

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
FACULDADE DE DIREITO DE LISBOA

Da justificação e desculpa no abuso de confiança fiscal
Ponto da situação em casos de pagamento de salários em detrimento do
cumprimento de deveres fiscais



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Mestre por João Nuno Correia Ornelas Camacho sob orientação da Mestre Teresa Serra.

Mestrado Forense

Lisboa

5 de Setembro de 2014

Aos meus Pais, por tudo.

Um especial Agradecimento:

À Professora Teresa Serra, pela disponibilidade e aconselhamento ao longo da elaboração do presente trabalho.

A todos os meus amigos, por tornarem a Faculdade e a vida académica em muito mais do que apenas livros e exames.

Índice

Introdução.....	5
1 - Da aplicação genérica de causas de justificação e de desculpa.....	7
2 - Do ponto da situação na Jurisprudência.....	8
2.1 - Dos argumentos da jurisprudência	10
3 - Da doutrina nacional.....	12
4 - Da aplicabilidade das causas de justificação e desculpa nos casos de abuso de confiança fiscal praticado com o intuito de pagar salários aos trabalhadores.....	16
4.1 - Dos bens jurídicos em confronto.....	17
4.1.1 – Importância da hierarquização dos bens jurídicos protegidos para a aplicação das causas de justificação e de desculpa.....	17
4.1.2 – Do bem jurídico protegido com a obrigação de pagar impostos	18
4.1.2.1- A nossa opinião	21
4.1.3 – Do bem jurídico protegido com a obrigação de pagar salários.....	24
4.1.4 O confronto dos bens jurídicos no âmbito do abuso de confiança fiscal praticado como forma de pagar salários	26
4.1.5 – Consequência das considerações tecidas à aplicação das causas de justificação aos casos em apreço	28
4.2 – Natureza dos deveres em causa	30
4.3 – Uma análise sobre a relevância da origem legal e da protecção penal dada à obrigação de pagar impostos.....	31
4.4 – As consequências nefastas para a consciencialização dos cidadãos do dever ético de cumprimento das suas obrigações tributárias	34

4.5 – A eventual proliferação da conduta ilícita e o conseqüente colapso do sistema fiscal	37
4.6 – A possível criação de distorções na Concorrência	38
4.7 – O subsídio de desemprego enquanto protector dos interesses dos trabalhadores	39
4.8 – A existência de vias alternativas à prática do ilícito típico	41
Conclusão:	46
Bibliografia:	49

Introdução

Dada a fragilidade da Economia portuguesa, especialmente posta em causa por força da grave crise económica mundial, os pequenos e médios empresários, que compõem a grande maioria do tecido empresarial português, estão numa posição muito vulnerável, em virtude da sua maior exposição às vicissitudes negativas do mercado.

Com efeito, tem vindo a verificar-se um enorme aumento nos números do desemprego e dos trabalhadores com salários em atraso, o que, para além de colocar um enorme peso sobre o sistema fiscal (grande perda de receita) e de segurança social português (aumento exponencial das despesas), põe em causa, em muitas situações, as condições de vida e a própria subsistência dos cidadãos.

Como tal, não é de admirar o grande aumento no número de empresários que, estando numa situação financeira difícil ao ponto de não conseguirem pagar salários aos seus trabalhadores, optam por não entregar os montantes devidos ao Estado a título de imposto, aplicando essas quantias no pagamento da retribuição devida aos seus trabalhadores. Esta prática constitui, objectivamente, um crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punido pelo artigo 105º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

A actual corrente jurisprudencial dominante não tem dúvidas em defender a punibilidade do agente neste tipo de situações. Efectivamente, utilizando argumentos como o do receio da proliferação de condutas ilícitas semelhantes, da criação de distorções na livre concorrência de mercado, entre outros que à frente melhor exploraremos, a jurisprudência maioritária tem vindo a recusar a aplicação de causas de justificação e de desculpa nos casos acima mencionados.

Bem sabemos - e estamos plenamente de acordo que assim seja - que as exigências para a aplicação de causas de justificação ou de desculpa (para qualquer tipo de crime) são extremamente elevadas, sendo essencial uma análise minuciosa e ponderada do caso concreto pelo julgador. Precisamente por este motivo, consideramos difícil aceitar a existência, em Portugal, de uma corrente jurisprudencial quase unânime que se alicerça em argumentos mecânicos e repetitivos, descurando a análise do circunstancialismo próprio de cada caso, como forma de afastar a justificação ou desculpa do

comportamento do agente que pratica o abuso de confiança fiscal como forma de poder pagar salários aos seus trabalhadores.

Nesse sentido, e de forma a dar uma perspectiva global desta questão, começaremos por apresentar a posição e os principais argumentos da jurisprudência nacional nesta matéria, fazendo, em seguida, referência aos principais autores que abordam esta questão, expondo a fundamentação das respectivas opiniões.

Uma vez apresentado o contexto jurisprudencial e doutrinário da matéria em causa, abordaremos cada um dos principais argumentos contra a aplicação das causas de justificação e desculpa aos casos em apreço, procurando expor a nossa posição sobre cada um deles, aproveitando para, em simultâneo, delimitar o campo de situações em que julgamos ser possível a justificação ou a desculpa do comportamento do empresário que pratica o abuso de confiança fiscal como forma de poder pagar salários aos seus trabalhadores.

1 - Da aplicação genérica de causas de justificação e de desculpa

De acordo com AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, “*um facto que, em princípio, e, em abstracto, constitui um tipo de ilícito, pode, em concreto, por força das circunstâncias em que é praticado, transformar-se num facto justificado, aprovado pela ordem jurídica e, portanto, não ilícito*”¹.

Ou seja, uma conduta relativamente à qual se verifique uma causa de justificação, em todas as suas exigências objectivas e subjectivas, constituirá um facto lícito. Por outras palavras, o agente que pratique um acto subsumível a um determinado tipo de crime, verá a sua conduta ser considerada como conforme ao dever-ser jurídico-penal, na medida em que esta seja enquadrável numa determinada situação que a expurga da ideia de contrariedade ao Direito.

Estas “válvulas de escape” à ilicitude da conduta são, nas palavras de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “*gerais e abstractas, no sentido de que não são, em princípio, referidas a um bem jurídico determinado, antes valem para uma generalidade de situações independentes da concreta conformação do tipo incriminador em análise*”².

Por outro lado, a Lei define também alguns casos em que, apesar de ilícita, a conduta do agente deverá ser desculpável quando lhe seja inexigível outro comportamento. Efectivamente, estando a culpa ligada a uma ideia de censurabilidade à conduta do agente por este não se ter conformado com o dever-ser jurídico-penal, as causas de desculpa serão aplicáveis às situações em que seja possível verificar que a atitude global do agente foi ditada por pressões externas imperiosas que tornaram inexigível que este conformasse o seu comportamento com o Direito.

Pela sua própria natureza, a possibilidade de aplicação de causas de justificação e de desculpa não deverá ser ponderada apenas quando estejam preenchidos determinados tipos de crime. Pelo contrário, deverá ser parte integrante do percurso lógico-formal percorrido pelo juiz na análise da conduta de um agente. Este deverá fazer uma avaliação ponderada e isenta sobre a possibilidade de afastamento da ilicitude ou da

¹ AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal, Parte Geral*, 2ª Edição, pg. 257

² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I, 2ª edição pg. 385;

culpa do comportamento do agente, independentemente do bem jurídico protegido pelo tipo de crime a que se subsume tal comportamento.

Destarte, podemos afirmar que as causas de justificação e de desculpa aplicar-se-ão a todo e qualquer tipo de crime, desde que se verifiquem os seus pressupostos, cabendo ao julgador a importante função de avaliar todo o circunstancialismo que envolveu a prática do facto pelo agente, de forma a determinar se deve ou não considerar aquele como lícito ou não censurável, apesar de se verificar o preenchimento do tipo de ilícito.

A aplicação subsidiária das normas do Código Penal pelo Regime Geral das Infracções Tributárias é determinada pela alínea a) do artigo 3º do RGIT. Ora, nada prevendo este diploma no que respeita a causas de justificação e de desculpa, deverão aplicar-se subsidiariamente as normas do Código Penal sobre estas matérias, e, conseqüentemente, haverá também uma transposição de todo o percurso lógico que acabamos de expor para o Direito Penal Tributário.

Conseqüentemente, também nos crimes fiscais, a possibilidade de aplicação das causas de justificação e desculpa ao caso concreto não poderá ser afastada, sem antes ser alvo de uma ponderação exaustiva, objectiva e isenta por parte do juiz, que terá obviamente de fundamentar a sua decisão. Esta é, de resto, a posição também defendida por MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO numa sentença do Tribunal de Santarém (2º Juízo Criminal), de 22 de Novembro de 2006, em que o juiz refere que *“o recurso ao conflito de deveres, ao estado de necessidade justificante ou ao estado de necessidade desculpante decorre do regime geral, pois outra não foi a intenção expressa do legislador (art. 8.º do Código Penal). Saber se em determinada situação se verificam ou não os respectivos requisitos é outra questão e não vemos maiores dificuldades do que aquelas que normalmente surgem”*.

2 - Do ponto da situação na Jurisprudência

Apesar do que acabamos de mencionar, a aplicação de causas de justificação e desculpa ao crime de abuso de confiança fiscal, quando tal crime seja praticado como forma de permitir ao empresário o pagamento de salários aos seus trabalhadores, tem sido reiteradamente negada pela jurisprudência nacional que se tem baseado, de forma constante, nos mesmo argumentos. É recorrente a afirmação de que a aplicação de causas de justificação e desculpa nestes casos não pode dar-se já que a obrigação de

pagamento de impostos protege um bem jurídico superior à obrigação de pagar salários; ou que, ao aplicar-se causas de justificação ou desculpa, estaria a criar-se distorções na concorrência e a potenciar a proliferação da conduta ilícita; ou que o empresário tinha meios alternativos à sua disposição para além da prática do ilícito; entre outros. Mais à frente, exploraremos estes e outros argumentos.

De facto, fazendo uma análise às decisões das várias instâncias nesta matéria, fica-nos uma clara ideia de que se tem vindo a perpetuar nos tribunais portugueses uma filosofia de conformação do caso concreto a argumentos “pré-fabricados”, ao invés de se procurar moldar a fundamentação das decisões aos circunstancialismos de cada caso.

De forma a comprovar o supra mencionado, refira-se, a título meramente indicativo, os Acórdãos do STJ de 15-01-1997³, de 13-12-2001 (Processo nº 01P2448), e de 18-06-2003 (Processo: 02P3723)

No âmbito dos Tribunais da Relação, cumpre referenciar os Acórdãos da Relação de Guimarães de 11-11-2002⁴, de 25-05-2006 (Processo nº 1039/04-1), e de 14-03-2005 (Processo nº 131/05-1); da Relação do Porto de 10-11-2004⁵ e de 29/01/2003 (Relator: António Gama); da Relação de Lisboa de 22-09-2004 (Processo nº 4885/04-3), de 17-01-2007 (Processo nº 9326/06-3), e de 06-07-2006 (Processo nº 3372/2006-9); da Relação de Évora de 15-11-2011 (Processo nº 120/03.0IDFAR.E1); e da Relação de Coimbra, de 28-03-2012 (Processo nº 1133/10.0IDLRA.C1).

Efectivamente, apenas se descortina um caso isolado na jurisprudência portuguesa em que foi admitida a aplicação do conflito de deveres. Trata-se da decisão de 1ª Instância, já transitada em julgado, do 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, de 22-11-2006, cujo Relator foi Manuel José Miranda Pedro, a que já fizemos menção.

Como referem TERESA SERRA e CLÁUDIA AMORIM, “*o que mais choca nesta jurisprudência absolutamente dominante é a total desconsideração da situação e das*

³ Disponível em *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça*, Ano 5, Tomo I, pgs 190 a 194;

⁴ Disponível em *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos das Relações*, Ano 27, Tomo V, pgs. 285 e 286;

⁵ Disponível em *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos das Relações*, Ano 29, Tomo V, pgs. 209 e 210;

circunstâncias do caso concreto que a ponderação da eventual existência de uma causa de justificação ou de desculpa sempre importa”⁶.

