protegidos constitucionalmente pelo disposto nos artigos 103º e 104º da CRP quanto ao primeiro dever mencionado e

---

<sup>18</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, maio de 2016, pp., 185 e ss.

<sup>19</sup> Augusto Silva Dias, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, pag. 462.

<sup>20</sup> DIAS, Augusto Silva, “Crimes e Contraordenações Fiscais”, in AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, março de 1999.

<sup>21</sup> RODRIGUES, Carlos Augusto, “*O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*”, Coimbra: Almedina.

<sup>22</sup> Augusto Silva Dias et al., *Coletânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2008, pp. 210.

pela na alínea a) do nº1 do art. 59º do mesmo diploma no que concerne ao segundo dever em causa. Portanto, teremos que comparar os deveres em causa, não sendo a CRP explícita por defender uma igualdade abstrata entre todos os valores e princípios constitucionais<sup>23</sup>.

Como afirmado por Nuno Lumbreres, o direito ordinário tende para um argumento a favor da prevalência do dever de pagar impostos: “*o facto de a não entrega ao Fisco, pelo substituto, das receitas tributárias em seu poder, estar criminalizada, ao contrário do que sucede com o não pagamento dos salários*”<sup>24</sup>. Contudo, a Lei dos Salários em Atraso – LSA, na, al. c) do nº 3 do art. 13º declara que “*é expressamente vedado às entidades patronais com retribuições em dívida aos trabalhadores ao seu serviço efetuar pagamentos a credores não titulares de créditos com garantia ou privilégio oponível aos créditos dos trabalhadores, salvo se tais pagamentos se destinarem a impedir a paralisação da laboração da empresa*” sob pena de incorrer os responsáveis na pena de prisão até três anos, sem prejuízo de pena mais grave que no caso caiba. No nº2 da mesma lei, a proibição de proceder aos pagamentos cessa perante a concordância escrita e expressa de dois terços dos trabalhadores da empresa.

No seguimento do raciocínio apresentado por Nuno Lumbreres, a apreciação das normas reguladores da graduação de créditos, torna-se imprescindível para a ponderação destes dois valores no âmbito do direito ordinário. Os créditos salariais gozam de privilégio mobiliário geral e imobiliário geral de acordo com o art. 12º da LSA, pelo que perante um concurso de credores, estes prevalecem antes de todos os créditos beneficiários de privilégios creditórios concedidos pelos arts. 747º e 748º do CC, entre os quais os créditos tributários do Estado. Assim, por força do disposto no nº2 do art. 745º do CC, prevalecem os créditos salariais sobre os tributários<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, Coimbra, 1998, págs. 220 e segs.

<sup>24</sup> LUMBRARES, Nuno, “*O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias*”, in: *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), p. 108.

<sup>25</sup> LUMBRARES, Nuno, “*O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias*”, in: *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), p. 109.

Mais, de acordo com o art. 152º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência - CPEREF - *“com a declaração de falência extinguem-se imediatamente, passando os respetivos créditos a ser exigidos como créditos comuns, os privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social, exceto os que se constituírem no decurso do processo de recuperação da empresa ou de falência”*, estando aqui visível a prevalência dos créditos laborais sobre os créditos tributários uma vez que a presente extinção não abrange os privilégios dos créditos salariais.

O prazo de 90 dias previsto na al. a) do nº4 do art. 105º do RGIT tem especial relevância nesta matéria uma vez que o agente teria que demonstrar que, cumprindo a obrigação de pagar os salários aos trabalhadores, lhe fosse impossível fazer a entrega ao Fisco, ainda que parcial, nos 90 dias seguintes ao termo do prazo legalmente estabelecido para a entrega dessas receitas ao credor tributário. Desta forma, toda a restante liquidez existente da empresa, teria que ser afeta ao Fisco, ainda que parcial, sob pena de estarmos perante o crime de abuso de confiança fiscal.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> LUMBRARES, Nuno, *“O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias”*, in: *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), p. 111.

## Direito de Necessidade

O art. 34º do CP estabelece a exclusão de ilicitude de um facto típico penal adequado para afastar um perigo atual para interesses tutelados (do próprio ou de terceiros), quando se verificarem cumulativamente três requisitos:

- “a) Não ter sido voluntariamente criada pelo agente a situação de perigo, salvo tratando-se de proteger o interesse de terceiro;*
- b) Haver sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado; e*
- c) Ser razoável impor ao lesado o sacrifício do seu interesse em atenção à natureza ou ao valor do interesse ameaçado.”*

Teoricamente, e preenchidos os requisitos mencionados, parece-nos razoável a justificação pelo direito de necessidade no âmbito dos crimes tributários quando se verifique uma situação de absoluta necessidade de praticar o facto típico para satisfazer outros interesses (do agente ou de terceiros), nomeadamente os salários dos trabalhadores ou outros encargos necessários à sobrevivência da empresa<sup>27</sup>.

É no segundo pressuposto que uma maior dúvida se instala, isto é, saber qual o interesse superior a ser salvaguardado. Estando em discussão qual dos deveres deverá prevalecer, teremos de estabelecer critérios que nos auxiliam nessa tomada de decisão. O princípio da ponderação de interesses poderá ser invocado neste âmbito para medir, ainda que abstratamente, qual o prato da balança que mais pesar tem, se o dever de pagar impostos ou se, ou por outro lado, o dever de pagar os salários aos trabalhadores. O princípio do meio justo para um fim justo está também na base da elaboração de um critério geral na regulamentação legal.

---

<sup>27</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, fevereiro 2018.

Na jurisprudência, as posições são diversas, sendo que parte entende que o direito de necessidade não é compatível com os crimes tributários justificando que não seria justo abdicar desses deveres em prol da satisfação de interesses particulares.