A forma incompreensível como estas decisões negam a aplicação das causas de justificação recorrendo à utilização “mecânica” dos mesmos argumentos, e raramente tendo em conta as particularidades do caso concreto, é bem demonstrativa da forma como se tem vindo a fixar ao longo dos anos uma pré-concepção na jurisprudência nacional sobre a forma como devem ser decididos estes casos.

Um bom exemplo do supra exposto é o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18-06-2003 (Processo nº 02P3723), que, num caso em que uma empresa estava em grandes dificuldades económicas, e os seus administradores utilizaram quantias que deviam entregar ao Estado para pagar a trabalhadores e manter a laboração da empresa, diz mesmo que “*nem vale a pena insistir na ideia do destino dado ao dinheiro produto dos descontos*”.

A frase citada deixa transparecer uma filosofia jurisprudencial de protecção da receita fiscal sem olhar a meios, não dando o devido peso ao circunstancialismo do caso concreto e negando qualquer possibilidade de admitir que, em determinadas situações, a prática do crime de abuso de confiança fiscal possa ser tida por justificada ou não censurável.

Ora, como bem referem ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES e TITO ARANTES FONTES, “*nada justifica que o Direito Penal Tributário possa prescindir da lei e, assim, da aplicação das causas de justificação previstas no Código Penal, como parece ser o entendimento adoptado pela jurisprudência portuguesa*”⁷.

2.1 - Dos argumentos da jurisprudência

Não podemos deixar de destacar os principais argumentos da jurisprudência nacional (sem prejuízo de os aprofundarmos melhor infra) para fundamentar a não aceitação da

⁶ TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, Abuso de Confiança Fiscal, Algumas reflexões a partir de um caso concreto, “Abuso de confiança fiscal. Algumas reflexões a partir de um caso concreto”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, pg. 481;

⁷ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, “O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, in *Actualidad Jurídica Úria Menéndez*, pg. 53;

aplicação de causas de justificação e/ou de desculpa em casos de preenchimento do tipo de abuso de confiança fiscal, quando a não entrega das prestações se baseia na difícil situação económica da empresa, optando o(s) empresário(s) por utilizar aquelas quantias para pagar os salários dos trabalhadores.

Em primeiro lugar, é argumento transversal à jurisprudência nacional que, nestes casos, a obrigação de entrega das contribuições fiscais pelo substituto tributário visa proteger uma série de interesses considerados superiores e de maior importância do que a obrigação de pagar salários, pelo que aquela nunca poderá ser preterida em favor desta.

Desde logo, porque, no primeiro caso, está em causa uma dita obrigação legal, e no segundo uma obrigação meramente contratual.

Consideram também alguns acórdãos que a não entrega das contribuições devidas ao fisco é uma conduta punida criminalmente, enquanto o não pagamento de salários o não é, o que expressa o maior desvalor da primeira infracção e a maior importância que é dada ao bem jurídico protegido pela norma incriminadora.

Um outro argumento amplamente difundido na jurisprudência é o de que o contribuinte não tem legitimidade para não pagar ao Estado as contribuições devidas, mesmo que tal conduta seja um meio para pagar a trabalhadores, na medida em que o Estado possui meios legalmente previstos para acautelar as situações de dificuldade económica, quer das empresas (planos de reestruturação, entre outros), quer dos trabalhadores (subsídios de desemprego, por exemplo). Por este motivo, não podem os administradores fazer “tábua rasa” da lei, elegendo os seus próprios mecanismos para resolver uma situação económica difícil, até porque essa seria uma forma de desvirtuar as regras da concorrência de mercado.

A jurisprudência nacional tem também entendido que a não entrega das contribuições devidas ao Estado promove uma realidade fiscal adversa à “*realização de valores sociais, como sejam a correcção de injustiças e melhoria das condições de vida, e é desfavorável à formação de um sólido sentimento de justiça e consciência fiscal*”⁸. Isto acontece, desde logo, porque o Estado terá menos receita para cumprir as suas finalidades, o que obrigará a um aumento da carga fiscal, prejudicando aqueles que cumprem os seus deveres fiscais.

⁸ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 31-05-2006 (Relator: Armino Monteiro);

Sintetizando, a jurisprudência portuguesa tende a recusar a aplicação das causas de justificação ao abuso de confiança fiscal nos casos em que uma empresa esteja em dificuldades económicas e as quantias não entregues ao Estado sejam usadas para pagar salários de trabalhadores, porque o pagamento das contribuições fiscais é legalmente imposto e destina-se a assegurar a cobertura das necessidades gerais da comunidade, representada pelo Estado. Por seu lado, o direito do trabalhador à retribuição do seu salário tem uma fonte meramente contratual, e apenas assegura interesses de natureza privada (os do trabalhador e da sua família). Consequentemente, ao incumprir as suas obrigações fiscais, o empresário está a dar prioridade a interesses particulares preterindo os do Estado, e, simultaneamente, está a prejudicar a receita estadual, os contribuintes com uma situação fiscal regularizada, e as leis da concorrência, algo absolutamente contrário à nossa ordem jurídica.

3 - Da doutrina nacional

Se a posição dos tribunais portugueses é unânime no que toca à recusa de aplicação de causas de justificação ao crime de abuso de confiança fiscal quando este crime seja praticado como forma de o autor pagar salários aos seus trabalhadores, o mesmo não se pode dizer da doutrina nacional.

ISABEL MARQUES DA SILVA vai ao encontro da posição da jurisprudência nacional, considerando essencialmente correcta a ideia de que o dever de pagar impostos é superior ao dever de pagar salários aos trabalhadores. No entanto, a autora não deixa de sublinhar que este facto não pode “*servir de pretexto a que se lavrem afirmações desumanas e quase ofensivas da dignidade humana*”⁹, dando o exemplo do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de janeiro de 1997 que afirmou não poder “*considerar-se que o Presidente do Conselho de Administração e maior accionista de uma empresa age em estado de necessidade ou em conflito de deveres quando dá aos valores do IVA o destino concreto de os utilizar nas despesas correntes da empresa, nomeadamente o pagamento de vencimentos aos trabalhadores e da energia eléctrica e na aquisição de matérias primas, em vez de os entregar ao Estado; não foi dado como provado que se tais quantias não fossem pagas, degradar-se-iam as condições de vida*”

⁹ ISABEL MARQUES DA SILVA, “Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Cadernos do IDEFF*, n.º 5, 2ª Edição, pg 174;

de centenas de famílias que vivem desses ordenados e seriam lançados no desemprego centenas de trabalhadores. É evidente que tal facto tinha de ser provado, quer porque as famílias podiam não viver desses ordenados, quer porque podiam ter recursos alternativos, quer porque podiam ter ocupação alternativa”.

SUSANA AIRES DE SOUSA rejeita a aplicação do conflito de deveres, alegando que esta figura não se pode aplicar a estes casos, já que estão em confronto um dever de acção (dever de pagamento dos salários), e um dever de omissão (dever de não apropriação das quantias deduzidas e que têm de ser entregues ao Estado). Nesse sentido “*não se trata de um autêntico conflito de deveres, mas antes de uma colisão de interesses a resolver por via do estado de necessidade justificante*”¹⁰.

Apesar de não fechar a porta à possibilidade de aplicação do direito de necessidade, a autora acaba por referir também que não será fácil provar o preenchimento das alíneas a) e b) do artigo 34º do Código Penal (CP), ou seja, que a situação de perigo actual não tenha sido criada pelo agente, e que haja uma sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado nestas situações.

Por último, SUSANA AIRES DE SOUSA refere também as dificuldades em provar a actualidade do perigo para o bem jurídico protegido, de forma que se possa subsumir a conduta do agente ao estado de necessidade desculpante.

NUNO LUMBRALES defende a aplicação restrita do conflito de deveres às quantias não entregues ao Estado que sejam canalizadas para o pagamento de salários aos trabalhadores. O autor justifica a sua posição com o facto de o artigo 12º da Lei dos Salários em Atraso atribuir privilégio creditório mobiliário geral e imobiliário geral aos créditos salariais. Estes privilégios possuíam prevalência sobre os privilégios estabelecidos pelos artigos 747º e 748º do Código Civil (CC). Daqui resultava, para o autor, uma clara intenção de o legislador atribuir prevalência aos créditos salariais sobre os créditos tributários, pelo que a aplicação do conflito de deveres seria plenamente admissível já que o dever de pagar impostos não seria superior ao do pagamento de salários¹¹.

¹⁰SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador* pg. 135;

¹¹NUNO LUMBRALES, *O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias* (Relatório de Mestrado da Universidade Católica Portuguesa);

Como melhor explicaremos adiante, apesar de a Lei dos Salários em Atraso já não se encontrar em vigor, este argumento ainda é válido por força do artigo 333º do actual Código do Trabalho.

O autor defende a aplicabilidade do conflito de deveres ao pagamento de salários também pelo facto de o artigo 152º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), no âmbito do processo de falência, extinguir os privilégios creditórios do Estado, Segurança Social e autarquias locais, não fazendo o mesmo com os privilégios creditórios atribuídos aos créditos do trabalhador emergentes do contrato de trabalho.

Mais uma vez, pese embora o CPEREF já não estar em vigor, o argumento mantém-se válido por força do artigo 97º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Por último, na opinião do autor, quando o agente deixar de entregar quantias ao Estado a que estava obrigado por forma a proceder a pagamentos não salariais, não será enquadrável em nenhuma causa de justificação, nem será possível aplicar-se uma causa de desculpa como o estado de necessidade desculpante, na medida em que o agente não se encontrava numa situação de inexigibilidade.

AUGUSTO SILVA DIAS admite a aplicação do conflito de deveres quando seja possível comprovar que a empresa estava de facto impossibilitada de cumprir ambas as obrigações de pagamento de impostos e de pagamento de salários. No entanto, o autor estabelece três requisitos para que essa impossibilidade se considere verificada: (1) a empresa não consegue obter mensalmente rendimentos que lhe permitam cumprir ambas as obrigações; (2) essa situação tem de se verificar no momento em que as obrigações tenham de ser satisfeitas; (3) as prestações não entregues ao Estado têm de ser, total ou parcialmente, utilizadas no pagamento de salários, embora admita o autor que uma parte possa ser utilizada em gastos de auto-preservação da empresa e garantia das condições de emprego dos trabalhadores.¹²

Refere o autor que, *“verificadas as condições mencionadas pode defender-se, na actual conjuntura económica, que foi cumprido um dever legal superior ou, pelo menos, igual,*

¹² AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II;

*ao dever sacrificado. Desta feita, o comportamento será lícito, aprovado pela ordem jurídica na sua totalidade”*¹³.

MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO foi o juiz relator da única decisão conhecida dos tribunais portugueses em que foi admitida a aplicação do conflito de deveres a um caso em que as prestações devidas a título de impostos não foram entregues ao Estado¹⁴, sendo antes canalizadas para o pagamento de salários.

O autor critica o argumento de parte da doutrina que não aceita a aplicação de causas de justificação a estes casos com o argumento de que o “abrir desta porta” poderia levar à ruína do próprio sistema fiscal. Nesse sentido, alega que, para além de padecer de um “excessivo simbolismo”, o referido argumento está a colocar necessidades de prevenção geral na análise da culpabilidade do agente, algo absolutamente inconcebível. Mais ainda, não tem em conta que a própria falência das empresas poderá criar encargos ainda maiores para o Estado (subsídios de desemprego por exemplo), o que trará consequências bem mais nefastas para o sistema fiscal.¹⁵

TERESA SERRA e CLÁUDIA AMORIM são também defensoras da aplicação do conflito de deveres aos casos em apreço, considerando estar em causa o dever de protecção de dois bens jurídicos em idêntico patamar axiológico: por um lado, o património do Estado, mais concretamente a receita fiscal, por outro, a subsistência e a dignidade individual e familiar do trabalhador. Destarte, na opinião das autoras, o empresário deve ser livre de optar entre qual dos dois bens jurídicos irá proteger¹⁶.