Nesta linha, concorda também o professor Germano Marques da Silva defendendo que o bem jurídico protegido pelos crimes tributários é sensivelmente superior aos interesses patrimoniais individuais e privados do contribuinte, dos seus trabalhadores ou credores. Porém, daqui excetua-se uma situação diversa em que esteja em causa bens jurídicos de natureza não patrimonial. De facto, *“nos crimes tributários o que está em causa não é simplesmente o património do Estado, mas é um património destinado à realização de interesses comunitários, ou seja, destinado à realização do Estado fiscal social”*<sup>28</sup>. Isto é, o pagamento de impostos serve não só o Estado mas todos os seus contribuintes, salvaguardando a sua atividade financeira.

Relativamente ao critério a aplicar para determinar a superioridade de um interesse relativamente ao outro, o STJ vem esclarecer que *“não pode ser baseado exclusivamente na medida das punições abstratas das duas condutas ilícitas consideradas, pois haverá sempre que atender às escalas de valores dos bens juridicamente protegidos estabelecidos por lei, e, dentro de cada escalão, no caso de crimes de natureza patrimonial, aos próprios valores dos prejuízos causados por cada uma das infrações em confronto.”*<sup>29</sup>

Aplicando o terceiro requisito previsto na al. c) do art. 34 do CP, será razoável que uma empresa se mantenha ativa, satisfazendo as suas despesas inerentes à sua atividade, nomeadamente, o pagamento de salários aos trabalhadores, sob pena de não cumprir com as suas obrigações fiscais? Várias são as questões levantadas pelo professor Germano Marques da Silva na consequência deste comportamento: Não fomentará uma distorção da concorrência? O Estado não terá mecanismos para proteger os trabalhadores através do subsídio de desemprego? E, quanto às empresas, não poderão estas recorrer a medidas

---

<sup>28</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, fevereiro 2018, p. 64.

<sup>29</sup> Ac. Do STJ de 28-04-1993, Proc. 43245.

de saneamento ou liquidação? Não afetará as funções do Estado, nomeadamente as sociais como o pagamento de subsídios de desemprego, saúde, segurança, educação, entre outros? Não parece ser razoável que o contribuinte afaste todos os seus deveres impostos pela lei numa situação mais vulnerável através da omissão das suas obrigações tributárias. Pontualmente, o nº4 do art. 105º do RGIT, alarga o prazo para o seu cumprimento, não devendo tornar-se uma prática habitual.<sup>30</sup>

Susana Aires de Sousa admite o recurso a este regime, no entanto mantém-se reticente quanto à verificação quanto ao requisito da não criação do perigo pelo agente e à atualidade deste, isto é, se realmente a empresa encontra-se em dificuldades exatamente ao termo do prazo para cumprimento das suas obrigações<sup>31</sup>.

Já num Acórdão do STJ de 7 de junho de 2000 (rec. nº 200/2000, BMJ 498-41) entendeu-se improcedente o recurso ao direito de necessidade para assegurar o pagamento aos fornecedores e o salário aos trabalhadores da empresa. O Tribunal entendeu que o interesse do Estado no pagamento dos impostos não é inferior ao interesse dos fornecedores e trabalhadores em verem realizados os seus salários e créditos, considerando um pretexto do arguido.

---

<sup>30</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, fevereiro 2018, p. 65.

<sup>31</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2016, pp. 133 a 135.

## Conflito de deveres

Por vezes, a um mesmo agente, podem recair dois deveres de ação e não lhe ser possível satisfazer ambos. Ora, é neste seguimento que o conflito de deveres poderá ser invocado, visando esclarecer se o dever tributário prevalece ou se é de valor igual a qualquer outro.

A aplicação do conflito de deveres apenas justifica o incumprimento de um dos deveres em causa, de forma a que o cidadão, sujeito a dois deveres de ação<sup>32</sup>, não podendo cumprir ambos, satisfará o de valor superior. Desta forma, o que esta figura pretende disciplinar é a justificação do facto típico resultante do incumprimento de um dever de ação<sup>33</sup>. Um dos deveres será sacrificado pela impossibilidade de cumprir, tempestiva ou simultaneamente, os deveres em conflito (*ad impossibilita nemo tenetur*)<sup>34</sup>. Assim, levanta-se a seguinte questão: qual será o dever predominante? Ora, o critério para a hierarquização dos bens consta no art 36º do CP:

De acordo com o nº1 do art. 36º do CP, *“não é ilícito o facto de quem, em caso de conflito no cumprimento de deveres jurídicos ou de ordens legítimas da autoridade, satisfizer dever ou ordem de valor igual ou superior ao do dever ou ordem que sacrificar”*. Verificamos então um critério consoante a hierarquização dos bens jurídicos tutelados mediante o direito ou o dever.

O nº2 do mesmo art. esclarece que o dever de obediência hierárquica não é superior ao dever de não cometer qualquer tipo de crime: *“O dever de obediência hierárquica cessa quando conduzir à prática de um crime”*.

---

<sup>32</sup> Entende-se que esta figura abrange apenas conflitos entre deveres de ação. Em caso de estarmos perante um dever de ação e outro de omissão, dever-se-á recorrer ao direito de necessidade previsto no art. 34º do CP in “Pressupostos da Punição e Causas que excluem a Ilícitude e a Culpa”, p. 63.?????

<sup>33</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, Parte Geral, II, Teoria do Crime, 2ª Edição Revista e Atualizada, Editorial Verbo, setembro de 2008.

<sup>34</sup> FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal*, Parte Geral I, A lei penal e a teoria do crime no código Penal de 1982, 4ª edição, Lisboa, Editorial Verbo, 1992, p. 246.

Assim, conflito de deveres, previsto no art. 36º do CP, prevê a licitude de um comportamento quando este é utilizado para satisfazer um dever ou ordem de valor igual ou superior ao sacrificado.

Eduardo Correia entende que, se estivermos perante dois deveres da mesma ordem de valor, o agente poderá escolher qual pretende cumprir.<sup>35</sup> Mais complicado será quando os deveres em causa forem de ordem de valor distinto, tendo o agente que cumprir o que for de ordem de valor superior.