ASSUNÇÃO MAGALHÃES MENEZES e TITO ARANTES FONTES aderem à tese da aplicabilidade do conflito de deveres nestes casos, invocando a igualdade entre os bens jurídicos protegidos pela obrigação de pagamento de impostos e pela obrigação de pagamento de salários. Nesse sentido, sublinham a dignidade constitucional de ambos os deveres, e repudiam a constante inferiorização de que é vítima o dever de pagamento de salários, alegando que o rendimento dos trabalhadores garante as necessidades

¹³ AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.* pg. 463;

¹⁴ Acórdão do 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santarém, de 22-11-2006;

¹⁵ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Justificação do facto e exclusão da culpa nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social: o estado da questão na Doutrina e na Jurisprudência”, *in Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*;

¹⁶ TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, *op.cit.*;

mínimas daqueles e das suas famílias, estando por isso em causa a sua dignidade pessoal e o direito a uma existência condigna daqueles cidadãos, e não apenas o cumprimento de uma simples obrigação contratual.¹⁷

ARMANDO DA ROCHA AZEVEDO nega a possibilidade de aplicação do direito de necessidade pois considera que não existe uma sensível superioridade do interesse salvaguardado em relação ao interesse sacrificado.¹⁸

Considera ainda como “tendencialmente correcta” a negação da aplicação do conflito de deveres na medida em que não existe uma igualdade entre o dever de pagar impostos e o de pagar salários, estando o primeiro num patamar superior.

O autor fundamenta a sua posição arguindo que o interesse em causa com o pagamento dos salários é apenas o de manter a empresa em laboração, sendo por isso 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, na medida em que é o património do Estado que permite a satisfação das necessidades colectivas da população e a salvaguarda da actividade financeira do Estado.

Por último, o autor não exclui a possibilidade de aplicação do estado de necessidade desculpante mas, tal como SUSANA AIRES DE SOUSA, antevê como quase impossível a prova da actualidade do perigo para os bens jurídicos alegadamente protegidos pelo pagamento de salários (vida, integridade física, honra e liberdade).

4 - Da aplicabilidade das causas de justificação e desculpa nos casos de abuso de confiança fiscal praticado com o intuito de pagar salários aos trabalhadores

Muitos são os argumentos utilizados pela doutrina e pela jurisprudência de forma a defender a não aplicação das causas de justificação e desculpa nos casos de abuso de confiança fiscal praticado pelo empresário em dificuldades financeiras, com o intuito de permitir o pagamento de salários aos trabalhadores. Iremos agora expô-los e analisá-los, procurando delimitar o âmbito de casos em que julgamos ser possível justificar ou desculpar a prática do abuso de confiança fiscal.

¹⁷ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*;

¹⁸ ARMANDO DA ROCHA AZEVEDO, *O crime de abuso de confiança fiscal e o crime continuado* (Tese de Dissertação em Mestrado de Direito Criminal);

4.1 - Dos bens jurídicos em confronto

4.1.1 – Importância da hierarquização dos bens jurídicos protegidos para a aplicação das causas de justificação e de desculpa

Como já vimos anteriormente, a jurisprudência nacional tende a não aplicar as causas de justificação e de desculpa no crime de abuso de confiança fiscal, mesmo tendo este sido praticado pelo empresário como forma de permitir o pagamento de salários aos trabalhadores. Esta tendência baseia-se, entre outros argumentos, no facto de se considerar inexistir preponderância do interesse a salvaguardar em relação ao interesse sacrificado, porque o dever de pagar salários e a necessidade de manter a empresa a funcionar não têm superioridade sobre o dever legal de entregar os descontos feitos à administração tributária.

Um bom exemplo do que acabamos de expor é o Acórdão do TRP de 14-12-2005 (Relator: António Gama) que deixa bem clara a ideia de que *“a obrigação de uma empresa de pagar salários dos trabalhadores e despesas correntes do seu funcionamento não suplanta nem sequer iguala, na hierarquia legal, o dever de pagar os impostos”*.

Uma vez estabelecida tal premissa, os Tribunais avançam de imediato para a conclusão de que não se poderá aplicar o direito de necessidade na medida em que não haverá uma *“sensível superioridade do interesse a salvaguardar relativamente ao interesse sacrificado”*¹⁹.

Por outro lado, na medida em que apenas exclui a ilicitude da conduta do agente quando este está perante a obrigação de cumprir dois deveres conflitantes, *“de valor igual ou superior”*²⁰, a aplicação do conflito de deveres também é recusada já que os deveres a cumprir pelo agente são valorados de forma distinta, devendo este optar por aquele a que o nosso ordenamento jurídico atribui maior valor, que é, segundo os nossos tribunais, o pagamento dos impostos.

Efectivamente, como bem explica o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 31-05-2006 (Relator: Armindo Monteiro), os impostos são instrumento necessário à *“prossecução de incontornáveis interesses de índole financeira, nacionais e*

¹⁹ Alínea b) do Artigo 34º do Código Penal;

²⁰ Nº 1 do Artigo 36º do Código Penal;

comunitários, de subsistência colectiva, de justa repartição dos rendimentos, objectivos ocupantes na pirâmide de interesses de uma posição de topo, superiorizando-se aos privados”.

No entanto, de forma a que possamos verdadeiramente compreender quais os interesses inerentes à obrigação de pagar salários por um lado, e à obrigação de pagar impostos, pelo outro, temos, antes de mais, de compreender quais os bens jurídicos protegidos por estas obrigações.

Nas palavras de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, bem jurídico é “*a expressão de um interesse, da pessoa, ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante, e por isso juridicamente reconhecido como valioso*”²¹. Consequentemente, podemos afirmar que são os bens jurídicos que encerram em si os verdadeiros interesses postos em causa com a preterição do pagamento de impostos pelo pagamento de salários.

Assim, só será possível hierarquizar as obrigações de pagamento de impostos e de pagamento de salários através de uma análise ponderada dos bens jurídicos que estas põem em confronto.

4.1.2 – Do bem jurídico protegido com a obrigação de pagar impostos

O bem jurídico protegido pela obrigação de pagar impostos está intrinsecamente ligado ao Direito Penal Tributário. De facto, este ramo do Direito procura punir as condutas que visem o incumprimento daquela obrigação. Consequentemente, o bem jurídico protegido pela obrigação de pagar impostos é idêntico ao do próprio Direito Penal Tributário.

Ora Direito Penal Tributário tem sofrido grandes mutações ao longo dos anos no que ao seu fundamento axiológico diz respeito.

Efectivamente, as normas fiscais eram inicialmente tidas por desprovidas do carácter axiologicamente relevante inerente às normas criminais, pelo que essa natureza não lhes era atribuída, considerando-se a sua violação como uma mera infracção administrativa.

²¹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op. cit.*, pg. 114;

No entanto, com o passar dos anos, a consciência das importantíssimas finalidades do imposto foi-se sedimentando na nossa sociedade, o que criou as bases para a “eticização” das infracções tributárias, e a conseqüente criminalização daquelas condutas. De facto, num Estado de Direito Social, é essencial que todo o cidadão contribua de forma a que o Estado possa cumprir os seus objectivos de justiça social, e de satisfação das necessidades colectivas.

Esta posição é unanimemente aceite pela doutrina nacional contemporânea. AUGUSTO SILVA DIAS diz ser um “*dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação do património público que torne possível a realização das políticas distributivas, correctoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição de uma sociedade mais justa e melhor ordenada*”²².

No mesmo sentido, GERMANO MARQUES DA SILVA considera que um cidadão tem um dever jurídico e moral de contribuir para as necessidades económicas do Estado, para que possa gozar do que este lhe proporciona enquanto membro da sociedade²³.

Referimos ainda SUSANA AIRES DE SOUSA, que considera ser fundamento ético do imposto o facto de este ser o “*meio financeiro pago ao Estado, segundo a capacidade contributiva de cada um, para que aquele cumpra um programa de despesas públicas vantajosas à colectividade dos contribuintes; mas também enquanto instrumento de justiça social. A imposição de contribuir, enquanto restrição da liberdade individual, só faz sentido porque tem em vista fortalecer a liberdade total por todos partilhada*”²⁴.

Este movimento de atribuição de valor ético às infracções fiscais foi essencial para a criminalização daquelas condutas. Com a conseqüente possibilidade de aplicação de penas privativas da liberdade, tornou-se essencial perceber que bem jurídico está a ser ofendido quando é praticada uma infracção tributária.

Esta é uma questão que não reúne o consenso da doutrina nacional, tendo, ao longo dos anos, sido exploradas várias teorias sobre a questão de saber qual o bem jurídico que é efectivamente protegido pelo Direito Penal Tributário.

²²AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.*, pgs. 481 e 482;

²³GERMANO MARQUES DA SILVA, “Imposto, ética e crime”, in *Estudos ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, Vol. II, pg. 65 e segs.;

²⁴SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, pgs. 261 e 262;

Num estudo aprofundado sobre esta matéria, SUSANA AIRES DE SOUSA agrupa as várias teorias sobre o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais dentro de dois grandes modelos: (a) o modelo patrimonialista, e (b) o modelo funcionalista.

Dentro do primeiro está a teoria patrimonialista clássica, ligada à ideia de que o imposto não é mais do que o preço pago pelos contribuintes pelo serviço público prestado pelo Estado.

Esta ideia não pode ser aceite na medida em que significaria admitir que o Estado apenas possui um direito de crédito sobre o cidadão, algo que não justificaria a intervenção do Direito Penal, sendo suficientes os meios disponíveis pelo Direito Civil para reclamação de créditos.

Mais ainda, seria impossível conseguir perceber qual o benefício que o contribuinte efectivamente retira dos bens e serviços públicos, pelo que o valor do “preço” a pagar seria inalcançável.

A última crítica a esta já ultrapassada corrente doutrinária é a de que, assim configurado o bem jurídico, a grande maioria dos casos de prática de crime fiscal seriam meras bagatelas tendo em conta a dimensão do erário público, não justificando a incriminação do agente.

Por seu lado, no segundo modelo, agrupam-se as teorias que (1) “*recusam uma configuração patrimonial do objecto de tutela nos crimes fiscais*”²⁵ e (2) sublinham a “*intensa ligação do bem jurídico às funções que, no âmbito da ciência das finanças públicas, se reconhece ao imposto*”²⁶.

Pertencem a este modelo as seguintes teorias:

- 1) Os crimes fiscais atentam contra a “função tributária”, que consiste numa função de interesse público que engloba os poderes, direitos e deveres atribuídos pelo nosso ordenamento jurídico à Administração para que esta possa realizar a repartição da carga tributária de acordo com os parâmetros legalmente previstos. Consequentemente, ao praticar um crime fiscal, o agente estaria a atentar contra a correcta aplicação das normas tributárias, cuja competência pertence à Administração;

²⁵ SUSANA AIRES DE SOUSA, op. cit , pg. 267;

²⁶ *Idem*;

- 2) O bem jurídico posto em causa pelos crimes fiscais é o poder constitucionalmente atribuído ao Estado de tributar;
- 3) O crime fiscal não atenta apenas contra um bem jurídico, mas contra vários. Isto porque afecta directamente o património do Estado e, indirectamente, sai prejudicada também a capacidade de este cumprir os seus objectivos de política fiscal e económica.
- 4) Os crimes fiscais visam tutelar o bom funcionamento do sistema fiscal e das suas funções económicas, políticas e sociais. O sistema fiscal é entendido como sendo composto pelos vários tributos previstos no nosso ordenamento jurídico e toda a regulação a que estes estão sujeitos por via das normas tributárias.

Cumpra também referir a concepção que considera que o desvalor da conduta do agente ao praticar uma infracção fiscal reside na violação dos deveres de colaboração, verdade e transparência que cada contribuinte tem perante a Administração Fiscal, e que devem ser respeitados.