Contrariamente do que é exigido no estado de necessidade, aqui não é necessário uma contraposição entre um bem hierarquicamente superior ao outro, podendo o agente cumprir um dever dentro de uma igualdade de importância<sup>36</sup>.

Na situação concreta entre a obrigação de pagar salários e a obrigação de entregar as prestações retidas ao Fisco, ambas estão sujeitas a um prazo e um compromisso mensal. De acordo com Augusto Silva Dias, é necessário o preenchimento de três requisitos para que a empresa consiga comprovar a impossibilidade do cumprimento simultâneo e pontual dos dois deveres jurídicos em causa:

- a) Que a empresa não gere rendimentos suficientes que lhe permita cumprir todas as suas obrigações correntes, nomeadamente, o pagamento de salários e a retenção das prestações devidas ao fisco;
- b) Que esse cenário esteja a vigorar no termo do prazo em que as obrigações em causa deviriam ser verificadas;
- c) Por fim, que as prestações retidas sejam utilizadas total ou parcialmente para cumprir com a obrigação do pagamento de salários aos trabalhadores. Admite-se que uma parte das prestações sejam investidas na aquisição de matéria prima e equipamentos em prol da manutenção e bom andamento da empresa, e ainda na garantia de emprego dos trabalhadores.

---

<sup>35</sup> CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume II (Reimpressão), Coimbra, 1971.

<sup>36</sup> BELEZA, Teresa Pizarro, *Direito Penal*, 1º volume, 2ª edição revista e atualizada, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1983, pp. 291 – 292.

Verificados estes requisitos, pode-se afirmar que um valor constitucional superior (ou, pelo menos, igual) foi cumprido, sacrificando outro dever, constituindo-se uma conduta lícita e aprovada pela ordem jurídica.<sup>37</sup>

Taipa de Carvalho distingue duas situações: tratar-se ou não de deveres de hierarquia diferente. Em caso positivo, são pressupostos da justificação por conflito de deveres a impossibilidade de cumprir os dois ou mais deveres jurídicos e o cumprimento do dever superior. Caso estejamos perante deveres da mesma hierarquia, é pressuposto o cumprimento de qualquer um dos deveres<sup>38</sup>.

Diferentemente, Susana Aires de Sousa decide em função da natureza do crime. Entende que o conflito de deveres não se poderá aplicar uma vez que estamos perante um dever de ação (pagamento de salários) e um dever geral de omissão (não retenção e apropriação de prestações pertencentes ao Estado)<sup>39</sup>.

No geral, a doutrina e a jurisprudência inclinam-se para a improcedência nas situações de temos vindo a abordar da causa de exclusão da ilicitude do conflito de deveres como iremos ver de seguida.

O Tribunal da Relação de Guimarães concluiu que *“em caso de conflito de deveres, sendo possível hierarquizar os que tiverem em confronto, o comportamento só não será ilícito se o agente optar pelo cumprimento do dever mais valioso. Nos casos em que não é possível estabelecer essa hierarquização, o agente pode eleger o cumprimento de qualquer dos deveres. A obrigação de entregar os impostos ao Estado é uma obrigação legal, mais relevante que a obrigação de pagar os salários aos trabalhadores ou que o pagamento das despesas correntes duma empresa”*<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Augusto Silva Dias, *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, pag. 463.

<sup>38</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, Parte Geral, II, Teoria do Crime, 2ª Edição Revista e Atualizada, Editorial Verbo, Porto, 2004, p. 249.

<sup>39</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2016, pp. 133 a 135.

<sup>40</sup> Ac. do TRG de 4-02-2013 processo nº 285/11.7IDBRG.G1.

O mesmo tribunal, no acórdão datado de 25 de maio de 2005 (proc. nº 1039/04-1) que esmiuçou as razões do agente e entendeu que a sua escolha não poderia ter sido outra:

*“ I: Foi dado como provado relativamente à difícil situação económica da empresa arguida em crime de abuso de confiança fiscal que vem atravessando dificuldades financeiras há vários anos, que se traduzem em resultados líquidos de exercício negativos e num passivo acumulado que ronda um milhão de contos; e bem assim que despenderam tais quantias no giro comercial e industrial da referida sociedade.*

*II - Com isto temos que os arguidos agiram motivados pela vontade/necessidade de manter a empresa em atividade e que não motivados por ganância ou para o seu enriquecimento pessoal direto, mediante a apropriação das correspondentes quantias.*

*III – Estas circunstâncias, que são, certamente, atendíveis, no plano da ponderação da culpa, de forma atenuativa, não são causas de exclusão da ilicitude.*

*IV – No entanto, permanece, efetivamente de pé a apropriação, a partir do momento em que os arguidos, tendo cobrado montantes que não lhes pertenciam, por lhes terem sido retidas dos ordenados dos seus empregados para pagamento do imposto de IRS deram um destino a tais quantias diferentes da entrega delas ao seu proprietário, o Estado, aplicando-as em fins que eram do seu interesse próprio.*

*V- Deste ponto de vista é irrelevante que os arguidos se tenham ou não integrado as quantias em causa diretamente nos seus patrimónios pessoais – e dizemos diretamente, porque, sendo a arguida sociedade comercial parte desses patrimónios, por essa via, não deixaram de o fazer indiretamente, pelo menos na medida em que com a aplicação desses dinheiros tenham querido, também, salvaguardar esse património.*

*VI – Certo é que, se em vez que investirem as quantias retidas e não entregues na empresa, as tivessem doado a uma instituição filantrópica, também as não teriam integrado no seu património e ninguém poria em causa que se teria, nesse caso, dado a inversão do título da posse das mesmas, pois que, efetivamente a inversão do título dá-se não pela apropriação para si, das quantias, mas pela disposição das mesmas “animus domini”, ou seja pela apropriação que, no plano do psicológico, procede ou acompanha a ação de passar a dispor das mesmas como se lhes pertencessem.*

*VII – Pois bem, o interesse dos arguidos em manter a empresa em laboração não constitui causa de justificação do facto ilícito, porque não se verifica um conflito de deveres de,*

*pelo menos, igual peso, entre os deveres da atividade empresarial e o de entregar ao Estado as quantias retidas a título de cobrança de um imposto”.*

O TRL, no Acórdão de 22 de setembro de 2004, Proc. nº 4855/2004-3, concluiu que o dever de pagar as quantias devidas ao Estado se sobrepõe ao dever de pagar os salários aos trabalhadores e manter a laboração da empresa. Afirma ainda que esta situação não cabe sequer no conflito de deveres uma vez que estamos perante um confronto entre interesses próprios, isto é, manter a sociedade em funcionamento tendo que satisfazer as obrigações para com os trabalhadores e interesses alheios (cumprir a obrigação de entregar as quantias ao Estado).

O STJ no acórdão de 8 de novembro de 2001, proc. Nº2988/01-5, veio esclarecer que o conflito de deveres não tem lugar para salvaguarda de interesses próprios referindo-se à iniciativa que o arguido tomou em não entregar ao Estado as quantias referentes ao IVA para pagar salários aos seus trabalhadores e outros encargos correntes. *“3- Se é certo que ao pagar os salários, encargos e fornecimentos o arguido satisfaz (também) o interesse dos seus 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. 4 – 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. (...) 7- No quadro de facto em causa – do qual ressalta que o arguido “resolveu aumentar o seu negócio e para isso adquiriu mais viaturas e equipamento” e ainda que, “por virtude desse investimento, ficou sem possibilidade económica de suportar os valores referentes ao IVA, já que com esse dinheiro suportava os salários de 14 trabalhadores, encargos financeiros e pagamentos a fornecedores” – obviamente aquele atuou culposamente. Ao decidir alargar o negócio, devia previamente ter operado o necessário estudo económico, de modo a verificar que tal ampliação seria incomportável para a sua condição financeira. Não o tendo feito ou, se fez, fê-lo deficientemente, é-lhe inteiramente imputável o resultado, ou seja, agiu com culpa.*

No Acórdão firmado em 13 de dezembro de 2001 (Proc. nº 1P2448), cuja situação se assemelha às que temos vindo a analisar, o Supremo Tribunal de Justiça declarou que não se verifica um conflito de deveres fundamentando que o dever de assegurar o funcionamento do negócio não é alheio mas próprio uma vez que a satisfação do interesse dos trabalhadores é secundária comparando com o seu próprio interesse em manter ativa a laboração da empresa.

Susana Aires de Sousa entende que, invocando uma igualdade constitucional entre o dever de pagar salários, direito protegido na al. a) do nº1 do art. 59º da CRP, e o dever de pagar impostos, a maior parte da jurisprudência opta pela exclusão da ilicitude por via do conflito de deveres<sup>41</sup>. De facto, o STJ tem decidido por esta via, fundamentando pela diferente natureza dos deveres, patrimoniais e pessoais, dando primazia a este.

---

<sup>41</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2016, p. 134.

## Estado de Necessidade Desculpante

Em matéria de causas de exclusão da ilicitude, foram também levantadas questões quanto à uma possível aplicação do estado de necessidade desculpante previsto no art. 35º do CP. A norma do art. 35º do CP reporta-se só e apenas à proteção de bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de terceiro ao dispor que no seu nº1 que *“Age sem culpa quem praticar um facto ilícito adequado a afastar um perigo atual, e não removível de outro modo, que ameace a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro, quando não for razoável exigir-lhe, segundo as circunstâncias do caso, comportamento diferente”*. Caso se verifiquem estes requisitos, porém, ameaçando interesses jurídicos diferentes (nº2), apenas pode constituir uma atenuação da pena ou até, em casos excepcionais, ser aplicada dispensa de pena.

Ora Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques, em análise do acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães datado em 4 de fevereiro de 2012 (proc. nº 285/11.7IDBRG.G1) defendem que, no caso em que o agente retém o imposto por insuficiência financeira e optando por satisfazer o pagamento dos salários ou outras despesas correntes para o bom funcionamento da empresa, não estaremos perante os casos previstos no nº1 do art. 35º do CP pois apesar de os salários contribuírem para o sustendo da sua família e dos seus trabalhadores, não se pode afirmar que está em causa um bem eminentemente pessoal, como é a vida ou a dignidade da pessoa. Mais, ainda que se pretende-se lançar mão do nº2 do mesmo art., teria que se provar que a conduta adotada fosse a única suscetível de evitar o encerramento da empresa e que não lhe fosse razoavelmente exigível outro comportamento, facto que não se conseguiu demonstrar, sendo posteriormente declarada a insolvência da empresa.<sup>42</sup>

João Curado Neves segue na mesma linha de opinião defendendo que a desculpação da conduta que temos vindo a discutir deixa em risco o setor económico. Argumenta que o estado de necessidade não visa salvaguardar o emprego e a remuneração mas sim aqueles estados de coisas que é promovido pelo Direito e que é ameaça por circunstâncias

---

<sup>42</sup> SARMENTO, Joaquim Miranda e Paulo Marques, *IVA – Problemas Actuais*, 1ª Edição, Coimbra Editora, fevereiro 2014.

excepcionais (a título de exemplo, quando alguém tira a vida a outrem para salvar alguém mais próximo). Aponta a solução que resta à empresa, o pedido de falência.<sup>43</sup>

No âmbito da insolvência, de acordo com o disposto no art. 6º do CPEREF, é imperativo que o agente, encontrando-se incapacitado de fazer face às suas obrigações, se apresente à falência, sob pena de incorrer nos crimes de insolvência dolosa e negligente nos termos dos arts. 227º e 228º do CP. Daqui pode-se concluir que o cumprimento das obrigações fiscais se sobrepõe à necessidade de manter a empresa em atividade. Sendo assim, parece-nos que a exclusão de culpa aplicada através do estado de necessidade desculpante não é fundamento para afastar a responsabilidade criminal do substituto tributário que utilizou as receitas fiscais para solver dívidas da empresa.