Desde já adiantamos a nossa discordância com esta teoria na medida em que esta confunde o desvalor do resultado (violação de um bem jurídico), com o desvalor da acção (violação dos deveres de cooperação). Como bem refere AUGUSTO SILVA DIAS, nas infracções fiscais, “*o bem jurídico protegido é constituído pelo património fiscal do Estado como instrumento de política financeira e distributiva (...) enquanto os deveres de colaboração formam o suporte normativo que assegura a protecção do bem. Deste modo, o primeiro aspecto prende-se com o desvalor do resultado, significando o segundo o desvalor da acção das incriminações fiscais*”²⁷.

Por último, é também importante mencionar a teoria que defende que a infracção fiscal lesa a concretização das funções sociais do imposto, ou seja: a redistribuição da riqueza, o desenvolvimento da vida comunitária, a possibilidade de o Estado executar as suas actividades de interesse geral, e a protecção do contribuinte cumpridor dos seus deveres fiscais.

4.1.2.1- A nossa opinião

Uma vez feita uma breve menção às principais teorias que procuram definir qual o bem jurídico tutelado pelas infracções fiscais (e, por consequência, pela obrigação de pagar

²⁷ AUGUSTO SILVA DIAS, *op. cit.*, pg.445;

impostos), cabe-nos agora apresentar as nossas considerações sobre esta questão, que são convergentes com a posição adoptada por SUSANA AIRES DE SOUSA nesta matéria.

Efectivamente, concordamos com a autora quando esta considera que o bem jurídico protegido pelas infracções fiscais é o património do Estado, mais concretamente a receita fiscal. Este *“trata-se de um bem jurídico colectivo cuja titularidade pertence à comunidade dos indivíduos, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objectivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade”*²⁸.

Não negamos que o sistema económico, o sistema fiscal, as finalidades do imposto ou até mesmo os deveres de colaboração, verdade e transparência sejam interesses colectivos dignos de protecção pelo ordenamento jurídico, nem tão pouco afastamos a ideia de que estes são lesados pela prática de uma infracção fiscal. No entanto, entendemos não ser possível contornar a ideia de que o bem jurídico directamente afectado por uma infracção fiscal é o património do Estado, mais concretamente a receita fiscal.

Apenas indirectamente – ou, por outras palavras, num segundo plano - serão violados os interesses supra referidos, pelo que considerar qualquer um deles como o bem jurídico directamente protegido pelos tipos de crime fiscal *“parece-nos revelador de uma demasiada e desnecessária antecipação da tutela penal”*²⁹.

Mais ainda, acompanhamos a principal crítica apontada às teorias funcionalistas que considera que a adopção de qualquer uma delas levaria a que a grande maioria das infracções fiscais tivessem de ser consideradas meras bagatelas, pois como referimos anteriormente, é difícil conceber um caso em que um único contribuinte, com uma única conduta, consiga pôr em causa a capacidade financeira do Estado, o sistema económico ou o fiscal, ou levar a que seja necessário sobrecarregar os restantes contribuintes.

Tal crítica não pode ser apontada à nossa visão patrimonialista do bem jurídico tutelado. Efectivamente, qualquer conduta que origine uma perda de receita fiscal (por muito pequena que ela seja), constituirá uma lesão ao bem jurídico “receita fiscal”, sem

²⁸ SUSANA AIRES DE SOUSA, op. cit., pg. 299;

²⁹ SUSANA AIRES DE SOUSA, op. cit., pg. 296;

prejuízo de o legislador determinar a partir de que valores é que se deverá considerar que a conduta do agente possui dignidade penal³⁰.

De facto, como bem refere SUSANA AIRES DE SOUSA, *“tal como a conduta lesiva do património de um multimilionário não deixa de poder constituir um crime de furto, ou um crime de burla, ou um crime de abuso de confiança, também o não pagamento fraudulento ou a redução indevida de impostos não deixa de constituir um acto lesivo do património fiscal. Com a ressalva que, tal como na tutela do património privado, faz sentido não punir, por razões de dignidade penal, condutas que tenham um valor bagatelar quando comparadas com a totalidade das receitas fiscais”*³¹.

Consideramos que todos os interesses que as teorias “não-patrimonialistas” dizem estar em causa com as infracções fiscais (quer seja o sistema fiscal, o sistema económico, os deveres de cooperação, etc.) se enquadram na teleologia das normas fiscais, ou seja, são os motivos, as *ratios*, que justificam a atribuição de dignidade penal às condutas que lesem o bem jurídico receita fiscal. Consequentemente, apesar de possuírem este papel de enorme relevância, tais interesses não podem ser confundidos com o bem jurídico protegido pelos vários crimes fiscais.

Assim, *“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 distinção torna-se necessária sob pena de se confundir o objecto protegido (...) com o motivo da incriminação”*³². Aquelas funções *“não podem ser nunca lesadas por uma acção fraudulenta individual, mas tão somente por reiteração e generalização das condutas individuais”*³³.

E nem se diga que, a considerar-se a receita fiscal como bem jurídico protegido pelos crimes fiscais, o Estado apenas possuiria um mero direito de crédito sobre o trabalhador,

³⁰ Um bom exemplo deste tipo de intervenção praticada pelo legislador é precisamente o caso do abuso de confiança fiscal onde, de acordo com o artigo 105º do RGIT, só a não entrega de valores superiores a € 7.500,00 será considerada crime, sendo que abaixo desse valor se deverá aplicar a contra ordenação prevista no artigo 114º do RGIT. Refira-se, a título de comparação, que, nos artigos 305º e seguintes do Código Penal espanhol, só são punidas as fraudes fiscais em que a quantia em causa ultrapasse os € 120.000,00;

³¹ SUSANA AIRES DE SOUSA, op. cit, pg. 301;

³² SUSANA AIRES DE SOUSA, op. cit, pg. 280;

³³ *Idem*;

pelo que, em caso de não pagamento da contribuição devida, apenas seria necessária a intervenção dos mecanismos de direito civil já existentes, não se justificando a intervenção penal. Isto porque, se é verdade que o imposto pode ser visto como um crédito do Estado sobre o contribuinte, não nos podemos esquecer que tal crédito tem uma origem legal, consagrada na Constituição, que se justifica pela necessidade de o Estado obter receita de forma a poder prosseguir as suas funções e actividades no interesse da população. Assim, são todos os interesses mediatos protegidos pelo património estadual, - invocados pelas teorias “não-patrimonialistas” (sistema fiscal, sistema económico, deveres de cooperação, etc.) - que justificam a intervenção penal no âmbito do Direito Fiscal.

Assim, em nossa opinião, o Direito Penal Tributário e, conseqüentemente, a obrigação de pagar impostos, visam proteger o património do Estado, mais concretamente a receita fiscal. Isto sem prejuízo de permitirem a defesa de outros interesses que estão subjacentes àquele bem jurídico e que foram acima mencionados.

4.1.3 – Do bem jurídico protegido com a obrigação de pagar salários

Acabamos de assumir uma visão patrimonialista do bem jurídico protegido pela obrigação de pagar impostos, defendendo que a não entrega das contribuições fiscais lesa o património do Estado, mais concretamente a receita fiscal.

Manter-nos-emos fiéis a esta ideia patrimonialista mas agora adaptada ao bem protegido pela obrigação de pagar salários, na medida em que consideramos que o que é directamente lesado pela não entrega das prestações devidas aos trabalhadores é o património destes.

Assim sendo, poderia à primeira vista parecer simples dizer-se que o património do particular seria um bem jurídico que teria obrigatoriamente de ceder quando a sua protecção colidisse com o património do Estado, especialmente se tivermos em conta todos os objectivos que este visa atingir e as actividades de interesse colectivo que procura desenvolver. É óbvia a tentação de afirmar que o mero interesse particular e individual do cidadão não se pode opor aos interesses gerais e colectivos do Estado.

No entanto, não nos podemos esquecer de que, tal como a obrigação de pagar impostos, a obrigação de pagamento dos salários possui também uma teleologia muito própria,

uma *ratio* que esconde interesses da maior importância. É a própria Constituição que nos permite retirar tal ilação dos seus preceitos.

Efectivamente, a alínea a) do n.º 1 do artigo 59.º da CRP estabelece que “*todos os trabalhadores (...) têm direito à retribuição do trabalho (...) de forma a garantir uma existência condigna*”. Ou seja, o rendimento do trabalhador não tem apenas carácter patrimonial, sendo antes encarado pelo nosso texto constitucional como uma prestação que lhe permite ter as condições de vida necessárias para que se possa desenvolver adequadamente enquanto indivíduo e cidadão.

Acrescente-se que, apesar de este artigo estar inserido no Título III da Parte I da CRP, relativo aos direitos e deveres económicos, sociais e culturais, a verdade é que o direito à retribuição, pela relevância do seu objecto e pela sua densificação constitucional, deve ser considerado como um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias previstos no Título II da Parte I da CRP, nos termos e para os efeitos do artigo 17.º da CRP. Esta é, de resto, a posição de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que deixam bem claro ser de considerar “*como direitos fundamentais de natureza análoga aos ‘direitos, liberdades e garantias’, entre outros, (...) o direito à retribuição do trabalho*”³⁴.

Consequentemente, o direito à retribuição, enquanto direito constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, compartilhará “*seguramente do regime constitucional próprio destes em todos os aspectos materiais desse regime, (...), com referência designadamente ao art.º 18*”³⁵, pelo que é um direito directamente aplicável e vincula entidades públicas e privadas. “*Ou seja, o direito ao salário é considerado, pela Constituição da República Portuguesa, como um direito fundamental, e, por isso, fundamental há-de ser considerado também o correspondente dever*”³⁶.

Esta preocupação constitucional com o direito ao salário é perfeitamente justificável, pois, como sublinham PEDRO QUINTAS e HÉLDER QUINTAS, “[n]ão devemos esquecer que a retribuição atribuída ao trabalhador constitui um elemento de subsistência e de

³⁴ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1.º a 107.º*, 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, pg. 374;

³⁵ *Idem*;

³⁶ ASSUNÇÃO MAGALHÃES e MENEZES/TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pg. 55;

*dependência económico-social*³⁷. Os mesmos autores chegam mesmo a afirmar que “*a retribuição tem, para o trabalhador, carácter alimentício, na medida em que se destina à satisfação de necessidades essenciais*”³⁸.

No mesmo sentido vão TITO ARANTES FONTES e ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES, que consideram “*o bem jurídico protegido por meio dos consagrados direito e dever de retribuição do trabalho prestado é (...) a dignidade da pessoa humana, na medida em que, através deles se pretendem garantir as necessidades, mínimas que sejam, dos trabalhadores e das respectivas famílias, de forma a que ambos possam usufruir de uma existência condigna*”³⁹.

Pelo exposto, fica claro que o direito à remuneração do trabalho é então um direito fundamental do trabalhador, na medida em que visa “*assegurar condições de vida dignas, no sentido de minimamente compatíveis com o desenvolvimento da personalidade humana, e garantir as condições materiais indispensáveis ao gozo efectivo dos direitos de liberdade*”⁴⁰.

4.1.4 O confronto dos bens jurídicos no âmbito do abuso de confiança fiscal praticado como forma de pagar salários

Quando um empresário pratica um abuso de confiança fiscal como forma de poder pagar os salários dos seus trabalhadores, a sua conduta põe frente a frente dois bens jurídicos distintos: por um lado, o património do Estado, mais concretamente, a receita fiscal, por outro, o património dos trabalhadores.

Ora, como é possível depreender daquilo que ficou supra exposto, apesar do bem jurídico directamente lesado pela omissão de entrega dos salários dos trabalhadores ser o património destes (mais concretamente, o rendimento a que têm direito como contrapartida do seu trabalho), isso não significa necessariamente que a protecção desse património individual tenha de ceder quando colida com o património estadual apenas porque este prossegue interesses gerais e colectivos.