Poderemos ainda levantar a aplicação do nº2 do art. 35º do CP uma vez que o desvalor da ação e do resultado da conduta do empresário que incorre no crime de abuso de confiança fiscal exclusivamente para satisfação do recebimento dos salários dos trabalhadores é menor do que aquele que o faz para enriquecimento pessoal<sup>44</sup>.

O TRL asseverou no Acórdão firmado em 19 de dezembro de 2006 (Proc. nº 33602006-5) que não colhe a argumentação que se verificam os requisitos do estado de necessidade desculpante, quando estando perante dois interesses de natureza patrimonial um tem natureza particular (particular para o arguido que beneficia uma vez que a situação lhe permite continuar a sua atividade) e o outro coletivo. Tendo o arguido optado por cumprir o primeiro, não se pode considerar que este interesse é superior ao interesse coletivo de satisfazer a obrigação fiscal que se destina à proteção e cumprimento de necessidades coletivas essenciais.

Num contexto especial, a Relação de Lisboa, no Acórdão de 31 de janeiro de 2002, proc. nº 10689/01 9), veio decretar que não se pode considerar que o Presidente de uma Câmara Municipal tenha atuado dentro do estado de necessidade ou de conflito de deveres num

---

<sup>43</sup>NEVES, João Curado, A problemática da culpa nos crimes passionais, Lisboa 2006, pp. 718 a 722.

<sup>44</sup> LUMBRARES, Nuno, “O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias”, in: Fiscalidade, nº 13/14 (2003), p. 112.

cenário de carência financeira da Câmara Municipal a que preside, utilizou as quantias retidas nos salários dos trabalhadores a título de IRS para cumprir o pagamento de salários e avenças sob pena de não entregar as quantias ao Estado. Ora, comparando com as situações anteriormente mencionadas, neste caso poderemos levantar a questão se estamos perante um interesse particular ou não, pois nesta situação a Câmara Municipal é também um instrumento do Estado e não do arguido. Se de facto estivermos perante dois deveres públicos, estaremos então perante dois deveres da mesma hierarquia? Apesar de ser uma questão atípica, parece-nos que, ainda assim, o interesse o arguido serve um leque de cidadãos mais restrito (quem trabalha da Câmara e com quem tem acordos de prestação de serviços) ao passo que o pagamento do imposto devido ao Estado abarca de igual modo todos os cidadãos.

A este respeito o Tribunal da Relação de Guimarães pronunciou-se afirmando que o estado de necessidade desculpante, previsto no art. 35º nº1 *“reporta-se unicamente à defesa de bens jurídicos eminentemente pessoais. Estando em causa bens ou interesses jurídicos de outra natureza (nº2), a verificação dos requisitos daquela norma não afasta a culpa do agente, apenas pode constituir uma mera circunstância passível de atenuar especialmente a pena ou, em caso excepcionais, de ser fundamento para que esta seja dispensada. IV. Ainda assim, em caso de não entrega do IVA terá de se demonstrar que a conduta adotada foi a única suscetível de evitar o perigo de encerramento da empresa e que não era razoavelmente exigível outro comportamento”*<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Ac. do TRG de 4-02-2013 processo nº 285/11.7IDBRG.G1.

## IVA – Da teoria à prática

Na prática, o panorama comum nesta matéria passa por uma empresa que reteve o IVA para fazer face à obrigação de pagar as remunerações aos seus trabalhadores em prol de manter o bom funcionamento da mesma. Desta forma, seria importante estudar esta questão em particular pelo que de seguida, esmiuçaremos no âmbito deste imposto.

No caso do IVA, o contribuinte é devedor do Estado pelo valor do imposto que fatura aos seus clientes nos serviços prestados num determinado período mas, assume também a qualidade de credor ao mesmo pelo imposto suportado nos seus inputs (no mesmo período). Assim, a quantia a entregar ao Estado será a diferença entre o débito e o crédito.<sup>46</sup>

A obrigação tributária da entrega do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) é exigida independentemente do efetivo recebimento o que, na realidade económica atual, nem sempre acontece. De facto, são frequentes as vezes em que o empresário cumpre o dever de pagar o imposto em causa sem ainda ter recebido o mesmo dos seus clientes, sacrificando o seu poder económico – verifica-se um pagamento e não uma verdadeira entrega.

O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça de 29 de abril de 2015 veio esclarecer que, não tendo o agente recebido dos seus clientes o IVA, verifica-se uma impossibilidade de satisfazer a obrigação de entrega do imposto ao Estado logo não incorre no crime de abuso de confiança fiscal. Aliás, de acordo com o n.º1 do art. 2.º do RGIT “*constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo*”, pelo que, in casu, não se verifica abuso uma vez que se verifica uma impossibilidade objetiva de entregar aquilo que não recebeu<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> MARQUES, Paulo, *Infrações Tributárias*, Vol. I, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Lisboa, 2007, p. 139 e 140.

<sup>47</sup> No mesmo sentido, o Tribunal da Relação do Porto entendeu igualmente que “Se é certo que a apropriação deixou de ser, como vimos, elemento típico do crime de abuso de confiança fiscal, este continua a manter alguma similitude com o crime de abuso de confiança (de outro modo, a sua própria designação

Noutro acórdão, o Tribunal da Relação de Guimarães invocou o princípio da culpa que implica a proibição de punição criminal por facto não culposo. Este princípio seria violado caso o sujeito passivo do imposto que não o tivesse recebido dos seus clientes, apresentando uma situação económica que o impedia absolutamente de cumprir a prestação, fosse condenado<sup>48</sup>.