³⁷ PEDRO QUINTAS E HÉLDER QUINTAS, *Código do Trabalho Anotado e Comentado*, 3ª Edição, 2012 pg. 929;

³⁸ PEDRO QUINTAS E HÉLDER QUINTAS, *op. cit.*, pg. 712;

³⁹ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pg. 55;

⁴⁰ JOÃO CAUPERS, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*, pg. 108;

De facto, apesar de a obrigação de pagamento de salários servir apenas interesses particulares e individuais do trabalhador, ela tem uma *ratio* que vai muito mais além, atribuindo àquela obrigação uma função primária e prioritária de protecção de interesses supra individuais como a dignidade humana ou da possibilidade de o trabalhador poder desenvolver-se sustentada e adequadamente enquanto indivíduo e cidadão.

Consequentemente, quando tais interesses sejam postos em causa com o não pagamento dos salários, o agente que pratica o abuso de confiança fiscal de modo a salvaguardá-los não deve ser incriminado apesar de a sua conduta implicar uma lesão do património do Estado.

Esta é de resto a única conclusão possível tendo em conta a gravidade da lesão⁴¹ provocada pela referida conduta aos bens jurídicos em causa. De facto, o abuso de confiança fiscal praticado como forma de pagar salários terá certamente um impacto positivo no património e nas condições de vida do trabalhador – permitindo-lhe manter condições de vida minimamente dignas - muito superior ao impacto negativo que aquela infracção fiscal causa tanto no património do Estado como nos interesses que este visa proteger⁴².

E não se diga que tudo o que acabamos de expor não pode proceder simplesmente porque, na maioria dos casos, a prática do abuso de confiança fiscal, ainda que permita o pagamento de salários, serve apenas o propósito de manter a empresa em funcionamento, sendo esse o verdadeiro interesse que o empresário visa proteger.

Tais considerações “ético-moralistas” não podem ser admitidas na análise da lesão aos bens jurídicos postos em causa com a conduta do agente. Com efeito, importante aqui não é o facto de o agente possuir uma atitude “nobre”, de defesa de terceiros, mas sim que conheça “*os elementos do tipo justificador*”⁴³ e que a sua conduta permita objectivamente defender um bem jurídico alheio. Julgamos ser aplicável ao conflito de deveres a ideia de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS quanto à desnecessidade de se verificar

⁴¹De acordo com AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, a gravidade dos danos é um dos principais critérios que deve ser cuidadosamente ponderado quando é feita a hierarquização de bens jurídicos (AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *op. cit.*, pg. 430);

⁴² Dificilmente se configura um caso em que uma única infracção fiscal seja capaz de pôr em causa a capacidade do Estado para conseguir prosseguir as suas funções;

⁴³ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op.cit.*, pg. 393;

um *animus defendendi* na legítima defesa, na medida em que o autor considera que “*não deverá fazer-se a exigência adicional de uma co-motivação de defesa: tal faria depender a existência da justificação da manifestação de uma atitude interior do defendente que levaria a conotar perigosamente a legítima defesa com concepções morais próximas de um direito penal do agente*”⁴⁴.

Neste sentido vão também ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES e TITO ARANTES FONTES que consideram que “*nestes casos, a lei não exige que o sujeito escolha cumprir o dever que se lhe afigure mais custoso, já que, pelo contrário, antes lhe reconhece uma total liberdade de escolha. Não existe razão alguma para proibir ao devedor que, perante a impossibilidade de cumprimento de deveres iguais, opte por aquele que também prossegue um interesse próprio, uma vez que a lei não contempla qualquer imposição ao sujeito no sentido de este, ante uma colisão de deveres iguais, escolher aquele que prossegue um interesse alheio*”⁴⁵.

Assim, e como vimos, desde que o empresário tenha noção da difícil situação económica dos seus trabalhadores, quando o abuso de confiança fiscal seja praticado para permitir o pagamento de salários a trabalhadores que dele dependem para garantir condições de vida dignas, irrelevante será o facto de o agente visar apenas a manutenção da actividade da empresa, já que a sua conduta permitiu a defesa efectiva dos interesses de terceiros.

4.1.5 – Consequência das considerações tecidas à aplicação das causas de justificação aos casos em apreço

Por tudo o que foi supra exposto, é possível perceber que, em nossa opinião, a questão do confronto entre bens jurídicos nos casos em que o abuso de confiança fiscal é praticado como forma de pagar salários aos trabalhadores não é obstáculo à aplicação de causas de justificação ou de desculpa que exijam a protecção do bem jurídico considerado mais valioso para o nosso Ordenamento Jurídico.

Por um lado, na medida em que, nestes casos, o interesse salvaguardado pela conduta do agente (condições de vida e subsistência dos trabalhadores) é “sensivelmente superior” ao interesse lesado com a sua conduta (património do Estado, mais concretamente a

⁴⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *op.cit.*, pg. 433;

⁴⁵ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, *op.cit.*, pg. 58;

receita fiscal), o direito de necessidade poderá aplicar-se caso se verifiquem os restantes pressupostos do artigo 34º do Código Penal.

Por outro lado, o conflito de deveres também poderá aplicar-se, já que o dever de pagar salários, nos casos em apreço, é de valor superior ao dever de pagar impostos na medida em que permite a manutenção de condições de vida condignas para o trabalhador.

Ainda que a superioridade daquele interesse possa ser discutível, parece-nos não ser possível afastar a ideia de que ambos estão, pelo menos, num patamar valorativo semelhante, pelo que o artigo 36º será aplicável de qualquer forma. O próprio Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15 de Janeiro de 1997⁴⁶ parece reconhecer isto quando diz expressamente que *“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”* (sublinhado nosso).

Ora, *“nos casos em que entre os deveres em conflito não se possa estabelecer uma hierarquia (...), outra alternativa não resta senão a de eleger uns em detrimento de outros, reconhecendo-se plena liberdade de escolha ao agente em causa”*⁴⁷, pelo que sempre seria aplicável o artigo 36º do Código Penal, que regula o conflito de deveres.

Por último, embora se afigure difícil prever uma situação em que o abuso de confiança fiscal permita *“afastar um perigo (...) que ameace a vida, a integridade física, a honra ou a liberdade do agente ou de terceiro”*⁴⁸, caso esse e os restantes pressupostos do estado de necessidade desculpante se verifiquem, também não deverá ser negada a aplicação desta causa de desculpa. De qualquer forma, não temos dúvidas de que nestes casos em que a prática do abuso de confiança fiscal visa o pagamento de salários se deve aplicar, pelo menos, a atenuação ou mesmo a dispensa da pena prevista no nº 2 do artigo 35º do Código Penal.

⁴⁶ Disponível em *Colectânea de jurisprudência: Acórdãos do STJ*, Ano V, Tomo I, pgs. 190 a 194;

⁴⁷ ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/TITO ARANTES FONTES, *op. cit.*, pg. 48;

⁴⁸ nº 1 do artigo 35º do Código Penal;

4.2 – Natureza dos deveres em causa:

De acordo com JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “*verdadeiro conflito de interesses, nos termos e para os efeitos do artº 36º, só se dá quando inexoravelmente colidam dois deveres de acção 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 acção e um dever de omissão, a problemática respectiva já não cabe no âmbito do conflito de deveres, regulado no artº 36º, mas reentre sim de pleno no âmbito do direito de necessidade, a que se refere o artº 34º*”⁴⁹.

SUSANA AIRES DE SOUSA⁵⁰ considera que no abuso de confiança fiscal estão em confronto um dever de acção – o dever de pagamento de salários – e um dever de omissão – o dever de não apropriação pelo empresário das quantias que deduziu. A autora justifica a sua posição alegando que, nestes casos, apenas haveria um dever de acção caso o substituto tributário tivesse um dever de pagar os *seus* impostos, o que não acontece já que as quantias que retém nunca chegam a entrar no seu património. Ou seja, o único dever do substituto será o de não se apropriar daquelas quantias que não lhe pertencem, e que a lei o obriga a entregar ao Estado.

Por isso, a autora considera que nos casos em que o abuso de confiança fiscal seja praticado como forma de pagar salários, apenas se poderá aplicar o direito de necessidade, na medida em que o empresário está perante um confronto entre o *dever de acção* que se concretiza na obrigação de pagamento dos salários, e o *dever de omissão* que se consubstancia na obrigação de não apropriação das quantias que retém enquanto substituto tributário.

Em nossa opinião, tal argumento não pode proceder, já que consideramos que o dever do substituto tributário é um *dever de acção*: o dever de entregar as prestações tributárias que reteve⁵¹ e que ao Estado são devidas.

⁴⁹ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, Jornadas de Direito Criminal, O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar, pg. 63;

⁵⁰ SUSANA AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, 134;

⁵¹ Apesar de este não ser um texto dedicado ao estudo do tipo do crime de abuso de confiança fiscal, parece-nos importante referir que, em nossa opinião, apenas deverá ser punido por este crime o agente que efectivamente reteve ou recebeu quantias devidas ao Estado e não as entregou. De facto, não julgamos existir qualquer fundamento ético para privar alguém da sua liberdade (através da aplicação de uma pena privativa da liberdade) apenas por não ter entregue algo que nunca chegou a receber;

Especialmente desde a entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, que estabelece o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), esta é a única conclusão que nos parece admissível. Efectivamente, com esta Lei, o elemento “apropriação” passou a não fazer parte do tipo legal de abuso de confiança fiscal⁵². Quer se concorde ou não com esta opção, a verdade é que o legislador deixou de exigir que o agente se aproprie da quantia devida ao Estado, para que a sua conduta se possa subsumir ao artigo 105º do RGIT. Consequentemente, basta agora que o substituto tributário não entregue as contribuições que reteve para que possa ser condenado por abuso de confiança fiscal.

Neste sentido, parece-nos incontornável a ideia de que o dever do substituto tributário é o de entrega das prestações que reteve. Efectivamente, o número 1 do artigo 105º do RGIT deixa bem clara esta ideia quando estipula que “*quem não entregar à Administração Tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a 7500€, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa de 360 dias*” (destacado nosso).

Daqui resulta que estão em confronto dois deveres de acção: o dever de pagamento de salários e o dever de entrega das prestações deduzidas à administração tributária. Assim, a aplicação do conflito de deveres não encontra qualquer obstáculo.

4.3 – Uma análise sobre a relevância da origem legal e da protecção penal dada à obrigação de pagar impostos:

Um argumento recorrentemente usado pela jurisprudência nacional para afastar a aplicabilidade de causas de justificação e de desculpa aos casos em que o abuso de confiança fiscal é praticado como forma de pagar salários é o de que a obrigação de pagar impostos tem origem legal, enquanto a obrigação de pagar salários tem uma génese meramente contratual, pelo que se pode inferir que a primeira possui maior relevância já que não surge de um mero vínculo estabelecido entre as partes mas sim de um imperativo legal.

⁵² No n.º 1 do artigo 24º do já revogado Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA, diploma que antecedeu o actual RGIT), podia ler-se que seria punido por prática de crime de abuso de confiança fiscal “*quem, se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao credor tributário*” (destacado nosso);

É também comum a invocação da protecção penal dada à obrigação de pagar impostos como forma de afastar a aplicação das causas de justificação e desculpa aos casos em apreço. Segundo a jurisprudência, tal protecção é reveladora da maior importância que é dada ao incumprimento do dever de pagar impostos em relação ao incumprimento do pagamento de salários, já que este último não acarreta qualquer responsabilidade penal para o infractor.

Exemplo da utilização destes dois argumentos pela jurisprudência é o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 15-02-2007 que considera a obrigação de pagar impostos como uma *“obrigação legal, cuja violação, por estar em causa um dos mais relevantes interesses do Estado – o da cobrança de impostos –, se encontra juridico-penalmente tipificada, enquanto que a obrigação de pagar salários aos trabalhadores é de natureza meramente contratual”*.

No entanto, não podemos concordar com nenhum destes dois argumentos.

Em primeiro lugar, porque, se é verdade que o pagamento de impostos é uma obrigação legal, o mesmo também se pode dizer da obrigação de pagar salários. Efectivamente, o legislador consagrou o dever de o empregador proceder ao pagamento da retribuição dos trabalhadores, na alínea b) do número 1 do artigo 127º do Código do Trabalho, especificando, nos artigos 276º e seguintes, as regras de cumprimento da obrigação de retribuição.

Acrescente-se ainda o artigo 59º da CRP que, na alínea a) do seu número 1 estabelece que *“Todos os trabalhadores (...) têm direito: a) à retribuição do trabalho (...) de forma a garantir uma existência condigna”*. Na consagração constitucional deste direito, está implícito o correspondente dever do empregador cumprir a obrigação de pagar a retribuição devida ao trabalhador pelo trabalho prestado. Consequentemente, o dever de pagamento de salários tem, tal como a obrigação de pagamento de impostos, consagração constitucional.

Em segundo lugar, *“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”*⁵³.

⁵³ TERESA SERRA/CLÁUDIA AMORIM, *op. cit.*, pg. 485;

De facto, como indica TAIPA DE CARVALHO, “*pode o cumprimento de um dever não penal levar à exclusão da ilicitude do não cumprimento de um dever jurídico penal e, conseqüentemente, à justificação da conduta tipificada criminalmente*”⁵⁴. O autor refere mesmo a aplicação do artigo 36º do Código Penal aos casos em apreço, afirmando que “*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 salários e os impostos, cumpre o dever jurídico-laboral em detrimento do dever jurídico-penal fiscal*”⁵⁵.

Acrescente-se que, apesar de não haver uma responsabilização penal imediata do empregador no caso de incumprir a sua obrigação de pagar salários, isso não significa que tal infracção não lhe possa valer a aplicação de uma pena restritiva da liberdade. De facto, o legislador considerou de tal maneira importante a regularização dos salários em atraso que, no número 1 do artigo 324º, *ex vi* artigo 313º, todos do Código do Trabalho, proibiu toda uma série de actos a praticar pelo empregador quando este incumpra a sua obrigação de pagamento das remunerações aos trabalhadores. O empregador verá então a sua autonomia fortemente limitada até que efectue os referidos pagamentos devidos, já que, caso pratique um dos actos proibidos, poderá ser punido com uma pena de prisão que pode chegar aos 3 anos (que é também a pena máxima para o crime de abuso de confiança fiscal)⁵⁶, por força do número 3 do artigo 324º do Código do Trabalho.

Mais ainda, parece-nos impossível não reconhecer a enorme preocupação do legislador em proteger a subsistência e as condições de vida do trabalhador, tendo em conta as normas reguladoras da graduação de créditos no nosso ordenamento jurídico.

Como bem refere NUNO LUMBRALES, “*na elaboração dessas normas o legislador foi obrigado a ponderar os interesses subjacentes a cada tipo de crédito, determinando quais os que, face aos princípios norteadores da ordem jurídica merecem maior tutela, justificativa de prevalência sobre os demais*”⁵⁷.

⁵⁴ AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *op. cit.*, pg. 425;

⁵⁵ *Idem*;

⁵⁶ Esta é também a posição defendida por ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES E TITO ARANTES FONTES, *op. cit.* pg. 54. Apesar de as normas referidas pelos autores já terem sido revogadas, encontram correspondência naquelas que mencionamos, pelo que a lógica seguida se mantém;

⁵⁷ NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, pg. 40;

Ora no número 1 do artigo 333º do Código do Trabalho, o legislador atribui aos créditos do trabalhador emergentes do contrato de trabalho (onde se incluem os créditos salariais), ou da sua violação ou cessação: (1) privilégio mobiliário geral; (2) privilégio imobiliário especial sobre o bem imóvel do empregador no qual o trabalhador presta a sua actividade. Mais importante ainda é o facto de o número 2 do mesmo artigo, estabelecer que, num concurso de credores, os créditos referidos serão graduados antes de todos aqueles a quem os artigos 747º e 748º do CC atribuem privilégios creditórios, entre os quais se englobam os créditos tributários do Estado – artigo 747º, nº 1, alínea a), e artigo 748º, nº 1, alínea a), do CC.

Ou seja, num concurso de credores, os créditos salariais serão graduados antes de qualquer crédito tributário, o que deixa transparecer a vontade do legislador em atribuir prioridade máxima à remuneração do trabalho, ainda que isso possa implicar o risco de se perderem receitas fiscais.

Acrescente-se o nº 1 do artigo 97º do CIRE onde se estabelece que, com a declaração de insolvência, se extinguirão os privilégios creditórios gerais de que sejam beneficiários créditos do Estado, das autarquias locais e das Instituições de Segurança Social, constituídos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência. No entanto, o legislador não criou nenhuma disposição legal que preveja a extinção dos privilégios creditórios atribuídos aos créditos do trabalhador emergentes do contrato de trabalho. De acordo com NUNO LUMBRALES, podemos daqui inferir que, para o legislador, o pagamento dos créditos salariais é de importância superior ao pagamento dos créditos tributários⁵⁸.

4.4 – As consequências nefastas para a consciencialização dos cidadãos do dever ético de cumprimento das suas obrigações tributárias

Como referimos já anteriormente, o nosso modelo de Estado de Direito Social depende indubitavelmente das contribuições dos cidadãos. Só através delas é possível ao Estado fazer face às suas despesas, e só elas possibilitam uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza pela população.

Os impostos, como principal fonte de receita estadual, permitem que o Estado providencie as infra-estruturas e os serviços públicos de que todos os cidadãos

⁵⁸ NUNO LUMBRALES, *op. cit.*, pg. 42 (*in fine*) e 43;

dependem, e que permitem as condições necessárias para um desenvolvimento sustentado da nossa sociedade. Daí a importância do sistema fiscal, que merece, inclusivamente, consagração constitucional no artigo 103º da CRP.

Nesse sentido, é essencial que todo o cidadão esteja ciente da importância do seu papel enquanto contribuinte, e consciente do dever ético, moral e cívico de cumprimento da sua obrigação de pagar impostos.

Ora, poderia pensar-se que, ao aceitar a aplicação de causas de justificação e desculpa ao crime de abuso de confiança fiscal praticado por um empresário em dificuldades financeiras, estaria a atentar-se contra a promoção, junto dos contribuintes, do conteúdo ético-moral da sua obrigação de pagar impostos.

No entanto, é precisamente ao não ter em conta a situação dramática de muitos contribuintes, que os Tribunais conseguem o efeito que se pretende evitar: a promoção da relutância dos cidadãos em contribuir para a “máquina opressora” que é o Estado, e sedimentando uma crescente necessidade de retaliação contra o “cerco” imposto pelo poder tributário, que acaba por traduzir-se na fuga ao imposto.

Nesse sentido, poderá dizer-se que uma maior abertura dos tribunais à aplicação de causas de justificação ou desculpa nestes casos, sempre alicerçada numa minuciosa avaliação do caso concreto, poderia permitir que se fosse desmistificando a imagem bem presente na mente do contribuinte português de um Estado preocupado apenas com a arrecadação de receita e indiferente às pesadas consequências da carga fiscal que impõe aos cidadãos

A benevolência tributária tem, aliás, resultados positivos comprovados. É prova disso o recente regime excepcional de regularização de dívidas de natureza fiscal e à segurança social - instituído pelo Decreto-Lei nº 151-A/2013 de 31 de Outubro - que arrecadou, em vez dos esperados €700.000.000,00 (setecentos milhões de euros) de receita, aproximadamente €1.279.000.000,00 (mil duzentos e setenta e nove milhões de euros)⁵⁹.

Ainda que não se admita este argumento, parece-nos indiscutível que a aplicação de causas de justificação a estes casos de prática de abuso de confiança fiscal com o intuito

⁵⁹ “Défice de 2013 abaixo da meta dá folga de 1.200 milhões para este ano”, in *Jornal Económico* de 24-01-2014, pg. 4;

de permitir o pagamento de salários, ao permitir que as empresas em dificuldades financeiras se mantenham em funcionamento, traz óbvios benefícios para a economia nacional.

Estamos conscientes da importância do imposto, e de forma alguma negamos o seu papel fundamental ao possibilitar a satisfação de necessidades colectivas. No entanto, atendendo à composição do tecido empresarial português - maioritariamente constituído por pequenas e médias empresas - e atendendo à difícil situação económica que Portugal actualmente atravessa, parece-nos adequada e necessária uma maior abertura por parte dos tribunais à aplicação das causas de justificação e desculpa aos casos que temos vindo a referir. Isto porque é do próprio interesse do Estado que as empresas se mantenham em actividade, de forma a que possa continuar a tributar os rendimentos desta e dos seus trabalhadores. Quem assim não pense “*não vê que o Estado, para além de não receber os impostos, ainda terá despesas com subsídios de desemprego, rendimentos mínimos e outras prestações sociais. Em vez de combater o cerne da questão, adia o problema e pelo caminho cria outros*”⁶⁰.

Efectivamente, “*ao penalizar o empresário, a consequência pode vir a ser a extinção da empresa, acarretando a demissão dos empregados e a diminuição da produtividade geral (...) prejudicando assim, a distribuição de riqueza*”⁶¹. Mais ainda, haverá um aumento do desemprego e, como bem sabemos, “*o desempregado não possui disponibilidade financeira para comprar, portanto deixa de adquirir bens produzidos por outras empresas. Estas por sua vez, tendem a diminuir a produção visto não haver consumo, deixando de contratar ou até mesmo demitindo os seus funcionários para se adequarem à necessidade do mercado*”⁶². Assim, “*o cumprimento da função social da microempresa e empresa de pequeno porte (...) depende de políticas de incentivos do próprio Estado, e não da punição do empresário*”⁶³.

⁶⁰ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, *op. cit.* pg. 225;

⁶¹ CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI / MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, “*Inexigibilidade de conduta adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte*”, disponível em: http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html

⁶² *Idem*;

⁶³ *Idem*;

4.5 – A eventual proliferação da conduta ilícita e o consequente colapso do sistema fiscal

Alguma doutrina considera que a aplicação de causas de justificação ou desculpa aos casos de abuso de confiança fiscal não pode ser admissível na medida em que levaria a uma proliferação dessa conduta ilícita, o que teria um impacto catastrófico no sistema fiscal, podendo mesmo levar ao seu colapso.

JOÃO CURADO NEVES, por exemplo, considera que “*não faria sentido que a lei penal deixasse impune um comportamento que, quando repetido, poria em causa um sector importante da actividade económica e que seria, certamente, muito repetido quando se soubesse que os Tribunais não puniam aqueles que tivessem tal conduta.*”⁶⁴.

Vemo-nos forçados a discordar desta posição na medida em que mais não faz do que introduzir questões relativas à prevenção geral na análise da ilicitude e da culpa, algo absolutamente incompatível com a Teoria do Facto Punível. Efectivamente, a prevenção geral será relevante ao nível da determinação da pena, ou seja, num momento em que já se decidiu punir o agente (nº 1 do artigo 71º do Código Penal), nunca se podendo imiscuir na aferição da ilicitude da conduta, ou da culpabilidade do agente.

Acrescente-se que este “perigo de contaminação” não se coaduna com a própria natureza das causas de justificação e de desculpa. De facto, estas apenas se aplicarão a casos muito concretos em que seja possível considerar-se a conduta como não contrária ao Direito, ou como não censurável ao agente, respectivamente. Ou seja, aos olhos da própria sociedade, o comportamento do agente será tido por lícito ou desculpável atentas as circunstâncias em que foi praticado, e não de uma forma genérica, pelo que o perigo de proliferação da conduta não é real.

É, de resto, esta a posição de MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO que declara não poder aceitar que “*o Direito Penal garanta a vigência da norma à custa da culpa*”⁶⁵, considerando ainda como “*insuficiente e ilusório o argumento do ‘perigo de contaminação’*”⁶⁶.

⁶⁴ JOÃO CURADO NEVES, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, 2008, pg. 673;

⁶⁵ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, *op. cit.*, pg. 221;

⁶⁶ MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, *op. cit.*, pg. 222;

Conseguimos compreender a necessidade de o Estado obter o maior volume de receitas fiscais possível, de forma a fazer face a todas as despesas que tem de suportar. No entanto, motivos de política fiscal ou económica não podem ser usados como argumento para bloquear aplicação de causas de justificação e desculpa às condutas que mereçam a sua tutela, pois isso constitui uma obstrução à Justiça, algo absolutamente inadmissível num Estado (que se pretenda considerar) de Direito.