Germano Marques da Silva defende a mesma posição afirmando que “*Ninguém responde criminalmente por abuso de confiança por não ter entregue o IVA se demonstrar que não tinha recebido. Porque o abuso de confiança fiscal traduz-se precisamente nisso: ter recebido o IVA ou ter descontado nos salários dos trabalhadores e não ter entregue. Vai preso se aldrabar as contas para fugir ao IRC, agora por não poder pagar não há prisão. Há é problemas em termos de organização contabilística para provar perante a lei essa situação*”<sup>49</sup>.

De acordo com o nº1 do art. 7º do CIVA, a exigibilidade do imposto não implica um sancionamento criminal de todos os casos de incumprimento, dado o cariz residual do Direito Penal (“*ultima ratio*” do sistema jurídico). O Art. 105º do RGIT pune apenas as situações de violação grave e dolosa do dever de lealdade e de colaboração inerente ao sujeito passivo. Desta forma, inexistente o objeto que originou a relação entre o credor (Estado) e o devedor, sujeito passivo do IVA<sup>50</sup>.

Em sede de IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, também já se suscitou conflito. O Tribunal de Lisboa no Acórdão de 25 de janeiro de 2006, proc. nº 11396/05-3 veio estabelecer que não se verifica uma apropriação de IRS meramente

---

deixaria de ter sentido). É algo mais do que o simples incumprimento de uma obrigação fiscal que origina a responsabilidade criminal. O abuso de confiança supõe uma *quebra de confiança*. E só pode falar-se em quebra de confiança quando alguém *recebe* valores e lhes dá um destino diferente daquele a que estava obrigado» (Acórdão de 26 de Novembro de 2014 – Proc. nº 7010/11.0IDPRT.P1). De igual modo, o Tribunal da Relação de Coimbra decidiu que «No âmbito do IVA, o devedor tributário só comete o crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º, do R.G.I.T., se tiver *recebido* o montante da prestação tributária e esteja, por isso, obrigado à sua entrega ao Estado, o não faça no prazo legalmente fixado para tal» (Acórdão de 22 de Janeiro de 2014 – Proc. nº 49/08.5IDAVR.C2).

<sup>48</sup> Acórdão de 3 de Dezembro de 2012 – Proc. nº 103/11.6IDBRG.G1.

<sup>49</sup> SILVA, Germano Marques da, in *O enquadramento jurídico-criminal da actividade do empresários – não será excessivo?*, Conversas no Vale do Tejo, Santarém, 2007, p. 158.

<sup>50</sup> RODRIGUES, José da Cunha, in *O recebimento do IVA e o Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, p. 4.

contabilística ou virtual quando se prove que o arguido, como presidente do Conselho de administração da Sociedade arguida, escolheu pagar os salários e cumprir algumas dívidas a credores invés de satisfazer a obrigação perante do Estado. Afirma que a empresa enriqueceu, pondo em causa as regras de concorrência e dever legal de pagar os impostos ao Estado que deverá prevalecer.

## Direito comparado

Numa comparação da jurisprudência e doutrina além-fronteiras, Manuel José Miranda Pedro<sup>51</sup> investigou as conclusões nesta temática, podendo já adiantar-se que verificou-se uma tendência para a exclusão da culpa pelo recurso do estado de necessidade quando o agente não consegue manter a empresa em funcionamento senão pela retenção do imposto.

Do outro lado do Atlântico, no Brasil, Hugo de Brito Machado<sup>52</sup> entende que se verifica a exclusão de culpa através do estado de necessidade caso o agente dependa da empresa como condição de sobrevivência, sendo que o Estado é também interessado na continuidade da empresa. A prioridade do cumprimento das obrigações fiscais é afastada pela necessidade de colmatar a crise financeira da empresa e pela obrigação do pagamento de salários e dívidas.

César Maurício Zanluchi e Maria de Fátima Ribeiro<sup>53</sup> estão de acordo com a exclusão de culpa estando justificado por uma função social – pagamento de salários afirmando “A consequência da punição do empresário pode vir a tomar proporções mais danosas a sociedade, visto aumentar a taxa de desemprego”, exigindo como requisito a não culpabilidade do agente. “Se não há elementos de culpabilidade em virtude da anormalidade de circunstâncias na prática de um ato, não se pode falar em penalização do agente, posto não lhe ser exigida outra conduta. (...) Não se pode exigir conduta adversa do empresário por utilizar valores tributáveis retidos na fonte, na intenção de manter a empresa. (...) Portanto, o cumprimento da função social da microempresa e empresa de pequeno porte, como propriedade industrial, depende de políticas de incentivos do próprio Estado, e não da punição do empresário”.

---

<sup>51</sup> DIAS, Augusto Silva, et al., *Coletânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de direito de Lisboa, 2008, pp. 215 a 219.

<sup>52</sup> NEVES, João Curado, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, Lisboa 2006, pp. 719 a 722.

<sup>53</sup> “Inexigibilidade da conduta adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado Às microempresas e empresas de pequeno porte”, in [http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir\\_brasiliano/zanluchi\\_ribeiro.html](http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html) (acesso: 22 de setembro de 2020).

Na Argentina, Alejandro Catania<sup>54</sup> distingue entre estado de necessidade justificante e estado de necessidade, respetivamente se o empresário reteve os impostos para salvaguardar a vida, liberdade, integridade ou a dignidade como última ratio para prevenir o perigo ou, se o agente utilizou essas prestações pertencentes ao Estado para manter o empreendimento comercial e o trabalho dos seus subordinados, exigindo que esse estádio não tenha sido culposamente indiciado pelo agente e não existisse outro modo de evitar o perigo. Admite ainda a colisão de deveres, independentemente de estarmos perante dois deveres de ação ou de um dever de ação e outro de omissão.

Mariano Borinsky<sup>55</sup> esclarece que a jurisprudência argentina tem acolhido a tese da justificação pelo estado de necessidade desculpante defendendo que o bem jurídico sacrificado é pelo menos de hierarquia equivalente ao bem jurídico salvaguardado, não sendo imperativo essa exata igualação. O julgador deverá apreciar as circunstâncias que a lei não está em condições de positivizar, com uma certa margem de liberdade.