Acrescente-se, por último, a pertinente questão levantada por FERNANDA PALMA que, apesar de fazer referência à Segurança Social, é perfeitamente aplicável ao sistema fiscal: *“poder-se-ia perguntar até onde levaria um generalizado não pagamento de salários por causa de uma generalizada situação de falência de empresas em condições semelhantes [(de dificuldades económicas)]. Não levaria, também, a própria Segurança Social à bancarrota?”*⁶⁷

4.6 – A possível criação de distorções na Concorrência

O nosso ordenamento jurídico procura proteger a livre concorrência. Esta é essencial, quer no que toca à formação da oferta, quer quanto à procura, e mesmo em relação ao acesso ao mercado, sendo estes factores essenciais para o desenvolvimento sustentado das relações económicas entre os vários agentes no mercado. Nesse sentido, e de forma a proteger e promover a eficiência económica e uma maior protecção do consumidor, os comportamentos concorrenciais adoptados pelos agentes económicos no mercado são alvo de regulamentação.

É, como tal, fácil de compreender o objecto extremamente complexo e sensível que o Direito da Concorrência visa regular, e a importância vital que este assume para a nossa sociedade.

Nesse sentido, muitas vezes se levantam na jurisprudência contra a aplicação das causas de justificação e desculpa ao crime de abuso de confiança fiscal praticado pelo empresário em dificuldades económicas, como forma de pagar os salários aos seus trabalhadores.

O Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12-03-2003 (Processo nº 0210289) é um bom exemplo disso mesmo quando refere que, *“levada às últimas consequências, a pretendida equiparação entre a obrigação de pagar salários e a obrigação de entregar*

⁶⁷ FERNANDA PALMA, *O princípio da desculpa em Direito Penal*, pg. 222, nota 138;

as contribuições devidas ao Fisco ou à Segurança Social, implicaria uma grave distorção das regras de concorrência, e, assim, estaria encontrada a ‘fórmula’ que permitiria a algumas empresas, além de evitarem a perseguição criminal pelo crime de abuso de confiança fiscal, usufruírem de vantagens inadmissíveis de concorrência relativamente a outras que cumprem as suas obrigações”.

Não podemos, de forma alguma, convergir com esta corrente jurisprudencial, na medida em que esta não tem em conta os interesses protegidos pela obrigação de pagar salários, já anteriormente mencionados no ponto 4.1.3.

Vamos ao encontro da posição de FERNANDA PALMA, que, referindo-se à ponderação feita pelo julgador entre a maior relevância da obrigação de pagar salários ou de pagar impostos, refere que “*a invocação de interesses como o da livre concorrência em tal ponderação parece-me totalmente despropositada quando está em causa o salário de trabalhadores*”⁶⁸.

Efectivamente, a defesa da subsistência, das condições de vida e, em última análise, da dignidade humana do trabalhador – protegidas pela obrigação de pagar salários – não podem ser postas em causa apenas para que se proteja a livre concorrência, que, apesar de ser essencial para o mercado, para as relações entre os agentes económicos que nele actuam e, em última análise, para a própria sociedade, está longe de atingir a importância daqueles interesses.

4.7 – O subsídio de desemprego enquanto protector dos interesses dos trabalhadores

De acordo com o artigo 63º da CRP, cabe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um Sistema de Segurança Social capaz de proteger os cidadãos “*na doença, velhice, invalidez, viuvez, orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade de trabalho*”⁶⁹(sublinhado nosso). Assim, é dever do Estado atribuir subsídios de desemprego aos cidadãos que se vejam desprovidos de trabalho, permitindo-lhes manter condições de vida condignas enquanto não voltam ao mercado de trabalho.

⁶⁸ FERNANDA PALMA, *op. cit.*, pg. 221, nota 137;

⁶⁹ nº 2 do artigo 63º da CRP;

Daí que se possa pensar que, quando incumprir a obrigação de pagar salários, o empresário não está a pôr em causa qualquer bem jurídico do trabalhador, na medida em existe sempre a salvaguarda do subsídio estadual supra referido. Destarte, de acordo com esta ideia, ao praticar o crime de abuso de confiança fiscal de forma a pagar salários aos seus trabalhadores, o empresário não está a proteger qualquer bem jurídico ou interesse daqueles, na medida em que a sua subsistência e condições de vida estão salvaguardadas pelo Estado.

De forma alguma podemos concordar com esta ideia que minimiza de forma inaceitável o enorme flagelo que é o desemprego, as gravíssimas consequências sociais e económicas que este acarreta para os cidadãos nessa situação e, em última análise, o enorme custo que um maior número de desempregados acarreta para a máquina do Estado, podendo mesmo significar o seu colapso.

Convém lembrar que, ao praticar o abuso de confiança fiscal como forma de poder pagar salários aos trabalhadores, o empregador está a proteger um preceito consagrado na alínea a) do número 1 do artigo 59º da CRP, que é o do direito do trabalhador à retribuição como “*forma de garantir uma existência condigna*”.

De facto, no momento do incumprimento do pagamento de salários, há uma efectiva lesão do património e das condições de vida do trabalhador. Este vê-se privado da sua retribuição mensal, do seu sustento, o que, especialmente nos casos de trabalhadores com salários de valor reduzido, pode ter consequências catastróficas. Ou seja, o não pagamento de salário coloca o trabalhador numa posição precária e afecta inegavelmente o seu património, sendo que só num momento posterior é que o Estado, através da atribuição de uma prestação social, vem salvaguardar a subsistência do desempregado.

Não negamos que, em muitos casos, o incumprimento da obrigação de pagamento de salários, apesar de ferir o património do trabalhador, não chega a atingir os interesses inerentes àquele bem jurídico (condições de vida do trabalhador, entre outros), e que, nessas situações, dificilmente será justificável o comportamento do empresário que pratica o abuso de confiança fiscal (ainda que para permitir o pagamento de salários), na

medida em que este deveria ter dado prioridade à protecção do património do Estado tendo em conta os interesses colectivos que este visa proteger⁷⁰.

No entanto, nos casos em que a gravidade da lesão ao bem jurídico “património do trabalhador” seja suficiente para pôr em causa os interesses que lhe estão subjacentes e que são constitucionalmente protegidos pelo artigo 59º da CRP, parece-nos inegável que o comportamento do empresário que pratica o abuso de confiança fiscal é perfeitamente justificável e, como tal, não contrário ao Direito.

4.8 – A existência de vias alternativas à prática do ilícito típico

É apontado por muitas vozes na doutrina e jurisprudência nacionais, que existem vários meios legalmente previstos que permitem auxiliar empresas em dificuldades financeiras, pelo que o recurso a meios ilegais como o não pagamento de impostos não é, de forma alguma, aceitável.

Efectivamente, o CIRE, nos seus artigos 17º-A e seguintes, prevê o Processo Especial de Revitalização (PER), que visa permitir ao devedor que se encontre numa difícil situação económica, mas que ainda seja susceptível de recuperação, estabelecer negociações com os respectivos credores de modo a concluir um acordo que conduza à recuperação da empresa.

Acrescente-se também o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), programa que visa a recuperação da empresa pela via não judicial, promovendo a obtenção de uma solução consensual entre a empresa em dificuldades financeiras e os respectivos credores.

Cumprir referir que a alínea b) do nº 1 do artigo 228º do Código Penal estipula que, o devedor que, tendo conhecimento das dificuldades económicas e financeiras da empresa, não recorra a uma providência de recuperação, poderá ser punido, caso ocorra insolvência e sendo esta reconhecida judicialmente, com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 120 dias.

No entanto, e apesar da tipificação do ilícito penal que acabamos de referir, não nos podemos esquecer que a punição por insolvência negligente está dependente do

⁷⁰ Sem prejuízo de análise do caso concreto, referimo-nos aos casos de trabalhadores com salários avultados, com várias fontes de rendimento, entre outros;

preenchimento de uma condição objectiva de punibilidade: o reconhecimento judicial da insolvência da empresa, que pode nem vir a ocorrer.

Ou seja, no momento em que opta por não recorrer aos meios de auxílio à empresa, o agente está a desconsiderar uma série de mecanismos legais recomendados para o auxílio a empresas em dificuldades económicas. No entanto, apesar de a sua conduta ser típica, ilícita e culposa, pode nem vir a ter consequências no futuro, caso a insolvência não chegue a ser declarada. Daqui se retira que a prioridade do legislador nem é tanto que o empresário recorra a estes meios alternativos, mas sim que a empresa não se torne insolvente.

Assim, ainda que se considere que a utilização destes mecanismos de recuperação de empresas é um verdadeiro dever legal, da própria interpretação da lei se pode retirar que, na verdade, este dever nunca se poderia considerar superior ao dever de pagar salários de forma a proteger a subsistência e condições de vida dos trabalhadores. Consequentemente, sempre se poderia aplicar, pelo menos, o conflito de deveres de forma a justificar a conduta do agente ao não recorrer a estes meios alternativos.

Por outro lado, o CIRE, nos seus artigos 18º e seguintes, define o regime substantivo e processual da insolvência. Aqui sim, é estabelecido um dever legal: o de o devedor se apresentar à insolvência, por força do nº 1 do artigo 18º do CIRE. De acordo com este artigo, o devedor tem de requerer a declaração de insolvência dentro dos 30 dias seguintes ao conhecimento da situação de insolvência⁷¹ ou da data em que devesse conhecê-la. Por força do nº 3 do mesmo artigo, no caso de o devedor ser titular de uma empresa presumir-se-á, de forma inilidível, o conhecimento da situação de insolvência decorridos pelo menos três meses sobre o incumprimento generalizado de quaisquer obrigações i) tributárias, ii) de contribuições e quotizações para a segurança social, iii) emergentes de contrato de trabalho, ou da violação ou cessação desse contrato, e iv) resultantes de rendas ou qualquer tipo de locação, incluindo financeira, prestações do preço da compra ou de empréstimo garantido pela respectiva hipoteca, relativamente a local em que o devedor realize a sua actividade ou tenha a sua sede ou residência.

Neste sentido, poderá arguir-se que, no momento em que se vê num conflito entre o dever de pagar impostos e o dever de pagar salários, o empresário em dificuldades

⁷¹ De acordo com o artigo nº 1 do artigo 3º do CIRE, “é considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas”;

financeiras estaria perante um terceiro dever: o de apresentação à insolvência. No entanto, e ainda que assim se entenda, tal dever não pode ser considerado superior ao dever de pagar salários.

Bem sabemos que a *ratio* do dever de apresentação à insolvência é a protecção e satisfação dos direitos dos credores da empresa, entre os quais se encontram os próprios trabalhadores que têm (como se disse anteriormente no ponto 4.3) privilégios creditórios que não se extinguem com a declaração de insolvência. Fica, de resto, bem clara esta intenção do legislador no ponto 3 do Preâmbulo do CIRE, quando refere que “*o objectivo precípua de qualquer processo de insolvência é a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores*”. Ou seja, ao apresentar a empresa à insolvência, o empresário em dificuldades financeiras estará, em teoria, a proteger os interesses dos trabalhadores, na medida em que estes verão, em princípio, o seu crédito ressarcido.

No entanto, uma coisa é proteger o ressarcimento de um crédito, outra bem diferente é proteger a subsistência de trabalhadores que dependam da sua remuneração para sobreviver. Isto porque, no segundo caso, exige-se uma actuação urgente, no curto prazo, na medida em que é a própria dignidade humana do cidadão/trabalhador que está em causa. Já o ressarcimento do crédito, especialmente no caso do processo de insolvência, é algo que pode acontecer a médio ou longo prazo (basta pensarmos que só a fase de liquidação pode levar até um ano), o que não se coaduna com a precariedade da situação do trabalhador, que não poderá subsistir condignamente sem a quantia que lhe é devida.