Em Espanha, Miguel Bajo Fernández e Silvina Bacigalupo<sup>56</sup> propendem pela aplicação do estado de necessidade quando o crime é cometido como consequência da grava crise económica ou como único meio de competir perante outros comportamentos defraudatórios, apesar de apresentarem algumas reticências quanto à verificação dos pressupostos inerentes a esta figura. Excepcionando, caso o imposto em causa seja o IVA, a conduta não é ilícita apenas porque a simples falta de entrega do imposto não constitui qualquer ilícito penal e não pela aplicação do estado de necessidade que exige um engano. Já Isaac Merino Jara e José Luís Serrano González de Murillo<sup>57</sup> não afastam a aplicação do estado de necessidade, mas apresentam algumas dúvidas quando o agente tem o dever de entregar uma prestação tributária recolhida de terceiro como sucede com o IVA.

---

<sup>54</sup>CATANIA, Alejandro, “Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769”, Ediciones del puerto, Bs. As., 2005, pp. 111 a 114.

<sup>55</sup> BORINSKY, Mariano, Derecho Penal Económico y de la Empresa, Buenos Aires: ad-Hoc, 2004, pp.48 a 54.

<sup>56</sup> MURILLO, José Luís Serrano González de, in: José Luís Serrano González de Murillo/Emilio Cortés Bechiarelli, Delitos contra la Hacienda Pública, Madrid: Edersa, 2002, p.84.

<sup>57</sup> MURILLO, José Luís Serrano González de, in: José Luís Serrano González de Murillo/Emilio Cortés Bechiarelli, Delitos contra la Hacienda Pública, Madrid: Edersa, 2002, pp. 75 a 77.

Em Itália, com as alterações legislativas e com a introdução de um novo crime, mantém-se uma discussão constante nesta matéria sendo que a doutrina mais recente encontra-se dividida entre atribuir às dificuldades financeiras do agente tributário uma simples atenuante<sup>58</sup> geral ou a exclusão do dolo<sup>59</sup>.

Diferentemente, a doutrina alemã tem negado tanto a aplicação do estado de necessidade como o conflito de deveres ao crime contra a segurança social. Porém admite uma causa de inexigibilidade quando a entrega das prestações originem um perigo para os bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de pessoas próximas deste.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup>MONFREDA, Nicola, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milan: Giuffrè/Cose e Come, 2005, p. 128.

<sup>59</sup>CAROTENUTO, Alfonso, “illiquidatá dell’impresa e dolo nell’art. 10-bis del D. Lgs. n°74/2000”, in “Il Fisco, n° 33, fasc. 1 (2005), pp. 5194 e ss.

<sup>60</sup>GARCÍA, José Ángel Brandariz, *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Comares, 2005, pp. 159 e 160.

## Conclusões

Relativamente às causas de justificação, parece-nos que, a invocação do direito de necessidade, previsto no art. 34º do CP ao exigir a “superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado” torna a sua aplicação duvidosa.

Entendemos que ponto crucial para uma posição final quanto a esta figura, passa pela dimensão que atribuímos aos bens jurídicos protegidos na Constituição da República Portuguesa relativamente ao dever de pagar impostos e ao dever de pagar as devidas remunerações aos trabalhadores. Ou seja, se considerarmos este último dever apenas como uma obrigação contratual, não nos parece que prevaleça ao primeiro já que este cumpre papel fulcral no ciclo de um Estado de direito democrático para satisfação dos encargos públicos (como por exemplo, a saúde pública a educação e a justiça).

Diferentemente, se associarmos ao dever de satisfazer as remunerações aos trabalhadores um papel social, a nossa perspetiva diverge. Numa visão mais profunda, sabemos que os salários não satisfazem apenas a quem aufere-os, mas também a um seio familiar onde este pode ser, de facto, decisivo no cumprimento de necessidades essenciais como a alimentação, saúde e educação. Assim passamos a verificar um vínculo social e moral.

Neste sentido, Fernanda Palma critica a jurisprudência que defende pela não aplicação das causas de justificação e de desculpação, afirmando que os tribunais refugiam-se no argumento da hierarquia dos valores em causa, desvalorizando a situação concreta: conflito entre um bem coletivo (dever de pagar impostos) e o perigo ou até o dano, para a vida familiar e existencial dos trabalhadores.<sup>61</sup>

Quanto à aplicação do conflito de deveres, previsto e punido pelo art. 36º do CP, diferentemente do direito de necessidade, não é necessário uma contraposição entre um bem superior ao outro.

---

<sup>61</sup> Fernanda Palma, O princípio da desculpa em Direito Penal, Coimbra: Almedina, 2005, p. 221 e nota 137.

A questão mais pertinente reside na natureza dos deveres, isto é, só se poderá invocar o conflito de deveres caso estejam em colisão dois deveres de ação. Revestindo o pagamento de salário um dever de ação e a não retenção das quantias pertencentes ao Estado um dever geral de omissão, segue-se pela improcedência deste regime.

O binómio entre interesses próprios e interesses alheio também já foi colocado em cima da mesa para justificar a não aplicação do conflito de deveres, correspondendo respetivamente à prossecução de manter uma sociedade em funcionamentos através do pagamento de salários e a entrega das devidas quantias ao erário público.

No que concerne ao estado de necessidade desculpante enquanto causa de exclusão da ilicitude, o art. 35º do CP exige como pressuposto a proteção de bens jurídicos eminentemente pessoais do agente ou de terceiro. Ora, cabe aqui o mesmo raciocínio mencionado no direito de necessidade relativamente à relevância pessoal ou patrimonial que outorgamos aos deveres em causa, tendo a jurisprudência entendido que ao dever de pagar salários não corresponde um bem eminentemente pessoal como a vida e a dignidade da pessoa, decido pela improcedência desta figura.