Neste sentido, a importância do dever de apresentação à insolvência continua num patamar valorativo inferior ao dever de pagar salários, na medida em que o primeiro visa a satisfação dos créditos dos credores (entre os quais estão os créditos dos trabalhadores), e o segundo visa, especificamente, proteger a subsistência e as condições de vida dos trabalhadores.

Consequentemente, o cumprimento da obrigação de pagar salários em detrimento da obrigação de apresentação à insolvência será lícito, por aplicação do artigo 36º do Código Penal.

Cumpra ademais referir que estamos cientes da existência do artigo 89º do CIRE, que permite que seja atribuído um subsídio à custa dos rendimentos da massa insolvente,

aos titulares de créditos sobre a insolvência emergentes de contrato de trabalho que careçam absolutamente de meios de subsistência. No entanto, não nos podemos esquecer que na grande maioria dos casos a massa insolvente não chegará para cobrir os créditos dos trabalhadores (especialmente se tivermos em conta que a larga maioria de casos de prática de abuso de confiança fiscal em Portugal envolvem pequenas e médias empresas), não permitindo a atribuição do referido subsídio, ficando os trabalhadores desprotegidos durante o processo de insolvência, o que põe em causa a sua subsistência e condições de vida.

É também importante que se refira que nestes casos em que a massa insolvente não é suficiente para ressarcir os créditos dos trabalhadores, deveria actuar o Fundo de Garantia Salarial (legalmente previsto pelos artigos 317º a 326º da Lei 35/2004 de 29 de Julho, aplicável *ex vi* artigo 12º nº 6 al o) da Lei 7/2009 de 12 de Fevereiro) que visa assegurar o pagamento ao trabalhador dos créditos emergentes do contrato de trabalho nos casos em que o empregador seja declarado insolvente (entre outras situações). Porém, em boa verdade, este acaba por não proteger o trabalhador no curto prazo, na medida em que o acesso ao mesmo é de tal maneira moroso que já levou a que o Provedor de Justiça se pronunciasse sobre a questão por várias vezes, afirmando ser essencial *“analisar e resolver, com urgência, o problema dos referidos atrasos, tendo em conta que destes resultam graves prejuízos para os cidadãos visados que se veem numa situação de desemprego e sem acederem, em tempo útil, aos devidos créditos laborais a que têm direito”*⁷². Refere também o Provedor de Justiça que *“os trabalhadores não podem ser penalizados com anos de atraso no acesso ao Fundo de Garantia Salarial sob pena de não se cumprir o fim para o qual o mesmo foi constituído e que resulta aliás, de imposição do Direito Comunitário, mais concretamente da Directiva 2008/94/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Outubro de 2008”*⁷³.

Atento o exposto, a prática do abuso de confiança fiscal de forma a pagar salários aos trabalhadores, por permitir a continuação da actividade da empresa, poderá acabar por ser mais benéfica do que a apresentação à insolvência, tanto no curto (permitindo

⁷² Ofício de 31 de julho de 2012 no âmbito do Processo Q-1693/12 (A3), disponível em <http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/FGS.pdf>;

⁷³ Ofício de 12 de Março de 2013 no âmbito dos Processos Q-1693/12 (A3) e Q-4421/12 (A3), disponível em http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Oficio_SESSS12032013.pdf;

garantir a subsistência e condições de vida do trabalhador) como no médio-longo prazo (dando oportunidade a que a empresa ultrapasse e inverta a situação, retomando a sua posição no mercado).

Por tudo o que foi mencionado supra, é possível afirmar que a existência de meios alternativos à prática do abuso de confiança fiscal não contende com a aplicação do conflito de deveres aos casos em que o não pagamento de impostos pelo empresário em dificuldades financeiras vise o pagamento de salários a trabalhadores cuja subsistência e condições de vida dependam de tal quantia. Efectivamente, o facto de o empresário em dificuldades financeiras não ter optado pelos supra mencionados meios alternativos à prática do ilícito apenas poderá afastar a aplicação do direito de necessidade e do estado de necessidade desculpante, caso se considere que o meio de defesa dos interesses dos trabalhadores não foi o mais adequado. No entanto, continuará a aplicar-se o conflito de deveres na medida em que o dever de optar por uma das referidas vias alternativas à prática do ilícito não se superioriza, de forma alguma, ao dever de pagamento de salários, atento os interesses que este visa proteger (já mencionados anteriormente no ponto 4.1.3).

Conclusão:

Ao longo do presente estudo, procuramos fazer um ponto da situação relativamente à posição da doutrina e da jurisprudência sobre a possibilidade de aplicação de causas de justificação e desculpa aos casos em que um empresário em dificuldades financeiras incumprir com a sua obrigação de pagar as quantias que deve ao Estado a título de imposto como forma de poder pagar salários aos seus trabalhadores.

A prática da referida conduta, nas circunstâncias descritas, tem sido quase invariavelmente considerada pela jurisprudência nacional como punível, como procuramos demonstrar. No entanto, cremos que esta é uma visão intransigente e pouco ponderada dos nossos Tribunais, que, de forma incompreensível, tendem a recusar a possibilidade de aplicação de causas de justificação ou de desculpa aos casos em apreço.

Como vimos, ao aplicar as quantias devidas ao Estado no pagamento de salários, o empresário, está, efectivamente, a cumprir uma obrigação da máxima importância e com consagração constitucional (artigo 59º da CRP): a obrigação de pagamento de salários.

O facto de a retribuição do trabalho merecer consagração constitucional é um indicador da importância dos interesses que esta visa proteger. De facto, o salário do trabalhador não visa apenas proteger o património deste, mas também as suas condições de vida, a sua subsistência, e, em última análise, a sua dignidade enquanto ser humano. É, como tal, essencial ao desenvolvimento pessoal de cada cidadão, e, conseqüentemente, fulcral para o desenvolvimento sustentado da nossa sociedade.

Essencialmente por estes motivos, e apesar de reconhecermos a importância do pagamento de impostos enquanto fonte de receita estadual que permite a satisfação de interesses colectivos, consideramos que a obrigação de pagamento de salários está num patamar valorativo superior – ou pelo menos idêntico – ao da obrigação de pagamento das prestações tributárias devidas.

Nesse sentido, deverá existir, por parte do julgador, uma correcta ponderação de todo o circunstancialismo que envolveu a conduta do empresário, de forma a perceber se àquela se deverá aplicar alguma causa de justificação ou desculpa. Isto porque, sublinhe-se, não pretendemos de forma alguma afirmar que a prática do abuso de confiança fiscal nestas circunstâncias deverá ser sempre considerada lícita ou desculpável. De facto, apenas nos casos em que o incumprimento da obrigação de pagar

salários afecte efectivamente a subsistência e as condições de vida dos trabalhadores é que se deverá ter por lícita ou desculpável a prática do abuso de confiança fiscal por parte do empresário em dificuldades financeiras, como forma de proceder ao pagamento de salários.

Dito isto, consideramos que, nestes casos, a conduta do agente deverá ser considerada lícita, em virtude da aplicação do conflito de deveres (artigo 36º do Código Penal), pelo que não será necessário avaliar a eventual censurabilidade da conduta, na medida em que esta não deverá ser considerada como contrária ao dever-ser jurídico-penal.

Assim, em nosso entender, o empresário que opte por não fazer a entrega das contribuições fiscais devidas ao Estado de forma a poder pagar os salários dos seus trabalhadores, pratica uma conduta justificável, na medida em que escolhe defender os interesses de maior valor em causa no momento do confronto entre os dois deveres de acção que lhe eram impostos pelo ordenamento jurídico – pagar impostos vs pagar salários.

No entanto, não podemos deixar de voltar a frisar a importância da devida ponderação do caso concreto por parte do julgador, no momento prévio à aplicação do artigo 36º do Código Penal.

Em primeiro lugar, será necessário auferir se o empresário tinha conhecimento do perigo de lesão para as condições de vida e a subsistência dos trabalhadores. Não se exige que ele actue com uma vontade interior de defesa dos interesses em risco, mas apenas que conheça a situação de perigo para os mesmos.

Será também importante ter em conta que apenas nos casos em que o não pagamento de salários provoque uma lesão suficientemente grave para afectar aqueles interesses dos trabalhadores é que o comportamento do empresário poderá ser justificável. De facto, caso apenas haja uma lesão infligida estritamente ao património do trabalhador (e não nos interesses que este protege), não será possível afirmar que estão em causa interesses superiores às necessidades colectivas protegidas com a obrigação de pagamento de impostos.

Aliás, como bem refere MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO no Acórdão do Tribunal de Santarém (2º Juízo) de 22 de Novembro de 2006, *“é ética e penalmente exigível que um Estado, que se diz e é de direito democrático, veja o seu património sacrificado quando*

estavam em causa valores fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e a subsistência económica de um agregado familiar”.

Por tudo o que foi aqui exposto, pugnamos por uma maior abertura da jurisprudência à possibilidade de aplicação das causas de justificação e desculpa aos casos em apreço, em particular do conflito de deveres, e defendemos uma maior ponderação, pelos Tribunais, dos vários factores em causa no caso concreto, em detrimento da argumentação mecânica que vem sendo usada pela jurisprudência para negar a aplicação de qualquer causa de justificação ou desculpa aos casos aqui expostos.

Bibliografia:

- AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal, Parte Geral*, 2ª Edição;
- ARMANDO DA ROCHA AZEVEDO, *O crime de abuso de confiança fiscal e o crime continuado* (Tese de Dissertação em Mestrado de Direito Criminal);
- ASSUNÇÃO MAGALHÃES E MENEZES/ TITO ARANTES FONTES, “O Conflito de deveres e o Abuso de Confiança Fiscal”, in *Actualidad Jurídica Úria Menéndez*;
- AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e Contra-Ordenações Fiscais”, in *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume II;
- CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI / MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO, “Inexigibilidade de conduta adversa no Direito Tributário em face do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte”, disponível em: http://www.diritto.it/materiali/straniero/dir_brasiliano/zanluchi_ribeiro.html
- *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça*, Ano 5, Tomo I;
- *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos das Relações*, Ano 27, Tomo V;
- *Colectânea de Jurisprudência: Acórdãos das Relações*, Ano 29, Tomo V;
- FERNANDA PALMA, *O princípio da desculpa em Direito Penal*;
- GERMANO MARQUES DA SILVA, “Imposto, ética e crime”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, Vol. II;
- GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1º a 107º*, 4ª Edição Revista;
- ISABEL MARQUES DA SILVA, “Regime Geral das Infracções Tributárias”, in *Cadernos do IDEFF*, nº 5, 2ª Edição;
- JOÃO CAUPERS, *Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição*;
- JOÃO CURADO NEVES, *A problemática da culpa nos crimes passionais*, 2008;

- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Jornadas de Direito Criminal: O Novo Código Penal Português e Legislação Complementar*;
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, Tomo I, 2ª edição;
- MANUEL JOSÉ MIRANDA PEDRO, “Justificação do facto e exclusão da culpa nos crimes de abuso de confiança fiscal e contra a segurança social: o estado da questão na Doutrina e na Jurisprudência”, in *Colectânea de Textos de Parte Especial do Direito Penal*;
- NUNO LUMBRALES, *O Abuso de Confiança Fiscal no Regime Geral das Infracções Tributárias* (Relatório de Mestrado da Universidade Católica Portuguesa);
- PEDRO QUINTAS E HÉLDER QUINTAS, *Código do Trabalho Anotado e Comentado*, 3ª Edição, 2012;
- SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais, Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*;
- 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*, 2011.

Ofícios do Provedor de Justiça:

- Ofício de 31 de Julho de 2012 no âmbito do Processo Q-1693/12 (A3), disponível em <http://www.provedor-jus.pt/archive/doc/FGS.pdf>
- Ofício de 12 de Março de 2013 no âmbito dos Processos Q-1693/12 (A3) e Q-4421/12 (A3), disponível em http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Oficio_SESSS12032013.pdf

Notícias de Imprensa:

- “Défice de 2013 abaixo da meta dá folga de 1.200 milhões para este ano”, in *Jornal Económico* de 24-01-2014, pg. 4.