Comparando com outros regimes jurídicos, verificamos uma maior flexibilidade quanto à exclusão de culpa através do recurso ao estado de necessidade.

Pessoalmente, cremos que a este tema está implícito um carácter moral, pelo que deveremos julgar com toda a subjetividade possível. Deveremos julgar caso a caso, examinar as motivações e preocupações do empresário e atender à realidade da empresa de forma sensível e pormenorizada. Parece-nos que independentemente da situação financeira, ao dever de pagar salários não poderá ser apenas atribuído um carácter contratual, sendo, para nós, claro quanto à natureza eminentemente pessoal deste dever uma vez que em causa está a sobrevivência, direta ou indiretamente de Alguém. Desta forma, tendemo-nos para a aplicação do estado de necessidade desculpante em situações excecionais desde que se comprove que a dificuldade económico-financeira é tal que a única solução para garantir as remunerações dos trabalhadores é através da retenção das quantias devidas ao Estado.

## Bibliografia

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª Edição, Almedina 2012.

BELEZA, Teresa Pizarro, *Direito Penal*, 1º volume, 2ª edição revista e atualizada, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa.

BORINSKY, Mariano, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Buenos Aires: ad-Hoc, 2004, pp.48 a 54.

CAROTENUTO, Alfonso, “illiquidatá dell’impresa e dolo nell’art. 10-bis del D. Lgs. n°74/2000”, in “Il Fisco, n° 33, fasc. 1 (2005), pp. 5194 e ss.

CATANIA, Alejandro, “Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769”, Ediciones del puerto, Bs. As., 2005.

CORREIA, Eduardo, *Direito Criminal*, Volume II (Reimpressão), Coimbra, 1971.

DIAS, Augusto Silva, “Crimes e Contraordenações Fiscais”, in AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra Editora, março de 1999.

DIAS, Augusto Silva, et al., *Coletânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de direito de Lisboa, 2008, pp. 210.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal*, Parte Geral I, A lei penal e a teoria do crime no código Penal de 1982, 4ª edição, Lisboa, Editorial Verbo, 1992.

GARCÍA, José Ángel Brandariz, *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*, Editorial Comares, 2005.

LUMBRARES, Nuno, “*O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infrações Tributárias*”, in: *Fiscalidade*, nº 13/14 (2003), pp. 85 a 105.

MARQUES, Paulo, *Infrações Tributárias*, Vol. I, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Lisboa, 2007.

MONFREDA, Nicola, *Sanzioni tributarie e accertamenti bancari*, Milan: Giuffré/Cose e Come, 2005.

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

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 9ª Edição, Almedina, maio de 2016.

NEVES, João Curado, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, Lisboa 2006, pp. 718 a 722.

PALMA, Fernanda, *O princípio da Desculpa em Direito Penal*, Almedina, maio de 2005.

RODRIGUES, Carlos Augusto, “*O crime continuado no crime de abuso de confiança fiscal no caso do IVA*”, Coimbra: Almedina, pp. 171 a 174.

RODRIGUES, José da Cunha, in *O recebimento do IVA e o Crime de Abuso de Confiança Fiscal*.

SARMENTO, Joaquim Miranda e Paulo Marques, *IVA – Problemas Actuais*, 1ª Edição, Coimbra Editora, fevereiro 2014.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, Parte Geral, II, Teoria do Crime, 2ª Edição Revista e Atualizada, Editorial Verbo, setembro de 2008.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2ª Edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, fevereiro 2018.

SILVA, Germano Marques da, in *O enquadramento jurídico-criminal da actividade do empresários – não será excessivo?*, Conversas no Vale do Tejo, Santarém, 2007.

SILVINA, Bacigalupo, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2000.

SOUSA, Susana Aires de, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2016.

SOUSA, Jorge Lopes e Manel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3ª Ed., Áreas Editora, abril 2008, pp. 171 a 174.

## Jurisprudência

### **Supremo Tribunal de Justiça**

- Ac. do STJ de 28 de abril de 1993, Proc. 43245, em dgsi.pt;
- Ac. do STJ de 7 de junho de 2000, Proc. nº 200/2000, BMJ 498-41, em dgsi.pt;
- Ac. do STJ de 8 de novembro de 2001, Proc. Nº2988/01-5, em dgsi.pt;-
- Ac. do STJ de 13 de dezembro de 2001, Proc. nº 3749/01-5, em dgsi.pt;
- Ac. do STJ, de 13 de dezembro de 2001, Proc. nº 1P2448, em dgsi.pt;
- Ac. do STJ de 29 de abril de 2015, em dgsi.pt;

### **Tribunal da Relação de Coimbra**

- Ac. do TRC de 19 de março de 2003, proc. nº 251/03, em dgsi.pt;

### **Tribuna da Relação de Guimarães**

- Ac. Do TRG de 25 de maio de 2005, Proc. nº 1039/04-1, em dgsi.pt;
- Ac. Do TRG de 4 de fevereiro de 2012, Proc. nº 285/11.7IDBRG.G1, em dgsi.pt;
- Ac. Do TRG de 3 de Dezembro de 2012, Proc. nº 103/11.6IDBRG.G1, em dgsi.pt;
- Ac. do TRG de 4-02-2013, Proc. nº 285/11.7IDBRG.G1, em dgsi.pt;

### **Tribunal da Relação de Lisboa**

- Ac. Do TRL de 22 de setembro de 2004, Proc. nº 4855/2004-3, em dgsi.pt;
- Ac. Do TRL de abril de 2014, Proc. nº164/09.8IDLSB.L1, em dgsi.pt;
- Ac. do TRL de 19 de dezembro de 2006, Proc. nº 33602006-5, em dgsi.pt;
- Ac. do TRL de 31 de janeiro de 2002, Proc. nº 10689/01 9, em dgsi.pt;
- Ac. do TRL de 25 de janeiro de 2006, Proc. nº 11396/05-3, em dgsi.pt;